М. І. Бондар, С. О. Левицька, Н. А. Остап’юк,
О. О. Осадча, О. Р. Антонюк, О. В. Зінкевич

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ

Підручник

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РІВНЕ
2023

Національний університет
водного господарства
та природокористування

М.І. Бондар, С.О. Левицька, Н.А. Остап'юк,
О.О. Осадча, О.Р. Антонюк, О.В. Зінкевич

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Підручник

РІВНЕ
2023

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Рецензенти

д.е.н., проф. Ліпич Л.Г.
Луцький національний технічний університет;
д.е.н., проф. Кривицька О.Р.
Національний університет «Острозька академія»;
д.е.н., проф. Легенчук С.Ф.
Державний університет «Житомирська політехніка»
Клочек Н.Г.
Керівник ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія»
д.е.н., проф. Павелко О.В.
Національний університет водного господарства та природокористування

З 42 **Бухгалтерський облік в управлінні:** Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і оподаткування”. Рівне: , 2023. 244с.

ISBN 966-683-111-2

Рекомендовано:
Вченою радою НУВГП (протокол № 1 від 27.01.2023 р. як підручник)

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Розглядаються питання щодо використання бухгалтерського обліку в системі менеджменту суб’єкта господарської діяльності. Розкриваються підходи до реалізації управлінських стратегій на основі обліково-аналітичного забезпечення в умовах сучасних економічних трансформацій. Кожна тема містить узагальнений в таблицях і схемах теоретичний матеріал, аналіз сучасних теорій менеджменту та бухгалтерського обліку, а також контрольні запитання, тести для закріплення професійних вмінь та компетенцій з питань підготовки інформації відповідно до цільових запитів управлінців.Підручник складено з урахуванням сучасних теорій обліку та звітності, аудиту, контролю, що уможливлює: перевірку знань студентів; формування аналітичного мислення, вміння розуміти показники бухгалтерського обліку та звітних форм підприємств (установ, організацій), а також розкривати їх з урахуванням адміністративних потреб оперативного та стратегічного управління.Призначений для студентів, викладачів вищих навчальних закладів, бухгалтерів, аудиторів, слухачів курсів підвищення кваліфікації.

УДК

ББК

© М.І. Бондар, С.О. Левицька, Н.А. Остап’юк,
О.О. Осадча, О.Р., Антонюк, О.В. Зінкевич
2023.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

ЗМІСТ

ВСТУП..... 5
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ……..... 7
1.1.Вплив економічних процесів на розвиток облікових концепцій …….. 7
1.2.Методика та організація обліку господарської діяльності ……..... 11
1.3. Альтернативна практика оцінки активів суб'єкта господарювання……. 14
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ……..... 19
2.1.Функціональні характеристики облікових комунікацій……. 19
2.2. Інтегрована система бухгалтерського обліку в умовах сучасних економічних трансформацій……..... 22
2.3. Організація обліку на засадах використання інформаційних технологій…… 29
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-УПРАВЛІНСЬКІ ПІДХОДИ…..... 35
3.1. Роль, значення та завдання управлінської бухгалтерської звітності……... 35
3.2. Оцінка діяльності суб'єктів господарювання в обліку…….. 38
3.3. Управлінська роль Приміток до річної фінансової звітності ……... 45
3.4. Функціональне призначення внутрішньої управлінської звітності та організаційні підходи до її підготовки ……..... 47
3.5.Інтегрована звітність: альтернативи формування показників…… 50
РОЗДІЛ 4. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ЕТАПАХ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ……..... 58
4.1. Організація інформаційно – управлінських процесів на етапах прогнозування…… 58
4.2.Перспективний розвиток управлінських підходів до облікової системи суб'єкта..... 65
РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ: АЛЬТЕРНАТИВИ ЕФЕКТИВНОГО ЗАПРОВАДЖЕННЯ…… 69
5.1. Функціональне призначення фінансового моніторингу ……..... 69
5.2. Оцінка ризиків в системі фінансового моніторингу…..…… 72
РОЗДІЛ 6. ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ: АЛЬТЕРНАТИВИ ЕФЕКТИВНОГО ЗАПРОВАДЖЕННЯ …… 78
6.1. Функціональне призначення та методологічна основа податкового менеджменту…… 78
6.2.Податкові ризики як пріоритетний об'єкт податкового менеджменту …….. 83
РОЗДІЛ 7. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УПРАВЛІННІ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТА…….. 90
7.1. Суб'єкти та об'єкти внутрішнього аудиту…….. 90
7.2. Завдання і функції служби внутрішнього аудиту……. 93
7.3. Оцінка системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту при здійсненні незалежного аудиту фінансової звітності……. 97
7.4. Внутрішній аудит та управління ризиками в системі фінансового управління і контролю в державному секторі……..... 106
7.5. Сучасні тенденції у розвитку внутрішнього аудиту……. 115
РОЗДІЛ 8. УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ ГОСПОДАРСЬКОЇ

Національний університет
водного господарства
та природокористування

ДІЯЛЬНОСТІ: ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ …….. 118
8.1. Концепція сталого розвитку бізнесу як основа трансформації філософії бухгалтерського обліку ……. 118
8.2. Облікове забезпечення управління системою екологічної безпеки суб'єкта господарювання..…..... 121
8.3. Соціальна відповідальність суб'єкта господарювання: методологія відображення показників в обліку ……..…..... 126
РОЗДІЛ 9. УПРАВЛІНСЬКІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ……... 134
9.1.Обліково-аналітичне забезпечення рентабельності реалізації (на прикладі контрольованих зовнішньоекономічних операцій)……. 134
9.2.Інформаційне забезпечення моніторингу торговельної націнки……... 139
9.3. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю/аудиту виробничих ресурсів (на прикладі будівельних підприємств)….…… 142
9.4.Управлінські підходи до облікового відображення власних доходів суб'єктів державного сектора…….. 148
РОЗДІЛ 10. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ЛІДЕРСТВА…….…….. 156
10.1. Управління бізнесом в умовах соціально-економічних трансформацій……... 156
10.2. Менеджмент комунікацій: принципи та підходи до становлення ефективного лідера …… 162
10.3.Інноваційні інструменти в системі менеджменту…… 165
ВИСНОВКИ……..…….. 172
Тести для перевірки знань ……. 175
ЛІТЕРАТУРА…..…….…….…….…..... 183
ДОДАТКИ……. 191

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

«Досягнення народжують досягнення. Для людей, орієнтованих на результат, нові досягнення є головною мотивацією»

Євген Ромашин, генеральний директор Corum Group (Україна)

ВСТУП

Реформування економіки, податкової та бюджетної систем, упровадження сучасного інструментарію менеджменту організації господарської діяльності обумовлюють якісно новий рівень інформативності результатів господарювання вітчизняних суб'єктів.

В умовах становлення постіндустріального суспільства інформація цікавить не тільки своїми переконаннями чи проблематикою: достовірність та аналітичність передачі думки (стану, події тощо) стає основою її корисності як нового інноваційного виду виробничого ресурсу. В суспільно-економічному інформаційному контенті чільне місце посідають науково-практичні підходи результативного обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності.

Зміни, що відбулися в структурі бюджетних та податкових відносин, завершення етапів реформації бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародної облікової практики потребують професійного осмислення, аналізу, трансформації в управлінську стратегію збалансованої соціально-економічної та екологічної динаміки. Саме тому питання менеджменту господарської діяльності, невід'ємною складовою якого є обліково-аналітичне забезпечення її результатів, як на підприємстві (в установі, організації), так і на державному рівні в цілому мають стратегічне значення.

Критеріям дієвості інформації в звітних формах, напрямкам їх удосконалення присвячено праці вітчизняних учених М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, М.В. Кужельного, Я.Д. Крупки, Л.М. Кіндрацької, В.В. Сопка, Є.В. Мниха, О.В. Олійник, С.Ф. Легенчука, Л.Г. Ліпич, В.С. Рудницького, О.Р. Кривицької, В.Г. Швеця, С.В. Свірко, Л.Г. Ловінської, О.М. Петрука, Н.І. Пилипів, М.Д. Корінька та інших.

Практика свідчить, що, на жаль, сьогодні проблеми не односторонні:

- з одного боку, звітність суб'єкта ні за кількісним складом, ні за якісним наповненням не є, на жаль, тією оперативною інформаційною базою, на основі якої можна було б приймати ефективні адміністративні рішення;
- з іншого: фахівці далеко не вичерпали своєю компетенцією інформаційний потенціал обліково-звітних даних на етапах формування стратегії розвитку статутної діяльності суб'єкта.

Основні завдання підручника:

- розкрити процедури інтеграції та гармонізації обліково-звітної інформації з метою вироблення професійних рішень та підходів щодо раціонального використання виробничих ресурсів суб'єкта;
- узагальнити нормативне поле та вітчизняну практику обліково-аналітичного забезпечення сучасної системи менеджменту господарюючого суб'єкта як синергетичного процесу результативної імплементації його операційної діяльності, конкурентоздатності, соціально-економічної та екологічної збалансованості.

Мета авторського підходу до підготовки матеріалів підручника: доступно, системно розкрити зміст та особливості використання фінансової звітності на етапах оперативного та стратегічного управління; сформувати альтернативні «стежки» творчого пошуку фахівців, спроможних розширити читабельність таких показників як базової інформаційної платформи менеджменту, запоруки ефективності управлінської команди юридичної особи.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Матеріали підручника допоможуть на теоретичному та практичному рівнях здійснювати: системну організацію обліку, аудиту (контролю) та аналізу розрахунків підприємства з контрагентами, працівниками, бюджетом; оптимізацію обігових коштів; фахове оперативне та стратегічне планування операцій господарської діяльності тощо.

В процесі підготовки матеріалів колективом авторів опрацьовано не тільки матеріали фінансової звітності суб'єктів, але й важливі напрямки використання звітних показників органами державного управління, контролюючими суб'єктами, аудиторами під час надання аудиторських та консалтингових послуг.

Авторські пропозиції щодо структуризації обліково-аналітичного забезпечення на рівні підприємства враховують дискусійні питання, що неодноразово піднімаються сьогодні на обласних семінарах, галузевих нарадах, Круглих столах з питань упровадження інноваційних проектів тощо.

Отримані знання дозволять на теоретичному та практичному рівнях:

знати:

- теорію, методологію, практику формування облікової інформації для оперативних та стратегічних потреб управління господарською діяльністю;
- теоретичні, методичні та практичні засади використання бухгалтерського обліку як інформаційного джерела в управлінні;
- порядок формування зовнішньої звітності для управління операційною діяльністю;
- сутність професійного судження та порядок його застосування в бухгалтерському обліку;

уміти:

- класифікувати облікову інформацію, будувати систему бухгалтерського обліку як інформаційну основу облікової системи суб'єкта ;
- організовувати формування облікової інформації за стадіями облікового процесу, управляти якістю бухгалтерського обліку, контролювати якість облікової інформації;
- здійснювати підготовку фінансової звітності, визначати інформаційні потреби користувачів облікової інформації в управлінні підприємством, консультувати управлінський персонал підприємства щодо облікової інформації, розробляти внутрішні форми управлінської звітності;
- оцінювати інформаційні потреби користувачів, якість облікової інформації та бухгалтерську звітність;
- застосовувати техніки та методики надання облікової інформації з урахуванням сучасних інформаційних технологій.

Щиро надіємось, що Ви, шановні наші читачі, віднайдете в матеріалах підручника:

- «концентрат» нормативної однойменної дисципліни, що викладається для магістрів галузі знань «Управління і адміністрування»;
- джерело пізнання ідентифікованих ключів до свого успіху, своєї майбутньої кар'єри;
- бажання творити на сонячних рідних землях нашу національну економічну казку!

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

1.1.Вплив економічних процесів на розвиток облікових концепцій

В останні роки маємо формування трьох основних напрямків розвитку національної економіки на макро-рівні:

- відновлення та формування галузевих кластерів;
- активний пошук суб'єктами господарської діяльності нових партнерів, ринків збуту;
- інтеграцію виробничої технології України в глобальні правила торгівлі, що переходять на світові стандарти якості управління та логістики.

Тенденції розвитку фінансово-господарської діяльності вітчизняних суб'єктів в сучасних ринкових умовах визначають вплив на їх облікові системи наступних факторів:

- імплементацію у виробничі ланки технологічних інноваційних змін: в першу чергу, це є результатом постійного дефіциту фінансових ресурсів для розширення та модернізацію операційної діяльності;

- запровадження удосконалених комунікаційних систем сучасного менеджменту;

- посилення адаптованості державних законодавчих актів до галузевої специфіки підприємницької діяльності;

- покращення мотиваційних інструментів щодо розвитку бізнесу в нормативному полі обліку та оподаткування тощо.

Пріоритетним орієнтиром державної політики економічного розвитку вітчизняних суб'єктів господарської діяльності визначено націленість як на раціональне використання виробничих ресурсів, так і на дотримання принципів збалансованості підприємницької діяльності. Втім, Концепцію збалансованого розвитку поки в Україні не затверджено, хоча основні її принципи закладено державними регуляторними актами.

Господарська діяльність - об'єднуюча ознака функціонування юридичних осіб, джерелами фінансування яких визначено як зовнішню фінансову підтримку, так і власні виробничі ресурси (або ж їх поєднання).

Складовою господарської діяльності є підприємництво — *самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик* господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку (ст. 42 Господарського Кодексу України) [16].

Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення діяльності залежать від організаційно-економічних характеристик суб'єктів, їх класифікації:

1. Підприємства недержавного сектора економіки - суб'єкти підприємницької діяльності:

- приватні підприємства;
- комерційні банківські та небанківські фінансові установи.

2. *Небюджетні неприбуткові організації:* громадські організації, творчі спілки, релігійні організації тощо (табл. А1, додатка А)

3. Суб'єкти господарської діяльності державного сектора економіки – суб'єкти непідприємницької діяльності :

3.1. державні підприємства, державні товариства, державні корпорації;

3.2. бюджетні неприбуткові організації (табл. 1, Додаток А): бюджетні установи та загальнодержавні цільові фонди;

3.3. державні банківські та небанківські фінансові установи.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Чинна класифікація суб'єктів відповідно до Господарського Кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мають певні відмінності (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація підприємств

За Законом №2164-VIII [79]	За ст. 55 ГКУ [16]
Мікропідприємства	
Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають *щонайменше двом з таких критеріїв:* • балансова вартість активів — до 350 тисяч євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 700 тисяч євро; • середня кількість працівників — до 10 осіб	Суб'єктами мікропідприємництва є юрособи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ
Малі підприємства	
Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, *відповідають щонайменше двом з таких критеріїв*: • балансова вартість активів — до 4 мільйонів євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 8 мільйонів євро; • середня кількість працівників — до 50 осіб	***Суб'єктами малого підприємництва є:*** юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ
Великі підприємства	
Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, *відповідають щонайменше двом з таких критеріїв*: • балансова вартість активів — понад 20 мільйонів євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — понад 40 мільйонів євро; • середня кількість працівників — понад 250 осіб	Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ
Середні підприємства	
Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: • балансова вартість активів — до 20 мільйонів. євро; • чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 40 мільйонів. євро; • середня кількість працівників — до 250 осіб	Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів середнього підприємництва

* Для визначення відповідності критеріям, зазначеним в євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Нацбанку, що встановлювались для євро протягом відповідного року.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Законом України №2164-VIII визначено ще один статус для підприємств — підприємства, *що становлять суспільний інтерес:* емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах, або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію; банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств); підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств [79].

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані підтверджувати свою річну фінансову звітність аудиторським висновком.

Тобто, суб'єкти малого підприємництва (СМП), що не є суб'єктами суспільного інтересу, не звільняються від обов'язку формування релевантної (своєчасної, достовірної) обліково-аналітичної інформації за результатами проведення господарських операцій.

Відповідно до ст. 63 Господарського Кодексу України з урахуванням форми власності можуть діяти підприємства (в тому числі, СМП) таких видів:

приватні підприємства, що діють на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

підприємства, що діють на основі колективної власності (підприємства колективної власності);

комунальні підприємства, що діють на основі комунальної власності територіальної громади;

державні підприємства, що діють на основі державної власності;

підприємства, засновані на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Важливо розуміти наступні особливості організації господарської діяльності. Операції підприємницького характеру (не ототожнюються з підприємницькою діяльністю в цілому !) з метою компенсації понесених витрат можуть проводити всі юридичні особи. Зазначене стосується також неприбуткових організацій при умові, якщо такі операції передбачені установчими документами неприбуткових організацій, а за результатами їх проведення зберігається статус неприбутковості – рівність доходів та відповідно понесених витрат.

Протягом останніх десятиліть господарський облік включав три види: оперативний (здійснювався безпосередньо на місці, де відбуваються господарські операції та процеси), статистичний (вивчення масових кількісний та якісних явищ і закономірностей за кожним підприємством та загалом за регіоном), бухгалтерський. На даному етапі економічного розвитку з підвищенням вимог з боку користувачів до відображення операцій та результатів господарської діяльності переглядається і уточнюється науково-практична база бухгалтерського обліку.

Характерними для бухгалтерського обліку є системний, безперервний процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації в грошовому вираженні про операції та результати діяльності суб'єкта.

Сучасні підходи трактування концептуальних основ бухгалтерського обліку містять ряд дискусійних моментів:

- об'єктами бухгалтерського обліку виступають задокументовані в грошовому виразі (інколи – в кількісному вигляді) господарські операції, що відображають стан та розмір майна, капіталу та зобов'язань юридичної особи. Проблематичним є включення до складу об'єктів трудових ресурсів, технічного та програмного забезпечення;

- предметом бухгалтерського обліку є сукупність процедур облікового процесу;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- мета бухгалтерського обліку - надання користувачам повної, об'єктивної та неупередженої інформації для ефективного проведення контролю та аналізу господарської діяльності, прийняття ефективних тактичних та стратегічних управлінських рішень. *Бухгалтерський облік є інформаційною базою для контрольно-аналітичної роботи та реалізації управлінських функцій, але не включає зазначене;*

- до завдань бухгалтерського обліку можна віднести реєстрацію задокументованих операцій на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнення даних на звітну дату. Підготовка звітності (в т.ч. фінансової) - невід'ємний етап процесу оприлюднення результатів діяльності.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", бухгалтерський облік – «це процес виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [79].

Вітчизняними науковцями облік господарської діяльності залежно від функцій, змісту даних, методів і способів їх отримання ідентифікується як (табл. 1.2.):

- *бухгалтерський*: оформлення та реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнення даних на звітну дату;

- *податковий* (облік розрахунків з бюджетом за податками та зборами): система накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків/зборів, контролю за своєчасною їх сплатою та наданням про них звітності контролюючим органам;

- *динамічний*: система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання ефективності господарської діяльності;

- *актуарний*: система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості суб'єкта;

- *соціальний*: розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією (екологічно орієнтований облік);

- *креативний*: будь-який науковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам (регламентується обліковою політикою та використовується без прямого порушення законодавства);

- *стратегічний (прогнозний)*: фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом;

- *управлінський*: створення інформації для прийняття ефективних управлінських рішень з питань виробничої діяльності, визначення відхилень фактичних показників від прогнозних значень у поточному та оперативному режимах [10, Розділ 1.1.].

Перелічені вище суб'єкти господарської діяльності (далі – суб'єкти) в залежності від виду обліково-аналітичного забезпечення можна умовно згрупувати:

А) суб'єкти, облік яких регламентований Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО): фінансують свою діяльність власними коштами, в окремих випадках – цільовими бюджетними та позабюджетними надходженнями. До них відносяться приватні та державні підприємства, небюджетні неприбуткові організації;

Б) суб'єкти, облік яких регламентований Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для державного сектора (НП(С)БОДС): фінансують свою діяльність пріоритетно бюджетними коштами, а також власними бюджетними та позабюджетними надходженнями. До цієї групи відносяться суб'єкти державного сектора (виключення – облік діяльності державних підприємств регламентується НП(С)БО).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Облікова система для таких суб'єктів - інтегрована система бухгалтерського обліку (ІСБО), інформаційною основою якої є дані бухгалтерського обліку (табл. 1.2.).

Ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що «підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій».

Сучасний управлінський облік - не суто облік, а дієва інформаційна база для оптимізації господарської діяльності, розширення адміністративного впливу в розрізі найбільш проблемних (актуальних) питань. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі класичного внутрішньогосподарського обліку (табл. А.2, А.3 додатка А).

Таблиця 1.2.

Інтегрована система бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання [39, с.6]

Ознаки	Підсистеми обліку			
	Бухгалтерський облік	Управлінський	Статистичний	Податковий
1	2	3	4	5
Об'єкт обліку та звітності	Фінансово - господарська діяльність	Окремі напрямки виробничої діяльності	Соціально-економічні явища та процеси в рамках фінансово-господарської діяльності	Результати окремих операцій фінансово-господарської діяльності, що є об'єктами оподаткування
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис (для внутрішньогосподарського обліку), узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату; рахунки й подвійний запис – для окремих форм звітності	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні, якісні, трудові	Вартісні, натуральні, якісні, трудові	Вартісні

1.2.Методика та організація обліку господарської діяльності

Методологія бухгалтерського обліку не може розглядатись без урахування особливостей діяльності суб'єкта: джерел фінансування його статутної діяльності, економіко-організаційних форм господарювання, завдань та цілей діяльності тощо.

В практичній діяльності суб'єктів, реалізації системного обліку господарських операцій як підприємницького, так і непідприємницького характеру традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку визначається як сукупність *восьми елементів (адитивний підхід): документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс та узагальнення облікових даних на звітну дату*.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Система обліку фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (група Б) має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи.

Серед таких особливостей, регламентованих за цільовою спрямованістю в рамках *Стратегії* модернізації системи бухгалтерського *обліку в бюджетних* установах, можна відмітити:

– централізовану розробку політики бюджетного обліку;
– організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
– жорсткий контроль за цільовим витрачанням бюджетних коштів;
– виокремлення в обліку касових і фактичних витрат\видатків;
– казначейську систему виконання бюджетів.

Удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку уможливлює: впровадження методу нарахувань, який є основним у міжнародних стандартах; складання прогнозу впливу господарських операцій закладів на фінансову стійкість таких суб'єктів; формування повної інформації про державні активи і зобов'язання.

Стратегічними напрямками розвитку бухгалтерського обліку як інформаційної основи ІСБО можуть бути наступні:

- адаптація нормативно-правової бази вітчизняного бухгалтерського обліку до законодавства Європейського Союзу і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням стану та потреб розвитку національної економіки (в т.ч. з урахуванням галузевих особливостей);

- удосконалення методологічних засад облікової політики суб'єктів державного сектору економіки з урахуванням вимог щодо збалансованості господарської діяльності суб'єкта;

- реформування бухгалтерського обліку діяльності, що фінансується цільовими бюджетними та позабюджетними коштами (бюджетних установ, неприбуткових небюджетних організацій);

- удосконалення обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції;

- удосконалення методології управлінського обліку;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва;

- розвиток бухгалтерської професії, правове регламентування рівня професійного визнання бухгалтера та ін.

Фінансова звітність України *має будуватися на єдиних засадах*. Без цього не може бути досягнута порівнянність результатів діяльності окремих господарюючих суб'єктів та країни загалом.

З метою досягнення синергетичного ефекту в процесі збору, систематизації, обробки та передачі облікових даних (з урахуванням наведених в розділі 1.1. підсистем обліку), доцільно розглянути ***організацію інтегрованої системи бухгалтерського обліку*** за трьома етапами: методичним, технічним, організаційним.

На методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату. На цьому етапі визначається та обґрунтовується застосування альтернативних елементів методу бухгалтерського обліку. Зокрема, здійснюється:

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах;

- встановлення строків та порядку проведення інвентаризації;

- вибір методу оцінки активів та зобов'язань суб'єкта;

- визначення елементів витрат, способу калькулювання собівартості;

- вибір робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням субрахунків аналітичного обліку;

- визначення переліку форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення тощо.

Другий етап організації бухгалтерського обліку - *технічний* - вибір форми обліку, що найбільше відповідає економіко-організаційній характеристиці суб'єкта. Він полягає: у виборі способу обробки облікових даних, розробці переліку і форм облікових регістрів; у визначенні програмного забезпечення та його адаптації до специфіки операційної діяльності та ресурсного потенціалу суб'єкта.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап, організаційний, полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами - *налагодження системи адміністративного управління в бухгалтерії*. В залежності від організаційної структури суб'єкта це передбачає:

1) встановлення найбільш ефективної системи обліку (облік централізований, децентралізований або змішаний);

2) визначення оптимальної штатної структури облікового апарату;

3) встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;

4) набір кадрів та їх навчання;

5) раціональну організацію робочих місць бухгалтерів: встановлення належних інформаційних зв'язків між оперативними підрозділами та зовнішнім середовищем; матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення облікових працівників;

6) мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, різні види стимулювання);

7) налагодження дієвої системи обліку роботи працівників та контролю за виконанням ними своїх функцій;

8) організацію архіву бухгалтерських документів;

9) організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Враховуючи вимоги сьогодення до ведення бухгалтерського обліку, організаційний етап варто доповнити такими питаннями, як:

- організація ефективної кадрової політики, системи безперервного підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії (передбачивши вивчення міжнародних облікових стандартів);

- впровадження ефективної системи автоматизації робочого місця бухгалтера;

- забезпечення сучасних ергономічних вимог щодо психологічно сприятливої атмосфери в підрозділах як економічної служби, так і в адміністративній системі підприємства в цілому.

Організація бухгалтерського обліку регламентується переліком документів, серед яких обов'язковими є Положення про дотримання внутрішнього розпорядку, низка внутрішніх положень (про організацію оплати праці, організацію касової дисципліни, про преміювання, про розрахунки з підзвітними особами тощо).

Крім цього, документування бухгалтерського обліку передбачає посадові інструкції виконавцям, що розробляються безпосередньо керівником.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Належну увагу необхідно приділити плануванню організації бухгалтерського обліку, зокрема, плану документообігу (графіку руху документів з моменту їх виписки до передачі в архів), графіку виконання облікових робіт, графіку підготовки звітних даних, планам (графікам) проведення інвентаризацій, ревізій та перевірок.

За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу. Це може передбачатись в Положенні про бухгалтерську службу суб'єкта, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо.

1.3.Альтернативна практика оцінки активів суб'єкта господарювання

Формат інформаційної підтримки менеджменту – це обліково-аналітичні дані бухгалтерського, управлінського, податкового обліку суб'єкта. На практиці ефективність облікової інформації залежить, в першу чергу, від оптимально визначеного аналітичного рівня бухгалтерських рахунків, що забезпечує результативність використання управлінцями даних інтегрованої системи бухгалтерського обліку за умови раціонально уніфікованих методик підсистем ІСГО. Відтак, корисність інформаційного забезпечення на етапах поточного та стратегічного управління залежить від об'єктивності професійних суджень щодо вибору альтернативних методів оцінки вартості активів протягом періоду їх балансового утримання.

Корисність активу на основі підтвердження економічної вигоди (ЕВ) є не тільки умовою взяття його на балансовий облік, але й показником фінансового впливу активу на господарську діяльність у цілому, що обумовлює важливість урахування всіх факторів в процесі оцінювання ЕВ.

В міжнародній практиці цікавою є думка щодо погляду на господарюючий суб'єкт, як механізм пристосування до змін, оскільки, в оцінці бізнесу має відображатись не лише економічна, а й соціальна його діяльність, обмежена часом та місцем [98].

Процеси економічної вигоди активів для суб'єкта зосереджуються на створенні, управлінні та стійкості підприємницьких екосистем, на вивченні механізму раціонального розподілу сформованої доданої вартості для економічних, технологічних та загально суспільних вигод. Важливими є питання оцінки економічної вигоди активу в процесі системного моніторингу операцій: його оприбуткування, збереження на балансовому обліку, списання (використання). Потребують уточнення вхідні та вихідні фактори впливу на оцінку ЕВ активів.

На оцінку ЕВ впливає низка факторів, таких як: політика менеджменту в питаннях забезпечення результативності маркетингових заходів; повнота реалізації програм соціального захисту працівників (громади в цілому) та екологічної безпеки довкілля; знання конкуренції на ринку; інноваційність технічних знань та ін.

Послідовність етапів формування оцінки ЕВ та її трансформації:

І. Оприбуткування активів (придбання, створення, безоплатне отримання, обмін). Суб'єкт визначає ЕВ по первісній вартості активу.

ІІ. Контроль та управління ризиками в процесі збереження отриманих активів відповідно до їх цільового призначення. Моніторинг та коригування попередньої оцінки ЕВ.

ІІІ. Реалізація / списання активів в результаті продажу, обміну на інші активи, використання на виробничі потреби, власне споживання (забезпечення ліквідності ЕВ шляхом надходження грошових коштів або інших видів компенсації).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

На практиці здійснюється списання активу (тобто, його ЕВ) по балансовій вартості. В операціях реалізації, обміну розмір компенсації перевищує оцінку ЕВ, що, в більшості випадків, на етапах попереднього планування господарської діяльності не враховується.

Слушно навести міжнародну облікову практику оцінки ЕВ: компанія визначає максимальну економічну вигоду, що є ймовірною внаслідок грошових чи інших компенсаційних надходжень. При цьому, така оцінка не залежить від того, з яким наміром суб'єкт господарювання має використати суму перевищення ЕВ над затратами, пов’язаними з придбанням відповідного активу [40].

Якщо економічна складова вигоди формується на основі задокументованих витрат на придбання активу, то соціальна складова вимагає більшої уваги при обґрунтуванні професійного судження щодо її оцінки, оскільки покликана відповідати потребам суспільства в цілому. Так, IPSASB зазначає, що соціальні виплати надаються там, де виник соціальний ризик (наприклад, людина стала безробітною, або особа досягла пенсійного віку). При цьому, соціальні ризики не передбачають виконання зобов'язання особою-бенефіціаром, зокрема, в частині повернення таких виплат.

Щоб урахувати величину соціальної складової вигоди певного активу (використання якого, як очікується, дозволить реалізувати соціальні програми) важливо переконатись в наступному: наскільки необхідна така ідентифікація соціальної складової вигоди; чи є чинною правова підтримка відповідної соціальної програми; яким може бути прийнятний рівень ризику ефективної її реалізації тощо.

Процеси зміни оцінки ЕВ доцільно дослідити на прикладі нематеріальних активів (НА). Нематеріальні активи є основним джерелом сталого створення цінності, оскільки відкривають певні переваги, які можна використовувати на зовнішніх ринках, спонукають компанії до географічної диверсифікації [98; 99].

Через існування розбіжностей в економічному, правовому та бухгалтерському підходах до розуміння сутності нематеріальних активів існує розрив між методологією обліку та сучасними потребами в питаннях об’єктивності облікової інформації на етапах стратегічного управління.

З огляду на важливість дотримання балансу соціально-економічної та екологічної складових бізнесу цікавими є методичні підходи до оцінки використання нематеріальних активів такого класу, як «Права на інтелектуальну власність». В міжнародній практиці обліку нематеріальний актив «Права на інтелектуальну власність» розглядається комплексно - набуті професійні здібності людини та результат її діяльності. Відповідно, впливають на балансову вартість дві складові ЕВ:

- вартісна: оцінка витрат на формування професійних компетентностей (підкріплені дипломами, сертифікатами, атестатами тощо);
- якісна: професійне судження керівництва щодо потенціалу корисності результатів праці, які очікують отримати від працівника.

Важливо врахувати, що оцінювання ЕВ такого нематеріального активу, в більшості, є безперервним процесом, а саме: його використання передбачає незакінчений процес формування балансової вартості; реалізація професійних знань та компетенцій характеризується перманентним зростанням прибутковості як для носія, так і для суб’єкта господарювання; витрати, що збільшують продуктивні якості й характеристики працівника, можна розглядати як інвестиції.

Менеджмент організації бізнесу для прийняття рішень оперативного та стратегічного управління потребує об’єктивної інформації щодо ліквідності активів. З огляду на період трансформації облікової оцінки ЕВ (тобто, її покриття грошовими коштами або іншими

Національний університет
водного господарства
та природокористування
високоліквідними активами) необхідно ідентифікувати за аналітичними субрахунками одержану економічну вигоду та потенційну економічну вигоду.

Якщо для вітчизняних підприємств обліковими стандартами визначено критерієм оцінки доходів та витрат економічну вигоду, то для суб'єктів державного сектору - як економічну вигоду, так і «потенціал корисності»: «…наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт державного сектору від використання активів, *що безпосередньо не генерують надходження* грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб» [68].

Потенціал корисності та потенційна економічна вигода за економічним змістом не є тотожними. Якщо маємо вплив активу на доходи від реалізації (наприклад, амортизація виробничих основних засобів) – очевидним є потенціал корисності. В свою чергу, оцінка потенційної економічної вигоди можлива за результатами використання активу в операціях реалізації/обміну на умовах оплати/проведення обміну.

В міжнародна практиці потенційна вигода є одним з показників при стратегічному плануванні. Цікаві підходи в міжнародній практиці підприємницької діяльності до врахування в оцінці ЕВ екологічних напрямків господарської діяльності, беручи до уваги не тільки заходи екологічної безпеки довкілля. Збалансоване підприємництво все частіше розглядають з поняттям «екосистема», при цьому, метафора часто використовується для заміни традиційного терміна "ринки". Такі багатопродуктивні комбінації не оперують стандартними теоріями ринкової економіки, а саме - діючою ринковою структурою з існуючими економічними та регуляторними бар'єрами, недостатньо адаптованими до сьогоднішніх ринків правилами конкуренції.

Суб'єкт підприємницької екосистеми враховує в створеній ним доданій вартості складові оцінки «змішаної цінності», як одного з засобів створення фінансової, соціальної та екологічної цінності для суспільства та економіки. Змішана цінність передбачає компроміси між комерційними та соціальними аспектами, а отже, актуалізується стійкість бізнесу, що прямо залежить від сприятливих режимів оподаткування, інших форм державної підтримки.

Оцінка «змішаної цінності» обумовлює введення належного рівня аналітичного обліку, що цілком прийнятно, як варіант, у форматі управлінського обліку – обліковій системі аналітичного відображення операцій за елементами розрахункових показників збалансованості та заходів їх адміністративного забезпечення.

Вагому роль в процесах оцінки активів відіграє їх правильна класифікація. До прикладу, розглянемо необоротні активи, утримувані для продажу.

Аналіз операцій з необоротними активами, утримуваними для продажу, та їх вплив на ліквідність балансу досі мало досліджуваний. У міжнародній практиці облік необоротних активів, утримуваних для продажу, регулюється МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». Необхідно врахувати умови визнання, викладені в параграфах 6-9 МСФЗ 5, щоб віднести активи до групи необоротних активів, утримуваних для продажу:

1) відшкодування балансової вартості активу відбувається в результаті операції купівлі-продажу;

2) актив повинен бути у стані, придатному для негайного продажу;

3) актив має бути придатним до продажу на умовах, загальних для таких активів;

4) забезпечується висока ймовірність продажу таких активів та виконуються процедури просування активу на ринок за поточною справедливою вартістю (план продажу, програма визначення покупця);

Національний університет
водного господарства
та природокористування

5) продаж відбудеться протягом одного року з дати класифікації (крім наслідків незалежних від суб'єкта господарювання подій та випадків, зазначених у п. 9 МСФЗ 5).

Практика свіідчить, що підприємство отримує значні вигоди від перекласифікації необоротних активів незалежно від причин таких операцій (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Переваги для суб'єкта господарювання від класифікації необоротних активів як утримуваних для продажу

Переваги	
Матеріальний контент	Фінансово-обліковий контент
зменшує або виключає обладнання, яке має помірний та/або високий рівень фізичного чи морального застаріння	створює резерв для збільшення фінансування діяльності
виключає обладнання, що не використовується в операційній діяльності (через падіння попиту на продукцію, поява продуктів-замінників, втрати частки ринку тощо)	є джерелом зростання платоспроможності підприємства в результаті вивільнення додаткових фінансових ресурсів
зменшує або виключає обладнання, яке вимагає високого обслуговування, ремонту або переобладнання	є інструментом підвищення ліквідності активів
зменшує обсяг/ виключає обладнання, що потребує термінової модернізації в результаті зниження продуктивності праці, появи технологічно нових видів виробництва тощо	є джерелом інвестування в основні засоби та їх оновлення

Враховуючи значні переваги класифікації необоротних активів як утримуваних для продажу, компанії можуть використовувати штучне маніпулювання фінансовою звітністю для підвищення ліквідності балансу в окремих випадках. Ризик маніпуляцій вимагає підвищеної уваги аналітиків та інших користувачів до фінансової звітності, в якій представлені необоротні активи, утримувані для продажу, а також достовірності їх оцінки та обґрунтованості визнання.

Для зацікавлених сторін важливо мати точну інформацію про склад і структуру активів компанії, оскільки неточні дані можуть спотворити результати аналізу фінансового стану компанії, її ліквідності та платоспроможності. Негативним впливом рішень, прийнятих на основі недостовірних даних, може бути надання кредитних або інвестиційних ресурсів компанії, яка не зможе покрити свої зобов'язання в майбутньому [100].

Цікавою є міжнародна практика стратегічного управлінського обліку, аналітичний рівень якого ідентифікує ЕВ в залежності від періоду її надходження:

- *потенціал корисності*: оцінка економічної вигоди оприбуткованого активу, який планується використовувати підприємством для забезпечення господарських операцій, що приведуть до надходження ЕВ (наприклад, ліцензія на певний вид діяльності, об'єкт виробничого основного засобу тощо);

- *майбутня економічна вигода*: оцінка економічної вигоди активу, що, як очікується, стане високоліквідним активом в наступних звітних періодах (наприклад, товарна дебіторська заборгованість);

- *реалізована економічна вигода:* оцінка економічної вигоди активу, підтверджена фактичними надходженнями коштів або інших високоліквідних активів [32].

За характером забезпечення заходів соціального, економічного та екологічного характеру зазначені вище форми ЕВ можуть бути аналітично обліковані підприємством за

Національний університет
водного господарства
та природокористування
видами:

- *економічна вигода*: вигода активу, призначеного для використання/використаного з метою фінансово-економічного забезпечення статутної діяльності підприємства;
- *соціально – економічна вигода*: вигода за результатами використання активу на вирішення заходів в рамках соціальних програм, матеріальної підтримки громадських неприбуткових організацій тощо;
- *соціальний ефект*: вигода соціального характеру, оцінена за результатами господарських операцій в якісних вимірниках.

Застосування в обліку наведеної класифікації ЕВ уможливить покращення достовірності обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінцями ефективних оперативних та стратегічних рішень.

Посилення об'єктивності, цільової направленості обліково-аналітичної інформації як фундаментальної бази даних системи менеджменту підприємств (установ, організацій), напрямків їх операційної діяльності – безапеляційний факт. Прояв цього – не тільки активний розвиток підсистем ІСБО, але й активна еволюція об'єктів обліку, узагальнення результатів упровадження інтегрованої облікової системи.

Зазначене актуалізує високий рівень професійної підготовки виконавців – економістів, бухгалтерів, фінансистів.

Питання для контролю

1. Які підсистеми обліку можна виокремити в інтегрованій системі бухгалтерського обліку господарської діяльності?
2. Назвіть основні методичні відмінності бухгалтерського та управлінського обліку.
3. Обґрунтуйте підпорядкованість та основні методичні характеристики управлінського, внутрішньогосподарського та бухгалтерського облікових систем.
4. Які напрямки реформування обліку, стандартизації та гармонізації звітності суб'єктів відповідно до вимог ЄС є, на Вашу думку, є першочерговими ?
5. Яким чином можна класифікувати суб'єкти господарської діяльності з урахуванням концептуальних відмінностей щодо їх бухгалтерського обліку ?
6. Які з відомих Вам загальнонаукових та конкретно-емпіричних методів (прийомів) бухгалтерського обліку мають найбільш широку практику застосування вітчизняними суб'єктами ?
7. Які методи бухгалтерського обліку характерні для облікової системи суб'єктів підприємницької та непідприємницької діяльності ?
8. Як Ви розумієте зміст теорії сталого (збалансованого) розвитку та можливість визначення механізму її реалізації як об'єкту обліку ?
9. Як суб'єкт може акумулювати кошти на соціально-економічну та екологічну збалансованість?
10. Назвіть особливості методики обліку соціально-екологічної складової господарської діяльності суб'єкта в сучасних умовах.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

2.1. Функціональні характеристики облікових комунікацій

Інформацію можна класифікувати за певними ознаками :

- за повнотою охоплення явища : повна, часткова, надлишкова;
- за періодом дії: разова, періодична, довгострокова;
- за змістом: планово – економічна, фінансова, облікова, бухгалтерська, технологічна, довідкова, управлінська та ін.
- за рівнем достовірності: достовірна, недостовірна.

Найважливішою складовою управлінської інформації визначено економічну інформацію - всі відомості в сфері економіки, що необхідно фіксувати, передавати, обробляти та зберігати для використання в процесі планування, обліку, контролю й аналізу господарської діяльності.

Основними ознаками економічної інформації є кількісна та якісна. Якісна ознака дозволяє класифікувати її за ознаками знань, функціями управління тощо, кількісна - дає можливість з'ясувати одиниці виміру, на основі яких можна встановити її обсяги та трудомісткість отримання, а також технічні засоби для передачі (збору, зберігання та фіксації), технологію обробки задокументованих показників.

Основною властивістю інформації (у тому числі звітної), є її *корисність для* користувачів.

На етапах обліку та звітності можна узагальнити наступні етапи обробки облікових даних:

- первинне спостереження: забезпечується в обліковому процесі такими елементами методу бухгалтерського обліку як документування та інвентаризація;
- вартісне вимірювання: оцінка та калькулювання. Зареєстровані та належним чином оцінені дані господарських операцій – це ще не інформація, а облікові дані, які необхідно згрупувати та систематизувати за допомогою таких елементів методу бухгалтерського обліку як рахунки та подвійний запис;
- систематизація даних з використанням рахунків і подвійного запису;
- завершальний етап – узагальнення інформації для системної передачі у формах зовнішньої та внутрішньої звітності.

Удосконалити міжособові комунікації (як оди з інструментів підвищення корисності облікової інформації в оперативному та стратегічному управлінні) можливо на основі:

1. Розуміння потреб і настроїв підлеглих: дозволяючи підлеглому вільно висловитися, менеджер забезпечує себе направленим знизу вгору потоком більш точної інформації.
2. Удосконалення персональних стосунків, необхідних для створення цих взаємин: необхідність самоаналізу (самооцінка на основі інформації зворотного зв 'язку); здатність розпізнавати та аналізувати цінності інших людей; розвиток у собі культурної та етичної толерантності; активність у вирішенні проблем; гнучкість; уміння вести переговори та долати перешкоди; тактовність у стосунках з людьми; вміння відновлювати стосунки; толерантність.
3. Використання зрозумілої мови та повторів.
4. Правильний вибір засобів комунікацій. Кожний засіб комунікацій має свої переваги, але він буває ефективним лише за відповідних обставин.
5. Забезпечення довіри у підлеглих.
6. Уміння слухати.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

7. Забезпечення активності комунікацій: в службовому контексті виділяють такі групи слухачів - керуючі, оцінюючі, вивчаючі, згладжуючи, активні.

Інформація може надходити за централізованою, децентралізованою та змішаною схемами. Щодо форми надання – документарна, словесна, несловесна.

Дослідженням виявлено, що 55% змісту повідомлення передає вираз обличчя та постави тіла, інші 38 % залежать від інтонації, а слова по собі відображають лише 7% змісту повідомлення. Визначено 3 види несловесних комунікацій, які застосовують менеджери – уявлення, оточення та мова жестів. Менеджер повинен розуміти важливість несловесних позитивних комунікацій.

В основі реєстрації операцій господарської діяльності як в бухгалтерському обліку, так і в рамках податкового законодавства – первинний облік відповідно до Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку №88 [76].

В одних джерелах зазначається, що за допомогою первинного документу реєструється факт господарської діяльності (ФГД), а в інших – господарська операція. Вважаємо, що дані поняття потрібно чітко розрізняти, адже *господарською операцією є задокументований факт господарської діяльності, вартісний вимір якого в часі призводить до змін у балансі*.

На практиці ефективними є наступні критерії скорочення кількості документів:

а) застосування багатоденних і нагромаджуваних документів замість разових;

б) укрупнення об’єктів обліку або усунення зайвої деталізації;

в) скорочення кількості примірників документів;

г) поєднання первинного документу з обліковим регістром;

д) оформлення кількох операцій одним документом;

е) розробка типових форм документів для всіх галузей економічної діяльності, призначених для відображення однорідних операцій, а також розробка єдиних форм документів для підприємств певної галузі, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форм власності.

Не можна погодитися з ототожненням понять «документування» та «документообіг».

Документообіг – організована система створення, перевірки, обробки і реєстрації всіх бухгалтерських документів від моменту їх складання до передачі в архів після запису в облікових регістрах. Організовує документообіг головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації

Документування (процес) – сукупність технічних і методичних прийомів для створення документа.

Графік документообігу затверджується керівником. При цьому вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов’язковими для всіх підрозділів і служб суб’єкта.

Правове поле Податкового та Бюджетного кодексів обумовлює наступні вимоги до потоків документів:

1) рух документів повинен бути прямоточним, тобто виключати непрямі маршрути;

2) неухильно дотримуватись на всіх етапах руху документів принципу однократного перебування документа в одному структурному підрозділі чи в одного виконувача;

3) різні операції по обробці документів слід виконувати паралельно з метою скорочення часу перебування у сфері діловодства, підвищення оперативності виконання зазначених процесів;

4) при необхідності проектування кількох документопотоків доцільно складати схеми руху основних груп та видів документів.

Основні етапи документообігу:

1) складання й оформлення документа;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

2) прийняття документа бухгалтерією (обліковим центром суб'єкта);

3) рух документів по відділах і робочих місцях до бухгалтерії (облікового центру), їх обробка і використання для бухгалтерських записів;

4) передача документів на засоби обчислювальної техніки (машинно-облікові станції), повернення їх назад (при ручному веденні бухгалтерського обліку);

5) передача документів до архіву.

Необхідно чітко розмежувати відповідальність за оформлення і подання первинних документів до місць їх обробки та зберігання. Кожна операція супроводжується переміщенням документа в управлінському аспекті із одного структурного підрозділу в інший, передачею від технічного виконання до спеціалістів а потім – до керівника.

Приклади графіків документообігу наведено в табл. Б.1, Б.2 додатку Б.

Серед основних проблем при веденні документообігу на практиці можна виокремити наступні:

- відсутність працівників, що мають достатній рівень кваліфікації для забезпечення ведення документообігу;
- необхідність отримання додаткових знань по веденню документообігу керівництвом підприємств;
- недостатність інформаційного забезпечення;
- не уніфікованість даних у процесі порівняння показників поточного року з відповідними показниками минулого;
- відсутність належного (ліцензованого) програмного забезпечення тощо.

Актуальними завданнями автоматизації облікової інформації для суб'єкта залишаються:

- розробка інформаційних технологій відповідно до розмірів суб'єкта, економічних особливостей та галузі його діяльності;
- створення єдиної інформаційної мережі з можливістю її розширення в процесі експлуатації інформаційної технології;
- розробка інформаційних систем, що дозволяють гнучке налагодження принципів автоматизації облікової інформації в залежності від індивідуальних потреб суб'єкта;
- забезпечення можливості налагодження функціональності інформаційної системи користувачем з використанням інструментів, що не вимагають глибоких знань програмування тощо.

Документообіг є елементом достатньо складної організаційної структури в системі менеджменту на засадах загальних принципів:

1) в організаційному аспекті: забезпечення контролю цілісності документів, реєстрації документів відповідно до регламенту роботи, виконання процесів обробки документів у залежності від ситуацій та подій, яких стосуються документи; зведення до мінімуму змін в системі, що стосуються зв'язків із зовнішніми структурними підрозділами в разі зміни організаційної структури суб'єкта; забезпечення багатоваріантності зв'язків із зовнішніми контрагентами з метою збереження працездатності системи в разі втрати зв'язку з будь-яким з них;

2) в інформаційному аспекті: інтеграція даних, що підтримуються та використовуються структурними підрозділами при їх взаємодії; можливість виконувати свою місію в локальному режимі функціонування системи управління; відповідність існуючим інформаційним технологіям, що розробляються і функціонують в рамках господарської діяльності;

3) в алгоритмічному аспекті: алгоритми функціонування системи повинні відповідати вимогам, які узгоджені міжнародним стандартам та рекомендаціям щодо побудови та

Національний університет
водного господарства
та природокористування

використання інтерфейсів користувача, мережевих засобів, систем управління базами даних та знань тощо;

4) в технічному аспекті: забезпечення взаємозамінності та резервування технічних засобів системи з метою досягнення потрібної надійності її функціонування;

5) в технологічному аспекті: забезпечення побудови діловодних інформаційних процесів в рамках сучасної концепції WorkFlow таким чином, що управління та планування здійснюється відносно виробничих процесів (потоків робіт) у взаємодії з центральними та місцевими органами виконавчої влади, в рамках яких створюються, оброблюються та надходять документи; забезпечення можливості легкого та швидкого переналагоджування процесів відносно змін технологій обробки чи потреб кінцевих користувачів.

2.2. Інтегрована система бухгалтерського обліку в умовах сучасних економічних трансформацій

Реформування бюджетного та небюджетного обліку в питаннях дотримання облікових принципів (хоча формально ці процеси вважаються завершеними) має ряд суттєвих відмінностей (табл. Б.3 додатка Б).

Наразі суттєво наближено методику бухгалтерського та податкового обліку і звітності для підприємств - платників податку на прибуток, в яких за останній звітний рік сумарний дохід не перевищує 40 млн. грн. Практично немає відмінностей в питаннях оцінки та обліку доходів та витрат, нарахування амортизації необоротних активів тощо. Відтак, структура наказу про облікову політику для таких підприємств-платників податку на прибуток повинна передбачати можливість уніфікації методів (табл. 2.1).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 2.1.

Рекомендована структура наказу про облікову політику для підприємств - платників податків і зборів

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	3	4	5	6
1.	Методи оцінки вибуття запасів	*Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів**, середньозваженої собівартості, *собівартості перших за часом надходження*	+	+	+

Національний університет водного господарства та природокористування

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	3	4	5	6
		запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу			
2.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	За кожною операцією списання запасів, *за місяць,* за квартал	+	+	+
3.	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	Ідентифіковані ТЗВ – на рахунках обліку відповідних запасів, що були доставлені; *не ідентифіковані – на рах.209 (289)* з відповідним розподілом та списанням в кінці місяця	+	+	+
4.	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат		+	+	+
5.	Методи амортизації необоротних активів	Для основних засобів та інших необоротних матеріальних активів: *прямолінійний*, зменшення залишкової вартості, виробничий,	+	+	+

Національний університет водного господарства та природокористування

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	3	4	5	6
		прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний. Для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів: 50% вартості у першому місяці використанні та решта 50% - при списанні, *100% у першому місяці використання*			
6.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	*Балансова вартість до 20000грн. за одиницю* (без ПДВ), якщо підприємство зареєстровано як платник податку на прибуток; вартість, визначена за рішенням керівника – для неплатника податку на прибуток.	+	+	-
7.	Періодичність	*На момент*	+	+	+

Національний університет водного господарства та природокористування

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	3	4	5	6
	зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	*реалізації необоротних активів, що були переоцінені*; на дату підготовки звітності			
8.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	Виходячи *з платоспроможності окремих дебіторів*; питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації; на основі класифікації дебіторської заборгованості	+	+	+
9.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів, методика їх створення	*На виплату відпусток працівникам*, додаткове пенсійне забезпечення, *виконання гарантійних зобов'язань*, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо	+	+	+
10.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробни	Перелік витрат, що обліковуються на рахунках 23 «Виробництво» та	+	+	+

Національний університет водного господарства та природокористування

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	3	4	5	6
	чих витрат, базу їх розподілу	91 «Загальновиробничі витрати»; методика списання витрат з рах. 91 на рах. 23 та 90 «Собівартість реалізації» в кінці звітного періоду			
11.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)		+	+	+
12.	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	Відповідно до рекомендацій МФУ в залежності від пріоритетів форм фінансової звітності – Ф№1 «Баланс» та/або Ф№2 «Звіт про фінансові результати»	+	+	-
13.	Переоцінка необоротних активів: критерії, періодичність, відображення результатів	Періодичність проведення переоцінки – на дату складання річного балансу; допустима межа відмінності між балансовою вартістю та справедливою	+	+	+

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет водного господарства та природокористування

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтер-ський	внутрішньогосподар-ський	податко-вий
1	2	3	4	5	6
		вартістю об’єкта (до *10%*)			
14.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов’язань	На дату складання річного балансу	+	+	+
15.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необ. активів		+	+	+
16.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	Введення субрахунків аналітичного обліку за рахунками 901-903, 92, 93, 94, 641, 642, 631, 377, 685 та ін.	+	+	+
17.	Переоцінка запасів: критерії, періодичність, відображення результатів		+	+	+
18.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі		+	+	+

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет водного господарства та природокористування

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Альтернативні методи	Підсистеми обліку		
			бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	3	4	5	6
19.	Форми самостійно створених первинних документів, регістрів, форм внутрішньої звітності		+	+	+

* *курсивом виділено рекомендації авторів щодо вибору методів з наступним затвердженням їх в наказі*

Низка організаційно-економічних особливостей операційної діяльності суб'єктів потребує особливої уваги як з точки зору економіко-правового регулювання, так і відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Враховуючи необхідність в оперативній та достовірній інформації за результатами державної підтримки (особливо за операціями, що мають цільове фінансування з бюджету), ***зокрема, для державних підприємств та комунальних некомерційних підприємств*** складові методу мають ряд особливостей:

1. *Документування, зокрема,* передбачає затверджену на підприємстві внутрішню звітність за виконаннями етапів програм (проектів), що мають цільове бюджетне фінансування відповідно до кошторисів.

2. *Інвентаризацію* бажано поводити, крім визначених в загальному порядку випадків, на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання державних активів з балансового обліку.

3. *Оцінка майна та зобов'язань* повинна ґрунтуватись на документальному підтвердженні (доцільно підкріплювати висновками зовнішніх професійних відповідних структур або матеріалами із офіційних видань).

4. *Використання синтетичних та аналітичних субрахунків* передбачає: відокремлення обліку результатів діяльності, що має цільове бюджетне фінансування; достатній рівень аналітичного обліку для проведення внутрішнього контролю.

До особливостей відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій підприємств державного та комунального секторів економіки можна віднести наступні операції [67]:

А) Визнання в обліку необоротних матеріальних активів, що передаються підприємству понад розмір статутного капіталу (в тому числі безоплатне надходження), обліковується за кредитом рахунка 425 «Інший додатковий капітал»: Дт10,11,12 – Кт425 (Кт424 – безоплатне надходження);

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Б) На суму нарахованої амортизації зазначених вище необоротних активів визнається дохід, який відображається за дебетом рахунка 425 «Інший додатковий капітал» та кредитом рахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

В) При передачі таких необоротних активів за рішенням органу приватизації чи іншого уповноваженого органу залишкова вартість об'єктів, що передаються, відображається за кредитом субрахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" і дебетом субрахунка 425 "Інший додатковий капітал";

Г) Суму пайової участі підприємства у фінансуванні видатків, пов'язаних з утриманням безоплатно переданих об'єктів житлового фонду та інших об'єктів соціальної інфраструктури доцільно відображати за дебетом субрахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а по мірі фінансування кредитувати рахунок 31 "Рахунки в банках" (Положення регламентує пряме кредитування рахунку 31);

Д) Спрямування державними підприємствами частини чистого прибутку на формування фондів на квартальну і річну дату балансу відображається за дебетом субрахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунка 426 "Фонди спеціального призначення». До бюджету належна сума прибутку відповідно до чинного законодавства обліковується за дебетом рахунка 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом рахунка 641 "Розрахунки за податками".

2.3. Організація обліку на засадах використання інформаційних технологій

У науковій та спеціалізованій літературі розкриваються особливості розробки та стратегії розвитку інформаційних систем згідно стандарту Міжнародної асоціації аудиту і контролю за інформаційними системами Cobit (control objectives for information and related technologies). Стандарт визначає методологію управління, контролю та аудиту інформаційних систем [101]. Фахівцями вивчаються життєві цикли та етапи створення інформаційних технологій.

Розглядаються наступні критерії ефективності вкладення коштів в інформаційну технологію [90]:

- функціональна достатність технологій, що впроваджуються;
- оптимізація існуючого бюджету з огляду на використання сучасних інформаційних технологій;
- синхронізація стратегії розвитку та фінансування інформаційної системи підприємства із загальною стратегією розвитку бізнесу;
- системний підхід до розвитку власної сервісної інформаційної служби.

Процес автоматизації облікової інформації на сучасному етапі господарської діяльності в Україні має ряд проблем, серед яких: зростаюча кількість інформаційних систем і компаній, що впроваджують та/або розробляють ці технології; складність порівняння й оцінки функціональних можливостей різних інформаційних технологій; проблеми, пов’язані з упровадженням інформаційних технологій на підприємстві, зокрема, відсутність фахівців, інфраструктурного обслуговування тощо; вибір програмного забезпечення, яке б повністю відповідало вимогам організації, враховувало специфіку діяльності підприємства.

На сучасному українському ринку програмного забезпечення пропонується більше ста інформаційних систем для автоматизації облікової інформації. Найбільш популярні серед них: «1С: Підприємство», «DeloPro», «GrossBee-XXI», «SMarket», «X-DOOR», «АБ Офіс», «Актив +», «Акцент», «Бест-Про», «IT-Підприємство», «Парус-Підприємство», «РС-Фінанси+», «Свод», «Універсал», «Флагман» та інші [51].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Серед актуальних завдань автоматизації облікової інформації суб'єкта на сучасному етапі можна виокремити:

- розробку інформаційних технологій відповідно до масштабів та особливостей його діяльності;

- створення єдиної інформаційної мережі суб'єкта з можливістю її розширення в процесі експлуатації інформаційної технології;

- розробку інформаційних систем, що дозволяють гнучке налагодження принципів автоматизації облікової інформації в залежності від індивідуальних потреб господарювання;

- забезпечення можливості налагодження функціональності інформаційної системи користувачем з використанням інструментів, що не вимагають глибоких знань програмування.

На сучасному ринку програмного забезпечення досить активно пропонуються складні інформаційні технології різних розробників, тобто системи управління підприємством (ERP), серед яких можна виділити «1С: Підприємство 8», «Парус-Підприємство 8», «Галактика», «SAP R/3», які відрізняються одна від іншої інтерфейсом та особливостями реалізації виконуваних функцій.

Функціональні можливості сучасних інформаційних систем повинні забезпечувати користувачу підключати власні типи документів та розробляти їх шаблони для друку.

В суспільно-економічному розвитку країн сьогодні все виразніше набуває ознак нова парадигма теорії «постіндустріального суспільства» як суспільства, в економіці якого переважає інноваційний сектор економіки з високопродуктивною промисловістю, індустрією знань, високим відсотком у ВВП високоякісних та інноваційних послуг. Зростає частка населення, зайнятого у сфері послуг, у порівнянні з зайнятістю працездатних осіб у промисловому виробництві. Ознаки інноваційного суспільно-економічного розвитку формуються визначально під впливом високих технологій, відтак - потребують уточнення в оцінці швидкісних трансформаційних змін, напрямків розвитку.

Набувають специфічних термінологій сучасні тренди розвитку економіко-інформаційних відносин: «цифрова економіка», «digital-економіка, «економіка на вимогу» (on-demand economy), «GAFAноміка» та ін. В загальному вигляді всі ці терміни ідентифікують вид економіки, де основними засобами виробництва виступають цифрові дані. Як свідчить практика застосування сучасної техніки і технології, імплементація штучного інтелекту в суспільно-економічні процеси сприяє створенню нових товарів та послуг, розширенню ринків збуту, розвитку промисловості, тим самим збільшуючи споживчий попит та генеруючи нові потоки доходу. Разом з тим, штучний інтелект вже сьогодні доводить потребу в ретельному пошуку інструментів його суспільно-корисної адаптації до економічних реалій (в іншому випадку, він може мати негативно- руйнівний вплив як на економіку, так і на суспільство в цілому).

Концепція постіндустріальної економіки поступово втрачає свою актуальність. Роль індустріалізації як рушійної сили сучасного розвитку підкреслено державами-членами UNIDO (United Nations Industrial Development Organization), викладено як концепцію Всеосяжного і сталого промислового розвитку (Inclusive and Sustainable Industrial Development − ISID) у грудні 2013 р. у Лімській декларації [49].

Українські ІТ-компанії асоціюються з міжнародним простором інновацій. Що стосується цифрових навичок українців, то вітчизняні айтішники входять у п'ятірку найкращих спеціалістів цієї галузі у світі. Такі вміння не лише у професійних кадрів сфери інформаційно-комп'ютерних технологій, але й у громадян загалом [17].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Залишаються перешкодою для ефективної цифровізації економіки України низка проблем, пов’язаних з підготовкою людського капіталу до виконання своєї професійно-управлінської місії:

1) низька участь державних установ у розробленні та реалізації Концепції розвитку цифрової економіки (Цифрова адженда України);
2) невідповідність чинного законодавства глобальним викликам та можливостям;
3) невідповідність програм розвитку, національних, галузевих та регіональних стратегій цифровим можливостям;
4) відсутність окремих цифрових інфраструктур (інфраструктура Інтернету речей, довіри та електронної ідентифікації);
5) недосконалий ринок інвестиційного капіталу;
6) дефіцит висококваліфікованих фахівців для ефективного розвитку інформатизації, цифровізації, цифрової економіки;
7) низький рівень автоматизації, інформатизації та цифровізації державних послуг через низьку мотивацію урядових постанов [93].

Інвестиції в людський капітал можуть здійснюватися за кількома напрямками, серед яких: соціальний (добровільне медичне і пенсійне страхування співробітників, соціальні виплати певним категоріям працівників), охорона здоров'я (оплата витрат на медичне обслуговування, профілактичні заходи і медичний огляд, фінансування занять фізкультурою і спортом), освіта (оплата витрат за участь співробітників в семінарах, конференціях, курсах підвищення кваліфікації тощо).

Оцінити ефект від даних інвестиційних вкладень проблематично, оскільки практично відсутні кількісні показники для перерахованих категорій. У зв'язку з цим постає питання про об’єктивність оцінки інвестицій в людський капітал (в тому числі, на рівні певного суб’єкта).

Спираючись на економічну сутність показника ефективності, варто проаналізувати ефективність як наслідок порівняння доходів (економічної вигоди в результатів здійснення інвестування в людський капітал) з відповідними витратами на основі класичних формул ефективності.

Для підрахунку інвестицій в нематеріальні активи враховують витрати на: дослідження та розробки (науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки); освіту, підвищення кваліфікації, зміцнення здоров'я працівників, соціальні інвестиції; інформаційні технології, інформаційне, технічне і програмне забезпечення, формування і розвиток бренду; створення корпоративного порталу, веб-сайту; маркетинг; придбання, поширення, зберігання інформації; розвиток дистрибуції; розвиток корпоративної культури; придбання ноу-хау, патентів, інших видів інтелектуальні власності.

Маньків, Барро та Ромер вважають Human capital (HC) джерелом економічного зростання. Едвінссон і Малоун, Давенпорт і Прусак, Армстронг розуміють HC як частину інтелектуального капіталу, який разом з фінансовим капіталом формує ринкову вартість підприємства; Svejby позначає HC як нематеріальний актив, що разом із відчутною чистою балансовою вартістю формує ринкову вартість підприємства [103].

Окремі компоненти HC виділяють як основні конструктивні елементи для сфери ефективного корпоративного управління: управління знаннями, управління талантами, управління компетенціями, управління поколіннями, управління віком, управління людським капіталом тощо. Однозначно - Human capital management (HCM) представляє відносно нову концепцію управління людьми в організаціях.

Відповідно до Статутного інституту персоналу та розвитку (CIPD) сучасна концепція HCM:

Національний університет
водного господарства
та природокористування

• вважає, що люди більше, ніж витрати,

• розуміє вимірювання як важливе, що повинно вказувати на чіткий зв'язок між НС та результатами діяльності,

• визначає взаємозв'язок між управлінням людськими ресурсами та бізнес-стратегією,

• наголошує на важливості вимірювань, що вказує на той факт, що політика управління людськими ресурсами разом із практикою приносить чудові результати, а також служить для визначення напрямку людських ресурсів,

• підкреслює роль ділового партнера в рамках практики людських ресурсів, надаючи різні типи порад: що вимірювати, як вимірювати та як інтерпретувати результати [107].

Проведені нами дослідження інформації, наведеної вітчизняними публічними акціонерними товариствами в Звіті про управління за 2021 рік (інформація розміщена на сайтах відповідних товариств) [19], підтвердили увагу суб'єктів господарювання до підтримки політики інвестування в людський капітал. Серед нефінансових показників: оновлення та модернізація інформаційних технологій, підготовка та перепідготовка спеціалістів, задіяних на обслуговуванні сучасних програмних продуктів, матеріальна мотивація підвищення компетенцій та набуття високих професійних навичок, узагальнена оцінка інвестиційної політики бізнесу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Результати соціологічного дослідження нефінансової інформації в Звітах про управління вітчизняних підприємств-емітентів цінних паперів

№ з/п	Групи нефінансової інформації	Інформаційний зміст	Частка в нефінансових показниках Звіту, (%)
1	2	3	4
1	Конкуренто-спроможність виробництва	*модернізація інформаційних технологій*, темпи зростання продажів окремого виду продукції або послуг; розмір і склад клієнтської бази; частка ринку та її збільшення; структура програмно - продуктового портфеля та ін.	6
2	Рівень активності технологічних процесів	кількість проданих одиниць готової продукції; відпрацьовані години; кількість перевезених пасажирів; динаміка активності протягом року тощо	7
3	Продуктивність	виробничі витрати на одиницю продукції; рівень завантаженості та автоматизації робочих потужностей; середньоденний або погодинний випуск продукції тощо	12
4	Рівень професійності персоналу	середній рівень ротації; *кількість годин навчання, курсів або кваліфікацій, отриманих співробітниками*; оцінка задоволеності роботою; середній час роботи працівника на одній посаді; рівень конкурентоспроможності оплати праці тощо	14
5	Соціальна відповідальність бізнесу	виконання соціальних програм, матеріальна *мотивація підвищення компетенцій та професійних навичок*	13
6	Екологічна безпека	ефективність та оперативність заходів попередження та зменшення шкідливого впливу результатів діяльності на оточуюче середовище, підтримка системи безпеки на робочих місцях тощо	8

Національний університет
водного господарства
та природокористування

7	Рівень корпоративної етики	оцінка результативності комунікацій: професійної підтримки та поваги, конструктивності та об'єктивності прийняття управлінських рішень тощо	9
8	Інновації	стан та найближчі перспективи розвитку виробництва; *оцінка політики модернізації технологічного обладнання,* пошуку нових інноваційних технологій виробництва, розширення ринку збуту	7
10	Репутація компанії	позиція на ринку, вартість бренду; частка споживачів, готових прийняти маркетингову пропозицію; рейтинги за оцінкою незалежних експертів тощо	7
11	Інформація про розвиток підприємства	стан та найближчі перспективи розвитку виробництва; *оцінка інвестиційної політики бізнесу*, пошуку нових інноваційних технологій виробництва	17
	Всього		100

На шляху цифровізації суб'єктів залишаються першочерговими завданнями: покращення матеріальних чинників імплементації цифрових технологій: технічна складова (комп'ютери, програми мережевої інфраструктури) та безперервний доступ до Інтернету; низька цифрова компетентність та цифрова грамотність користувачів програмно-цифрових продуктів.

Для оптимізації процесів інвестування в людський капітал як потужний інноваційно-виробничий ресурс сучасного ринку праці заслуговують як на державну підтримку, так і на підтримку безпосередньо внутрішніми резервами суб'єкта наступні питання:

- проведення незалежного якісного та кількісного дослідження наявності цифрових навичок у різних груп населення;
- розробка переліку першочергово - необхідних цифрових навичок та компетенцій;
- перегляд та оновлення навчальних програм підвищення кваліфікації персоналу;
- розробка та популяризація загальнодоступних онлайн- та офлайн-курсів з цифрової грамотності;
- запровадження обов'язковості цифрових компетенцій для працівників;
- популяризація важливості цифрової грамотності серед громадян тощо [48].

Варіативність інформаційної бази в сучасній системі менеджменту господарської діяльності обумовлює комплексний підхід організації системи обліку на засадах гармонізації методів підсистем ІСБО, налагодження інформаційних зв'язків між підсистемами, забезпечення належного рівня аналітичного обліку. В основі раціональної будови інтегрованої системи господарського обліку – організаційно-економічні особливості підприємства, потенціал його виробничих ресурсів.

Результативність поєднання можливостей і потреб в рамках стратегії менеджменту збалансованої господарської діяльності залежить від всебічного врахування в обліково-аналітичному забезпеченні результатів фінансово-господарської діяльності суб'єкта, факторів впливу на їх загальну оцінку, серед яких не тільки економічні показники, але й позитивна динаміка реалізації соціального захисту та забезпечення системи екологічної безпеки виробництва.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Питання для контролю

1. Які особливості господарювання підприємств державного та комунального секторів економіки ?
2. Назвіть особливості застосування державними та комунальними підприємствами складових методу бухгалтерського обліку.
3. Що являє собою фінансовий план державного підприємства?
4. Охарактеризуйте систему відрахування до бюджету від чистого прибутку державного підприємства.
5. Які фонди та резерви може створювати державне підприємство ?
6. Як розрахувати і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку прибуток, що підлягає оподаткуванню за базовою ставкою ?
7. Які особливості використання синтетичних та аналітичних рахунків для обліку діяльності державних підприємств ?
8. В чому полягає уніфікація методів бухгалтерського та податкового обліку запасів та необоротних активів для підприємств-платників податку на прибуток?
9. Які, на ваш погляд, принципи бухгалтерського обліку та звітності підприємств, регламентовані МСБО, доцільно впровадити у вітчизняну облікову практику ?
10. В чому Ви бачите основні проблеми впровадження сучасних інформаційних систем вітчизняними суб'єктами ?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-УПРАВЛІНСЬКІ ПІДХОДИ

3.1. Роль, значення та завдання управлінської бухгалтерської звітності

Інформаційна роль управлінської бухгалтерської звітності суб'єкта обумовлена якісними характеристиками та принципами її підготовки [63; 66].

Якісні характеристики фінансової звітності :

а) інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та заінтересовані у сприйнятті цієї інформації;

б) фінансова звітність має містити лише доречну інформацію, що впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

в) фінансова звітність покликана бути достовірною: вона не містить помилок та перекручень, здатних вплинути на рішення користувачів звітності;

г) фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти суб'єкта за різні періоди; фінансові звіти різних суб'єктів однієї галузевої приналежності;

д) передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики здійснюються суб'єктом за погодженням з власником (власниками), або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Фінансова звітність суб'єкта формується *з дотриманням таких принципів*:

1) автономності: кожний суб'єкт розглядається як юридична особа, відокремлена від засновників/власників;

2) безперервності діяльності: передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

3) періодичності: припускає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

4) історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання

Розглянемо практичне застосування окремих із зазначених вище принципів на прикладі підприємства.

Наприклад, списання витрат на створення основних засобів.

Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом, визначається як сума прямих та загальновиробничих витрат, безпосередньо пов'язаних з їхнім виготовленням. Остаточна величина ОЗ по завершенню робіт *не повинна перевищувати справедливої вартості створених основних засобів.* В іншому випадку сума перевищення списується на фінансові результати діяльності підприємства (Дт 976).

Типовими елементами витрат по виготовленню основних засобів можуть бути (П(С)БО 16 «Основі засоби»):

а) прямі виробничі витрати: вартість використаних на виробництво запасів, заробітна плата з нарахуваннями по соціальному страхуванню задіяних в операціях робітників, амортизація виробничих основних фондів. Облік операцій формування прямих виробничих витрат: Дт152 – Кт201, 661, 651-653, 131.

б) *загальновиробничі витрати*: витрати на управління, амортизація необоротних активів виробничого підрозділу, комунальні послуги для виробничого підрозділу та інші

Національний університет
водного господарства
та природокористування
елементи виробничих витрат, що безпосередньо вплинули на вартість створених основних засобів. Облік операцій: Дт 152 – Кт 661, 651-653, 631, 131-133...

5) нарахування та відповідності доходів і витрат: для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому, доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

6) повного висвітлення: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

7) послідовності: передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

8) обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Наприклад, переоцінка основних засобів.

Переоцінка може проводитись підприємством не частіше одного разу на рік у випадку, коли балансова вартість *суттєво* відрізняється від справедливої (більш як на 10 відсотків). У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінена первісна вартість та сума нарахованого зносу визначаються множенням первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс дорівнює результату від ділення справедливої вартості основного засобу, що переоцінюється, на його залишкову вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості включається до складу додаткового капіталу. Сума уцінки зменшує додатковий капітал, а у випадку перевищення розміру уцінки над кредитовим сальдо по рах.411 - списується на витрати (Дт975). Якщо після уцінки підприємство проводить дооцінку основних засобів, на суму попередніх витрат визнається дохід (Кт742), решта до оцінки списується на додатковий капітал (Кт411).

Приклад 1. До проведення уцінки первісна вартість основних засобів – 12000 грн., сума нарахованого зносу – 9600 грн. (залишкова вартість – 2400 грн.). Справедлива вартість, до якої проводиться уцінка, - 200 грн. Коефіцієнт уцінки: 2400:2000=1,2. На момент уцінки залишок по рахунку "Інший додатковий капітал" (Кт 41) – 200 грн.

Розрахункова сума зносу після проведення уцінки: 9600:1,2=8000 (грн.), первісної вартості 12000:1,2=10000 (грн.).

1. Сторнування суми нарахованого зносу: Дт 131 – Кт 10 – (9600 – 8000) = 1600 (грн.).

2. Віднесення уцінки на зменшення додаткового капіталу в межах наявного кредитового сальдо: Дт 41 – Кт 10 – 200 (грн.).

3. Різниця між сумою уцінки первісної вартості об'єкта основних засобів, зменшенням зносу та кредитовим сальдо рахунку "Інший додатковий капітал" включається до витрат звітного періоду.

Дт 975 – Кт 10 – (2000-1600-200) = 200 (грн.).

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності *за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.* Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на інші операційні витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості в обліку: Дт 946 – Кт 20, 22, 26, 27, 28.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Підприємство може самостійно прийняти рішення щодо уцінки ТМЦ. Комісія проводить інвентаризацію ТМЦ, що підлягають уцінці. Розміри уцінки визначаються на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати споживчих властивостей. Дані про уцінені товари (продукцію) записують в опис-акт.

Приклад 2. За даними інвентаризації на 1.01.2022р. залишок купівельних напівфабрикатів на складі становив 100 шт. первісною вартістю 500 грн. За рішенням керівництва підприємства проводиться уцінка до чистої вартості реалізації - 400 грн. за одиницю. Облік уцінки: Дт 946 – Кт 202 – 100 х (500 - 400)=10000 (грн.).

На кінець наступного звітного періоду (кварталу) залишок таких напівфабрикатів становив 30шт., чиста вартість реалізації – 600 грн. за одиницю. Облік дооцінки *в межах попередньої уцінки*: Дт202 – Кт716 – 30 х (500-400) = 3000 (грн.).

Крім зазначених, до принципів підготовки фінансової звітності відносяться принципи:

- превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Додатково з міжнародної практики доцільно дослідити на предмет урахування суб'єктами, що здійснюють бухгалтерський облік у відповідності до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, наступні принципи.

1. *Принцип фактичної реалізації:* застосовується для визначення суми, що повинна бути визнана як виручка після відвантаження продукції. Облік доходу здійснюється за допомогою методу нарахування, тобто відразу після відвантаження продукції (надання послуг) та пред'явлення рахунка покупцеві.

Моментом реалізації продукції та отримання доходу є момент переходу до покупця права власності на товар і ризику у зв'язку з його доставкою, а не обов'язково момент отримання грошей.

За цим принципом сума виручки може бути меншою за вартість проданих товарів чи наданих послуг. Прикладом такої ситуації може бути продаж товарів з дисконтом, тобто коли виторг від реалізації товарів менший за нормальну ціну продажу. У цьому випадку виторг від реалізації визнається за ціною, нижчою за нормальну ціну продажу.

2. *Принцип відповідності* **-** для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами. Витрачені кошти розглядаються як витрати звітного періоду не тільки в момент виплати грошей, але й в момент споживання активів або виникнення зобов'язань з метою отримання доходу.

На практиці при використанні концепції відповідності спочатку визнаються активи, що привели до виникнення прибутку, а потім проводиться порівняння вартості витрачених активів з отриманим прибутком за однаковий період діяльності.

3. *Принцип повного розкриття***.** Відповідно до цього принципу фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта. Інформація вважається релевантною, якщо може вплинути на оцінку статей звітності або рішення, що приймаються на її основі.

4. *Принцип двосторонньої тотожності:* економічні ресурси компанії називаються її активами. Вимоги інших сторін до активів є пасивами компанії.

Таким чином, загальні обсяги вимог не повинні перебільшувати обсяги активів, тобто Активи = Пасиви (що обов'язково знаходить своє відображення у фінансових документах як по активах, так і по пасивах, тому цей принцип бухгалтерського обліку називається принципом двосторонньої тотожності).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

5. *Принцип витрат та доходів (вигод):* враховує той факт, що процес збору інформації та складання фінансової звітності пов'язаний з певними витратами. Ці витрати не повинні перебільшувати дохід, який отримають користувачі фінансової звітності.

6. *Принцип суттєвості (або матеріальності):* що в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події, господарські операції. В міжнародній практиці господарської діяльності компанія може не відображати малоцінні речі в складі основних засобів (незалежно від термінів їх експлуатації), а списує в момент придбання.

7. *Принцип галузевої практики.* З урахуванням особливостей певної галузі чи виду діяльності в бухгалтерському обліку можуть здійснюватись певні винятки із загальних правил. Однотипні підприємства мають деякі загальні риси, наприклад, однакову тривалість операційного циклу, потребу готівки чи кредиту, тому структури активу і пасиву балансу часто подібні. Проте, підприємства різних галузей чи видів діяльності мають різні операційні цикли, потребу в грошах. Відтак, структура балансів є різною.

8. *Принцип консерватизму* **-** вимагає уникати недооцінки зобов'язань і витрат, а також оцінки активів і доходів. У зв'язку з цим потенційні збитки (знецінення активів, можливі зобов'язання тощо) списуються на фінансові результати в момент отримання інформації про їхню можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за наявності впевненості в їхньому отриманні.

Для визнання факту зростання нерозподіленого прибутку необхідно більше вагомих доказів, ніж при визнанні витрат. У цьому й полягає суть принципу консерватизму (табл. Б.3. додатка Б).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

3.2. Оцінка діяльності суб’єктів господарювання в обліку

Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (як бюджетного, так і не бюджетного) у цілому узгоджено між собою в критеріях оцінки доходу (витрат) шляхом визнання економічної вигоди. Проте, дохід (витрати) як об’єкт обліку в національному стандарті бухгалтерського обліку через збільшення (зменшення) економічних вигод у формі «надходження (вибуття) активів або зменшення (збільшення) зобов’язань» піддається критиці науковців.

Оцінка надходження економічної вигоди для суб’єкта залежить від характеру операції, до прикладу:

- придбані для господарської діяльності активи забезпечать за результатами їх використання (продажу товарів/ робіт, послуг) надходження коштів;
- фінансові інвестиції в акції, облігації, депозити уможливлюють надходження грошових коштів у вигляді відсотків, дивідендів тощо;
- дебіторська заборгованість - пряме надходження грошових коштів (товарно - матеріальних цінностей) у результаті її погашення дебіторами, або одержання грошей на банківський рахунок від здійснення факторингової операції тощо.

У кожній із зазначених операцій може мати місце непряме надходження грошових коштів: здійснення негрошових (наприклад, бартерних) операцій, сплати дивідендів акціями, погашення зобов’язань матеріальними активами та ін.

З урахуванням міжнародної облікової практики, вітчизняного розвитку бізнесу ЕВ ідентифікується як в матеріальній, так і в нематеріальній формі (популяризація суб’єкта, створення його позитивного іміджу тощо). Уніфікація підходів в трактуванні економічної вигоди, показників її оцінки в діяльності вітчизняних суб’єктів потребує уточнення (табл. 3.1).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 3.1.

Форми економічної вигоди [40]

№ з/п	Визначення доходу	Критерії оцінки економічної вигоди			
		вартість матеріальних та нематеріальних активів	сума грошових коштів	бізнес-імідж	соціальний ефект
1	2	3	4	5	6
	нормативне визначення				
1	*П(С)БО 15 «Дохід» [80]:* 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	√	√		
2	*Податковий кодекс України [81]:* Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами	√	√		
3	*МСБО 1 "Подання фінансових звітів» [59]:* Валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників	√	√		√
	економічний зміст				
4	*Економічний тлумачний словник [25]:* Гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності	√	√	√	
5	*Економічна енциклопедія* [26]: Різниця між виручкою від реалізованої продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції	√	√		
	науково-публіцистичні підходи				
6	*Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік / навч посібник [69]*: Очікувана властивість об'єкта, яка є мотивом створення, виробництва, володіння, використання цього об'єкта	√	√	√	√
7	*Примак Т.О. Економіка підприємства / навч. посібник [87]:* Фінансовий показник, який визначається як різниця між виторгом, отриманим від підприємницької діяльності, та матеріальними витратами (включаючи витрати, що прирівнюються до них)	√	√		

Оцінка доходів для суб'єктів недержавного сектора та державних підприємств

За принципами національного П(С)БО 15 доходи підприємств обліковуються в розрізі операційної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності. Попередньо облікові на

Національний університет водного господарства та природокористування

рахунках 70-74 суми доходів (без ПДВ), в кінці звітного періоду в повному обсязі списуються на результати діяльності: Дт70-74 – Кт791- 793.

Визнання доходів за принципами національних облікових стандартів не в повній мірі відповідає податковому законодавству та міжнародній практиці бухгалтерського обліку (таблиця 3.2.).

Таблиця 3.2.

Умови визнання доходів для підприємств

№ з/п	Вид доходу	Тип операції	Кореспонденція рахунків	Визнаються доходами відповідно до		
				П(С)БО 15	МСБО 18	ПКУ
1	2	3	4			
1	Дохід від реалізації ТМЦ	Дата: передачі власності; складання акта, що підтверджує завершеність операції	$Д_т$ 36, 30, 31, 681 – $К_т$ 701,702,703, 712	√	√	√
2	Дохід від коштів цільового фінансування	- в періоді та пропорційно сумі понесених витрат, пов'язаних з фінансуванням; - в розмірі амортизації необоротних активів, придбаних за цільові кошти; - якщо витрати вже понесенні – в періоді отримання цільових коштів	$Д_т$ 48 – $К_т$ 719	√	√	√
3	Реалізація ТМЦ (робіт, послуг) з використанням карток, чеків	Дата передачі власності (відвантаження)	$Д_т$ 36 – $К_т$ 701-703, 712	√	√	
		Дата оформлення відповідного рахунку	Дт33 – Кт36			√
4	Безоплатне отримання товарно-матеріальних цінностей	Дата фактичного одержання оборотних активів	$Д_т$ 30,31,20… - $К_т$718	√	√	√
		Дата фактичного одержання необоротних активів	$Д_т$ 10,11,12 - $К_т$ 424			√
5	Суми штрафів за рішенням сторін договору	Дата нарахування штрафних санкцій	$Д_т$ 373 – $К_т$ 715	√	√	
		Дата фактичного надходження нарахованих санкцій	Дт311 – Кт373			√

Оцінка доходів для суб'єктів державного сектора (крім державних підприємств)

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку для державного сектора 124 «Доходи» (НПСБОДС 124) регламентує класифікацію доходів за групами:

1. *Доходи від обмінних операцій*: отримані бюджетні асигнування; доходи від надання платних послуг (виконання робіт); доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші

Національний університет
водного господарства
та природокористування

доходи від обмінних операцій. В основі таких доходів – передача права власності на послуги (товари, продукцію), задокументована грошова їх оцінка, а також оцінка витрат, пов'язаних з такими доходами.

2. *Доходи від необмінних операцій*: кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; зобов'язання, що не підлягають погашенню [65].

Стаття 13 Бюджетного кодексу України власні надходження бюджетної установи, що отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету, поділяє на групи та підгрупи, класифікацію яких наведено на рис.3.1.

Бюджетний кодекс України розглядає доходи суб'єктів господарювання державного сектора як власні надходження від:

- операцій обміну – група № 1 повністю та підгрупи 2, 3, 4 групи №2;
- необмінних операцій – група № 2 (підгрупи 1).

Спираючись на НПСБОДС 124, до операцій обміну сьогодні відносять також бюджетні асигнування. Зазначимо: НПСБОДС 124 розроблявся на базі двох відповідних міжнародних стандартів (таких як МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [54] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [55]).

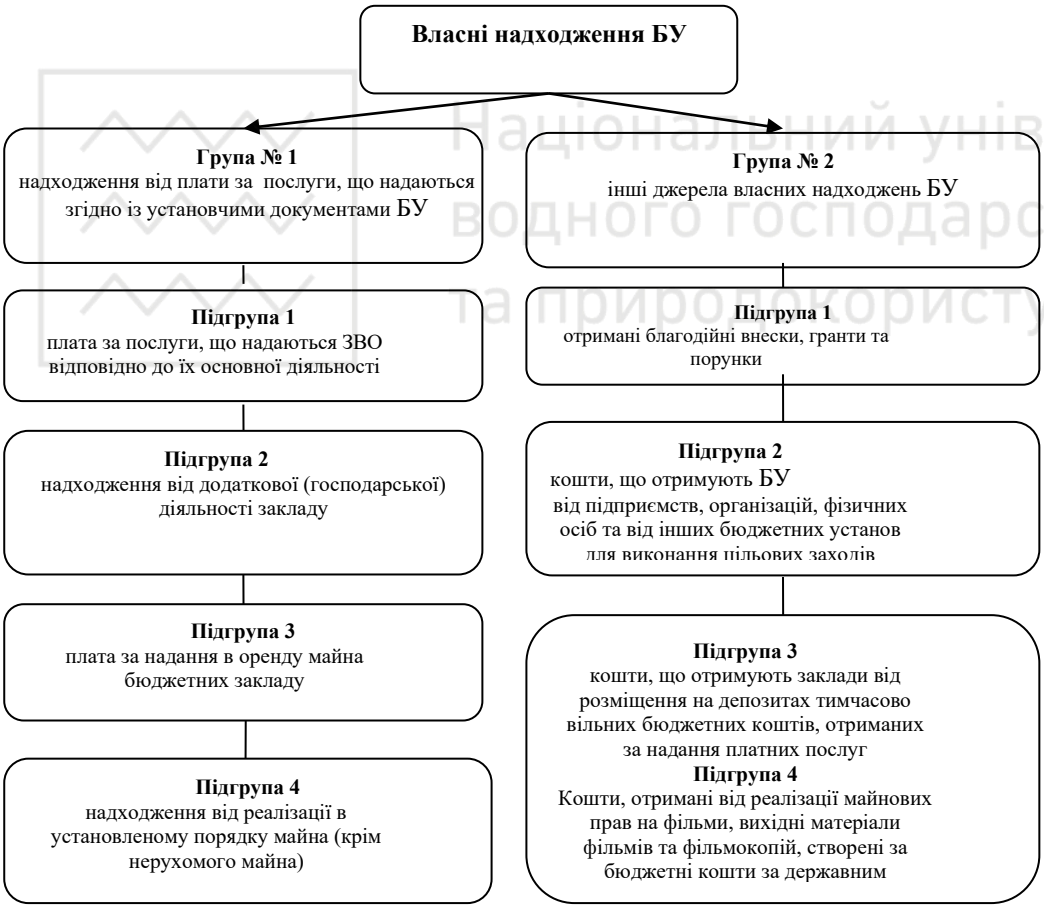

Рис. 3.1. **Власні надходження бюджетних установ** [65]

Певні відмінності між вітчизняними та міжнародними обліковими підходами існують, зокрема: за міжнародною практикою облік доходів бюджетної установи ведеться із

Національний університет
водного господарства
та природокористування
застосуванням двох стандартів, тоді як національний стандарт поєднує облік доходів за обмінними та необмінними операціями.

Надходження ресурсів як від обмінної, так і від необмінної операції (крім послуг в натуральній формі) визнається активом, якщо:

- існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектора отримає майбутні економічні вигоди, або пов'язаний з активом потенціал корисності;
- можна достовірно оцінити справедливу вартість активу;
- суб'єкт державного сектора отримує контроль над ресурсами (основним елементом *контролю* є здатність блокувати або регулювати доступ інших суб'єктів державного сектора до вигод активу), ризики та управління над одержаним активом.

На жаль, подібна деталізація в ідентифікації активу бюджетними установами в національний облікових стандартах відсутня.

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» передбачає ***обмінні операції*** як результат реалізації суб'єктом державного сектора послуг, робіт, товарів, а також в результаті передачі в користування (використання) іншими сторонами його активів, що приносить відповідний дохід (визначений відповідними договорами). Такий дохід є валовим надходженням економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» акцентує увагу на окремих моментах визнання доходу, а саме:

- дохід включає тільки валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, отримані та/або підлягають отриманню суб'єктом господарювання *на його власний рахунок;*
- суми, зібрані суб'єктом як представником органу державної влади або від імені третіх сторін, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, оскільки не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань.

Не відповідають визначенню доходів фінансові надходження, зокрема позики: вони спричиняють однакові зміни як в активах, так і зобов'язаннях; не впливають на чисті активи / власний капітал (останні прямо відображаються у звіті про фінансовий стан та додаються до залишків активів і зобов'язань).

У цілому, НПСБОДС 124 трактує обмінні операції аналогічно. Однак, МСБОДС 9 детально (на відміну від вітчизняного облікового стандарту) розглядає визнання доходу окремо за операціями бартеру, оренди, отримання відсотків, роялті та дивідендів, реалізації товарів (готової продукції, послуг).

НПСБОДС 124 доходи від обмінних операцій для вітчизняних суб'єктів державного сектора визнає більш узагальнено, в залежності від характеру операції:

- дохід від обмінної операції визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з такою операцією;
- бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням установою повноважень, визначених законодавством та установчими документами, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю;
- дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- щодо «інших доходів» (зокрема, доходів від курсових різниць, реалізації активів (крім нерухомого майна), дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки та ін.), то вони оцінюються у сумі визнаного доходу.

Не визнаються доходами від обмінних операцій (аналогічно до МСБОДС 9) такі надходження: суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг; сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; надходження, що належать іншим особам (НПСБОДС 124).

Групи ***необмінних операцій*** включають операції, за якими установа: отримує ресурси, не сплачуючи за них безпосередньо, або плата носить номінальний характер; може сплачувати певну компенсацію за отримані ресурси, але така компенсація не дорівнює справедливій вартості отриманих ресурсів. Серед необмінних операцій – суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, що надходять до суб'єкта господарювання і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань.

Вітчизняні бюджетні установи визнають/не визнають дохід від необмінних операцій у наступному порядку:

1. Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в періоді одержання бюджетних коштів, передбачених відповідним кошторисом установи.
2. Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі установа визнає доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані, за погодженою їх справедливою вартістю.
3. Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності за договором.
4. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, в якому отримані.
5. Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою *фактичного їх надходження*.
6. Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув).

Досить неоднозначними в нормативній базі бюджетного обліку є підходи до оцінки доходів. Відповідно до НПСБОДС 124 оцінка доходу за операціями надання послуг, реалізації товарів, робіт у цілому не мають відмінностей від МСБОДС 9. Зауважимо, що на вимогу НПСБОДС 101 МСБОДС щодо дотримання принципу обачності (який в чинній редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» відсутній!) дохід визнається при умові існування ймовірності надходження суб'єкту господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією.

Порівняння методів визнання доходу, його оцінки від операцій обміну в міжнародній та вітчизняній обліковій практиках наведено в таблицях 3.3, 3.4.

Таблиця 3.3.

Оцінка доходу від операцій обміну для суб'єктів державного сектора

№ з/п	Господарські операції	Міжнародна облікова практика [60; 54;55]	Вітчизняна облікова практика [65; 66]
		оцінка	оцінка

Національний університет водного господарства та природокористування

1	Бартер (виключно в рамках операцій щодо власних надходжень) *	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, визначеною в договорі купівлі – продажу (відповідно, документами на відвантаження/актом прийому-передачі), але нижче справедливої вартості переданих товарів/наданих послуг
2	Оренда (операційна)	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, визначеною договором надання активу в оренду
3	Отримання відсотків	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, що дорівнює розміру відсотків, визначених на договірних засадах сторонами таких операцій
4	Роялті	за справедливою вартістю	За первісною вартістю, визначеною договором відповідних сторін
5	Дивіденди	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, що дорівнює розміру дивідендів, встановлених рішенням зборів акціонерів/власників
6	Реалізація товарів (готової продукції, послуг)	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, визначеною договором купівлі-продажу/надання послуг (відповідно, документами реалізатора)

*відповідно п.6. ст.45 Бюджетного Кодексу України забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

Основні відмінності міжнародної та вітчизняної облікової нормативної бази щодо методики оцінки доходів суб'єктів державного сектора від необмінних операцій (крім податків і трансфертів, які оцінюються за первісною вартістю в момент надходження на казначейські/банківські рахунки) наведено в таблиці 2.

Таблиця 3.4.

Оцінка доходів від необмінних операцій

№ з/п	Господарські операції	Міжнародна облікова практика [60; 54;55]		Вітчизняна облікова практика [65; 66]	
		оцінка	метод обліку	оцінка	метод обліку
1	2	3	4	5	6
1	Отримання товарів за пільговою ціною	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	в періоді отримання
2	Гранти	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
3	Дарунки	за справедливою вартістю	нарахування	за справедливою	нарахування
4	Списання боргів	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	в періоді списання
5	Штрафи	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	в періоді отримання
6	Пожертви (благодійні внески)	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною або справедливою вартістю	нарахування

За результатами реформованого бюджетного обліку оцінка доходів розглядається в контексті з категорією «економічна вигода» та «потенціал корисності» – одними із найбільш дискусійних понять в питаннях професійної їх оцінки та документування на практиці.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Деталізація часу, форми, призначення одержаної економічної вигоди у формі активів обумовлює потребу в якісному розширенні оцінки визнання доходів через вартісну оцінку:

- *економічної вигоди* – матеріально-грошових надходжень, одержаних (підлягають одержанню) в результаті операцій підприємницького характеру. Зазначимо, що бюджетні установи можуть проводити такі операції на умовах дотримання ознаки неприбуткової діяльності (для ЗВО це – власні надходження, тобто кошти спецфонду);
- *соціально-економічної вигоди* – економічної вигоди, оцінка якої враховує як прямі надходження активів, так і задокументовану оцінку впливу операції на збільшення економічної вигоди за результатами реалізації соціальної програми;
- *соціально-економічного ефекту* – нематеріальної соціально-економічної вигоди, одержаної суб'єктами господарювання через оцінку попередження та зменшення втрат (в т.ч. транзакційних), а також доходів, очікуваних за наслідками таких витрат [43].

3.3. Управлінська роль Приміток до річної фінансової звітності

Загальні вимоги до складу Приміток визначені: для недержавного сектора економіки та державних підприємств – НП(С)БО 1[63], для державного сектора (крім державних підприємств) – НПСБОДС 101 [66].

Примітки включають три групи інформації:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Перша група інформації, яка подається в Примітках - це розкриття облікової політики суб'єкта . При складанні Приміток необхідно стежити за тим, щоб наведена в них інформація відповідала змісту наказу про облікову політику.

Зміна облікової політики можлива тільки у випадках:

- зміни статутних вимог;
- зміни вимог органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (Міністерства фінансів України);
- якщо зміна облікової політики забезпечить достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Наприклад, до змін в обліковій політиці належать зміни методів (нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, оцінки вибуття запасів тощо).

Не може вважатися зміною встановлення облікової політики для: подій та операцій, що відрізняються за змістом від попередніх; подій та операцій, які не відбувалися раніше. Якщо мала місце зміна облікової політики, у Примітках відображаються: причина і суть зміни; сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення; факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахування.

Облікова оцінка - це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між звітними періодами (зміна методу амортизації основних засобів є зміною облікової політики, а зміна терміну їх експлуатації за рішенням керівництва підприємства - зміна облікової оцінки).

У Примітках до фінансової звітності розкривається зміст і сума змін в облікових оцінках, які впливають на поточний період або будуть впливати на майбутні періоди.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

В Примітках повинні відображатися події після дати Балансу — подія, яка відбулася між датою Балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності і вплинула (або може вплинути) на фінансовий стан, результати діяльності і рух коштів. У Примітках розкривається інформація не про всі події, що відбулися в зазначений період, а лише про деякі, які мають найсуттєвіший вплив, а саме: події, що стосуються звітного періоду і які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату Балансу; події, які хоч і не стосуються звітного періоду, але містять важливу інформацію про обставини, що виникли після дати Балансу.

Щодо подій звітного періоду, то у Примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Перелік подій після дати Балансу, які вказують на обставини, що виникли після дати Балансу, розкриваються тільки в Примітках до фінансової звітності, а саме: прийняття рішення про реорганізацію підприємства; придбання цілісного майнового комплексу; рішення про припинення операцій, що становлять значну частину основної діяльності; знищення (втрата) активів у результаті пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події; прийняття рішення стосовно емісії цінних паперів; непрогнозовані зміни індексів цін, валютних курсів; укладення контрактів стосовно значних капітальних і фінансових інвестицій; прийняття законодавчих актів, що впливають на діяльність підприємства; дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати Балансу.

Ці події, які відбуваються після дати Балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності, а лише наводяться в Примітках до фінансових звітів за умови, що відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Друга група інформації в Примітках — інформація, яка не міститься у формах звітності № 1-4, але є обов'язковою за вимогами окремих положень (стандартів), що наводиться у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Третя група інформації в Примітках служить для забезпечення її зрозумілості і доцільності, що включає для цього аналіз статей звітності.

Узагальнюючи, можна сказати - Примітки до річної фінансової звітності не є самодостатнім звітом, а носять допоміжний характер. З одного боку, примітки згідно п.2 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» є формою фінансового звіту,з іншого - їх сенс полягає в поясненні показників, відображених в інших формах.

Публічні акціонерні товариства, окремі фінансові установи відповідно до ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складають свою фінансову звітність за міжнародними стандартами. Вимоги щодо розкриття даних в МСФО набагато жорсткіші, інформації потрібно розкривати набагато більше.

Підприємства, що працюють згідно П(С)БО для приміток використовують на даний час форму № 5. Крім того, вони повинні відображати в примітках ті показники, які потрібні різним користувачам, але не входять в структуру форми № 5. Ці нестандартні примітки до фінансової звітності надаються у вільній формі. Підприємства, що працюють згідно МСФО, за підсумками року форму № 5 можуть не заповнювати.

Форма № 5, на відміну від інших форм фінансової звітності, не передбачає наведення даних за попередній звітний рік. Разом з тим, при роботі згідно МСФО всі дані з приміток повинні відображатись і за попередній рік (роки).

Деталізація інформації в Примітках, регламентована чинними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, узагальнена в табл. 3 Додатка В.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

3.4. Функціональне призначення внутрішньої управлінської звітності та організаційні підходи до її підготовки

Міжнародна практика управлінського обліку економіко-організаційною базою його впровадження визначає центри відповідальності (ЦВ) – сегменти діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників.

У практиці управлінського обліку господарської діяльності в Україні виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). Назва центру характеризує завдання його функціонування.

Узагальнений перелік центрів відповідальності з урахуванням нормативного регулювання діяльності юридичних осіб та методологічної основи характерних для центрів показників наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Характерні для вітчизняних суб'єктів господарювання
Центри відповідальності*

Міжнародна практика	Вітчизняна практика управлінського обліку		
	Підприємства різних форм власності	Органи державного сектору економіки (крім державних підприємств-виконавців бюджетних програм)	Державні підприємства-виконавці бюджетних програм
1	2	3	4
Центр затрат	Центр витрат	Центр витрат\затрат**	Центр витрат\затрат
Центр інвестицій	Центр інвестицій	Центр асигнувань (для загального фонду); центр фінансування (для спеціального фонду)	Центр цільового бюджетного фінансування
Центр доходу	Центр виручки	____	____
Центр прибутку	Центр прибутку	Центр результатів виконання кошторису / показників результативності виконання бюджетних програм	Центр прибутку / показників результативності виконання бюджетних програм

*розроблено авторами

**затрати – з числа результативних показників, затверджених паспортом державної цільової програми

Найбільш поширеним в практиці управлінського обліку є центри відповідальності «Витрати» та центри відповідальності «Доходи».

Центри відповідальності «Витрати» є підрозділом суб'єкта господарювання, керівник якого відповідає тільки за витрати. Прикладом може бути виробничий цех, відділи заводоуправління, об'єкти соцкультпобуту (що є на балансі підприємства) тощо. Центри витрат можуть існувати як відокремлені організаційно-адміністративні одиниці, а також у формі об'єднання за цільовим та функціональним призначенням виробничих ресурсів (без

Національний університет
водного господарства
та природокористування
надання статусу госпрозрахункової одиниці). Крім цього, центри можуть входити до складу інших центрів відповідальності, де необхідно визначити і виміряти стосовно даної структурної одиниці витрати.

Об'єктами обліку, аналізу та контролю діяльності центру витрат є виробничі ресурси центру. Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності наведено на рис. 3.2.

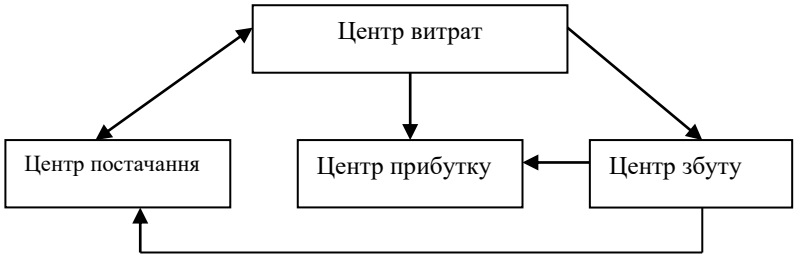

Рис. 3.2. **Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності**

Налагодження діяльності центрів відповідальності обумовлює запровадження комплексу організаційно-адміністративних заходів, які можна узагальнити в два етапи:

I - реструктуризація підприємства;

II - впровадження системи обліку, аналізу та контролю.

Основні етапи проведення реструктуризації:

економічне обґрунтування доцільності створення центрів та оцінка можливості здійснення реструктуризації;

розробка плану-графіка проведення реструктуризації;

підбір керівних кадрів, визначення складу працівників центру;

навчання управлінського персоналу принципам і положенням реструктуризації підприємства, формування команди виконавців;

розробка внутрішніх нормативних документів;

організація систем планування, обліку та звітності, контролю, аналізу діяльності ЦВ, їх взаємоузгодженість;

внесення змін та доповнень в накази: про розподіл посадових обов'язків, про облікову політику в частині внутрішньогосподарського обліку, про форми і методи контролю та аналізу тощо.

Організаційно-адміністративну структуру ЦВ необхідно затвердити Положенням, що визначає: основні напрямки діяльності центру; вертикаль організаційно-адміністративної підпорядкованості; склад організаційних ланок ЦВ і функції, закріплені за ними по забезпеченню виконання завдань; порядок контролю за виконанням працівниками та центром в цілому покладених функцій та доведених завдань.

До основних документів ЦВ можна віднести затверджені керівником підприємства: кошторис діяльності, форми внутрішньої звітності, документи первинного обліку проведених операцій, Положення про діяльність центру, штатний розпис із вказаними функціональними обов'язками, графік документообігу тощо.

Кожному з центрів відповідальності доводять перелік показників, покладених в основу обліку, контролю та аналізу.

На нашу думку, інформаційною базою управлінського обліку є внутрішньогосподарський (в\г) облік, здійснений за принципами національних облікових стандартів з деталізацією аналітичних субрахунків для задоволення потреб менеджменту

Національний університет
водного господарства
та природокористування

організації окремих сфер (напрямків, питань) діяльності. Можна стверджувати: дані в\г облік гармонізовано включаються до відповідних показників фінансового обліку, створюючи цим беззаперечний фактор довіри до інформаційної бази таких центрів.

Так, для виробничих підприємств рекомендований перелік показників для центру витрат наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Організація аналітичного обліку витрат (на прикладі витрат виробничого підприємства) [45]

Ознаки класифікації	*Види витрат*	*Субрахунки аналітичного обліку*
За економічними елементами витрат – n*	матеріальні витрати	Кт 20/n,21/n,22/n…
	витрати на оплату праці,	Кт 661/n,662/n,663/n…
	відрахування на соціальні заходи	Кт 651/n
	амортизація необоротних активів	Кт 131/n,132/n,133/n …
	інші операційні витрати	Кт 631/n ,685/n,372/n…
За обліковою класифікацією витрат - m	собівартість	Дт 903/m, 23/m,91/m
	адміністративні витрати	Дт 92/m
	інші операційні витрати	Дт 93/m,94/m
	фінансові	Дт 95/m,96/m
	інші витрати	Дт 97/m
За характером впливу витрат на собівартість послуг - k	включаються до с/в	Дт 23/m,91/m
	не включаються до с/в	Дт 92/ k - 97/ k
За статтями калькуляції послуг - p	прямі виробничі	Дт 23/p
	загальновиробничі	Дт 91/p
За характером впливу управлінських рішень - d	контрольовані	Дт 903/d 23/d, 91/d…97/d
	неконтрольовані	Дт 903/d, 23/d, 91/d…97/d
В залежності від зміни обсягу наданих послуг - c	змінні	Дт 91/c
	постійні	Дт 91/c
За ділянками формування витрат - f	комерційні	Дт 903/f 23/f, 91/f…97/f
	технічні	Дт 903/f 23/f, 91/f…97/f
За функціональним призначенням витрат - b	виробничі	Дт 903/b, 23/b,91/b
	екологічні	Дт91/ b,92/b,97/b
	соціальні	Дт23/b, 91/b,92 /b - 97/b

n* - субрахунок n – го класу, в рамках якого ідентифікацію визначає числовий порядок (наприклад, n1 – матеріальні витрати, n2- витрати на оплату праці тощо)

Важливим питанням для центрів витрат є розподіл непрямих витрат за місцями виникнення на підставі кількісних і вартісних баз, зокрема: чисельністю персоналу, обсягу випуску продукції, основної заробітної плати певної категорії персоналу, фактичного часу роботи обладнання, площі приміщень тощо .

Альтернативу класифікації доходів в організації управлінського обліку за центрами відповідальності «Доходи» наведено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

Організація аналітичного обліку доходів в рамках центру відповідальності «Доходи»

Ознаки класифікації	*Види витрат*
1	*2*
За ймовірністю надходження оплати від покупців (споживачів)	своєчасний розрахунок
	розрахунки з обумовленими відстрочками платежу

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Ознаки класифікації	*Види витрат*
1	*2*
	несвоєчасна оплата
За належністю до статутної діяльності	основна реалізація
	інша статутна реалізація
	позареалізаційні доходи
За формою оплати	грошові розрахунки
	бартер
За обсягами поставки (вартісна оцінка керівництва)	великі
	середні
	малі
За видами реалізації	товари
	роботи
	послуги
В залежності від валюти розрахунків	експорт
	імпорт
За терміном оплати	в періоді відвантаження
	авансовими платежами
	наступних періодах (за періодом відвантаження)
За рівнем рентабельності реалізації (оцінка керівництва, діапазон у %)	високий (вище встановленого діапазону)
	середній (в рамках встановленого діапазону)
	низький (вище встановленого діапазону)

[авторська розробка]

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Альтернативні форми внутрішньої управлінської звітності наведено в додатку Д.

Для проведення оцінки витрат, результативності їх адміністративного супроводу внутрішня звітність управлінського обліку повинна додатково включати:

- інформацію про виконання управлінських рішень щодо формування витрат та їх оптимізації: систематизовані у хронологічному порядку прийняті управлінські рішення; реєстрацію їх виконання за термінами, повнотою та якістю регламентованих заходів/рішень;
- результати аналізу показників витрат за етапами (елементами, ділянками, об’єктами) їх формування, контролю за дотриманням технологічної та внутрішньої нормативно-технологічної дисципліни щодо калькуляції собівартості робіт (послуг);
- обґрунтування матеріально-технічного забезпечення операцій, що формують витрати в оперативному періоді та на перспективу тощо.

3.5. Інтегрована звітність: альтернативи формування показників

Важливим елементом інтегрованого звіту є визначення перспектив на майбутнє: з якими викликами та ризиками найімовірніше може стикнутись підприємство у процесі втілення стратегії, і які наслідки це може мати для бізнес-моделі та результативності його менеджменту. Передумови впровадження нефінансової звітності пов‘язані з такими причинами як: обов’язковість, потреба і бажання (табл. 3.8.). Складання інтегрованої звітності передбачено МСФЗ 1 [61].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 3.8.

Передумови виникнення, переваги і недоліки інтегрованої звітності

Передумови	Переваги	Недоліки
Обов'язковість: Законодавча вимога випуску звітності. Вимога фондових бірж . *Потреба:* Запит нефінансової звітності від зацікавлених сторін. Зростаючі очікування інвесторів і аналітиків. Тиск з боку конкурентів, які випускають звіти. Підтримка корпоративної репутації і бренду. *Бажання:* Демонстрація результатів реалізованих ініціатив. Підтримка відносин із зацікавленими сторонами. Збір даних для аналізу компанії.	Підтвердження стейкхолдерам (інвестори. акціонери) інтеграції принципів стійкого розвитку в основну діяльність. Відображення перспектив діяльності компанії. Формування нових даних для управління результатами діяльності. Посилення довіри до компанії. Підвищення інформованості з питань стійкого розвитку у внутрішньому середовищі компанії. Краще розуміння співробітниками бізнес-моделі та стратегії компанії. Інформування провайдерів фінансового капіталу щодо чинників, які сприятимуть створенню коротко-, середньо- і довгострокової вартості.	Юридичні ризики, пов'язані з вимогами регуляторів до річної фінансової звітності. Незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності. Нерозвиненість систем обліку в сфері стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованого звіту. Можливість незадоволення інформаційних потреб всіх зацікавлених осіб одним звітом.

Джерело: розроблено авторами

У квітні 2013 р. Міжнародною радою з інтегрованої звітності (IIRC) опублікований прототип Міжнародного стандарту (положення) інтегрованої звітності, орієнтований на розробку єдиних вимог до розкриття в звітності інформації про створення бізнес-вартості. Пропоноване положення базується на трьох фундаментальних концепціях: капіталів, бізнес моделі і створення доданої вартості.

IIRC вводить нові специфічні стандартні елементи звітності з розкриття інформації щодо антикорупційних практик, викидів парникових газів і споживання енергетичних ресурсів. Надання такої інформації важливо для вирішення наступних завдань: обґрунтованої оцінки довгострокової життєздатності бізнес-моделі та стратегії організації; задоволення інформаційних потреб інвесторів та інших зацікавлених сторін; ефективного розподілу обмежених ресурсів.

Актуальним питанням власники, інвестори, управлінці виокремлюють комплексне використання фінансових та нефінансових показників, що уможливлює оцінку: конкурентоспроможності та продуктивності; якості позиціонування на ринку; збалансованості виробничих пропозицій з відповідним попитом на них споживачів; результативності менеджменту, репутації підприємства в цілому.

У зарубіжній практиці застосовування терміну "нефінансовий звіт" для посилання на звіти, які не регламентуються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (статистичні, податкові звіти, звіти з пенсійного та соціального забезпечення, внутрішні звіти, а також звіти з соціальної відповідальності бізнесу) вважають не достатньо коректними. Для них існує єдиний об'єднуючий критерій – вони включають нефінансові показники.

Проведені нами дослідження інформації, наведеної вітчизняними публічними акціонерними товариствами – представниками великого бізнесу в Звіті про управління (інформація розміщена на сайтах відповідних товариств), підтвердили, що в процесі підготовки Звітів були використані нефінансові показники. Однак, серед нефінансової

Національний університет
водного господарства
та природокористування

інформації, на жаль, більшу частину займала оцінка стратегії розвитку, оперативних управлінських рішень в питаннях дотримання внутрішнього розпорядку, а не виконання заходів соціальної підтримки працівників та екологічної безпеки виробництва (таблиця 3.9.).

Цікавою є практика міжнародного бізнесу: додатково до зазначених вище, підлягає розкриттю «портрет фірми» через інтегральний індекс, що включає якісну та кількісну оцінку соціальної підтримки працівників, дотримання етичних та моральних принципів комунікацій на різних рівнях, складові інтелектуального капіталу, людського та соціального капіталу тощо [110].

Цікавою є практика міжнародного бізнесу: додатково до зазначених вище, підлягає розкриттю «портрет фірми» через інтегральний індекс, що включає якісну та кількісну оцінку соціальної підтримки працівників, дотримання етичних та моральних принципів

Таблиця 3.9

Результати соціологічного дослідження нефінансової інформації в Звітах про управління підприємств-емітентів цінних паперів [46]

№ з\п	Групи не фінансової інформації	Інформаційний зміст	Частка в загальному блоці не фінансових показників Звіту, (%)
1	2	3	4
1	Конкурентоспро можність	темпи зростання продажів окремого виду продукції або послуг; розмір і склад клієнтської бази; частка ринку та її збільшення; структура продуктового портфеля та ін.	8
2	Рівень активності	кількість проданих одиниць готової продукції; відпрацьовані години; кількість перевезених пасажирів; динаміка активності протягом року тощо	5
3	Продуктивність	виробничі витрати на одиницю продукції; рівень завантаженості робочих потужностей; середньоденний або погодинний випуск продукції; середній час налаштування виробничої лінії; кількість транзакцій за годину тощо	12
4	Якість обслуговування та задоволеність клієнтів:	кількість забракованих одиниць; кількість візитів представників до клієнтів; кількість повторних звернень; середній час відповіді на запит клієнта; оцінка рівня обслуговування; кількість скарг або повернень; співвідношення постійних, нових і втрачених клієнтів	10
5	Рівень професійності персоналу:	середній рівень ротації; кількість годин навчання, курсів або кваліфікацій, отриманих співробітниками; оцінка задоволеності роботою; середній час роботи працівника на одній посаді; рівень кваліфікації працівників; рівень конкурентоспроможності оплати праці тощо	5
6	Соціальна відповідальність бізнесу:	виконання соціальних програм, матеріальна мотивація підвищення якості компетенцій та результативності професійних навичок	8
7	Екологічна безпека:	ефективність заходів попередження та зменшення шкідливого впливу результатів діяльності на оточуюче середовище, підтримка системи безпеки на робочих місцях тощо	5
8	Рівень корпоративної	оцінка етичності, результативності комунікацій, професійної підтримки та поваги, конструктивності	5

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	етики:	та об'єктивності прийняття управлінських рішень тощо	
9	Інновації	стан та найближчі перспективи розвитку виробництва; оцінка політики модернізації обладнання, пошуку нових інноваційних технологій виробництва, розширення ринку збуту	7
10	Репутація компанії	позиція на ринку, вартість бренду; частка споживачів, готових прийняти маркетингову пропозицію; рейтинги за оцінкою незалежних експертів тощо	8
11	Інформація про розвиток підприємства:	стан та найближчі перспективи розвитку виробництва; оцінка політики модернізації обладнання, пошуку нових інноваційних технологій виробництва, розширення ринку збуту	17
12	Опис систем внутрішнього контролю і управління ризиками підприємства	оцінка результативності внутрішнього контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів; ефективність попередження невиробничих втрат; оцінка виконання працівниками своїх посадових обов'язків	10
	Всього		100

комунікацій на різних рівнях, складові інтелектуального капіталу, людського та соціального капіталу тощо [110].

Цікавою є практика міжнародного бізнесу: додатково до зазначених вище, підлягає розкриттю «портрет фірми» через інтегральний індекс, що включає якісну та кількісну оцінку соціальної підтримки працівників, дотримання етичних та моральних принципів комунікацій на різних рівнях, складові інтелектуального капіталу, людського та соціального капіталу тощо [110].

Нефінансові показники є об'єктами аналізу не тільки менеджерів акціонерних товариств. На вимогу власників, інвесторів, працівників до внутрішньої (не стандартизованої) звітності все частіше включають прогнозовану, або перспективну не фінансову інформацію як державні, так і приватні підприємства України. Наприклад, до такої інформації включають нефінансові показники індексу росту продукції (за видами), динаміку зміни ринків збуту, якісні показники кадрового складу та ін.

Узагальнюючи практику використання нефінансових показників емітентами цінних паперів України в 2021-му році в Звіті про управління, таку нефінансову інформацію можна структурувати за рівнями:

- мегарівень: інформація, призначена для суб'єктів, що здійснюють господарську діяльність на міжнародних ринках;
- макрорівень: інформація, призначена для органів державного управління та контролю;
- мезорівень: інформація, призначена для постачальників, покупців, споживачів, кредиторів тощо;
- мікрорівень: інформація, призначена для власників, управлінців, працівників, партнерів.

Практика підготовки Звіту про управління показала, що однією з проблем упровадження і застосування на підприємствах України системи нефінансових показників є їх раціональний вибір: кількість, одиниця виміру (вартісні/натуральні, абсолютні/відносні), джерела інформації. Керівництво суб'єкта самостійно визначає, яким показникам приділити увагу, а які об'єкти оцінки можна проігнорувати.

Національний університет водного господарства та природокористування

Відповідно до збалансо́ваної систе́ми показнико́в (англ. Balanced Scorecard (BSC)) доцільно виділити такі групи нефінансових показників:

- відносини з клієнтами (покупцями): кількість клієнтів, частка ринку збуту товарів (послуг); середня вартість реалізованого обороту на клієнта, середній час, затрачений на обслуговування клієнта; індекс якості обслуговування запитів (потреб) клієнтів;
- внутрішні бізнес-процеси: оперативність поставки товарів, ріст продуктивності виробництва (торгівлі); частка адміністративних витрат в операційних (загальних) витратах діяльності; тривалість технологічної підготовки виробництва, вартість адміністративних помилок (втрат); динаміка розвитку господарських зв'язків тощо;
- можливості навчання і розвитку персоналу: оцінка професійної підготовки працівників, рівень освіти; плинність кадрів; річні затрати на навчання (перепідготовку, підвищення кваліфікації) однієї людини; індекс задоволення працівників тощо [102].

Важливими питаннями залишаються ідентифікація рахунків, на яких будуть обліковуватись нефінансові показники – балансових та/або позабалансових. При визначенні межі позабалансового обліку слід виходити з того, що хоча підприємство є автономною системою, майно власників не відображається у його фінансовій звітності, фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки операцій та подій, що можуть вплинути на рішення, які приймаються на такій інформаційній основі. Разом з тим, балансові рахунки призначені для фінансових показників, які потребують сьогодні більш детального розгляду.

Отже, відображення на позабалансових рахунках нефінансових показників сприятиме більш повному розкриттю бізнес-стратегії підприємства, дозволить порівнювати не тільки динаміку фінансових показників, а також визначати комплексні показники результативності бізнесу, зокрема, ефективності, продуктивності, вартість витрачених ресурсів, якості бізнесу в цілому.

Поняття «корисності» достатньо диверсифіковане, оскільки, до очікуваних вигод від нефінансових показників інтегрованої звітності підприємства можна віднести їх вплив на:

- об'єктивну оцінку розвитку бізнесу;
- організацію бізнес-моделі і стратегію корпоративного управління в довгостроковій перспективі;
- задоволення потреб інвесторів, власників, працівників, партнерів та інших зацікавлених сторін в розумінні звітної інформації щодо результативності використання виробничих ресурсів;
- оцінку корпоративного управління, зокрема, дотримання принципів і норм етичних професійних комунікацій;
- розкриття зв'язків між динамікою економічних викликів та внутрішніми і зовнішніми ризиками господарської діяльності.

Міжнародна практика підготовки інтегрованої звітності передбачає більш широкий контекст цінності, створеної за всіма типами капіталу. Ця беззаперечно необхідна форма звіту перетворилась в дещо, що виходить за межі облікових новацій, а саме – в основу для нової парадигми управлінської діяльності.

Інтегрований звіт містить в загальних підходах наступні структурні елементи:

1. Огляд місця локації бізнесу, зовнішнього економічного середовища.
2. Організація управління - система менеджменту.
3. Потенційні можливості, пов'язані з ними внутрішні та зовнішні ризики.
4. Стратегія господарської діяльності, розподіл виробничих ресурсів.
5. Організаційно-управлінська бізнес-модель.
6. Діяльність: технологія та організація операційної діяльності.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

7. Перспективи трансформації бізнесу в майбутньому, його місце та вплив на соціальний, економічний, екологічний розвиток (регіональний, міжрегіональний) [19].

Разом з тим, метою нефінансових показників, що використовуються практично за всіма розділами інтегрованого звіту, є не вимір цінності як економічного потенціалу підприємства, а, швидше, професійне судження щодо елементів формування такої інформації, які в комплексі дозволяють користувачам оцінити спроможність ресурсного потенціалу підприємства з питань створення соціально-економічних цінностей протягом певного періоду господарської діяльності.

Інтегрована звітність за показниками корпоративної соціальної відповідальності

В міжнародній практиці бізнесу корпоративна соціальна відповідальність (КСВ) трактується як саморегулююча модель бізнесу, що допомагає компанії бути соціально відповідальною перед собою, перед своїми зацікавленими сторонами та громадськістю (інколи під цим визначенням розуміють КСВ як «корпоративне громадянство»). Разом з тим, невід'ємними при цьому є три складові господарювання - економічна, соціальна та екологічна, кожна з яких на рівні суб'єкта та на макрорівні (суспільно-економічному) приймає різні форми залежно від компанії та галузі. Настільки ж важливою КСО є як для громади, так і для компанії. Діяльність на принципах КСВ може суттєво підвищити довіру до бізнесу, зміцнити його позиції на ринку, результативність господарювання в цілому.

Багато компаній зараз зосереджуються на кількох широких категоріях КСВ:

1. Екологічні зусилля: Одним із основних напрямків соціальної відповідальності підприємств є навколишнє середовище. Будь-які кроки, які підприємства здійснюють для зменшення негативних екологічних явищ, вважаються добрими як для компанії, так і для суспільства.

2. Філантропія: Підприємства можуть практикувати соціальну відповідальність, даруючи гроші, продукти чи послуги соціальним причинам та некомерційним організаціям. Більші компанії, як правило, мають багато ресурсів, які можуть принести користь благодійним організаціям та місцевим громадам.

3. Етичні трудові практики: Поводячись із працівниками справедливо та етично, компанії можуть демонструвати свою соціальну відповідальність.

4. Волонтерство: відвідування волонтерських заходів говорить багато про щирість компанії. Роблячи добрі справи, не очікуючи нічого натомість, компанії можуть висловити стурбованість конкретними питаннями та відданістю певним організаціям.

Визначальними особливостями інтегрованої звітності, що відрізняє її від інших видів звітності, є: новий підхід до структуризації капіталу підприємства (посилення позицій соціального капіталу); орієнтація на створення інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління; орієнтація на висвітлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу.

Можна сформулювати КСВ як забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних та екологічних програм як складових збалансованої господарської діяльності.

Безперечно, для суб'єктів малого бізнесу, мікро-підприємств обов'язковою така звітність сьогодні бути не може. Разом з тим, питання вже перекликаються з певними

Національний університет
водного господарства
та природокористування
розділами Звіту про корпоративне управління. Звіт передбачає дотримання внутрішнього Кодексу корпоративного управління (яким керується емітент) на основі розкриття загальних принципів: збереження довкілля за місцем реєстрації суб'єкта; позитивного впливу на регіональному суспільно-економічному рівні; соціально-професійної підтримки працівників [47].

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним із основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є принцип єдиного грошового вимірника, який говорить, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності повинно здійснюватися в єдиній грошовій одиниці [79].

Оскільки серед ключових завдань бізнесу - принципи збалансованості економічного зростання, соціальної захищеності трудових ресурсів, екологічної безпеки навколишнього середовища, важливим кроком до розширення інформаційних можливостей облікової системи може стати відображення в позабалансовому обліку нефінансових показників, що допоможе представити керівництву важливу інформацію для стратегічного управління ресурсним потенціалом підприємства. Така нефінансова інформація може бути виражена кількісними/натуральними або якісними/описовими показниками.

Одержана звітна інформація спроможна ідентифікувати певні тренди й кореляції, уможливлює порівняння з іншими фінансовими та нефінансовими показниками. Нефінансова інформація розкриває діяльність бізнесу, в більшості, через показники: конкурентоспроможності, рівня активності, продуктивності виробництва, безпеки життєдіяльності найманих працівників, матеріальної підтримки соціально уразливих працівників, якості обслуговування, рівня досвідченості персоналу, масштабу інновацій, репутацію компанії.

Методика бухгалтерського обліку передбачає відображення далеко не всіх наведених вище показників економічної, соціальної та екологічної складових. Відповідно до альтернативної концепції збалансованої системи показників, доцільно виділяти такі групи нефінансових показників: відносини з клієнтами; внутрішні бізнес-процеси, можливості навчання і розвитку персоналу: плинність кадрів, час на навчання, середній час відсутності, річні затрати на навчання однієї людини, індекс задоволення працівників та ін.

В міжнародній практиці соціального звітування зміст показників КСВ узагальнено як сукупність чотирьох блоків: забезпечення здоров'я; забезпечення соціально-побутових потреб; відпочинок та розваги, мотивація праці (таблиця 3 Додатка Д):

Очевидним є обмеженість фінансово-аналітичної інформації в стандартизованих формах фінансової звітності, що апріорі не має можливості передбачити весь спектр інтересів управлінського персоналу підприємства. З цією метою важливу роль відіграє професійний потенціал бухгалтера, його вміння структурувати інформацію у внутрішній звітності. Оптимальність такої роботи полягає як в необтяженості звітних даних, так і в збереженості потенціалу їх корисності для користувачів.

Питання для контролю

1. Вкажіть основні відмінності інтегрованої звітності від чинних форм фінансової звітності підприємств.
2. Які центри відповідальності характерні для організації управлінського обліку ?
3. Які, на Вашу думку, внутрішні документи є необхідними для забезпечення діяльності центрів відповідальності?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

4. Назвіть три групи інформації, характерні для Приміток до річної звітності підприємства.

5. Що можна вважати для промислового підприємства «змінами в обліковій політиці»?

6. Яким чином в Примітках публічного акціонерного товариства буде відображено прийняття рішення стосовно емісії цінних паперів?

7. Які питання обліку дебіторської заборгованості мають бути розкритими в Примітках до фінансової звітності ?

8. Назвіть основу принципу фінансової звітності історичної (фактичної) собівартості: економічний зміст, характеристику як об'єкт обліку в процесі виробництва готової продукції.

9. Які принципи міжнародної облікової практики варто було б імплементувати в національну облікову практику?

10. В чому різниця між операційною діяльністю та основною діяльністю підприємства? Як це пов'язано з визнанням поточних зобов'язань?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 4. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ЕТАПАХ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

4.1. Організація інформаційно – управлінських процесів на етапах прогнозування

Прогнозування - функція управління, яка передбачає визначення керівниками, спеціалістами тенденцій і перспектив, темпів і термінів розвитку процесів або систем на основі аналізу даних про їх минулий і нинішній стан та вироблення соціального прогнозу (передбачення), необхідного для формування і досягнення оптимальної мети.

Передбачення здійснюється в двох основних формах - повсякденного передбачення і професійно-наукового передбачення. У першому переважають елементи стихійного, інтуїтивного, котрі спираються на знання і досвід. Наукове прогнозування здійснюється спеціально створеними матеріальними (технічними) засобами та на основі інтелектуально – професійних підходів. Серед останніх особливе значення мають такі методи наукового прогнозування, як екстраполяція, експертна оцінка, моделювання, метод аналогії тощо.

Важливо правильно визначити ступінь ризиків, з якими сполучена реалізація прийнятих рішень. Розрахунок ризиків є невід'ємною частиною прогнозування як системи оцінки можливих втрат і виграшів при ухваленні певного рішення.

Таким чином, під прогнозуванням при управлінні господарською діяльністю суб’єкта мається на увазі науковий спосіб виявлення стану та ймовірних шляхів розвитку справи. Прогнози розробляються у вигляді якісних характеристик, а в елементарних випадках - у вигляді тверджень про можливість / неможливість виникнення якого-небудь стану або події. Прогнозування як функція управління першочергово вирішує такі завдання:

– обґрунтування мети: визначення бажаного, можливого і необхідного стану системи, а також економічного критерію ефективності функціонування й перспективного розвитку системи;

– визначення ситуацій: кількісне визначення тієї ситуації, у якій може опинитися система в результаті переведення її в новий стан, або опис поведінки самої системи відповідно до можливої ситуації;

– моделювання реальних процесів з метою вибору оптимальної траєкторії з безлічі можливих траєкторій руху системи.

Безумовно, основою інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік, який відображає всі факти господарського життя суб’єкта, напрямів його діяльності. Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний з плануванням, аналізом, контролем і регулюванням (рис.Е.1, додатка Е).

Аналіз є проміжним етапом менеджменту між збором інформації, прийняттям рішень щодо оперативного регулювання виробництва, планування господарської діяльності економічних суб'єктів. Аналіз вимагає знання методів та прийомів, що дає можливість розкрити внутрішню природу об'єкта, його взаємозв'язки і напрями розвитку.

Структура організації управління – це сукупність елементів і взаємозв'язків між ними, що дає змогу найефективніше перетворювати вхідні ресурси в завершальний продукт, досягати поставлених цілей. Механізм формування такої структури на прикладі підприємства наведено на рис. Е.2., додатка Е.

Дієвим інструментом менеджменту організації діяльності на перспективу є цифрова економіка, що чинить суттєвий вплив на розвиток обліково-аналітичної системи суб’єктів господарювання: з’являються нові та трансформуються уже існуючі об’єкти бухгалтерського обліку; модернізуються ІСБО, її облікові підсистеми; змінюється технологія, порядок

Національний університет
водного господарства
та природокористування
подання та формування бухгалтерської звітності; виникають та удосконалюються нові комп'ютерні програми для фінансово-економічного аналізу діяльності суб’єкта.

Елементи облікової системи, що зазнають сьогодні найбільших змін унаслідок цифровізації економіки, насамперед - технологія отримання необхідної інформації, її зберігання та обробки, передача даних користувачам; методика систематизації інформації, оскільки змінюються основи ведення обліку, його методика (рис. Е.3 додатка Е).

В умовах цифровізації національної економіки інформація стає основним джерелом конкурентоспроможності суб’єкта господарської діяльності. Збір, узагальнення та обробка даних дозволяють отримувати цінну інформацію для використання в економічних процесах. Однак, цифрове мислення не сконцентровано виключно на нових технологіях. Все більшої цінності набуває здатність спеціаліста оцінювати, аналізувати висновки, одержані при використанні спеціалізованих комп’ютерних програм, генерувати на їх основі ефективні стратегічні рішення.

Відтак, дієвим у майбутньому може стати саме поєднання технологічних новацій (блокчейн, штучний інтелект, Big Data) та професійних компетентностей фахівця з обліку і оподаткування. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах цифровізації суспільно-економічних відносин пов'язаний із застосуванням ІТ-інструментів і технологій, спрямованих на подолання недоліків існуючої обліково-аналітичної системи. Основні цифрові технології, які доступні для використання при веденні обліку в сучасних умовах економічного та технологічного розвитку, наведено в табл. Е.1. додатка Е.

Спроби підвищити зрозумілість, стислість і релевантність інформаційного забезпечення управління стають рушійною силою у створенні ефективної обліково-аналітичної системи суб’єкта господарювання. Потенціал соціальних, мобільних, хмарних технологій, технологій аналізу даних, інтернету речей у сукупності здатен спричинити трансформаційні зміни в обліково-аналітичній системі, підвищити її ефективність, цінність для процесів управління [73].

Зупинимось більш детальніше, до прикладу, на інноваційній діяльності. Альтернативні методики оцінки інноваційної діяльності підприємства дозволяють використовувати різні кількісні параметри інноваційної складової технологічних процесів під час управління виробничою діяльністю, тим самим, приймати більш обґрунтовані управлінські рішення в цій сфері. Кожному суб'єкту господарювання необхідно знати теоретичні основи, закономірності формування інноваційного процесу, як і структуру, джерела збільшення, методи оцінки та напрямки ефективного функціонування інноваційного потенціалу.

Потенціал інноваційного чинника має бути однією з ключових умов розвитку суб'єктів великого, середнього та малого бізнесу. Цей підхід орієнтований на забезпечення ефективності господарської діяльності підприємств, підвищення інноваційної активності, важливої для досягнення стратегічних цілей.

Сьогодні існує багато факторів, що перешкоджають якісному розвитку підприємств, які впроваджують інноваційні технології. Стимулювання ділового та інвестиційного клімату в системі менеджменту суб’єкта, інноваційної активності інженерно-технічного персоналу має стати одним із ключових пріоритетів операційної діяльності з метою зміцнення та інтеграції ринків збуту продукції (товарів, послуг).

Для аналізу інноваційної діяльності підприємства може бути використана система взаємопов'язаних показників, а саме – індикатори, згруповані за трьома основними блоками:

1) інвестиції в інновації, низку нових технологій виробництва, низку нових видів продукції, обсяг виробництва інноваційної продукції у натуральному та вартісному вираженні, кількість продукту знань у натуральному та вартісному вираженні, суму експорту

Національний університет
водного господарства
та природокористування
інноваційної та високотехнологічної продукції на основі знань у натуральному та вартісному вираженні;

2) частка нових технологій у їх загальній кількості, частка інноваційних видів продукції в їх загальному обсязі, частка складних наукоємних продуктів у загальному обсязі виробництва, показники якості конкретних продуктів, частка інноваційної продукції в розмірі ринку;

3) збільшення фінансового результату, терміну окупності інновацій, середньої тривалості інноваційного процесу, частки працівників, умови праці яких покращено.

Перший та другий блоки показників призначені для надання кількісних та якісних характеристик інноваційної діяльності, а третій – для оцінки її ефективності.

Аналіз наукових розробок та знання статистичної інформації щодо інноваційної діяльності вітчизняних суб'єктів господарської діяльності свідчить про домінування промисловості та великого бізнесу, хоча середній бізнес рухається до інноваційних ідей для підвищення ефективності. Ця тенденція пояснюється домінуючою роллю величезних галузевих підприємств у впровадженні інновацій за рахунок багатьох факторів, зокрема: високого рівня матеріально-технічних та фінансових ресурсів; можливості використання великих повноважень; підтримки на равні держави тощо [97].

В умовах цифрової економіки класичні методи економічного аналізу інноваційної діяльності доповнюються такими, як: імітаційне моделювання, дерево рішень, аналіз чутливості, кластерний метод, метод нечисельних множин, метод еквівалентів, сценарний метод, кореляційно-регресійні та дисперсійні методи, метод ймовірностей, метод аналогів, SWOT-аналіз, PEST-аналіз, SNW-аналіз, R-аналіз, евристичні методи та ін.

Для реалізації комплексного підходу економічний аналіз інноваційно - інвестиційної господарської діяльності повинен застосовуватись на всіх етапах прийняття та реалізації інноваційно-інвестиційних проєктів. Процес комплексного оцінювання та обґрунтування ефективності реалізації інноваційного проєкту наведено на рис. 4.1.

Для продуктових інновацій важливим критерієм у ході планування інноваційно-інвестиційної діяльності є виконання умов беззбитковості. Для базових інновацій ціна визначається за формулою (4.1):

$$P = \frac{Pr+(Q*AVC+FC+RC)}{Q} \quad (4.1),$$

де P – ціна одиниці інноваційної продукції; Q − обсяг виготовленої інноваційної продукції за період реалізації інноваційного проєкту; AVC – середні змінні витрати на виробництво одиниці інноваційної продукції; FC – постійні витрати на виробництво інноваційної продукції; Pr – плановий фінансовий результат від реалізації інноваційної продукції; RC – витрати на науково-дослідні роботи, пов'язані з впровадженням досліджуваного інноваційного проєкту.

Для запозичених інновацій ціна розраховується за формулою (4.2):

$$P = \frac{Pз*\frac{Qproduct}{Qbuyer}*\overline{I_{pl}}}{\frac{Q_{pl}product}{Q_{pl}buyer}*\bar{I}} = Pз * \frac{\overline{I_{pl}}}{\bar{I}} \quad (4.2),$$

де $Pз$ – ціна одиниці продукції на ринку запозиченої інновації; $Qproduct$ – обсяг реалізованої продукції на ринку запозиченої інновації; $Qbuyer$ – кількість покупців на ринку запозиченої інновації; $Q_{pl}product$ – плановий обсяг реалізованої інноваційної продукції; $Q_{pl}buyer$ – планова кількість покупців інноваційної продукції; $\overline{I_{pl}}$ – середній рівень доходу

Національний університет
водного господарства
та природокористування

потенційних покупців інноваційної продукції; $\overline{I}$ – середній рівень доходу покупців на ринку залученої інновації.

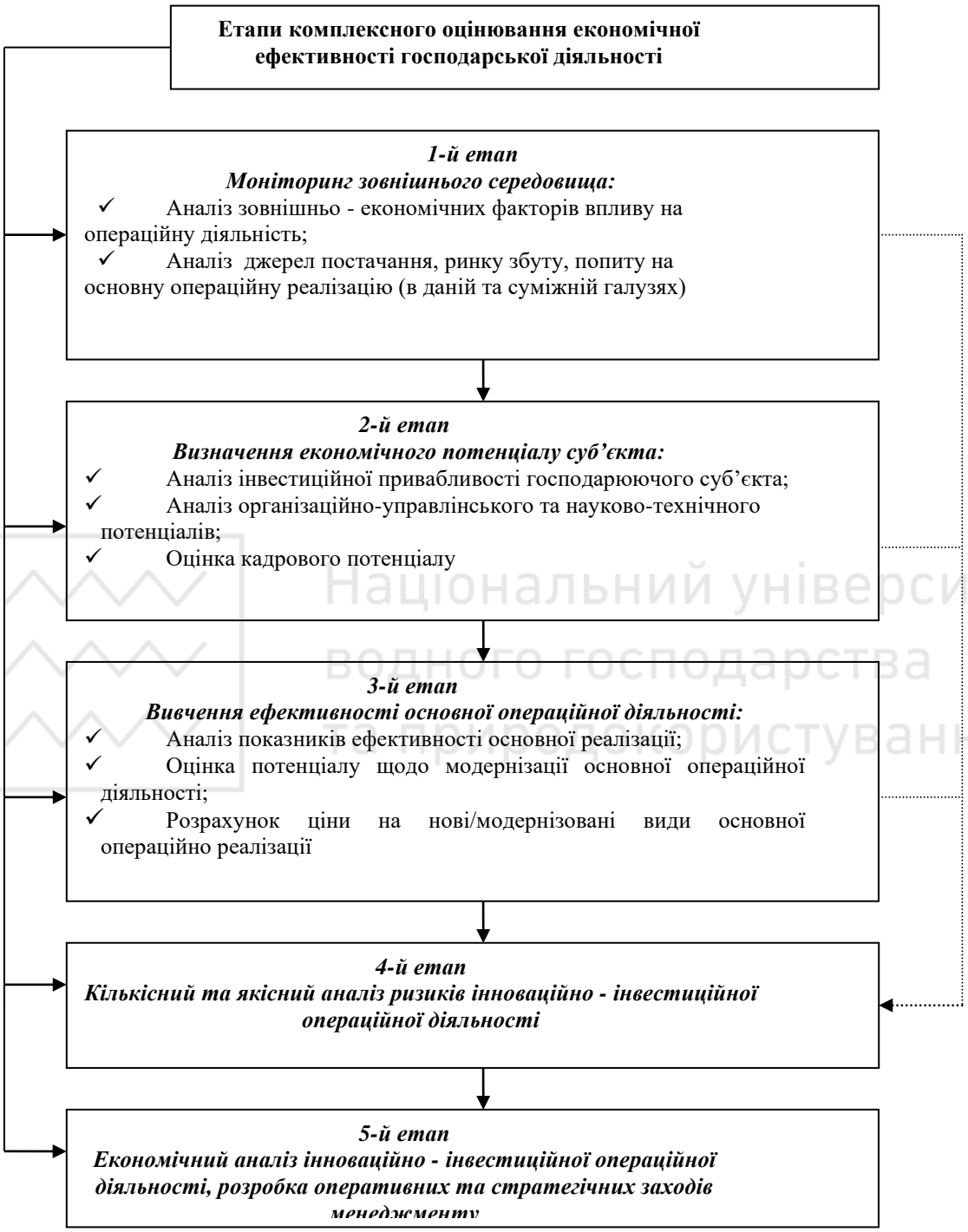

Рис. 4.1. **Процес комплексного оцінювання та обґрунтування ефективності господарської діяльності суб'єкта**

Ретроспективний комплексний аналіз інноваційної діяльності доцільно проводити за результатами декількох років, адже за такий період відбувається практичне впровадження

Національний університет
водного господарства
та природокористування

інновацій, отже, економічний аналіз може стати підґрунтям для формування інноваційної стратегії господарювання (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1

Основні показники ефективності інноваційної діяльності суб'єкта

№ з/п	Показник	Характеристика	Порядок розрахунку
1	Рентабельність інноваційного проекту	Результативність інноваційної діяльності за результатами реалізації інноваційного проекту	*Чистий прибуток від реалізації інноваційної продукції* / *Сукупні витрати впровадження інноваційного проєкту*
2	Ефективність витрат на інноваційну діяльність	Співвідношення кількості впроваджених інновацій та витрат на інноваційну діяльність	*Кількість впроваджених інновацій* / *Витрати на інноваціну діяльність*
3	Показник інноваційної активності	Рівень залучення підприємства до інноваційної діяльність	*Витрати на інноваційну діяльність* / *Сукупні витрати підприємства*
4	Рентабельність інноваційної діяльності	Рівень комерційної ефективності інноваційної діяльності	*Рентабельність інноваційного проєкту* / *Показник інноваційної активності*

Джерело: сформовано авторами на основі [74; 111].

Результати розрахунку запропонованих показників формують основу для прийняття рішень щодо адміністрування інноваційної діяльності, а їх факторний аналіз дозволить визначати невикористані резерви зростання ефективності інноваційної діяльності суб'єкта господарювання.

Слід відзначити, що аналіз інноваційної діяльності в умовах цифрової економіки передбачає створення принципово нової інформаційної моделі з використанням сучасних технічних і технологічних засобів збору і обробки значних масивів даних, в основі функціонування якої мають бути покладені принципи «послідовності» та «зв'язку».

Реалізація принципів «послідовності» та «зв'язку» на практиці управління інформаційними потоками надзвичайно складна, оскільки передбачає принципово іншу методологічну базу, на якій базуються інформаційні системи, що обслуговують сучасні інноваційні підприємства.

Впровадження системи управління інформацією за принципами «послідовності» та «зв'язку» має ряд переваг, які дозволяють:

• об'єднати всі функції управління підприємством в єдине інформаційне структуроване поле;

• оперативно отримувати управлінську звітну інформацію будь-якого рівня з необхідним ступенем періодизації та деталізації;

• проводити щоденний моніторинг виконання необхідних показників бізнес-плану і дотримання внутрішніх нормативів із заданим ступенем деталізації у розрізі функцій управління, бізнес-процесів, з розшифровкою не тільки відхилень, але і виміром впливу факторів на результативні оціночні індикатори;

• обґрунтувати систему внутрішніх регламентів і нормативів використання ресурсів підприємства для формування реалістичних стратегічних, поточних, операційних бюджетів, які мають взаємопов'язані показники та ін. [74].

Останні роки стали етапами модернізації для зовнішнього звітування Публічними акціонерними товариствами: товариства розкривають в Звітах про управління не тільки

Національний університет
водного господарства
та природокористування
показники фінансової звітності, але й дотримання АТ Кодексу корпоративної етики, Положення про внутрішній контроль та управління ризиками. Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію оцінки цілісності майна, дотримання чинного законодавства, виконання укладених угод тощо. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судово-бухгалтерську експертизу.

В контексті вимоги щодо цільового наповнення обліково-аналітичного забезпечення на етапах прогнозування основних показників діяльності процеси адміністрування роботи облікового персоналу варто доповнити такими питаннями, як:

- організація системи безперервного підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії (передбачивши вивчення міжнародних облікових стандартів);
- упровадження ефективної системи автоматизації робочого місця бухгалтера;
- забезпечення сучасних ергономічних вимог щодо психологічно сприятливої атмосфери в підрозділах як економічної служби, так і в адміністративній системі підприємства в цілому та ін.

Науково-технічний прогрес вносить зміни у характер та зміст праці людей, зайнятих бухгалтерським обліком, контролем та аналізом, зокрема, у професійний поділ праці: збільшується обсяг робіт, що потребують інженерного рівня освіти та знань, виникають нові дільниці та види робіт, пов'язані із застосуванням електронно-обчислювальної техніки, економіко-математичних методів, поглиблюються вимоги до обґрунтування оцінки результатів роботи.

У цих умовах наукова організація праці людей, які виконують бухгалтерський облік, контроль та аналіз, стає об'єктивною потребою і являє собою комплекс організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних заходів, спрямованих на раціоналізацію облікового, контрольного і аналітичного процесів, створення сприятливих умов праці, розвиток творчих здібностей та суспільної активності працівників.

Сукупність операцій дає змогу умовно виділити організаційні місця трьох рівнів:

- рівень висококваліфікованих спеціалістів (головний бухгалтер, головний економіст, заступник головного бухгалтера);
- рівень спеціалістів середнього рівня (старший бухгалтер, старший економіст, керівник відділу внутрішнього контролю, касир);
- рівень технічних виконавців (бухгалтер, ревізор, комірник та ін.).

Розуміючи рівень кваліфікації облікових працівників, задіяних в процесах підготовки інформації для прогнозування господарської діяльності, в першу чергу, мова йде про організацію роботи висококваліфікованих спеціалістів (головного бухгалтера, головного економіста, заступника головного бухгалтера тощо) та спеціалістів середнього рівня.

Поділ праці за видами робіт (функції обліку, контролю та аналізу) виражається у тому, що фахівці за характером роботи або змістом процесу праці об'єднуються у групи, а всередині кожної з груп – за кваліфікацією.

На рис. 4.2. наведено один з найпоширеніших варіантів побудови обліково-аналітичної служби за кордоном. Очевидним є широкий діапазон «обліково-аналітично-контрольних» функцій фінансової служби підприємства. Ефективність такої служби *передбачає не тільки підготовку звітності в цілому по підприємству та в розрізі його виробничих підрозділів, а й надання повної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень на основі обліково-аналітичних прогнозних даних.*

Основні вимоги до організації робочого місця:

• на робочому місці постійно має бути все необхідне для безперервної та високопродуктивної роботи;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

• територія робочого місця має бути такою, щоб працюючий не робив жодного зайвого руху і, у той самий час, був вільний в кожному необхідному русі;

• для економії часу та зусиль працівника кожний елемент оснащення робочого місця має бути розташовано на місці його безпосереднього застосування, раціонально відносно інших елементів та працюючого;

• точка функціонування та лінії руху працівника мають бути визначені ретельно, з урахуванням умов економії часу, зусиль і вимог фізіології праці.

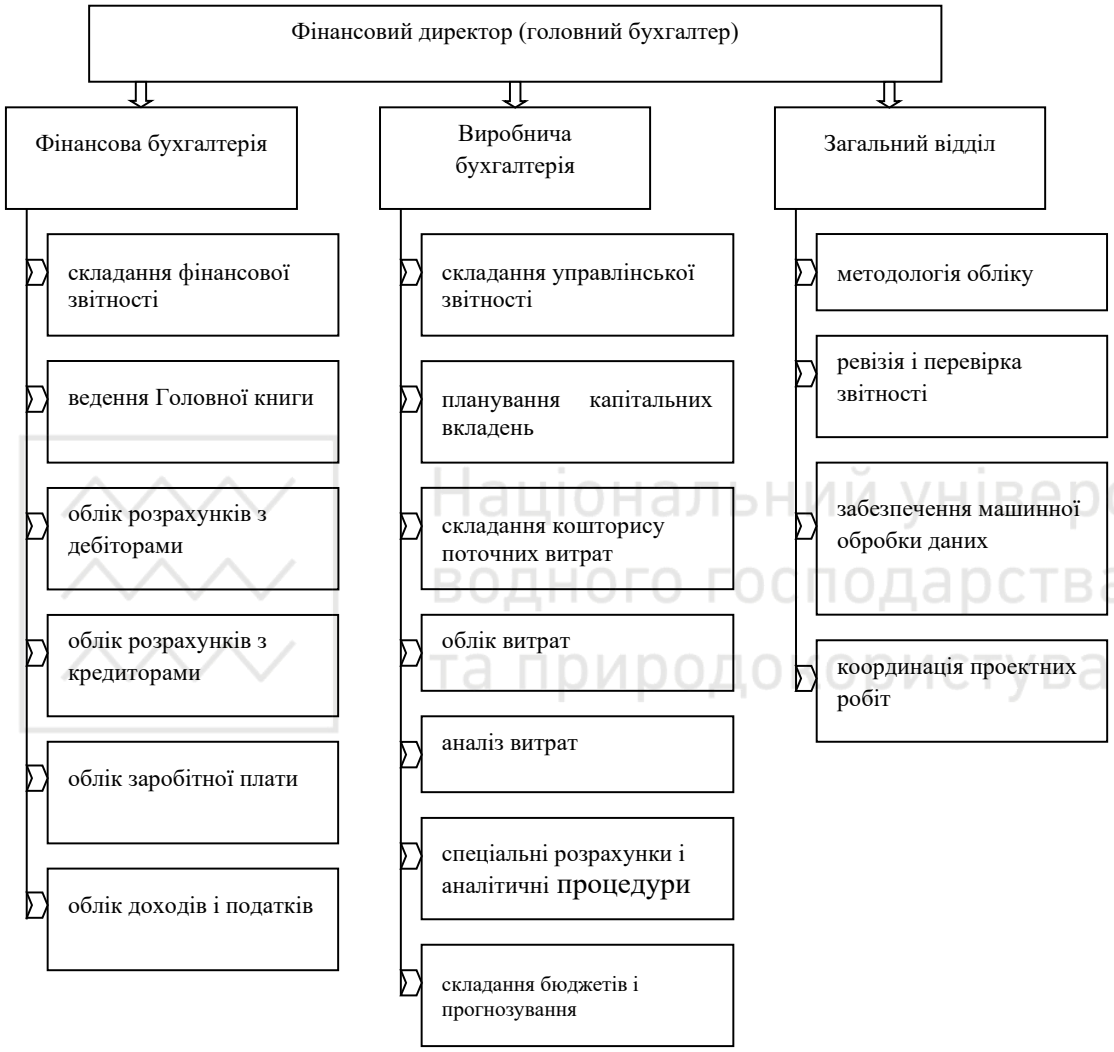

Рис. 4.2. **Побудова обліково-аналітичної служби за кордоном** [38; 45].

До психофізіологічних показників належать також естетичні фактори. Оцінка рівня естетичної культури виробництва з позицій охорони праці орієнтує враховувати у планах соціального розвитку підприємства та у підсумках трудової діяльності наступні характеристики: естетичний стан території, виробничих приміщень; застосування функціональних естетичних елементів для запобігання нещасним випадкам, а також спеціальних засобів естетичного впливу для зняття психічного напруження. Вплив кольору на функції організму наведено у табл.4.2. [10, Розділ 4].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 4.2.

Вплив кольору на функції організму та фізіологічні системи людини

Колір	Показник фізіологічного стану			
	Артеріальний тиск	Пульс	Дихання	Емоційний стан
1	2	3	4	5
Червоний	Збільшується	Прискорюється	Частішає	Збуджує
Помаранчевий	Трохи збільшується	Стимулює	Трохи уповільнюється	Стимулює
Жовтий	Незмінний	Незмінний	Незмінне	Врівноважує
Зелений	Трохи зменшується	Трохи прискорюється	Злегка заспокоюється	Врівноважує
Блакитний	Зменшується	Заспокоює	Заспокоює	Заспокоює
Синій	Зменшується	Заспокоює	Уповільнюється	Гальмує
Фіолетовий	Дуже зменшується	Дуже зменшується	Надто уповільнюється	Пригнічує

Таким чином, ергономічний підхід до раціоналізації трудової діяльності полягає у комплексному підході, який спирається на дослідження у сфері психології, фізіології, організації праці, біомеханіки, естетики праці.

4.2. Перспективний розвиток управлінських підходів до облікової системи суб'єкта

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку – ЗПБО (General accepted accounting principles – GAAP), сформульовані понад 100 років тому, і досі залишаються концептуальною основою стандартів бухгалтерського обліку.

Головною практичною проблемою сьогодні є забезпечення в межах однієї системи потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються. Відмінності у змісті та структурі інформації (що її використовують інвестори, податкові та статистичні органи, управлінський персонал підприємства) зумовлюють потребу щодо розробки та вдосконалення специфічних методів перетворення інформації.

Залишається дискусійним питанням узгодження методології бухгалтерського та управлінського обліку: управлінський облік є менш регламентованим, ніж бухгалтерський. Зазначені проблеми неможливо вирішити лише в межах системи рахунків бухгалтерського обліку на основі принципів національних облікових стандартів

Сьогодні існує необхідність вибору системи вимірювання результатів діяльності суб'єкта господарської діяльності, особливо в контексті соціально-економічної та екологічної збалансованості підприємництва. Критика традиційних фінансових показників, джерелом яких є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, пояснюється тим, що інвестори та акціонери акцентують свою увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності підприємства за минулі періоди та його фінансовий стан.

Система обліку повинна орієнтуватися на майбутній розвиток підприємства, покращення фінансових результатів його діяльності. Необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною, оскільки уможливлює: підвищення порівнянності бухгалтерської звітності різних країн; активізацію обороту капіталу; покращення загального методологічного рівня бухгалтерського обліку тощо.

Учені стверджують, що в сучасних умовах цю роботу можна виконати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку, розуміючи під ними наступне:

гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку;

уніфікація – це вилучення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій та обставин.

Гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні зумовлено необхідністю порівнянності бухгалтерської звітності різних країн. З урахуванням міжнародної практики необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків, зберігши загальну структуру фінансових звітів і мінімальні вимоги щодо розкриття інформації. Доцільним є перегляд регламентації бухгалтерського обліку, заміна Інструкції до плану рахунків методичними рекомендаціями щодо його застосування.

Реформація бухгалтерського обліку на мікро-рівні в системі менеджменту має не тільки якісну, але й вартісну оцінку. При цьому, ефективність заходів щодо вдосконаленню може бути виражена як в економічних, так і в якісних показниках.

До характеристик ефективності заходів з удосконалення бухгалтерського обліку належать показники:

зменшення трудомісткості робіт;

зменшення витрат на проведення облікових робіт;

питома вага працівників механізованої праці в апараті бухгалтерії;

частка механізованої праці в загальних трудових затратах.

Зменшення трудомісткості в результаті впровадження заходів по удосконаленню облікової системи визначають за допомогою розрахункового коефіцієнта ефективності зниження трудових затрат (формула 4.3.):

$$K_{з.т.з} = \frac{T_o}{T_i}, \qquad (4.3)$$

де То , Ті — відповідно трудові затрати до і після проведення заходів. Показником економічної ефективності є розрахунковий коефіцієнт зниження вартості затрат на виконання облікових робіт, що визначається за допомогою показників вартості живої Со та уречевленої Сі праці з-поміж діючих і запропонованих умов (формула 4.4.):

$$K_{з.в.в} = \frac{C_o}{C_i}. \qquad (4.4)$$

Абсолютна (Еа) і відносна (Ев) економія витрат визначаються відповідно за класичною схемою (формули 4.5., 4.6.):

$$E_a = C_o - C_i; \qquad (4.5)$$

$$E_в = \frac{C_o - C_i}{C_i}, \qquad (4.6)$$

Показник питомої ваги працівників автоматизованої праці характеризується співвідношенням кількості працівників автоматизованої праці до загальної кількості працівників (формула 4.7.):

$$ПВ_{п.а.п} = \frac{K_{п.а.п}}{K_{з.о.п}}, \qquad (4.7)$$

де К п.а.п, К з.о.п - кількість працівників відповідно автоматизованої праці і загальна чисельність облікових працівників.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Частину автоматизованої праці у загальних витратах на проведення облікових робіт розраховують як співвідношення суми добутку кількості працівників, зайнятих автоматизованого працею, коефіцієнта автоматизації до загальної кількості працівників.

Важливими показниками організації облікового процесу виступають рівень автоматизації бухгалтерського обліку та рівень механізації трудового процесу облікового працівника (Ра, Рм.т.п), що визначаються за розрахунковими операціями з простими, отриманими в результаті вимірювань показниками (формули 4.8., 4.9.):

$$P_a = \frac{O_{роб} \times З_ч + O_{о.р.м} \times З_ч}{O_{о.р.р} \times З_ч \times O_{о.р.м} + O_{о.р.м} \times З_ч}, \quad (4.8.)$$

де Ороб — обсяг облікових робіт;

Зч — затрати часу на виконання облікових робіт;

Оо.р.м — обсяг робіт, виконаних обліковим працівником на робочому місці з використанням засобів обчислювальної техніки;

Оо.р.р — обсяг робіт, виконаних обліковим працівником вручну;

$$P_{м.т.п} = \frac{O_{о.р.м} \times З_ч}{O_{о.р.р} \times З_ч + O_{о.р.м} \times З_ч} \quad (4.9)$$

Ефективність автоматизації обліку визначається не тільки в цілому, а й за окремими етапами та операціями облікового процесу.

Здійснення розрахунку витрат на розробку та впровадження проекту автоматизації облікового процесу слід починати з визначення складу останніх. Зокрема, до зазначених витрат відносять витрати на оплату виконавцеві проєкту програмного продукту від моменту його підготовки до впровадження, а також придбання, налагодження та впровадження засобів передавання та обробки обліково-аналітичної інформації.

Отже, витрати на розробку та впровадження проєкту Кр визначаються за формулою 4.10:

$$K_p = K_п + K_к, \quad (4.10)$$

де Кп — витрати суб'єкта господарювання - замовника на оплату послуг виконавця проєкту;

Кк — капітальні витрати на придбання обчислювальної техніки.

Показниками ефективності автоматизації бухгалтерського обліку виступають: річна економія; річний економічний ефект; коефіцієнт економічної ефективності; термін окупності.

Показник річної економії від впровадження системи автоматизованої обробки інформації є розрахунковим, визначається на підставі показників річної економії, отриманої за рахунок удосконалення управління при використанні інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку (тис. грн.) та річної економії, отриманої від зменшення витрат на обробку бухгалтерської інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку (тис. грн), шляхом їх сумування.

Очікуваний річний економічний ефект (ЕЕр) визначається за формулою 4.11:

$$EE_p = E_н \times K_p, \quad (4.11)$$

де Ен — нормативний коефіцієнт капітальних вкладень (Ен » 0,15).

Порівняння нормативного коефіцієнта капітальних вкладень та коефіцієнту економічної ефективності при абсолютній перевазі останнього свідчить на користь

Національний університет
водного господарства
та природокористування

прийняття рішення про впровадження проекту автоматизації бухгалтерського обліку. Термін окупності витрат визначається за формулою 4.12. [10, розділ 4.2.]:

$$T_{ок} = \frac{K_p}{EE_p}. \qquad (4.12)$$

Щодо перспективного розвитку бухгалтерського обліку, то, на нашу думку, першочерговими кроками мають стати:

1. Застосування основних принципів міжнародних стандартів фінансової звітності для всіх суб'єктів господарської діяльності. Слід встановити різні вимоги щодо обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств, зокрема, з урахуванням їх участі в операціях на ринках капіталу, галузевих особливостей та обсягів діяльності.

2. Посилення державних важелів керівництва з метою поліпшення координації регулятивних заходів в обліку й аудиті.

3. Продовження заходів щодо практичного запровадження суб'єктами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в тому числі через визначення критеріїв суттєвості інформації, професійного судження тощо.

4. Удосконалення системи статистичної звітності з урахуванням системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

5. Внесення зміни до податкового законодавства з метою формування оптимальної моделі взаємозв'язку системи оподаткування із системою бухгалтерського обліку.

6. Внесення зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження системи призначення на посади головних бухгалтерів з урахуванням мотиваційного фактору підвищення їх кваліфікації (альтернативно – отримання кваліфікаційного сертифікату професійного бухгалтера - CAP, CIPA та інші.)

Питання прогнозного бухгалтерського обліку залишається дискусійним як в наукових колах, так і в практичній діяльності вітчизняних суб'єктів. Однак, сучасні завдання обліково-аналітичної інформації обумовлюють посилення її функціональної корисності як розрахункової платформи прийняття не тільки оперативних, але й стратегічних управлінських рішень.

Питання для контролю

1. Які основні ознаки моделі поведінки змінних витрат ?
2. Назвіть аналітичні процедури, що є пріоритетними в процесі проведення оцінки витрат на основі аналізу рахунків.
3. Які результати спостережень включає регресійний аналіз витрат?
4. Охарактеризуйте основні складові гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.
5. Що входить до характеристик ефективності заходів щодо удосконалення бухгалтерського обліку (основні показники).
6. Як би Ви запропонували оцінити капітальні вкладення на прикладі підприємства, що є базою досліджень в ході підготовки кваліфікаційної випускної роботи ?
7. Сформуйте власне бачення процесів прогнозування із використанням обліково-аналітичного забезпечення результатів підприємницької діяльності.
8. Чи існують відмінності в принципах фінансової звітності та прогнозування ?
9. Узагальніть роль планування та прогнозування в системі внутрішнього контролю?
10. Назвіть фактори забезпечення ефективності обліково-економічної служби суб'єкта господарювання в умовах економічних трансформацій.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ: АЛЬТЕРНАТИВИ ЕФЕКТИВНОГО ЗАПРОВАДЖЕННЯ

5.1.Функціональне призначення фінансового моніторингу

Відмивання незаконно одержаних коштів, тінізація бізнесу, корумпованість у системі управління суб'єктами господарської діяльності – історично закладені перешкоди соціально-економічного розвитку світового масштабу.

Відмивання грошей підриває цілісність фінансових систем, фінансуючи злочинну діяльність, що впливає на безпеку та добробут суспільства.

За оцінками Міжнародного валютного фонду (МВФ), загальний рівень відмивання грошей становить від 2 до 5% світового валового внутрішнього продукту, або приблизно 1,5 трильйона доларів США. В Австралії ця цифра становить приблизно 10–15 мільярдів доларів на рік [106].

Підхід до боротьби з відмиванням коштів та протидії фінансуванню тероризму (далі-ПВК/ФТ), що ґрунтується на оцінці ризиків - базовий у Рекомендаціях FATF. Відповідно до Рекомендації FATF1 суб'єкти фінансового моніторингу (СФМ), як невід'ємна частина системи протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму, зобов'язані виявляти, оцінювати та вживати заходів для пом'якшення ризиків відмивання грошей/фінансування тероризму. В міжнародній практиці розглядаються такі види ризиків: ризик продукту – ризик внутрішнього контролю СФМ, ризик клієнта - можлива причетність до його операцій [112].

З квітня 2020 року набули чинності в новій редакції актуальні для національного економічного розвитку норми Закону України 361-IX «Про запобігання та боротьбу з легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих незаконно, фінансуванням тероризму та розповсюдженням зброї масового знищення» (далі - Закон 361-IX) [23], що в певній мірі адаптує до вітчизняних реалій розвитку підприємництва Рекомендації FATF - Міжнародних стандартів щодо боротьби з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму та розповсюдженням зброї масового знищення [89].

СФМ класифікуються на суб'єкти державного та первинного фінансового моніторингу. Суб'єктами первинного фінансового моніторингу (СПФП) відповідно до п.п.2 ст. 6 Закону 361-IX: банки, страховики (перестраховики), страхові (перестрахові) брокери, кредитні спілки, ломбарди та інші фінансові установи; оператори поштового зв'язку; спеціально визначені суб'єкти первинного фінансового моніторингу (суб'єкти аудиторської діяльності, бухгалтери, суб'єкти господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку), інші юридичні особи, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають окремі фінансові послуги.

Основні дефініції регуляторної бази фінансового моніторингу наведені в таблиці Ж.1 додатку Ж, індикатори ризику, що використовуються для виявлення діяльності, пов'язаної з відмиванням грошей у сфері торгівлі – в табл. Ж.2 цього додатку

Ризик-орієнтований підхід для суб'єктів фінансового моніторингу (СФМ) ґрунтується на дворівневій оцінці ризиків, що включає:

1) оцінку ризик-профілю безпосередньо СФМ: виявлення та оцінку ризиків фінансових операцій суб'єкта, що відповідно до Закону 361-IX можуть бути об'єктами фінансового моніторингу; аналіз заходів щодо управління такими ризиками з метою їх мінімізації;

2) оцінку ризик-профілю контрагентів (постачальників, замовників та споживачів аудиторських послуг): виявлення та оцінку первинного ризику ділових відносин (фінансової операції без встановлення ділових відносин) з клієнтом; аналіз наявних заходів щодо управління ризиками для їх мінімізації до прийнятного для СФМ рівня ризику.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Сьогодні СФМ зобов'язаний: виявляти ризики, властиві його бізнесу; дотримуватись попередньо затвердженої, адаптованої до характеру операційної діяльності, системи управління ризиками; проводити перевірку кожного контрагента/клієнта, ідентифікованого як об'єкт фінансового моніторингу, на основі створеного суб'єктом первинного фінансового моніторингу профілю ризиків; системно проводити переоцінку своїх ризиків та ризиків контрагентів / клієнтів, для яких властиво проведення так званих «порогових», «підозрілих» операцій.

Порівняння традиційної системи внутрішнього контролю та, відповідно, внутрішнього контролю на засадах ризик – орієнтованого підходу наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1.

Система внутрішнього контролю та ризик орієнтованого для СФМ

Внутрішний контроль	
традиційний	на засадах ризик-орієнтованого підходу
План проведення базується на перевірці операцій господарської діяльності	План ґрунтується на оцінці ризиків операцій – об'єктів фінансового моніторингу
Окремі ризики (в т.ч. важливі) можуть не покриватись програмою проведення	Забезпечує виявлення, оцінку, мінімізацію ризиків, передбачених ризик-портфелем СФМ
Зосереджується на відповідності діяльності (технологічних та правових норм, принципів обліку та звітності) чинним регуляторним актам	Зосереджується на ризиках за проведенням операцій, що є об'єктами фінансового моніторингу

Узагальнено авторами на основі: [42; 52].

Для СФМ на даний час зменшилася кількість ознак «порогових операцій» (фінансових операцій, про які зазначені суб'єкти зобов'язані повідомляти Держфінмоніторинг) до чотирьох: фінансові операції на користь резидента Ірану чи Північної Кореї, власника банківського рахунку в цих країнах; фінансові операції політично значущих осіб, членів їх сімей та пов'язаних осіб; фінансові операції з переказу коштів за кордон (у тому числі, до офшорних зон); фінансові операції з готівкою.

Разом з тим, з'явилося поняття «підозріла» фінансова операція. Крім обов'язку звітувати про порогові фінансові операцій, Закон № 361-IX передбачає необхідність звітувати також про підозрілі фінансові операції, до яких належать операції незалежно від суми, якщо суб'єкт первинного фінансового моніторингу має достатні підстави для підозри, що вони є результатом злочинної діяльності. Положення про здійснення банками фінансового моніторингу №65 зазначає більше 70-ти критеріїв ризиковості, за якими така фінансова операція може бути визнана підозрілою (Додаток 19 Положення № 65) [85].

Перелік так званих «підозрілих операцій» для вітчизняних СФМ включає десятки альтернатив їх ідентифікації, що потребує типологічних підходів. Характерними ознаками підозрілості фінансових операцій з готівкою та іншими грошовими інструментами є: зарахування на рахунок коштів у готівковій формі з їх подальшим переведенням того ж або наступного операційного дня іншій особі; заплутаний або незвичний характер фінансової операції (чи сукупності пов'язаних між собою фінансових операцій), що не мають очевидної законної мети; невідповідність фінансової операції характеру та змісту діяльності клієнта; розрахунки, пов'язані з кінцевими бенефіціарними власниками та ін.

Соціологічні дослідження діяльності аудиторських фірм західного регіону України (суб'єктів первинного фінансового моніторингу) виявили закономірний вплив зовнішньо економічних негативних тенденцій на динаміку виявлення підозрілих операцій, проведених замовниками аудиторських послуг (табл. 5.2.).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Внутрішні документи щодо первинного фінансового моніторингу повинні містити процедури, достатні для забезпечення ефективного управління ризиками, а також для запобігання використанню послуг (товарів, продукції) СПФМ для легалізації (відмивання) неправомірних доходів.

Таблиця 5.2.

Дослідження практики проведення «підозрілих» операцій суб'єктами – замовниками аудиторських послуг

№ з/п	Характер «підозрілої» операції	Частка підозрілих операцій в загальному обсязі операцій, що були об'єктами фінансового моніторингу (%)
1	2	3
1	кінцевий бенефіціарний власник юридичної особи є учасником багатьох інших юридичних осіб, у деяких є керівником та/або бухгалтером/підписантом бухгалтером/підписантом	18
2	торгівля нерухомістю	16
3	наявні факти неодноразової зміни кінцевий бенефіціарний власник та/або керівника юридичної особи	15
4	діяльність неприбуткових організацій, у тому числі благодійна діяльність	11
5	види діяльності, які передбачають отримання спеціальних дозволів на користування надрами у межах території України	9
6	є підстави вважати, що клієнт структурує фінансові операції або здійснює їх таким чином, щоб уникнути певних порогових значень	7
7	наявна інформація про клієнта дає підстави підозрювати, що клієнт може бути компанією-оболонкою	6
8	наявність інформації про вплив та координацію дій третіми особами на прийняття рішень КБВ стосовно господарської діяльності юридичної особи	5
9	інші підозрілі операції (Додаток 19 Постанови 65)	13
	Всього	*100*

Альтернативний склад документальних підтверджень процедур первинного фінансового моніторингу на прикладі аудиторської фірми наведено в таблиці 5.3 [42].

Таблиця 5.3

Документально-організаційне середовище первинного фінансового моніторингу для СПФМ – аудиторської фірми

№ з\п	Управління процесами первинного фінансового моніторингу	Документальне забезпечення положень первинного фінансового моніторингу
1	2	3
	Регламентований перелік Законом України 361-IX [23]	
1	правила первинного фінансового моніторингу	Положення «Концептуальна основа внутрішньої системи первинного фінансового моніторингу»: мета, завдання, методика та організація.
2	програма проведення первинного фінансового моніторингу	Програма реалізації процедур первинного фінансового моніторингу: етапи, відповідальні особи, підпорядкованість.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

3	робочі документи первинного фінансового моніторингу	
3.1.	процедури забезпечення ефективного управління ризиками з урахуванням профілів ризиків потенційних СПФМ	Положення «Про профілі ризиків потенційних об'єктів первинного фінансового моніторингу»: ідентифікація, оцінка, попередження, виявлення, альтернативні заходи мінімізації їх впливу.
3.2.	попередження використанню послуг (товарів, продукції) СПФМ для легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом	Положення «Про запобігання використанню послуг (товарів, продукції) СПФМ для легалізації неправомірних доходів»: виявлення потенційних шляхів легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, заходи їх попередження
	Інші альтернативні пропозиції	
4	формалізована організаційна структура аудиторської фірми - СПФМ	Положення щодо організаційної структури АФ (з урахуванням структурних підрозділів фірми).
5	система внутрішнього контролю та управління ризиками	Положення «Про внутрішній контроль та управління ризиками»: взаємоузгодженість, підпорядкованість посадових обов'язків внутрішніх контролерів, аудиторів, відповідального за первинний фінансовий моніторинг
6	використання достовірних джерел зовнішньої інформації	Положення «Про забезпечення достовірності та захисту інформації щодо структури власності кінцевих бенефіціарів (для суб'єктів первинного фінансового моніторингу)».
7	внутрішня культура працівників АФ	Положення «Політика та процедури забезпечення Кодексу професійної етики»: внутрішні норми та принципи професійної етики працівників АФ.
8	внутрішньофірмові професійні стандарти	Внутрішньофірмові Стандарти професійної підготовки (в т.ч. для відповідальних працівників за проведення первинного фінансового моніторингу).
9	кадрова політика	Положення «Політика та процедури забезпечення результативного функціонування внутрішньої системи первинного фінансового моніторингу»: критерії призначення відповідального за первинний фінансовий моніторинг, варіативність його посадових прав та обов'язків.
10	організація співпраці з клієнтом – суб'єктом ПФМ	1.Накази: Про проведення перевірки клієнта – СПФМ за профілем ризику. Про прийняття замовлення клієнта та характер його обслуговування (мета, термін, очікувані результати). Про призначення групи виконавців, ключового партнера. 2.Договір на: проведення перевірки за елементами профілю ризиків, прийняття замовлення. Лист-замовлення. Лист-зобов'язання. 4.Робочі документи за результатами: перевірки за елементами профілю ризиків; виконання замовлення. 5.Звіт про фактичне виконання завдання.

5.2. Оцінка ризиків в системі фінансового моніторингу

Невизначеність супроводжує будь-яку дію, що є причиною виникнення ризику. Він найбільш небезпечний, найбільш пронизаний потенційними можливостями у підприємницькій діяльності. Ризиковість закладена у самому визначенні підприємницької діяльності, наведеному в Господарському кодексі України: *підприємництво* – це самостійна, ініціативна, систематична, на *власний ризик* господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Ризики характеризуються різноманітністю. Існують визначені види ризиків, починаючи від пожеж, стихійного лиха і аж до змін у законодавстві, яке регулює господарську діяльність. Поряд з цим, економічний і політичний розвиток держави породжує нові види ризику.

Найбільш повною і обґрунтованою є наступна класифікація ризиків суб'єкта:

- I – ризик, пов'язаний із господарською діяльністю;
- II – ризик, пов'язаний з кадровим потенціалом суб'єкта;
- III – ризик, зумовлений недостатньою інформацією про стан зовнішнього середовища.

Оскільки ймовірність виникнення останнього ризику обернено пропорційна тому, наскільки суб'єкт володіє інформацією про стан зовнішнього середовища відносно своїх ринків збуту та постачання, він є найбільш важливим в сучасних умовах господарювання.

Ризик, пов'язаний з кадровим потенціалом суб'єкта, визначається тим, що всі фахівці з числа управлінського персоналу володіють різними знаннями, майстерністю, досвідом ведення діяльності, різними вимогами до рівня ризикованості окремих угод, а також особистісними характеристиками.

У господарській діяльності виділяють інші види ризиків. Так, за сферою виникнення комерційні ризики поділяються на зовнішні та внутрішні.

За рівнем прийняття рішень виділяють два типи підприємницького ризику: макроекономічний (глобальний) ризик; мікроекономічний (локальний) ризик.

До оцінюваних чинників ризику кон'юнктурного характеру, як показує практика, відносяться:

- стійкість і коливання ринку;
- динаміка і напрямок розвитку ринку;
- конкурентність ринку (тип ринку, його місткість, число і потужність конкуруючих фірм, структура ринку за частками виробництва або споживання тощо);
- виробничі або споживчі чинники (залежно від типу ризику);
- організаційні чинники господарської діяльності (досконалість господарського права, стабільність політичної та економічної ситуації тощо);
- інші випадкові і невраховані чинники.

Об'єктивні критерії ризику мають стійкий характер і не залежать від дій суб'єктів господарювання, їх варто враховувати як необхідні витрати ризику, причому в ряді випадків варто адаптуватися до деяких умов непевності.

У певних випадках деякі чинники ризику підпадають (у відомих межах) під маркетинговий вплив. До них доцільно віднести такі: ситуація у зайнятій ніші ринку; стан портфеля замовлень; зайнята частка ринку; збалансованість виробництва і продажів; виробничі, фінансові, збутові та інші господарські чинники; конкурентоздатність суб'єкта господарювання тощо.

Внутрішні ризики - результат неефективного менеджменту, помилкової маркетингової політики, а також результат внутрішньо фірмових зловживань. Внутрішні ризики залежать від впливу виробничо-комерційних, інвестиційних і фінансових факторів, основні з яких систематизовано у табл. 5.4.

Основними із внутрішніх ризиків є кадрові ризики, пов'язані із професійним рівнем і рисами характеру співробітників [10, Розділ 9].

Встановлення потенційних зон фінансових ризиків полягає у порівнянні можливих фінансових втрат із розрахунковою сумою прибутку, доходу, власного капіталу підприємства.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 5.4.

Фактори, що визначають внутрішні фінансові ризики суб'єкта

Група факторів	Фактори ризику
Виробничо-комерційні фактори	низька ефективність використання основних виробничих засобів; невдало вибрана або недостатньо диверсифікована асортиментна структура продукції; високий рівень матеріаломісткості та трудомісткості продукції; висока частка постійних витрат; надмірний обсяг страхових і сезонних запасів; неефективна цінова політика; неефективні виробничий менеджмент і маркетинг в цілому
Інвестиційні фактори	збільшення строків будівництва інвестиційних об'єктів; суттєві перевитрати інвестиційних ресурсів; невихід на заплановані обсяги прибутку від інвестиційних проектів; тривалий строк окупності початкових інвестицій; невдало сформований фондовий портфель; неефективний інвестиційний менеджмент в цілому
Фінансові фактори	неефективна структура капіталу, надмірне залучення позикових коштів; висока середньозважена ціна капіталу; недостатність довгострокових джерел фінансування активів; низька оборотність активів; недостатня ліквідність активів; завищений обсяг дебіторської заборгованості; агресивна дивідендна політика; неефективний фінансовий менеджмент в цілому

Узагальнено на основі [10; Розділ 9]

До основних управлінських ризиків, які можуть нівелюватись у результаті реалізації ефективних заходів фінансового моніторингу, більшість науковців відносять:

- операційний ризик (operational risk): можливості прямих або непрямих втрат внаслідок побудови неадекватних внутрішніх процесів або їх свідомого чи несвідомого порушення;
- юридичний ризик (legal risk): можливості порушення вимог національного та (або) міжнародного законодавства;
- ризик втрати репутації (reputation risk);
- фінансовий ризик (financial risk): ймовірність легалізації незаконних доходів за результатами проведення фінансових операцій, внаслідок чого виникають фінансові санкції, зменшеннядоходів та збільшення витрат банку [42].

В аудиторській практиці наведені ризики уважно аудіюються вже на початкових етапах співпраці з контрагентом (споживачем послуг). Методологія якісної оцінки ризиків для аудиторської фірми сьогодні передбачає виділення з використанням рейтингових оцінок з переліку ідентифікованих потенційних ризиків найбільш суттєвих. Уточнення рейтингових оцінок ризиків проводиться системно, на основі кількісно – вартісної характеристики оцінки, що досить часто вимагає суттєвих трудозатрат. Тому головним завданням такої оцінки, крім визначення суттєвості ризиків, є «відсікання» ризиків, які з високим ступенем вірогідності не виправдають подальших витрат на їх вивчення та управління ними.

Для аудиторів низка управлінських ризиків проходить через всі складові аудиторського ризику, а саме - властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення:

- *властивий ризик* — ризик, пов'язаний з функціонуванням суб'єкта – замовника та наявністю виявлених помилок при перевірці бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінюється на підготовчому етапі надання аудиторських послуг;
- *ризик контролю* - визначається системами бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю: ризики викривлення залишку на рахунку, некоректного бухгалтерського запису тощо, що могли б виникнути та бути суттєвими, однак не можливо

Національний університет
водного господарства
та природокористування

їм завчасно запобігти за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

- *ризик системи бухгалтерського обліку (ризик виявлення помилок)* залежить від помилок, що допускаються у результаті документування господарських операцій, неправильного відображення їх у регістрах обліку на етапах узагальнення облікових даних на звітну дату.

Багатоваріантними залишаються сьогодні методики оцінки ризику. Зокрема, вітчизняними підприємствами частіше оцінка є ймовірнісною характеристикою, безрозмірною величиною від 0 до 1.

Формою вираження теоретичного ризику є статистичний показник, зведений до ймовірності деякої небажаної події. Надалі імовірність такої події, оцінка очікуваної шкоди за результатами застосування ефективного ризику об'єднуються в один показник - комбінується набір імовірностей ризику і потенційної шкоди. В абсолютному виразі ризик визначається як величина можливих втрат (зменшення доходу порівняно з прогнозною величиною) в матеріальному або вартісному вимірі. У відносному виявленні ризик розраховується у відсотках шляхом ділення величини можливих втрат на показник фінансового стану суб'єкта. Альтернативно показником фінансового стану на практиці може бути вартість майна (фондів), поточні витрати, капіталовкладення, очікуваний прибуток.

Як свідчить практика, досягти абсолютної нульового ризику не можливо, тому найбільшого поширення отримала концепція допустимого (прийнятного) ризику. Для прикладу більш детально зупинимось на процедурах оцінки ризику в системі внутрішнього аудиту з урахуванням принципів ризико-орієнтованого підходу на прикладі аудиторської фірми – суб'єкта первинного фінансового моніторингу.

Кількісна оцінка ризиків суб'єкта, що підлягає фінансовому моніторингу, проводиться з метою отримання вартісних характеристик ризикових наслідків при можливому настанні ризикової події (очікуваного збитку), необхідних як для визначення найістотніших (значущих) ризиків, так і для аналізу системи управління ризиками в цілому [67]. В міжнародній практиці досить часто використовується показник оцінки ризиків за розрахунком *рентабельності активів* (РА) - чистий прибуток, поділений на середній обсяг активів за певний період (формула 5.1):

$$РА = Чистий\ прибуток\ /(Загальні\ активи\ на\ п.п. + Загальні\ активи\ на\ к.п.)\ /2. \quad (5.1)$$

Рентабельність активів характеризує потенціал втрати прибутку, що планується для інвесторів, оскільки ефективне використання активів компанії найкраще відображається через норму прибутку від її активів.

Ще один із варіантів оцінки - коефіцієнт *рентабельності власного капіталу* (РВК), що вимірюється шляхом поділу чистого прибутку (ЧП) на середній розмір власного капіталу за певний період (ВК) (формула 5.2):

$$РВК = ЧП(ВК\ на\ п.п. + ВК\ на\ к.п.)/2. \quad (5.2)$$

Рентабельність власного капіталу є важливим показником ефективності компанії: пов'язаний з бухгалтерським обліком, однак, залежить від політики платоспроможності суб'єкта моніторингу. Сума ризикованих активів, їх ліквідність (погашення коштами) не враховується показником, а отже, не враховує довгострокової стратегії компанії.

Цікавою щодо результативності проведення аудиту фінансових операцій є міжнародна практика визначення залишкового ризику, що використовується СФМ для підтвердження,

Національний університет
водного господарства
та природокористування

чи належним чином управляє ризиками відмивання коштів безпосередньо сам суб'єкт фінансового моніторингу.

Для визначення рівня економічної безпеки в питаннях співпраці з контрагентом/клієнтом, пропонується така формула (5.3):

$$ЧПО = ЗОПО / ВОО, \quad (5.3)$$

де, ЧПО - частка аудійованих фінансових операцій («порогових», «підозрілих») в загальному обсязі відповідних господарських операцій; підраховується за кожний звітний період діяльності СФМ;

ЗОПО - загальний обсяг операцій певного виду послуг (постачання, купівлі – продажу), здійсненого СФМ з конкретним контрагентом/клієнтом, що підлягає фінансовому моніторингу за звітний період (тис. грн.);

ВОО - валовий обсяг господарських операцій з контрагентами (постачання, купівлі - продажу) за звітний період.

Ще одним цікавим показником є оцінка якості клієнтської бази, що відображає здатність СФМ до управління ризиками відмивання грошей (формула 5.4):

$$ЯБК = КПО/КК, \quad (5.4)$$

де, ЯБК - якість бази клієнта (%);

КПО - кількість клієнтів, операції яких у звітному періоді були кваліфіковані як такі, що підлягають фінансовому моніторингу («порогові», «підозрілі»), одиниці;

КК - кількість клієнтів, що обслуговувались у звітному періоді.

Аналіз особливостей нормативного регулювання підприємницької діяльності свідчить, що доцільно розрахувати цей показник окремо, зокрема - для фізичних осіб, юридичних осіб, індивідуальних підприємців. Ризик відмивання грошей та фінансування тероризму оцінюється на основі сукупної оцінки такого ризику [42].

Серйозній критиці в міжнародній практиці управління ризиками підлягає недосконаліть техніки в управлінні ризиками, зокрема: відсутність структурованої ідентифікації ризику, неврахуванням незапланованих ризиків на вплив обмежених фінансових та нефінансових ресурсів; зосередженість управлінських дій на уникненні ризику, а не на формуванні методів контролю ризиків тощо. Дослідження підтвердили тісний позитивний зв'язок між ідентифікацією ризиків, розумінням ризиків та моніторингом ризиків [115].

Вітчизняні аудиторські фірми в більшості приймають своїми внутрішніми положеннями про контроль якості аудиту міжнародну практику граничних значень ймовірностей ризику втрат:

- для допустимого ризику, що дорівнює прибутку – 0,1;
- критичного, що дорівнює доходу – 0,01;
- катастрофічного, що дорівнює вартості майна – 0,001.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Це означає, що не слід укладати угоду, якщо в одному випадку із 10 можна втратити весь прибуток, в одному із 100 – виручку та одному з 1000 – весь капітал .

Цікавою та найбільш доступною є практика ідентифікації ризиків з метою належною організації їх попередження, яка передбачає (як варіант) п'ятирівневу бальну оцінку: 1 – в більшій мірі, 2 – значною мірою, 3 – помірно, 4 – мало, 5 – відсутні (зовсім немає/ні).

Для прикладу, наведемо фрагмент ідентифікації ризику на етапах ознайомлення з контрагентом:

	Можливий ризик	**Оцінювання, бали**				
		1	**2**	**3**	**4**	**5**
1	Контрагент працює в регіоні тривалий термін	більше п'яти років	–	–	–	–
2	Контрагент відомий як учасник інноваційних виробничих проектів	–	–	–	нерегулярно	–
3	Контрагент підтримує регіональні та екологічні проекти	–	–	–	–	інформація відсутня
4	Підтвердження фінансової звітності та сайті	–	звітність підтверджена аудитом за останні 2 роки	–	–	–

Ризик ділових відносин: (1+2+4+5):4=3 (*середній ризик*)

Наведені підходи оцінки ризику ускладнюють її об'єктивність, підконтрольність, відповідно, не забезпечують дієвість заходів менеджменту СФМ. На етапі ідентифікації ризиків відмивання коштів доцільно вести мову про комплексний підхід в оцінці ризиків: раціональному поєднанні якісної та кількісної оцінки шляхом ідентифікації потенційних втрат виробничих ресурсів від найбільш суттєвих ризиків з метою обгрунтування управлінських рішень щодо їх виявлення, мінімізації, оперативного та оптимального нівелювання відповідних негативних наслідків.

Питання для контролю

1. Які основні ознаки ідентифікації «порогових» операцій ?
2. Назвіть аналітичні процедури, що є пріоритетними в процесі аналізу «підозрілих» операцій.
3. Які результати спостережень включає аналіз ризиків контрагентів для СПФМ ?
4. Охарактеризуйте підходи до «ймовірнісної» оцінки ризиків.
5. Що входить до характеристик ефективності заходів з фінансового моніторингу ?
6. Як би Ви запропонували сформувати «портфелі ризиків» для СПФМ ?
7. Ваше власне бачення процесів внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності, їх прогнозування з використанням обліково-аналітичної інформації.
8. Які основні відмінності в принципах внутрішнього контролю як невід'ємної системи менеджменту на засадах ризико-орієнтованого підходу ?
9. Узагальніть роль планування та прогнозування в системі внутрішнього контролю.
10. Назвіть фактори забезпечення ефективності обліково-економічної служби суб'єкта в умовах сучасних трансформацій внутрішнього контролю.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 6. ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ: АЛЬТЕРНАТИВИ ЕФЕКТИВНОГО ЗАПРОВАДЖЕННЯ

6.1. Функціональне призначення та методологічна основа податкового менеджменту

Світові тенденції дослідження впливу ризик-факторів (зокрема, в системі оподаткування) на ефективність підприємницької діяльності постійно вимагають інноваційних підходів щодо їх моніторингу. Вивчення документальних та організаційних аспектів функціонування міжнародної практики збору, узагальнення та аналізу інформації податкового ризик-менеджменту, розробки альтернативних пропозицій з метою вдосконалення системи оподаткування сьогодні є однією з основних проблем для управлінців в питаннях оптимізації обігових коштів.

На етапах реалізації заходів податкового менеджменту потребують обґрунтування наступні питання:

1. Що стоїть за підвищеною увагою управлінців до певних видів податків ?
2. Які альтернативні оцінки (фінансові та нефінансові) викликають занепокоєння стосовно податкових ризиків?
3. Як суспільство ставиться до окремих видів податків, їх розмірів ?
4. Яка сучасна практика оптимізації податків, зменшення їх розмірів з дотриманням відповідних законів?
5. Які ефективні інноваційні підходи боротьби з негативними впливами податкових ризиків на фінансові результати господарювання (у т.ч., з досвіду європейських країн).

Податковий менеджмент, як невід'ємна складова системи менеджменту підприємства – платника податків, своїми завданнями має:

- визначення характеру податкових ризиків;
- оцінку податкового навантаження шляхом використання аналітичних процедур для ідентифікації фінансового та не фінансового впливу на економічну безпеку підприємства;
- оптимізацію обігових коштів, спрямованих на погашення податкових зобов'язань перед державою;
- забезпечення податкової безпеки на принципах збалансованості позитивної динаміки економічних показників, виконання програм соціальної захищеності працівників та екологічної безпеки бізнесу.

Зміни податкового законодавства як в методиці розрахунку податків, так і в їх адмініструванні, розвиток інструментів управління ризиками, запровадження на державному рівні фінансового моніторингу на основі ризико-орієнтованого підходу потребують вивчення кращих міжнародних практик податкового менеджменту.

Ефективний податковий менеджмент орієнтується на об'єктивну оцінку, насамперед, потенційних втрат, ураховуючи: додаткові витрати, понесені через штрафні санкції за виявленими порушеннями внаслідок обов'язкових розрахунків з бюджетом; зменшення коштів платника податків через донарахування та сплату окремих податків; розірвання господарських угод з контрагентами внаслідок набуття статусу «недобросовісний платник податків» тощо.

У міжнародній практиці податкового менеджменту сьогодні значно більше уваги приділяється податковим ризикам. Однак, очевидною є особливість його оцінки, що не зовсім відповідає економічному визначенню поняття «ризик».

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Фактори ризику, що впливають на ефективність податкового менеджменту платника податків, наведено на рис. 6.1. [114].

Рис. 6.1. **Зовнішні і внутрішні фактори податкових ризиків в системі податкового менеджменту платника податків**

Сучасна система податкового менеджменту платника податків є механізмом захисту від податкових ризиків, передбачає низку адміністративних кроків, серед яких:

- вибір відповідної системи оподаткування з урахуванням мінімізації податкових платежів; визначення рівня податкового навантаження на підприємство шляхом оцінки співвідношення розміру сплачуваних податків та суми отриманих доходів;
- складання податкового календаря; оцінку можливостей застосування податкових пільг; пошук альтернатив відстрочення податкових платежів законним шляхом на максимально тривалий термін;
- контроль над правильністю, повнотою та своєчасністю розрахунків з бюджетом; аналітичний облік податкових зобов'язань;
- оперативний аналіз та внутрішній контроль фінансової діяльності;
- доступність податкових нормативно-правових актів;
- моніторинг та усунення податкових ризиків та ін.

Такий підхід обумовлює для платника функціонування податкового менеджменту з невід'ємним запровадженням системи внутрішнього контролю на засадах дієвого ризико-

Національний університет
водного господарства
та природокористування

орієнтованого підходу. Цікавим у плані запровадження зазначеної системи управління є підхід до боротьби з відмиванням грошей та протидії фінансуванню тероризму, що ґрунтується на оцінці ризиків, у Рекомендаціях FATF (FATF - міжурядовий орган, який визначає стандарти та розробляє політику з метою боротьби з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму). Чинна редакція Стандартів FATF регламентує беззаперечне запровадження ризик-орієнтованого підходу суб'єктами фінансового моніторингу, що дасть можливість таким суб'єктам розподіляти свої ресурси більш ефективно.

Для оцінки ефективності управління ризиками FATF прийняла підхід, орієнтований на ієрархію певних результатів, запропонувавши чотири можливі рейтинги ефективності. Варто зауважити, що ефективність ідентифікується не за класичною економічною термінологією, а як комплексний показник результативності, розрахункова оцінка якого передбачає використання фінансових та нефінансових показників [108].

Податкове планування для платника податків полягає в розробці та впровадженні різних законних схем зниження податкових відрахувань за рахунок застосування методів стратегічного планування фінансово-господарської діяльності, що мінімізує можливості виникнення подібних ризиків. Його можна трактувати як вибір між різними варіантами організації господарських операцій, розміщення активів тощо, спрямований на досягнення мінімального рівня податкових зобов'язань підприємства.

В свою чергу, під оптимізацією податкових виплат розуміється комплекс заходів щодо зниження податкових платежів у рамках чинного податкового законодавства з метою збільшення грошових потоків суб'єкта господарської діяльності. Додатковою метою оптимізації є здобуття іміджу сумлінного платника податків в очах інвесторів, клієнтів, партнерів і державних органів.

Податкове планування та податкова оптимізація (як його невід'ємна складова) є необхідними елементами фінансового планування, а отже — фінансовими інструментами системи менеджменту.

Аналіз результатів досліджень вітчизняних та іноземних науковців з питань оподаткування дозволив виокремити два основні підходи до трактування поняття «податкове планування»:

податкове планування — це мінімізація податкових зобов'язань суб'єкта господарської діяльності;

поняття податкового планування ґрунтується на податковій оптимізації, встановленні максимально ефективної, зручної та зрозумілої системи оподаткування діяльності підприємства.

Податкову політику пропонується розробляти на основі послідовного виконання таких кроків:

1. Виявлення напрямків діяльності, які дозволяють мінімізувати податкові платежі за рахунок різних ставок оподаткування.

2. Знаходження можливостей зменшення бази оподаткування діяльності СМП за рахунок використання прямих податкових пільг. У результаті підприємство може формувати власну систему податкового планування через диверсифікацію видів господарських операцій, асортименту товарів, що реалізуються.

3. Урахування непрямих податкових пільг, склад яких визначається можливостями зменшення бази оподаткування при незмінних ставках, Зокрема, використання методу прискореного зменшення залишкової вартості амортизації активної частини основних засобів уможливлює зменшення бази оподаткування податком на прибуток, заміну живої праці машинами і механізмами, тим самим скорочує базу для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

4. Урахування регіональних особливостей диверсифікації діяльності підприємства, в процесі якого виникають можливості використання податкових переваг, що діють на окремих територіях (зважаючи на те, що ставки місцевих податків можуть суттєво відрізнятися в різних областях України).

5. Оцінювання ефективності розробленої податкової політики підприємства здійснюється при порівнянні альтернативних варіантів за допомогою системи показників, до яких належать:

- коефіцієнт ефективності оподаткування — демонструє співвідношення чистого прибутку і загальної суми податкових платежів;
- коефіцієнт податкоємності реалізації — визначає загальну суму податкових платежів на одиницю обсягу товарообігу;
- коефіцієнт оподаткування торговельного доходу — показує рівень оподаткування доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податками і зборами, що входять в їх ціну;
- коефіцієнт оподаткування витрат обігу — характеризує рівень податків, що відносяться на витрати обігу підприємства, на одиницю запланованої загальної суми таких витрат та ін.

Досліджуючи діяльність підприємства як об'єкт оподаткування і податкове планування як функцію управління, можна виділити основні напрями процесу податкового планування, наведені в табл. 1 додатку М.

Податкову політику підприємства пропонується розробляти за результатами послідовного виконання наступних кроків:

1. Виявлення напрямків діяльності, які дозволяють мінімізувати податкові платежі за рахунок різних ставок оподаткування. Вітчизняна система оподаткування передбачає встановлення різних податкових ставок за окремими напрямками діяльності, видами товарів, що реалізуються.

Наприклад, загальна ставка ПДВ складає 20%, тоді як для операцій по постачанню на митній території України лікарських засобів і медичних виробів встановлено ставку податку у розмірі 7%. Також Податковим кодексом України передбачено, що операції постачання та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, виготовлення та розповсюдження книжок, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови взагалі звільнені від оподаткування ПДВ [81, п.п. 197.1.25].

2. Знаходження можливостей зменшення бази оподаткування діяльності підприємства за рахунок використання прямих податкових пільг, які можна поділити на три групи:

а) податкові пільги, що надаються окремим категоріям підприємств. Зокрема, в Україні звільняються від оподаткування податком на прибуток кошти інститутів спільного інвестування, а також суб'єктів господарювання, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення [81, п.п. 141.6.1];

б) податкові пільги, що надаються за окремими видами господарських операцій, пов'язаних з діяльністю підприємства. Наприклад, до 1 січня 2025 року суб'єкти літакобудування, що підпадають під дію норм Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості», звільняються від оподаткування ПДВ по операціях з ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту товарів, які використовуються для потреб літакобудівної промисловості, якщо такі товари є звільненими від оподаткування ввізним митом та постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, що виконуються для потреб

Національний університет
водного господарства
та природокористування
літакобудівної промисловості, а також на цей же період звільнено від оподаткування їхній прибуток [81, розд. XX];

в) податкові пільги, що надаються при реалізації окремих видів товарів пільговим категоріям покупців або в порядку здійснення зовнішньоекономічної діяльності (оподаткування доданої вартості при експорті товарів за нульовою ставкою, пільгові ставки митних зборів).

Відповідно до вищезазначеної класифікації податкових пільг підприємство може формувати власну систему податкового планування через диверсифікацію видів господарських операцій, а також асортименту товарів, що реалізуються.

3. Урахування непрямих податкових пільг, склад яких визначається можливостями зменшення бази оподаткування при незмінних ставках.

Наприклад, використання методу прискореного зменшення залишкової вартості амортизації активної частини основних засобів зменшує базу оподаткування податком на прибуток, а заміна живої праці машинами і механізмами скорочує базу для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

4. Урахування регіональних особливостей диверсифікації діяльності підприємства, в процесі якої виникають можливості щодо використання податкових переваг, діючих на окремих територіях, з огляду на те, що ставки місцевих податків можуть суттєво відрізнятися в різних областях України.

5. Оцінювання ефективності розробленої податкової політики підприємства здійснюється при порівнянні альтернативних варіантів за допомогою системи показників, до яких належать:

а) коефіцієнт ефективності оподаткування: демонструє співвідношення чистого прибутку і загальної суми податкових платежів;

б) коефіцієнт податкоємності реалізації: визначає загальну суму податкових платежів, які припадають на одиницю обсягу товарообігу (сукупної вартості реалізованої продукції);

в) коефіцієнт оподаткування торговельного доходу: показує рівень оподаткування доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податками і зборами, що входять в їх ціну;

г) коефіцієнт оподаткування витрат обігу: характеризує рівень податків, що відносяться на витрати обігу підприємства до запланованої загальної суми таких витрат;

д) коефіцієнт оподаткування валового прибутку: демонструє рівень податкових платежів, що сплачуються за рахунок валового прибутку підприємства;

е) коефіцієнт пільгового оподаткування: дозволяє робити висновки щодо ефективності використання пільг за окремими видами податків.

Податкове планування тісно взаємодіє з такими управлінськими функціями як маркетинг, фінанси, облік, кадрова політика та постачання. Можна стверджувати, що воно є генератором показників ефективності функціонування підприємства, оскільки їх розрахунок без урахування податкових наслідків є необ'єктивним та ірраціональним.

Досліджуючи діяльність підприємства як об'єкта оподаткування і податкового планування (як функцію управління), можна виділити основні напрями процесу податкового планування, наведені в додатку И, табл. И.1.

Слід наголосити, що процес податкового планування рекомендується здійснювати безперервно, тому у межах даного дослідження він побудований за аналогією до етапів циклу Демінга – моделі безперервного удосконалення бізнес-процесів: плануй (Plan), роби (Do), перевіряй (Check), впливай (Act).

Податковий план підприємства повинен включати наступні розділи (містити інформацію про):

Національний університет
водного господарства
та природокористування

а) календар платника податків за кожним податком;

б) перелік заходів щодо оптимізації податкових потоків, тимчасові параметри реалізації оптимізаційних заходів, відповідальних виконавців, ресурси, інструментарій;

в) графік податкових виплат з урахуванням заходів по оптимізації податкового портфеля і податкових пільг за конкретними податками;

г) графік підвищення кваліфікації фахівців, відповідальних за ведення податкового обліку і складання звітності, тощо.

Усі дії в процесі податкового планування вимагають документального закріплення. Короткий перелік документації, яка може застосовуватися в процесі планування податкових відрахувань, посадові особи, відповідальні за прийняття того чи іншого документа, представлені в додатку И , табл. И.2.

Важливим напрямом процесу податкового планування на підприємстві є організація бухгалтерського та податкового обліку. Для організації раціонального податкового і бухгалтерського обліку важливим є правильний аналіз податкового законодавства з урахуванням його змін, визначення характеру взаємозв'язку бухгалтерського та податкового обліку. Методичні та організаційні питання такої гармонізації повинні знайти відображення у затвердженій обліковій політиці підприємства – платника податків.

Облікова політика повинна розроблятися не для спрощення ведення бухгалтерського і податкового обліку, але й ,перш за все, з метою оптимізації податків і зборів, які сплачуються підприємством, з метою зниження податкового тиску.

Облікова політика є основним інструментом ефективного податкового планування. Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства відповідний наказ «Про облікову політику» містить визначену кількість способів оптимізації податкового портфеля за допомогою закріплення різних варіантів відображення в обліку майна, зобов'язань, фінансових результатів, фактів господарського життя.

В обліковій політиці суб'єкт господарської діяльності відображає обрані ним з метою оподаткування методи, зокрема:

а) визначення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): для цілей оподаткування ПДВ (метод нарахування або касовий);

б) оцінки запасів при їх відпуску та розрахунку фактичної собівартості матеріальних ресурсів у виробництві: для цілей оподаткування податком на прибуток як альтернатива - по ідентифікованій собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, FIFO, нормативних затрат, ціни продажу;

в) нарахування амортизації основних засобів: з метою визначення бази оподаткування податком на прибуток (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);

г) створення резервів майбутніх витрат і платежів: для цілей оподаткування податком на прибуток [71].

6.2.Податкові ризики як пріоритетний об’єкт податкового менеджменту

В міжнародній практиці податкового менеджменту сьогодні значно більше уваги приділяється податковим ризикам. Однак, очевидною є особливість його оцінки, що не зовсім відповідає економічному визначенню поняття «ризик».

За економічним змістом дефініція «ризик» трактується невіддільно від результатів господарської діяльності, а саме як «усвідомлена можливість небезпеки виникнення непередбачених втрат очікуваного прибутку, майна, грошей у зв’язку з випадковими змінами умов; ймовірність того чи іншого результату через несприятливі обставини» [102].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Відповідно до ст. 14.1.221. Податкового кодексу України ризик – це ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [81].

Сьогодні поняття «податковий ризик» для платника податків є комплексним. Настання ризикової події - це соціально-економічне явище, пов'язане зі скороченням підприємницької діяльності (в першу чергу, в частині операцій, що є об'єктами оподаткування) через низку об'єктивних і суб'єктивних зовнішніх та внутрішніх факторів, оцінених величиною як фактичних, так і потенційних втрат (збитків), їх впливом на фінансові результати в цілому.

Ефективний податковий менеджмент орієнтується на об'єктивну оцінку, насамперед, потенційних втрат, ураховуючи: додаткові витрати, понесені через штрафні санкції за виявленими порушеннями внаслідок обов'язкових розрахунків з бюджетом; зменшення коштів платника податків через донарахування та сплату окремих податків; розірвання господарських угод з контрагентами внаслідок набуття статуту «недобросовісний платник податків» тощо.

Податковий ризик одночасно виступає об'єктивним та суб'єктивним явищем. Об'єктивність податкового ризику полягає у тому, що він існує в силу об'єктивних економічних категорій конфліктності та невизначеності, суб'єктивність - в тому, що в податкових відносинах задіяні люди зі своїм досвідом, менталітетом, інтересами, схильністю до ризику.

Податковому ризику притаманна свої концептуальна основа:

- суб'єкт: суб'єкт господарської діяльності (для окремих видів податків та зборів – фізична особа), хто приймає рішення про вибір тієї чи іншої системи оподаткування та забезпечує її реалізацію;

- об'єкт: об'єкт оподаткування, що підлягає ризику зміни у випадку виникнення ризикової ситуації;

- джерело ризику: явища чи процеси, які виникають в умовах невизначеності та конфліктності.

Об'єктивність та суб'єктивність податкових ризиків обумовлюють масштабвідповідних наслідків, що мають бути врахованими на етапах їх оцінювання.

У певних ситуаціях вони провокують не лише прямі фінансові втрати (ненадходження податкових платежів до бюджету, зменшення обігових коштів, недонарахування прибутку платником), але й непрямі – посилення соціальної напруги, погіршення інвестиційного клімату тощо.

Не зважаючи на швидкий розвиток теорії управління ризиками, в питаннях податкових ризиків залишаються проблемними моменти, пов'язані з їх оцінкою в умовах законодавчої невизначеності в контексті розрахунку окремих об'єктів оподаткування, обмеженого обсягу інформації, неузгодженості вимог податкового та бухгалтерського обліку тощо.

Податковий ризик як об'єкт податкового менеджменту - економічна категорія, яка відображає два дискусійних питання:

- певну невизначеність, присутню в діяльності суб'єкта господарювання або держави стосовно стабільності податкової політики;

- можливість відхилень від запланованих податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів унаслідок ухилення від сплати податків або порушення податкового законодавства.

Тому поняття «податковий ризик» для суб'єктів податкових відносин для об'єктивності прийнято поділяти на податковий ризик безпосередньо платника податків та податковий

Національний університет
водного господарства
та природокористування
ризик держави.

Податковий ризик з точки зору менеджменту підприємства - платника ідентифікує невизначеність у досягненні ним поставлених цілей, припускаючи тим самим існування як негативних, так і позитивних відхилень за результатами здійснення фінансово-господарської діяльності загалом (зокрема, розрахунків з бюджетом за обов'язковими платежами).

Класифікацію податкових ризиків як об'єктів податкового менеджменту наведено в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1.

Класифікація податкових ризиків в системі податкового менеджменту*

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид податкового ризику
1.	За суб'єктами податкових відносин	ризики юридичних осіб ризики фізичних осіб ризики податкових агентів
2.	За джерелами виникнення	зовнішні внутрішні комбіновані
3.	За часом виникнення	оперативні (реальні) майбутні (потенційні)
4.	За можливістю прогнозування	прогнозовані ризики непрогнозовані ризики
5.	За відношенням до галузі права	економічні ризики юридичні ризики
6.	За результатом ризикової події	ризики втрат (ресурсних, іміджевих) спекулятивні (призводять як до втрат, так і до позитивних результатів)
7.	За величиною можливих втрат	допустимі ризики критичні ризики катастрофічні ризики
8.	За наслідками	ризик податкового контролю ризик збільшення податкового навантаження ризик кримінальної відповідальності ризик втраченої економічної вигоди виробничих ресурсів
9.	За впливом на діяльність суб'єкта	ризики тінізаці бізнексу податково-процесуальні ризики фінансові ризики соціально-екологічні ризики

**узагальнено та доповнено на основі [114]*

В міжнародні практиці податкового менеджменту виділяють п'ять основних сфер податкового ризику платника податків:

А. Відносно безризикова сфера: за легального нарахування та сплати податків ризик підприємства мінімальний, підприємство сплачує встановлені податки, є прибутковим при умові, якщо рівень податкового навантаження мотивує розвиток бізнесу.

Б. Сфера мінімального ризику: платник податку допускає порушення податкової дисципліни, сплачує штрафні санкції, ризикуючи частиною або всією величиною чистого прибутку.

В. Сфера підвищеного ризику: в результаті порушень договірної та розрахункової

Національний університет
водного господарства
та природокористування
дисципліни, відсутності належного внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою обов'язкових платежів до бюджету платник податку ризикує тим, що в найгіршому випадку зробить покриття всіх витрат, в кращому – дістане прибуток набагато менше очікуваного рівня.

Г. Сфера критичного ризику: підприємство, прагнучі мінімізувати податки, порушує податкове законодавство, чим ризикує втратити не тільки прибуток, але й недоодержати передбачувану виручку від реалізації. Наслідки такого господарювання: згортання/скорочення бізнесу, втрата оборотних коштів, значні борги.

Д. Сфера неприпустимого (катастрофічного) ризику: за надмірно високих податкових санкцій підприємство, сплативши їх, може стати банкрутом. У цьому разі оборотні кошти відсутні або являють собою сумнівну заборгованість [22].

Для оцінки ефективності управління ризиками FATF прийняла підхід, орієнтований на ієрархію певних результатів, запропонувавши чотири можливі рейтинги ефективності. Варто зауважити, що ефективність ідентифікується як комплексний показник результативності, розрахункова оцінка якого передбачає використання фінансових та нефінансових показників.

Екстраполювання зазначених рейтингів в площину дотримання норм та правил вітчизняного податкового законодавства дозволяє альтернативно виокремити для платника наступні рівні управління ПР:

- високий рівень ефективності: ступінь досягнення результату управління ПР високий, доцільно здійснити незначні коригування; підприємство має статус «сумлінного платника податків»;

- значний рівень ефективності: ступінь досягнення результату значний, необхідно здійснити помірні удосконалення; підприємство практично не порушує податкове законодавство;

середній рівень ефективності: результат досягнуто лише певною мірою, необхідними є значні удосконалення в адмініструванні податкових розрахунків, посилення контролю за їх своєчасністю та правильністю розрахунків об'єктів оподаткування (зважаючи на основні фінансові показники, пов'язані з такими об'єктами оподаткування);

низький рівень ефективності: ступінь досягнення результату незначний, невід'ємна потреба у фундаментальному удосконаленні податкового менеджменту; за підсумками зовнішніх перевірок підприємство має донарахування штрафних санкцій [24].

Раціонально побудувати податковий менеджмент з використанням дворівневої оцінки податкового ризику: загальному та конкретному рівнях. Про ці два рівні йдеться у важливому українському державному стандарті ДСТУ IEC/ISO 31010:2013 «Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику» (IEC/ISO, 2013). У п. 5.4. стандарту зазначається, що оцінювання ризику ґрунтується на розумінні ризику, набутого під час його аналізу, слугує для прийняття рішень щодо подальших дій.

Сьогодні багатоваріантними залишаються методики оцінки податкового ризику. Зокрема, в Україні підприємствами частіше оцінка є ймовірнісною характеристикою, безрозмірною величиною від 0 до 1. Це стосується як теоретичного ризику - першої точки зору на ризик, що базується на наукових і технічних оцінках, так і ефективного ризику - точкою зору, що залежить від людського сприйняття та наближеної вартісної оцінки ризику.

На етапі ймовірнісної оцінки ризику доцільно використовувати підходи та методи, властиві прогнозуванню розрахунків з бюджетом за обов'язковими платежами, адаптувавши їх до умов та потреб управління податковими ризиками, а саме, працювати з використанням наступних методичних інструментів:

матриці ідей: створити різні варіанти рішень на основі кількох незалежних змінних. Об'єкт оподаткування залежить від характеру господарської діяльності, що є об'єктом

Національний університет
водного господарства
та природокористування
оподаткування, наявності фінансових ресурсів, термінів оплати податків тощо. Встановлюючи варіанти згаданих змінних, можна визначити найоптимальніший спосіб проведення розрахунків з державним бюджетом;

аналогії: визначити аналогічний об'єкт податкового ризику і взяти за еталон модель управління ним;

асоціації: управління ризиком в іншій системі (зокрема, фінансово-господарській діяльності) може підказати напрям та основні принципи управління податковими ризиками. При цьому, передбачається поєднання засобів пристосування, їх модифікація;

мозкового штурму – мобілізувати весь інтелектуальний потенціал, велику кількість варіантів рішень, які у подальшому зіставляються для визначення найоптимальнішої моделі управління податковими ризиками [38; 50].

Податковий ризик необхідно розглядати з соціально - економічної та юридичної точок зору. Це зумовлено природою самого податку, оскільки він поєднує фінансові інструменти вирішення соціально-економічних питань державного рівня з регулюванням правового поля діяльності платника податків.

При виборі способів та методів оцінки податкових ризиків доцільно враховувати обставини, пов'язані з отриманням цільової інформації для ухвалення відповідних рішень. Ймовірнісна оцінка ризику не може ідентифікувати, на жаль, навіть наближено рівень ресурсних втрат за результатами настання ризикової події. Важливо враховувати як якісні, так і кількісні характеристики податкового ризику із збереженням принципів дуалістичності зазначеного підходу: держава та платники податків мають різні інтереси та, відповідно, потребують застосування різних методів та форм захисту від наявних загроз та можливих ризиків.

Серед поширених вартісних оцінок ризику втрат від неправильного нарахування податку на прибуток - показник, що розраховується як відношення витрат з податку на прибуток підприємства до фінансового результату (прибутку до оподаткування) за відповідний звітний період. Даний показник показує, яка частина грошових коштів підприємства відволікається на погашення його податкових зобов'язань.

В Україні регуляторна база управління ризиками є достатньо варіативною у виборах методів вартісної оцінки ризиків. Відповідно до Методики виявлення ризиків здійснення державно-приватного партнерства, їх оцінки та визначення форми управління ними, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України № 232, ризик оцінюється на основі історичних даних, прийнятих технічних моделей або експертних висновків [52]. Вибір належного методу проведення оцінки (або поєднання методів) залежить від конкретного виду ризику.

Серед найбільш дієвих методів нейтралізації податкових ризиків дослідники виділяють наступні:

уникнення – ухилення від операції, пов'язаної з ризиком;

передача ризику – передача відповідальності у разі виникнення податкового ризику іншому суб'єкту, змінюючи умови проведення операції;

попередження – зниження ймовірності й обсягів можливих втрат, пов'язаних з податковим ризиком;

диверсифікація – розподіл податкових ризиків за кількома напрямами діяльності;

страхування податкових ризиків.

На основі вивчення офіційних сайтів публічних акціонерних товариств Рівненської області, соціального опитування управлінців зазначених суб'єктів в таблиці 6.2 узагальнено практику застосування методів нейтралізації податкових ризиків.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 6.2

Практика застосування методів нейтралізації податкових ризиків (на прикладі публічних акціонерних товариств Рівненської області)*

№ з\п	Методи нейтралізації податкових ризиків	Практика застосування (%)
1	2	3
1	уникнення податкового ризику	14
2	ухилення від операції, пов'язаної з податковим ризиком	18
3	передача податкового ризику	6
4	попередження податкових ризиків	21
5	зниження ймовірності й обсягів можливих втрат, пов'язаних з податковим ризиком	32
6	страхування податкових ризиків	3
7	диверсифікація податкових ризиків	4
8	інші	2
9	***Всього***	100

**узагальнено за результатами опитування ПАТ Рівненської області (19 респондентів)*

Сучасна система управління податковими ризиками для підприємств має забезпечувати основні елементи як на державному рівні, так і безпосередньо для платників податків, першочергово: ефективну організацію діяльності з управління податковими ризиками; виявлення та оцінка податкових ризиків; виявлення факторів, що визначають податкові ризики; встановлення гранично допустимого рівня податкових ризиків; прогнозування можливих фінансових втрат від податкових ризиків; вибір та ефективне застосування методів нейтралізації податкових ризиків.

Сьогодні для бізнесу важливо формувати детальний обліково-аналітичний контент про результати операцій, що враховуються при визначенні об'єктів оподаткування. Сучасні ризик-орієнтовані системні пропозиції та альтернативи для управління податковими платежами, представлені в нашому дослідженні, дозволять забезпечити раціональне використання виробничих ресурсів (насамперед, фінансових, людських, технологічних та інших), що є важливим фактором ефективності податкового управління.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Питання для контролю

1. Які основні ознаки ідентифікації податкових ризиків ?
2. Назвіть аналітичні процедури, що є пріоритетними в процесі виявлення податкових ризиків.
3. Які питання варто затвердити в наказі «Про облікову політику підприємства – платника податків» стосовно гармонізації методики бухгалтерського та податкового обліку ?
4. Охарактеризуйте підходи до «ймовірнісної» оцінки податкових ризиків.
5. Що входить до характеристик ефективності заходів з податкового менеджменту ?
6. Як би Ви структурувати характерні податкові ризики для сучасного підприємства по виробництву товарів на експорт ?
7. Ваше власне бачення процесів внутрішнього контролю процесів фінансово-господарської діяльності, що є об'єктом оподаткування, з використанням обліково-аналітичної інформації.
8. Які основні відмінності в принципах внутрішнього контролю господарської діяльності як невід'ємної системи менеджменту та організації податкового менеджменту ?
9. Узагальніть роль планування та прогнозування в системі податкового менеджменту.
10. Назвіть фактори забезпечення ефективності обліково-економічної служби суб'єкта в умовах сучасних трансформацій податкового менеджменту.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 7. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УПРАВЛІННІ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТА

7.1. Суб'єкти та об'єкти внутрішнього аудиту

Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю включає аналітичну інтерпретацію всіх облікових даних періоду, що підлягає контролю, за системно-хронологічним підходом відображення їх в обліку та у формах звітності. В умовах формування національного розвитку ознаками реформації облікового забезпечення є:

- розширення об'єктів обліку, зокрема, соціальної, економічної, екологічної складових господарської діяльності;
- розвиток інформаційних технологій, спроможних забезпечити оперативність обліку та звітності, інтерпретувати комплексні показники обліково-аналітичного забезпечення відповідно до запитів менеджерів різних рівнів, в автоматизованому режимі проводити внутрішній контроль (аудит) результатів діяльності, тощо.

Сьогодні контроль як важливу функцію менеджменту управління визначають як перевірку, облік, спостереження за чим-небудь; одну з основних заключних функцій управління. Контроль здійснюється на основі спостереження за поведінкою керованої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування (вимірювання досягнутих результатів і зіставлення їх з очікуваними результатами).

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 [58] у міжнародній практиці аудиту *система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою*, а функціонує як невід'ємний складник підготовки внутрішнього аудиту. При цьому рекомендовано застосовувати досить прозору (одночасно зрозумілу, деталізовану методично та організаційно) послідовність етапів визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, що вивчаються.

Перед комерційними організаціями України в умовах ринкової конкуренції постає завдання структурної перебудови системи корпоративного управління з метою забезпечення конкурентоздатності, ефективного функціонування та розвитку організації. Але яким би професійним не був менеджмент, актуальним стає питання контролю за станом справ, одним із дієвих інструментів якого може стати внутрішній аудит. Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом ринкових перебудов діяльності комерційної організації є впровадження системи внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) суб'єкта господарювання для перевірки, оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю, якості виконання призначених обов'язків працівниками.

В економічно розвинутих державах внутрішньому аудиту приділяється така ж сама пильна увага, як і зовнішньому. В той же час посилюється взаємодія зовнішнього та внутрішнього аудиту (стандарти зовнішнього аудиту передбачають використання роботи внутрішніх аудиторів при проведенні аудиторських перевірок).

Відповідальність за організацію внутрішнього аудиту несе керівник відділу, який зобов'язаний організувати безперервний процес ефективного контролю в усіх підрозділах підприємства, а також організувати взаємовідносини зі всіма підрозділами і зовнішніми компетентними організаціями з питань контролю фінансово-господарської діяльності. Одним із принципів внутрішнього аудиту, як і зовнішнього, є його незалежність.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

У табл. 7.1 наведено порівняння концептуальних основ внутрішнього аудиту фінансової звітності та внутрішнього контролю, що розкриває підпорядкованість результатів їх проведення.

Таблиця 7.1

Внутрішній аудит фінансової звітності та внутрішній контроль: концептуальна основа

Концептуальні основи	Внутрішній аудит	Внутрішній контроль
Предмет	Зовнішня та внутрішня фінансова звітність, джерела її підготовки (відомості, ордери)	Дані бухгалтерського обліку та показники форм зовнішньої та внутрішньої звітності суб'єкта господарської діяльності
Мета	Надання обґрунтованої оцінки фінансового стану: виявлення помилок, упущень та неточностей у фінансовій звітності підприємства, надання консультаційних послуг для поліпшення фінансових результатів діяльності	Визначення ефективності управлінських рішень, результатів їх провадження, виявлення відхилень від затверджених норм, усунення негативних ситуацій і попередження недоліків у фінансово-господарській діяльності
Методична основа	Загальнонаукові методи (аналіз і синтез, індукція і дедукція, моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз, тощо). Власні прийоми (органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення та реалізації результатів аудиту)	Комплекс прийомів та процедур, націлений на виконання програми контрольних дій для досягнення мети контролю, поставлених цільових завдань щодо перевірки. Методичні прийоми: загальнонаукові, органолептичні, документальні, розрахунково-аналітичні, узагальнення та реалізація результатів контролю
Період проведення	Пріоритетно – після завершення звітного періоду; у випадку особливих обставин – період визначається рішенням керівництва	На системній основі (у більшості – постійно). Рішенням керівника затверджуються: об'єкти перевірки; питання, що підлягають контролю; контролери з числа посадових осіб суб'єкта господарської діяльності

Служби внутрішнього аудиту призначаються власниками економічного суб'єкта і можуть бути організовані у вигляді:

- аудиторського комітету при Раді директорів;
- відділу внутрішнього аудиту;
- внутрішніх аудиторів;
- інші варіанти.

На практиці в Україні підприємства по різному називають відділи, що займаються внутрішнім аудитом, наприклад:

- департамент аудиту;
- відділ контролю;
- сектор аудиту фінансової дирекції;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

– управління внутрішнього аудиту.

У своїй діяльності відділ внутрішнього аудиту керується законодавством України, внутрішніми нормативними актами, рішеннями засновників і наказами генерального директора.

Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються й залежать від розміру, структури суб'єкта господарювання, вимог його управлінського персоналу. *Внутрішній аудит складається з одного чи кількох наведених елементів:*

- огляд систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Відповідальним за створення адекватних систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є управлінський персонал. Внутрішній аудит, як правило, передбачає конкретну відповідальність за перевірку цих систем і моніторинг їх функціонування, а також передбачає надання рекомендацій для їх удосконалення;
- перевірка фінансової та господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;
- перевірка економічності та продуктивності діяльності, у тому числі не фінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;
- перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Компаніям, до складу яких входять філії (система відокремлених структурних підрозділів, виробничі підрозділи, тощо), обов'язково необхідно мати чітко налагоджену систему багаторівневого внутрішнього контролю. Створення та супроводження такої системи і є основним призначенням внутрішнього аудиту.

Особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він відбувається в момент здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі і вживати відповідних заходів до їх попередження.

Потреба у створенні внутрішнього аудиту в Україні виникає на підприємствах різних видів діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх підпорядкованих підприємств. Робота фахівців внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає, насамперед, в уніфікації і стандартизації облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої зовнішньої і, перш за все, внутрішньої звітності. Працівники бухгалтерських служб територіально відокремлених структурних підрозділів, дочірніх підприємств мають особливості, особливо в частині підсистеми — управлінського обліку. Внаслідок відсутності єдиного методологічного підходу одні й ті ж операції відображаються по-різному, що може стати причиною недостовірності консолідованої звітності. Недостовірність звітності, у свою чергу, не дає змоги керівництву оцінити реальне фінансове становище господарюючого суб'єкта в цілому і правильно визначити напрями його подальшого розвитку. Крім того, фахівці служби відділу внутрішнього аудиту можуть залучатись як експерти при виникненні розбіжностей між головною компанією і підприємствами, що входять до її структури. Вони можуть за розпорядженням керівництва спостерігати за доцільністю та ефективністю здійснення окремих операцій, правильністю відображення їх у системі обліку та звітності, надання інформації менеджерам. Крім того, внутрішній аудит певним чином здійснює функцію управління підприємством.

У разі виявлення під час здійснення контролю невідповідностей (відхилень, помилок, шахрайства) внутрішній аудитор надає власнику, менеджерам рекомендації щодо коригування діяльності або системи управління, які, відповідно, знаходять своє

Національний університет
водного господарства
та природокористування

відображення в обліку. У протилежному випадку, тобто, якщо невідповідності не виявлено, функції внутрішнього аудитора зводяться до спостереження та поточного контролю за діяльністю підприємства.

В Україні внутрішній аудит здійснював перші кроки становлення на прикладі комерційних банків. Саме Національний банк України своїм рішенням вперше зобов'язав комерційні банки запровадити внутрішній аудит. Служба внутрішнього аудиту банку - це самостійний структурний підрозділ комерційного банку, який створюється за рішенням вищого органу банку і, як правило, підпорядковується безпосередньо Раді банку. Служба внутрішнього аудиту звітує перед Правлінням банку не рідше одного разу на рік, готує доповідну записку Раді банку та зборам акціонерів (учасників) банку.

Стосовно запровадження внутрішнього аудиту в інших комерційних організаціях можна констатувати, що більшість їх керівників середніх та малих підприємств України поки що не приділяють особливої уваги впровадженню системи внутрішнього аудиту. Це пов'язано в першу чергу з тим, що проблеми фінансової стратегії та контролю покладені в більшості випадків на головного бухгалтера або заступника з фінансових питань комерційної організації. Такий стан контролю нерідко призводить до негативних наслідків з відомих причин. Так, якщо в невеликих організаціях з простою організаційною структурою управління, служба головного бухгалтера в змозі виконувати паралельно з обліковою та інформаційною, ще й функцію внутрішньогосподарського контролю, то у великих підприємствах, які мають філії, дочірні організації це неможливо через великий обсяг облікових робіт, і в даному випадку є об'єктивною необхідність в запровадженні професійної служби внутрішнього аудиту.

Метою внутрішнього аудиту є вдосконалення діяльності організації, а саме побачити та оцінити ризики, слабкі сторони в роботі організації і дати рекомендації для підвищення ефективності систем і процесів. При цьому сфера надання консультацій з внутрішнього аудиту за останні роки істотно розширилася. Сьогодні вона включає управління ризиками, внутрішній контроль, корпоративне управління. Надання певного рівня гарантій у звіті внутрішнього аудитора є об’єктивним аналізом аудиторських доказів з метою здійснення незалежної оцінки і висловлення думки про надійність і ефективність систем, процесів, операцій. З погляду лінійного керівництва, найбільша цінність внутрішнього аудиту полягає в можливості отримати консультації з питань підвищення ефективності бізнес-процесів, за які воно несе відповідальність. Варто зазначити, що чим більше внутрішній аудит зайнятий консультаційною роботою, тим більша потенційна загроза об’єктивності: проекти та сфери, де внутрішній аудитор сьогодні брав участь як консультант, підлягають перевірці внутрішнім аудитором завтра. Останнім часом зростає переконання, що цінність внутрішнього аудиту для компанії полягає саме в наданні об’єктивних гарантій.

Роль внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, і його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб’єкта господарювання. Цілі функціонування служби внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу.

7.2. Завдання і функції служби внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит організаційно переважно є підрозділом суб’єкта господарювання, проте, залежно від організаційної структури може бути представлений діяльністю лише одного внутрішнього аудитора. Незалежно від ступеня самостійності та об’єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній

Національний університет
водного господарства
та природокористування
аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту.

Основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту визначаються метою її створення.

На службу внутрішнього аудиту покладаються *наступні завдання*:

- сприяння адекватності системи внутрішнього контролю підприємства;
- виконання підприємством вимог діючого законодавства України, нормативних документів, внутрішніх інструкцій;
- сприяння в організації ведення бухгалтерського обліку;
- впровадження ефективної, достовірної і повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення і усунення недоліків і порушень у здійсненні фінансово-господарської діяльності;
- своєчасне виявлення порушень і недоліків діяльності структурних підрозділів підприємства, розробки оптимальних рішень з їх ліквідації й усунення причин виникнення цих недоліків в процесі діяльності;
- налагоджування і підтримка взаємовідносин із зовнішніми аудиторами, контролюючими органами;
- перевірка рекомендації щодо виконання вимог з ефективного управління підприємницькими ризиками;
- підтвердження виконання внутрішньосистемних контрольних процедур;
- підтвердження достовірності інформації, що використовується керівництвом при прийнятті рішень;
- перевірка дотримання адміністративного порядку, виконання директив та наказів [4, с. 183].

Головними функціями служби внутрішнього аудиту є:

- зменшення ризиків при проведенні операцій, пов'язаних з раціональним витрачанням матеріальних, трудових, грошових ресурсів;

- надання рекомендацій структурним підрозділам у процесі планування, на стадії розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем;

- проведення аудиту діяльності структурних підрозділів з метою забезпечення аналізу і оцінки внутрішнього контролю, політики, процедур, які стосуються адекватності, відповідності, ефективності і точності бухгалтерських даних і збереження активів банку;

- координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту з метою забезпечення оптимальних умов, за яких аудиторські фірми можуть з довірою покластися на звіт служби внутрішнього аудиту для уникнення дублювання процедур аудиту;

- складання і подання висновків і звітів при проведенні перевірки [4, с.184].

Діяльність суб'єктів державного сектору знаходить відображення у функціях та завданнях, що поставлено перед внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем. Суб'єкти державного сектору повинні забезпечити організацію та забезпечення здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль представляє систему формалізованих та задокументованих правил і контрольних процедур, передбачає чітке визначення й закріплення повноважень та відповідальності. Внутрішній контроль суб'єкта державного сектору – комплекс правил і заходів, запроваджених керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів, стратегічних пріоритетів, стратегічних цілей відповідно до визначених місій, мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Об'єкти внутрішнього контролю суб'єкта державного сектору – адміністративні, фінансово-господарські, технологічні та інші процеси, здійснення яких забезпечується в центральному апараті, територіальних органах, підприємствах та установах.

Суб'єкти внутрішнього контролю суб'єкта державного сектору – структурні підрозділи центрального апарату, територіальні органи, підприємства, установи, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору.

В діяльності суб'єкта державного сектору важливу роль відіграють ключові для будь-якого керівника підрозділи - *підрозділ фінансів або фінансово-бюджетний підрозділ та підрозділ внутрішнього аудиту.*

Посада керівника фінансово-бюджетного підрозділу є дуже високою; його роль зводиться до наступного:

• фінансове лідерство в установі, що гарантує врахування усіма керівниками фінансових аспектів при прийнятті рішень;

• навчання та надання порад керівнику щодо розуміння та застосування фінансової та нефінансової інформації, яка повинна сприяти визначенню оптимальних шляхів надання установою адміністративних послуг, виконання функцій чи реалізації заходів;

• планування та забезпечення керівника бюджетної установи необхідною фінансовою інформацією у формі, що сприяє досягненню цілей (витрат в розрахунку на одиницю продукту);

• аналіз та підтримка керівника в ході прийняття рішень на предмет їх економічної доцільності та реальності реалізації;

• забезпечення ефективності операційної діяльності шляхом аналізу та оцінки;

• сприяння надійності та відповідності заходів внутрішнього контролю; • аналіз дотримання розподілу обов'язків та їх практична реалізація;

• координація процесів планування та бюджетування, а також залучення всіх галузевих (лінійних) керівників установи до цього процесу, аналіз та оцінка їх пропозицій та інформації;

• своєчасне надання фінансових звітів (щомісячно, а у випадку необхідності - щотижнево або в інші інтервали);

• контроль чіткого розподілу та реалізації функцій, обмежень та відповідальності;

• контроль належного планування та спостереження за інвестиційними проектами, що стосуються як нових проектів, так і проектів модернізації;

• систематичний аналіз та оцінка рішень щодо дотримання ефективності та результативності реалізації установою всіх заходів.

У свою чергу, відповідно до вимог вітчизняного законодавства основним завданням підрозділу внутрішнього аудиту є надання керівникові бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо наступних питань:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; - удосконалення системи управління;

- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;

- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи.

З цією метою підрозділ внутрішнього аудиту бюджетної установи уповноважений на:

1) проведення оцінки:

• ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;

• ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;

• ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;

Національний університет
водного господарства
та природокористування
• якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
• стану збереження активів та інформації, управління майном;
• правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
• ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань бюджетної установи;
2) проведення за дорученням керівника бюджетної установи аналізу проектів наказів та інших документів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання;
3) взаємодію з іншими структурними підрозділами бюджетної установи, державними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту;
4) подання керівникові бюджетної установи за результатами завершених внутрішніх аудитів аудиторських звітів і рекомендації для прийняття ним відповідних управлінських рішень; проведення моніторингу врахування рекомендацій.
Функція внутрішнього аудиту із своєї незалежної та об'єктивної позиції має роль моніторингу якості рамок управління ризиками та регулярно виконуваних заходів контролю. Саме тому керівництво може і повинно використовувати функцію внутрішнього аудиту як інструмент керівництва.
Моніторинг внутрішнього аудиту повинен включати в себе політику та процедури, спрямовані на забезпечення швидкого та адекватного вирішення/усунення знахідок аудиту та інших оглядів. Керівники повинні :
- швидко оцінювати знахідки аудитів та інших оглядів, включаючи ті, що показують недоліки та рекомендації зафіксовані аудиторами та іншими особами, які проводять оцінку операцій організації,
- призначати належні дії у відповідь на знахідки та рекомендації після проведення аудитів чи інших оглядів,
- завершувати, протягом відведених на те часових рамок, усі дії, що корегують чи іншим чином вирішують питання донесені до їх уваги.

Таким чином, фінансово-бюджетний підрозділ та підрозділ внутрішнього аудиту бюджетної установи в даному контексті можуть розглядатися як "права рука" її керівника; вони також відіграють ключову роль як у процесі аналізу та оцінки існуючої системи фінансового управління та контролю, так і у внесенні змін до такої системи, зокрема шляхом надання робочим групам необхідної інформації.

Внутрішній контроль суб'єкта державного сектору ґрунтується на принципах:
«*законності* – дотримання суб'єктами внутрішнього контролю вимог законодавства, визначених функцій, процесів та операцій;
безперервності — політики, правила та заходи, спрямовані на досягнення визначеної мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності суб'єктів внутрішнього контролю, мінімізацію впливу ризиків, застосовуються постійно для своєчасного реагування на зміни, які стосуються їх діяльності;
об'єктивності — прийняття управлінських рішень на підставі повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів;
делегування повноважень — розподіл повноважень та чітке визначення обов'язків керівництва та працівників суб'єктів внутрішнього контролю, надання їм відповідних прав та ресурсів, необхідних для виконання посадових обов'язків;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

відповідальності — керівництво та працівники суб'єктів внутрішнього контролю несуть відповідальність за свої рішення, дії та виконання завдань у рамках посадових обов'язків;

методологічної єдності – єдність норм, правил та процедур під час організації внутрішнього контролю, які дозволяють визначити якість та ефективність виконання суб'єктами внутрішнього контролю функцій, процесів та операцій, а також забезпечення максимального охоплення стандартизованими контрольними процедурами всіх аспектів їх діяльності;

превентивності – завчасне здійснення контролю для запобігання виникненню відхилень від встановлених норм;

розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту — внутрішній аудит здійснюється для оцінки функціонування системи внутрішнього контролю, запровадженої керівництвом суб'єктів внутрішнього контролю, надання рекомендацій щодо її поліпшення без безпосереднього здійснення заходів з організації внутрішнього контролю, управління ризиками і прийняття управлінських рішень про управління фінансовими та іншими ресурсами;

відкритості – запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеню прозорості під час оцінки внутрішнього контролю» [29].

Порівняльна характеристика завдань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту наведено у табл. 7.1.

7.3. Оцінка системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту при здійсненні незалежного аудиту фінансової звітності

Після виконання планування аудиту наступним етапом процесу аудиторської перевірки є *вивчення, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю*. Перша вимога – ознайомлення (вивчення) із системою внутрішнього контролю обов'язкова незалежно від того, для якого підприємства виконується аудит. Перевірка ефективності функціонування

Таблиця 7.2

Функціонал внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (на прикладі суб'єктів державного сектору)

	Внутрішній контроль	**Внутрішній аудит**
Пріоритетні завдання	<u>*Забезпечення*</u>: • досягнення визначених цілей у найбільш ефективний, результативний та економний спосіб; • попередження потенційних подій, які негативно впливають на досягнення цілей; • контролю за за розподілом повноважень і відповідальності між ними під час виконання функцій, процесів та операцій; • достовірності, повноти,	<u>*Оцінка*</u>: • ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; • ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах; • ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, управління бюджетними коштами (за результатами проведених аудитів); • якості надання адміністративних

Національний університет водного господарства та природокористування

	об'єктивності та своєчасності надання керівництву всіх рівнів інформації для прийняття відповідних управлінських рішень; • ведення фінансово-господарської діяльності відповідно до вимог чинного законодавства; • контролю за управлінням інформаційними потоками (отриманням, передаванням, зберіганням інформації) та забезпеченням інформаційної безпеки.	послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства; • використання і збереження активів; • надійності, ефективності та результативності інформаційних систем і технологій; • управління державним майном; • правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності; • ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань.

**складено автором на основі [13],[15].*

системи внутрішнього контролю шляхом виконання спеціальних тестів здійснюється у випадку, якщо аудитор оцінив ризик контролю низьким або середнім.

Характер організації системи внутрішнього контролю підприємств різний, проте існує необхідний мінімум вимог до неї. При розробці ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація переслідує цілі:

- забезпечення надійною інформацією;
- збереження активів і документів підприємства;
- забезпечення ефективності господарської діяльності;
- забезпечення вказаним обліковим принципам.

Ступінь складності системи внутрішнього контролю залежить від окремих факторів, які можна згрупувати у три групи:

1) фінансові (вартість використання засобів контролю, ресурсів, що є в наявності);

2) організаційні (характер та складність операцій підприємства, розмір підприємства, організаційна структура, структура облікових систем);

3) кадрові (штат облікового та іншого адміністративного персоналу, компетентність облікового та управлінського персоналу).

Організація задовільної системи внутрішнього контролю безпосередньо пов'язана із фінансовими витратами або вартістю використання конкретних засобів контролю, які зіставляються із потенційними втратами у випадку їх відсутності. Так, на малих підприємствах вплив фінансового фактору має велике значення. Наприклад, адміністрація імовірно не буде збільшувати штат бухгалтерів, щоб поліпшити розподіл обов'язків і тим самим підвищити надійність облікової системи. З цієї ж причини на цих підприємствах застосування складних систем внутрішнього контролю неможливо. Невеликі фірми, як правило не мають достатньо штату, ресурсів, знань для організації задовільної системи внутрішнього контролю.

Серед умов добре діючої системи внутрішнього контролю можна виділити: якість управління, кваліфікацію персоналу, ресурси, що є в наявності. Для деяких підприємств

Національний університет
водного господарства
та природокористування
(наприклад, суб'єкти малого підприємництва) ці фактори є вирішальними при функціонуванні, хоча і простої системи внутрішнього контролю.

У міжнародних стандартах аудиту [58] вказується на те, що аудитор повинен впевнитись у функціонуванні системи реєстрації та обробки інформації, оцінити її адекватність, як основи для складання фінансової звітності. У фаховій літературі з аудиту традиційно виділяють три елементи системи внутрішнього контролю: середовище контролю (умови проведення контролю), система бухгалтерського обліку, процедури контролю.

Наявність середовища контролю обумовлюється впливом факторів, які визначають умови для ведення бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю. Щоб зрозуміти й оцінити середовище контролю аудитору необхідно розглянути зовнішні та внутрішні фактори впливу на нього. До зовнішніх факторів впливу належать загальний стан економіки, нестабільність законодавства, регулювання обліку, підпорядкованість підприємства.

Середовище контролю – це дії, заходи і процедури, які відображають загальне відношення адміністрації, директорів і власників до контролю і важливість контролю для цього суб'єкта господарювання. Щоб зрозуміти і оцінити середовище контролю, аудитору необхідно розглянути наступні найбільш важливі складові елементи цього середовища. Сюди входять: філософія і стиль роботи, організаційна структура підприємства, склад і особливості діяльності керівництва, діяльність ради директорів, методи розподілу прав і повноважень, особливості політики і діяльності персоналу підприємства, методи контролю керівництва (управлінські методи контролю).

Аудитор одержує інформацію про середовище контролю, щоб визначити, чи є воно сприятливим для ефективної системи бухгалтерського обліку і реалізації процедур контролю або ж сприяє навмисному викривленню фінансової інформації.

Дії адміністрації чітко показують працівникам підприємства їх відношення до контролю. Філософія і стиль роботи виражаються у відношенні до багатьох елементів, включаючи ризики, пов'язані з господарськими операціями, складанням звітів по фінансовій діяльності та досягнення цілей пов'язаних з нею. Якщо керівництво переважно здійснюється одним або двома особами, їх філософія і стиль роботи будуть мати особливий вплив на умови проведення перевірки.

Усі підприємства, які провадять підприємницьку діяльність мають організаційну структуру, у рамках якої вона планується, здійснюється і контролюється. Звичайно в рамках організаційної структури здійснюються також основні інформаційні зв'язки. Вивчивши організаційну структуру, аудитор може розуміти управлінські і функціональні зв'язки у господарській системі і те, як можуть виконуватись контрольно-орієнтовані заходи і процедури.

Організаційна структура впливає на методи розподілу прав і обов'язків. Згідно теоретичних умов ефективної системи внутрішнього контролю чотири види функцій повинні входити у обов'язки різних підрозділів або різних службовців бухгалтерії. Це - санкціонування господарських операцій, реєстрація господарських операцій, забезпечення збереження активів у ході господарських операцій, виконання процедур контролю.

Рівень досконалості організаційної структури підприємства частково залежить від його розмірів. Аудитор повинен скласти думку про ефективність організаційної структури підприємства, виходячи із його розмірів та спеціалізації. Якщо співробітники підприємства є компетентними і заслуговують на довіру, то навіть при певних слабких сторонах контролю все одно буде забезпечена надійність фінансової звітності. Чесні і ефективно працюючі люди можуть підтримувати високий рівень контролю.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Після розгляду факторів, які впливають на умови проведення контролю, аудитор повинен зробити загальний висновок про те, чи дозволяють умови ефективно вести бухгалтерський облік і здійснювати контроль, а також наскільки велика ймовірність навмисного викривлення інформації про фінансову діяльність зі сторони управлінської ланки. Якщо аудитор встановлює сприятливість умов проведення контролю, то існує менший ризик того, що заходи і процедури контролю будуть неефективними і менший ризик викривлення інформації. Такий висновок дозволить аудитору визначити особливості, час і масштаб реалізації інших процедур аудиторської перевірки.

Середовище контролю включає знання аудитора про організаційну структуру, методи, які використовує клієнт для передачі повноважень і відповідальності та методи, що використовуються в управлінні для спостереження за контрольною системою. Наприклад, на малих підприємствах контрольне середовище значною мірою є відображенням характеристик малого бізнесу. Важливою виступає така характеристика системи внутрішнього контролю, як сумісність обов'язків. Якщо одній особі буде надано право і санкціонувати господарські операції й відображати їх в облікових регістрах та здійснювати контроль за ними, то імовірність виникнення помилок і зловживань буде достатньо високою. Бажано також, щоб на підприємстві між персоналом не було особистих контактів, які б виходили за межі функціональних обов'язків осіб, які здійснюють облік і контроль, або родинних зв'язків. Основною особою при здійсненні процедур внутрішнього контролю на невеликому підприємстві є його керівник (або власник – керівник). Тому, при оцінці ризику контролю, а потім і ризику невиявлення помилок аудитор повинен визначити ступінь участі власника або керівника у здійсненні облікових та контрольних функцій, а також оцінити його компетентність. Активне залучення власника у процес управління підприємством можна розглядати, як додатковий засіб контролю, якщо власник є чесним і компетентним. За умов протилежних характеристик власника це слід розцінювати, як фактор ризику. Важливим елементом успіху контрольної системи є персонал. Некомпетентна або нечесна людина може підірвати дієвість системи внутрішнього контролю. Вимоги щодо компетентності та чесності містяться і в окремих нормативних документах. Аудитору важливо дослідити рівень освіти, досвіду та кваліфікації працівників бухгалтерії.

Під час вивчення елементу «система бухгалтерського обліку» аудитору необхідно визначити:

- основні типи господарських операцій, які здійснює підприємство;
- порядок обробки інформації про господарські операції;
- порядок і особливості подання фінансової звітності.

Щоб зрозуміти структуру облікової системи аудитор визначає:

а) основні типи господарських операцій, які здійснює дане підприємство;

б) яким чином оцінюються операції;

в) типи і характер бухгалтерських записів;

г) яким чином обробляється інформація про господарські операції з початку і до кінця, включаючи ступінь і характер використання комп'ютерів;

д) характер і конкретні особливості процесу представлення фінансової звітності.

Аудитор повинен одержати уяву про походження інформації за господарськими операціям через систему бухгалтерського обліку клієнта. Формування такої уяви передбачає розгляд основних класів господарських операцій, ознайомлення з ключовими процедурами бухгалтерського обліку, бухгалтерськими регістрами і звітністю. У процесі формування і документування аудитор визначає, наскільки ефективно організована і працює система бухгалтерського обліку. Оцінку системи бухгалтерського обліку аудитор проводить шляхом аналізу інформації за здійсненими господарським операціям.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Третім елементом системи внутрішнього контролю, який доповнює середовище контролю і систему обліку є контрольні процедури. Процедури контролю – це політика і процедури на додаток до середовища контролю, розроблені управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання. Узагальнюючи дослідження з приводу процедур контролю у вітчизняній та зарубіжній літературі з аудиту, можна виділити велику кількість таких методів і правил. До них належать: адекватний розподіл обов'язків, наявність ефективних процедур санкціонування, документування, обмежений доступ до активів, робочий план рахунків, фактичний контроль за активами, здійснення незалежних перевірок, інші процедури контролю.

Виділяють наступні *заходи контролю*:

- звітність, перевірка й підтвердження результатів звірянь;
- перевірка арифметичної точності записів;
- контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем;
- ведення й перевірка контрольних рахунків і пробних балансів;
- візування документів та контроль за документами;
- порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації;
- інвентаризація;
- обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів;
- порівняння та аналіз фінансових даних із сумами бюджету [4, с.94].

На склад процедур контролю впливають обсяг, ступінь складності та особливості бізнесу, а також специфіка умов проведення контролю і системи бухгалтерського обліку, включаючи метод обробки даних.

Для аудитора важливе значення має належний розподіл обов'язків, який дозволяє уникнути як навмисних, так і ненавмисних помилок. Це:

- розподіл матеріальної відповідальності і функцій ведення бухгалтерського обліку;
- розподіл санкціонування операцій і матеріальної відповідальності за відповідними активами;
- розподіл відповідальності за здійснення господарських операцій і відповідальності за ведення їх обліку.

Організаційна структура підприємства повинна забезпечувати адекватний розподіл обов'язків і одночасно – ефективність господарської діяльності та інформаційних зв'язків. Розподіл обов'язків в різних організаціях може мати суттєві відмінності. Ефективність внутрішнього контролю передбачає відповідний розподіл обов'язків між тими, хто здійснює процедури бухгалтерського обліку і контролю, і тими, хто працює з активами. Якщо людині надано право санкціонування операцій і відображення їх в облікових регістрах та здійснення контролю за збереженням майна, то ступінь ризику виникнення збитків в результаті зловживань і незаконного привласнення коштів була б занадто високою. Відсутність потрібного розподілу обов'язків у комплексі із недостатністю внутрішніх засобів контролю у суб'єктів господарювання може призвести до виникнення зловживань і помилок.

Розподіл обов'язків на різних підприємствах може мати суттєві відмінності. Значною мірою це залежить від організаційної структури та чисельності працюючих на підприємстві.

Ступінь складності та ефективності системи внутрішнього контролю певного суб'єкта господарювання залежить від багатьох чинників. Несумісність обов'язків – це така їх комбінація, при якій працівник, що здійснив помилку або ненавмисно викривив інформацію, може приховати цей факт у ході діяльності. Обов'язки повинні бути розподілені так, щоб ніхто із службовців не виконував дві або більше із функцій санкціонування, реєстрації господарських операцій, забезпечення збереження активів в ході господарських операцій та

Національний університет
водного господарства
та природокористування

контрольні процедури. Якісна система документування і обліку повинна забезпечувати суцільне документальне оформлення усіх господарських операцій.

Підприємства повинні здійснювати документування господарських операцій відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [79] та «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 р. № 88 (із змінами і доповненнями) [76]. Під час аудиту необхідно оцінити дотримання на підприємстві вимог цих документів.

Контрольним засобом, що тісно пов'язаний з документами і регістрами є план рахунків, у відповідності з яким класифікуються операції за певними балансовими рахунками. План рахунків – це важливий контрольний засіб, так як він забезпечує системну структуру детермінування інформації, яка представляється адміністрації та іншим користувачам. Він повинен містити інформацію, достатню для того, щоб забезпечити можливість представлення фінансової звітності у відповідності із загальноприйнятими бухгалтерськими принципами.

Під санкціонуванням розуміють видачу дозволу на здійснення господарської операції. Порядок санкціонування господарських операцій визначається відповідними нормативними документами.

Система внутрішнього контролю не може бути абсолютно досконалою через низку обмежень. Так, завжди існує можливість помилки внаслідок людського фактору - через недбалість, неуважність, неправильне розуміння інструкцій. Не виключена і можливість зловживань з боку посадових осіб, змови представників управлінського персоналу або працівників між собою всередині підприємства або з представниками третіх (зовнішніх) сторін, що призведе до зловживань. До уваги слід брати фінансовий фактор, адже керівництво не піде на витрати пов’язані зі здійсненням внутрішнього контролю, якщо вони будуть перевищувати очікувані вигоди.

Вибір стратегії аудиту для кожного конкретного клієнта залежить від інформації про наявність процедур контролю, яка формується під час вивчення системи внутрішнього контролю, оцінки елементів аудиторського ризику та від визначення того, що є більш ефективним - тести контролю чи тести підтвердження. Характер, час та обсяг проведення тестів підтвердження визначають, головним чином, виходячи з результатів оцінки ризику.

Міжнародні стандарти аудиту зазначають, що розробляючи загальний план аудиторської перевірки, аудитор повинен оцінити бізнес-ризик на рівні фінансового звіту. Розробляючи програму аудиторської перевірки, аудитор повинен установити зв’язок такої оцінки з суттєвими залишками на рахунках і класами операцій на рівні тверджень або припустити високий рівень властивого ризику щодо твердження фінансової звітності. Розробляючи аудиторський підхід, аудитор бере до уваги попередню оцінку ризику контролю (в поєднанні з оцінкою бізнес-ризику), щоб визначити відповідний ризик невиявлення, який може бути прийнятним для тверджень у фінансових звітах, та щоб визначити характер, час і обсяг процедур по суті.

У процесі аудиту фінансової звітності аудитора цікавить лише та політика й ті процедури в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які стосуються тверджень у фінансових звітах.

Вивчення системи внутрішнього контролю клієнта і оцінка ризику контролю важливі для аудитора, вони спеціально включені у загальноприйняті принципи аудиту. При складанні плану проведення аудиторської перевірки слід належним чином ознайомитись із структурою внутрішнього контролю і визначити характер, час і масштаб проведення перевірки. Щоб покластись на яку-небудь із систем внутрішнього контролю, аудитор повинен дослідити та оцінити цю систему, а також провести перевірку її функціонування.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

При вивченні системи бухгалтерського обліку аудитору слід визначити і зрозуміти основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання, санкціонування таких операцій, суттєві облікові записи, підтверджувальні документами й рахунки у фінансових звітах, процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – від моменту ініціювання суттєвих операцій (та інших подій) до моменту їх внесення до фінансових звітів.

Існує сім конкретних цілей, які стоять перед системою внутрішнього контролю, досягнення яких дозволяє попередити виникнення помилок у записах. Це:

- реальність (обліковані господарські операції дійсно мали місце);
- санкціонування (на операції є дозвіл, вони здійснюються за загальним або спеціальним дозволом управлінського персоналу);
- повнота (здійснені господарські операції відображені в обліку);
- оцінка (господарські операції адекватно оцінюються в точних сумах, на відповідних рахунках);
- класифікація (господарські операції належним чином рознесені за рахунками обліку);
- своєчасність (господарські операції відображені своєчасно);
- сумування і узагальнення (записи про господарські операції повинні бути належним чином включені у регістри, підсумки по ним правильно підсумовані й узагальнені).

Усі сім цілей контролю можуть бути застосовані до будь-якого підприємства, їх дія розповсюджується на усі господарські операції незалежно від процедур і структури, встановлених для досягнення вказаних цілей.

Аудитор повинен отримати відомості про наявність (або відсутність) процедур контролю.

Як правило, аудитор отримує розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, використовуючи попередній досвід роботи із суб'єктом господарювання й доповнюючи його:

- запитами до відповідних представників управлінського персоналу, середньої ланки управління та інших співробітників на різних рівнях організаційної структури суб'єкта господарювання;
- вивчення документації замовника (напр., положення про організацію роботи відділів, посадові інструкції та схеми організації виробництва);
- перевіркою створених документів і здійснених записів у процесі функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- спостереженням за діяльністю та операціями суб'єкта господарювання, включаючи спостереження за організацією проведення комп'ютеризованого обліку, управлінням персоналом і характером обробки операцій.

При вивченні системи внутрішнього контролю аудитор застосовує прийом опитування. Вміння аудитора спілкуватись і вступати у довірливу розмову з персоналом клієнта є дуже важливою умовою успішного вивчення системи внутрішнього контролю. Агресивність, надмірна настирливість з боку аудитора може призвести до того, що службовці клієнта не будуть повідомляти інформацію добровільно та добросовісно, внаслідок чого аудитор може скласти невірну думку про систему внутрішнього контролю.

Щоб отримати достатньо інформації на основі опитування аудитор повинен:

1) пояснити працівникам клієнта мету дослідження;
2) уникати повторних опитувань;
3) бути коректним при призначенні зустрічі із службовцями (зустріч краще призначати у зручний для них час);
4) вміти лаконічно записувати відповіді, виділяючи головне;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

5) опитування не повинні проводитись аудитором без досвіду, особливо коли зі сторони клієнта у опитуванні приймає участь представник найвищого рівня управління [4, с.100].

В залежності від ступеню складності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта перевірки, можна використовувати різні методи документування знань про систему внутрішнього контролю. Вибір необхідних методів документального оформлення є виключно предметом особистого судження та вибору аудитора. Знання про систему внутрішнього контролю оформлюються аудитором у вигляді письмових звітів, анкет, контрольних переліків і блок–схем. Форма і обсяг цієї документації залежить від розміру і структури підприємства, кількості видів діяльності, порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і структури системи внутрішнього контролю. Як правило, що складніша система обліку і внутрішнього контролю і більший обсяг аудиторських процедур, то більший обсяг документації аудитора.

Описовий звіт – це письмова характеристика системи внутрішнього контролю клієнта. Описовий звіт, як правило, використовується у тих випадках, коли система внутрішнього контролю проста і легко піддається опису. Аудитори часто використовують описове відображення інформації, особливо у разі застосування простої системи обліку. Правильний описовий звіт про облікову систему і пов'язані з нею контрольні процедури включає чотири характеристики:

- походження кожного документу і кожного запису у системі;
- існуюча технологія обробки документів;
- місце кожного документа і кожного запису в системі;
- контрольні процедури, які мають відношення до оцінки ризику контролю.

За допомогою опису можна охарактеризувати систему внутрішнього контролю в цілому по підприємству, або окремих операцій, наприклад:

В аудиторській практиці застосовуються анкети, у які включають питання, що дають змогу одержати інформацію з процедур обліку та визначити наявність чи відсутність процедур контролю. Питання анкет дозволяють отримати знання про санкціонування операцій, розподіл повноважень і обов'язків, процедури обліку і контролю. Анкети, як правило, розробляють стосовно окремих елементів системи внутрішнього контролю. Процедури контролю вивчають за допомогою окремих анкет по відношенню до окремих класів операцій. Можливість застосування типових анкет дозволяє аудитору економити витрати часу на збір потрібної інформації, прискорює процес документування знань про систему внутрішнього контролю.

Найпростіша форма анкети внутрішнього контролю являє собою перелік традиційних питань про засоби контролю, наявність яких аудитор сподівається виявити в тій чи іншій галузі.

При розробці анкет слід керуватись наступними узагальненнями:

- анкета повинна мати чітку назву, яка відображає її призначення та зміст;
- питання повинні відповідати меті дослідження;
- питання слід формулювати так, щоб відповідь на них була «так» чи «ні»;
- питання бажано формувати таким чином, щоб відповідь «так» свідчила про позитивні моменти в системі внутрішнього контролю підприємства.

Блок-схеми доречно застосовувати для відображення обліково-аналітичних та контрольних процесів. Вони відображають здійснення облікових і контрольних процедур за допомогою спеціальних символів та дають можливість наглядного представлення хронологічної послідовності обліку на підприємстві. Блок-схема складається у формі таблиці, у якій по горизонталі послідовно вказують підрозділи і посади осіб, які беруть участь у облікових і контрольних процедурах, а по вертикалі – операції документообороту.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Порівняно з іншими формами документування застосовувати блок-схему є не економічно з точки зору витрат (необхідність розробки, дотримання спеціальних символів, акуратності при виконанні креслень тощо). Виходячи з цього, на практиці найчастіше застосовують анкети, описи та їх комбінацію.

Після отримання та належного документування знань про систему внутрішнього контролю клієнта аудитор повинен зробити оцінку цих знань, яка дозволить йому відкоригувати наступні етапи процесу аудиту і розробити ефективний підхід до його проведення. Удосконалюючи підхід до проведення аудиторської перевірки, аудитор враховує свою попередню оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю (разом з оцінкою властивого ризику), для того, щоб визначити припустимий розмір ризику невиявлення невідповідностей у певних статтях фінансової звітності та визначити характер, термін і обсяг тестів підтвердження. Під час дослідження системи обліку і внутрішнього контролю аудитор оцінює ризик невідповідності внутрішнього контролю для усіх суттєвих операцій. Попередня оцінка ризику контролю стосовно певних класів операцій та показників звітності може бути високою до тих пір, поки аудитор не буде готовий визнати систему внутрішнього контролю такою, що своєчасно попереджує, виявляє і виправляє суттєві помилки, а також спланувати проведення тестів перевірки на відповідність систем внутрішнього контролю з метою підтвердження зроблених попередніх оцінок. Якщо аудитор зробить висновок, що процедури перевірки з метою отримання знання і уявлення про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю свідчать про доцільність і ефективність внутрішньої політики підприємства і вони відповідають окремим твердженням фінансової звітності, він може використати ці докази для оцінки ризику внутрішнього контролю і визначити його рівень як незначний. Щоб підтвердити кожну зроблену оцінку низького або середнього рівня ризику контролю аудитор повинен обов’язково провести тести на відповідність системи внутрішнього контролю. Чим менший ризик контролю, визначений аудитором, то більше підтверджень йому треба отримати стосовно того, що структура і системи обліку і внутрішнього контролю працюють ефективно.

Попередня оцінка включає дослідження і опис системи внутрішнього контролю, однак зберігається велика ймовірність того, що внутрішній контроль здійснюється неефективно. Щоб оцінити його ефективність, аудитор повинен розробити серію перевірок, мета яких – виявити дієвість контролю по відношенню до реальних операцій. Так, нарахування і виплата заробітної плати перевіряється шляхом вивчення відповідних документів (починаючи від табеля обліку відпрацьованого часу та завершуючи відомістю переведення коштів на зарплатну картку). Мета такої перевірки – впевнитись, що всі санкції і погодження дійсно мали місце.

Тести на відповідність внутрішнього контролю здійснюються з метою отримання аудиторських доказів його ефективності: структури систем обліку і внутрішнього контролю, що означає, наскільки ця структура попереджає, виявляє і своєчасно виправляє істотні помилки; функціонування внутрішнього контролю протягом всього періоду перевірки.

При виявленні істотних недоліків у структурі або функціонуванні систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитору слід повідомити про це керівництво відповідного рівня управління. Повідомлення керівництву про істотні помилки необхідно представити у письмовому вигляді. Проте, якщо аудитор вважає за доцільне, можна надати усне повідомлення керівництву, але зафіксувати його в аудиторській робочій документації.

Зовнішній аудитор повинен розглянути діяльність внутрішнього аудиту (якщо такий є) та його вплив на процедури зовнішнього аудиту. Зовнішній аудитор несе відповідальність за висловлену думку в звіті незалежного аудитора і за визначення характеру, розрахунку часу й

Національний університет
водного господарства
та природокористування

обсягу зовнішніх аудиторських процедур. Певні елементи роботи внутрішнього аудиту можуть бути корисними для зовнішнього аудитора. Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту, це допоможе йому в плануванні аудиту й розробці ефективного аудиторського підходу.

Ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур зовнішнього аудитора, але не може їх повністю виключити.

Плануючи аудит, зовнішній аудитор повинен здійснити попередню оцінку функції внутрішнього аудиту.

Для вивчення і здійснення попередньої оцінки функції внутрішнього аудиту важливими критеріями є :

1) організаційний статус служби внутрішнього аудиту: конкретний статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього статусу на об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня щодо своєї діяльності. Будь-які примуси або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту треба ретельно розглянути зовнішнім аудитором;

2) обсяг діяльності, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту;

3) технічна компетентність: функції внутрішнього аудиту повинні здійснювати особи, які (як внутрішні аудитори) мають відповідну підготовку і професіоналізм;

4) належна професійна ретельність передбачає ретельну організацію своєї роботи внутрішніми аудиторами: здійснення планування, контроль, перевірка та документування внутрішнього аудиту. Зовнішньому аудитору потрібно розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів внутрішніх аудиторів [4, с. 185].

Якщо зовнішній аудитор має намір використовувати конкретну роботу внутрішнього аудитора, йому слід оцінити та перевірити цю роботу для підтвердження її відповідності своїм цілям.

Характер, розрахунок часу та обсяг перевірки конкретної роботи внутрішнього аудитора залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик та суттєвість відповідної сфери аудиту, попередньої оцінки внутрішнього аудиту та оцінки конкретної роботи внутрішнього аудитора. Такі перевірки можуть включати вивчення інших подібних статей і спостереження за виконанням внутрішніх аудиторських процедур.

7.4. Внутрішній аудит в управлінні ризиками в системі фінансового управління і контролю в державному секторі

Завданням сучасної системи контролю та моніторингу суб'єктів державного сектору є вдосконалення практики контролю та фокусування уваги на визначених для організації цілях, виділених ресурсах та їх ефективному використанні. Саме керівник бюджетної установи, який приймає рішення, найкраще знає, як оптимально використати ресурси. Тому роль керівника є визначальною, відповідно управлінська підзвітність щодо використання державних ресурсів є важливою. Для забезпечення ефективної управлінської підзвітності, керівнику потрібна відповідна інформація, представлена у зручному форматі. Запровадження системи моніторингу та контролю, а також управлінської підзвітності (відповідальності) в бюджетних установах повинні бути спрямовані на досягнення результатів, здійснюватися

Національний університет
водного господарства
та природокористування
систематично. Системний підхід, в першу чергу, передбачає розробку широкої організаційної стратегії (політики) впровадження управління контролем та управлінської підзвітності (відповідальності) в державній установі.

В останні роки актуалізувалась роль внутрішнього аудиту в державному секторі економіки, а також діяльності міністерств і відомств України. При цьому діяльність підрозділу внутрішнього аудиту має здійснюватись із застосуванням систематичного, послідовного та ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єктів внутрішнього аудиту та сприяти удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю.

Практичні результати проведених державних фінансових аудитів вказують на наявність порушень у використанні бюджетних коштів, що мають системний характер та пов'язані із неефективним використанням коштів [6]. У зв'язку з цим, актуалізується впровадження системи фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) на операційному рівні в державному секторі. Одним з етапів реалізації стратегії впровадження системи фінансового управління та контролю, посилення управлінської підзвітності у державних установах повинно стати складання чіткого графіку заходів із визначеними пріоритетами проведення оцінки всередині установи. При цьому потрібно пам'ятати, що ресурси, затрачені для впровадження системи фінансового управління та контролю та посилення управлінської підзвітності в цілому в установі та на рівні окремих програм, процесів та систем будуть компенсовані у довготривалій перспективі через оптимізацію системи управління та контролю.

Те що керівник підприємства несе відповідальність за організацію контролю не означає, що він повинен приймати всі рішення та підписувати всі документи, що перебувають в системі документообігу. Навіть якщо він буде приймати всі рішення та підписувати всі документи, це не буде означати, що він контролюватиме все підприємство, оскільки:

- керівник буде хронічно перезавантажений великою кількістю деталей;
- керівнику не вистачатиме часу на стратегічні та політичні аспекти, на нагляд та контроль та забезпечення керівництва на підприємстві;
- керівник як правило не є експертом, щоб приймати технічні (операційні) рішення, або займатися деталями окремих операцій;
- в результаті багато рішень, що приймаються можуть бути недостатньої компетентними, особливо у великих компаніях.

Керівник суб'єкта державного сектора, перш за все, повинен забезпечити ефективне та результативне управління установою шляхом реалізації наступних кроків:

-просування чіткої та зрозумілої політики, цілей та стандартів діяльності, розробки стратегії їх досягнення;

-формування відповідної структури управління установою, спроможної забезпечити реалізацію усіх компонентів політики та цілей установи, за які керівник несе відповідальність;

-забезпечення та призначення керівників структурних підрозділів установи, які активно залучені до реалізації політики та компонентів стратегії та розуміють операційне середовище;

-визначення сфер розподілу та делегування повноважень і фінансових ресурсів (в межах затвердженого бюджету) відповідним рівням управління, що забезпечить їм можливість реалізації покладених на них завдань та відповідальності;

-організація лінії підзвітності, де кожен лінійний керівник звітує щодо досягнутих чи не досягнутих цілей, труднощів та потенційних проблем, щодо яких необхідне прийняття рішень на рівні керівника установи.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Керівник вищого рівня повинен створити таку організацію та призначити таких галузевих керівників, які володіють потенціалом, необхідними для реалізації політики та цілей у відповідній сфері у ефективний та результативний спосіб. Така організація може забезпечити вищому керівництву належні гарантії досягнення визначених цілей у межах виділеного бюджету, реалізацію послуг та заходів у ефективний та результативний спосіб, відповідно до правового поля, а прийняті рішення відповідатимуть інтересам держави, а не будь-яких прихованим чи особистим інтересам (хоча досягнути повної гарантії є неможливо).

Достатня гарантія повинна бути забезпечена через механізми підзвітності, організовані лінійним керівництвом. Однак, механізми підзвітності будуть залежати від того, яким чином були розподілені повноваження підпорядкованим службовцям. Лінії підзвітності повинні бути чіткими та зрозумілими - хто кому безпосередньо звітує. Такі механізми підзвітності, як мінімум, повинні забезпечувати лінійним керівникам умови підзвітності, визначені керівником установи, крім того, на практиці службовці та лінійне керівництво, як правило, оперують більш детальною інформацією, на відміну від керівника установи.

Однаково важливим є те, що керівник установи готовий "ставити під сумнів " аспекти підзвітності та представлені звіти. Аналіз та оцінка потоків інформації в установі є ознакою високої якості та ефективності діяльності суб'єкта державного сектору.

Внутрішній контроль є цілісним процесом, на який впливає керівництво тої чи іншої організації, а також її персонал. Цей процес створено для того, щоб приділяти увагу ризикам та забезпечувати достатню впевненість у тому, щоб з метою переслідування місії організації досягались наступні загальні цілі:

- виконання чинних, етичних, економічних, практичних та ефективних операцій;
- виконання зобов'язань щодо фінансової звітності;
- дотримання законодавства та нормативних актів;
- захист ресурсів від втрат, неналежного використання та пошкодження.

Внутрішній контроль не є одноразовим заходом. Зазначення того, що внутрішній контроль є цілісним процесом означає, що він є безперервною діяльністю, яка застосовується до усіх процесів організації і постійно виконується на усіх рівнях.

Система внутрішнього контролю повинна допомагати керівництву досягати визначені цілі у найбільш оптимальний спосіб. Таким чином, внутрішній контроль можна розглядати як інструмент керівництва. Однак, система внутрішнього контролю може добре функціонувати лише, якщо кожен працівник організації відіграє у ній свою роль. Створений для того, щоб приділяти увагу ризикам: метою внутрішнього контролю є приділяти увагу ризикам, що можуть представляти собою для організації загрозу на шляху досягнення останньою поставлених цілей та/чи місії організації. Таким чином, внутрішній контроль можна розглядати як частину процесу управління ризиками.

Як би досконало не була сконструйована система внутрішнього контролю, вона ніколи не зможе гарантувати того, що усі можливі ризики враховані. Саме тому встановлення рамок системи внутрішнього контролю ніколи не забезпечить повної впевненості у тому, що цілі організації буде досягнуто.

Загальні цілі внутрішнього контролю спрямовані на досягнення:

- Виконання чинних. етичних, економічних, практичних та ефективних операцій: це означає, що операційні процеси повинні бути організованими належним чином і відповідно до моральних принципів, які попереджують шахрайство та корупцію. Це також означає, що операційні процеси повинні бути організованими у найбільш економний спосіб і те, що цілі повинні бути досягнені;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

• Виконання зобов'язань щодо фінансової звітності: це означає, що державні установи, а також люди, які там працюють, несуть відповідальність за усі прийняті рішення та вчинені дії. Фактор підзвітності відображається в усіх фінансових та не фінансових звітах, призначених для внутрішніх та зовнішніх учасників організації;

• Дотримання законодавства та нормативних актів: це означає, що внутрішній контроль повинен забезпечувати якнайкраще дотримання організацією внутрішнього на зовнішнього законодавства та нормативних актів;

• Захист ресурсів віл втрат, неналежного використання та пошкодження: захист ресурсів в державних установах є величезним питанням особливо через те, що мова йде про державні ресурси. Тут наголос робиться на тому, що до цього питання необхідно ставитись із особливою увагою.

Модель COSO управління ризиками підприємств складається з восьми компонентів, які є взаємопов'язаними один із одним. Це наступні компоненти:

• Внутрішнє середовище
• Об'єктивна постановка
• Визначення подій
• Оцінювання ризиків
• Відповідь на ризики
• Заходи контролю
• Інформація та комунікація
• Моніторинг

При застосуванні компонентів управління ризиками підприємств, організація повинна прийняти до уваги повний спектр власних дій на усіх рівнях. Керівництво також повинно брати до уваги управління ризиками підприємств при започаткуванні нових ініціатив та проектів.

Якщо керівництво використовує дану модель, дуже важливо, щоб усі вісім компонентів використовувались крок за кроком. Це означає, що час від часу керівництво повинно переглядати усі вісім компонентів, особливо коли визначаються нові цілі організації або, коли вносяться зміни до внутрішнього чи зовнішнього середовища (мова йде про нові закони, директиви або внутрішні процедури).

В контексті управління ризиками, усі заходи контролю підпадають під чотири широких категорії:

Попереджувальний контроль спрямований на обмеження можливості визрівання ризику та реалізації небажаного результату. Чим більший є вплив ризику на здатність організації досягати поставлені цілі, тим важливішим стає виконання доцільних превентативних заходів.

Спрямовуючий контроль призначений для забезпечення того, що буде досягнено певний результат. Це є особливо важливим, у випадках коли критичним є уникнення небажаної події (наприклад, порушення безпеки) і тому часто використовуються для підтримки досягнення відповідності цілям.

Детективний контроль призначений для визначення того, чи не були отримані небажані результати „після події". Однак, наявність належних детективних засобів контролю також може усунути ризик отримання небажаних результатів, створюючи так званий ефект утримання.

Корегуючий контроль призначений для корегування небажаних результатів, що вже були реалізовані. Вони також можуть мати дію непередбачуваних обставин для досягнення відновлення чи то ресурсів, чи то спроможності надавати послуги проти втрат або нанесення шкоди.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

“Середовище контролю” - стосується існуючого середовища, в якому працює керівник підприємства. Сюди відносяться: стандарти порядності, етичні цінності, стиль управління установою на вищому та лінійних рівнях, ступінь застосування делегування повноважень та заходи, що впровадив керівник для управління та розвитку персоналу. Стандарти порядності повинні дотримуватися на високому рівні поряд із високими етичними цінностями; стиль управління підприємства повинен заохочувати до активної участі у прийнятті управлінських рішень, що має демонструватися у щоденній практичній діяльності. Персонал не повинен бути скований обмеженим рівнем відповідальності, а заходи повинні сприяти розвитку персоналу.

Керівництво щонайменше повинно звернути увагу на наступні аспекти в процесі проведення оцінювання внутрішнього середовища:

Теперішня якість середовища внутрішнього контролю:

• Які види контролю ми зазвичай виконуємо?

• Якими є слабкі та сильні сторони теперішніх видів контролю?

• У яких областях ризику можливе вдосконалення?

Організаційна структура (ролі, обов'язки, повноваження):

• Як структурована наша організація та якими є її типові характеристики?

• Якими є наслідки відповідей на попередні два питання для нашої системи внутрішнього контролю?

Філософія управління ризиками та стиль управління:

• Як керівництво в загальному сприймає управління ризиками?

• Чи має керівництво філософію управління ризиками, що відображається у політиці організації чи у визначенні цілей організації?

• Як люди в організації в цілому сприймають управління ризиками?

• Яким чином можна якнайкраще описати стиль управління нашої організації?

• Чи є у нашій організації розуміння управління ризиками з боку керівництва та працівників і чи діють вони відповідно?

Порядність та етичні цінності:

• Чи є у нашій організації спільний погляд на питання порядності та етичних цінностей?

• Чи є у нас чинна політика спрямована на попередження порушення меж порядності (Кодекс поведінки)?

• Чи трапляються порушення меж порядності у нашій організації?

• Чи подає (вище) керівництво приклад стосовно моральних цінностей? (тон на горі)

Управління персоналом:

• Якими є типові характеристики нашої політики по роботі із персоналом?

• Що означає політика по роботі із персоналом для нашого внутрішнього контролю?

Варто відзначити, що вищенаведені аспекти внутрішнього середовища не є вичерпними. Кожна організація (або частина організації) має власні характеристики та моменти, що вимагають особливої уваги. Більш важливим є те, щоб в описі внутрішнього середовища зазначались ті аспекти, що мають безпосереднє відношення до діючого внутрішнього контролю та цілей організації.

Оцінювання ризиків дає організації можливість врахувати те, до якої міри потенціальні події можуть мати вплив на досягнення цілей організації. Керівництво повинно оцінювати події з двох точок зору - впливу та ймовірності - використовуючи при цьому комбінацію кількісних та якісних технік. Позитивний чи негативний вплив подій можна оцінити чи то індивідуально, чи то за категорією впливу по всій організації.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Методологія оцінювання ризиків може бути кількісною та якісною. Може базуватись як на об'єктивних, так і на суб'єктивних методах. Керівництво повинно бути в курсі людського фактору при оцінюванні й ризиків, а також повинно забезпечити те, щоб відповідні працівники поділяли погляди щодо того, якою є термінологія рейтингу для оцінювання засобів ризику. Якщо цього не зробити, то вищому керівництву буде важко оцінювати релевантність важливості різних ризиків.

Після проведення оцінювання ризиків буде виявлено пріоритети ризиків для організації. Якщо виявляється, що ризик є неприйнятним, враховуючи допустимі межі, визначені організацією, то ризик необхідно класифікувати як такий, що має високий пріоритет або „ключовий ризик". Ключовим ризикам необхідно постійно приділяти увагу на вищому рівні в організації. Специфічні пріоритети ризиків з часом зміняться, так само як зміняться й цілі організації, внутрішнє (і зовнішнє) середовище змінюється і при цьому розглядаються ключові ризики. Саме цим і наголошується на важливості постійного виконання аналізу ризиків.

Для належного функціонування системи фінансового управління та контролю потрібне належне методичне та організаційне забезпечення складових компонентів цієї системи: «середовище контролю», «оцінка ризиків», «заходи контролю», «інформація та комунікація» та «моніторинг» [5]. Щодо компоненти з «оцінки ризиків», то метою оцінювання є рішення в системі, та допомога керівнику досягнути поставлених перед установою цілей в цілому, або в частині безпосередньої галузевої відповідальності того чи іншого галузевого керівника. Тому, ризики, які необхідно оцінити стосуються рішень, які сприятимуть або ні досягненню визначених цілей та ймовірних факторів, виникнення яких не сприятиме досягненню цілей.

Компонент «інформація та комунікація» передбачає гарантію того, що керівники, які повинні приймати рішення (від вищого до нижчого рівнів) володіють інформацією, необхідною для прийняття рішення. П’ятий компонент - «моніторинг» стосується заходів контролю, їх відповідності потребам установи та ефективності подальшого застосування. Керівники час від часу повинні тестувати системи, а також внутрішні аудитори вибірково перевіряти системи (що саме повинно бути об’єктом аудиту визначається в процесі підготовки піврічних планів аудиту). Так як умови діяльності установи змінюються постійно, повинні мінятися й інформаційні системи, а процес моніторингу ефективності та результативності роботи систем є важливою складовою управлінської діяльності.

На сучасному етапі розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі, крім реалізації традиційних для цього виду діяльності функцій, пов'язаних із оцінкою та наданням керівникові висновків та рекомендацій щодо вдосконалення системи фінансового управління та контролю, також і надання допомоги структурним підрозділам установи у її запровадженні шляхом: методологічної підтримки у цьому напрямі; здійснення діяльності з управління ризиками в державному секторі (їх ідентифікації, оцінки, визначення способів реагування на ризики, формування заходів контролю з метою зменшення впливу ризиків на досягнення мети, цілей діяльності установи).

Міністерство фінансів відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України та Положення про Міністерство фінансів України забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, визначає організаційно-методологічні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України [9] розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Серед основних нормативних документів з регламентації внутрішнього аудиту можна виділити:

- Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2022 року № 144 "Про затвердження Порядку проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту" ;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 12 "Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001" ;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062 "Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001" (із змінами) ;
- Нова редакція наказу Міністерства фінансів України від 04 жовтня 2011 року № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту»;
- Нова редакція наказу Міністерства фінансів України від 27 березня 2014 року № 347 «Про затвердження форми звітності № 1-ДВА «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту» ;
- Наказ Міністерства фінансів України від 19 квітня 2019 року № 160 «Про затвердження форми Звіту про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю» ;
- Наказ Міністерства фінансів України від 3 травня 2017 року № 480 "Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту" ;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 "Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту" ;
- Наказ Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 року № 1217 "Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту" ;
- Наказ Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995 "Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах" .

Оцінка ризиків внутрішнього аудиту – етап планування діяльності з внутрішнього аудиту. Результати оцінки ризиків слугують базою для формування стратегічного та операційного планів. Водночас, підходи до ідентифікації та оцінки ризиків є однаковими як для керівництва установи та відповідальних за діяльність осіб, так і для підрозділу внутрішнього аудиту, проте набувають характерних ознак залежно від специфіки діяльності публічної установи. Основна відмінність між процесом управління ризиками у діяльності установи та процесом оцінки ризиків внутрішнього аудиту полягає у тому, що керівникам та відповідальним за діяльність особам необхідно оцінити невід'ємні ризики з метою розробки та впровадження заходів контролю для впливу на ризики.

Внутрішнім контролем охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи (за термінологією Європейського Союзу – фінансове

Національний університет
водного господарства
та природокористування

управління і контроль). При організації внутрішнього контролю в установі можуть бути використанні кращі міжнародні практики побудови системи внутрішнього контролю в межах, що не суперечать законодавству України, зокрема рекомендований Європейською Комісією Посібник зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розроблений Комітетом з внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI).

Постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062 «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів» та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 було визначено мету політики встановлення єдиних підходів в органах державної державної влади, бюджетних установах до виявлення, оцінки, способів реагування на ризики, розробки заходів з їх усунення, зменшення впливу ризиків на діяльність.

До основної нормативної бази з регулювання оцінки та управління ризиками в органах державної влади та інших бюджетних установах є:

- Міжнародний стандарт ISO 31000:2018 «Менеджмент ризиків. Принципи та настанови»;
- Національні стандарти України (ДСТУ IEC/ISO 31010:2013 «Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику»
- ДСТУ ISO Guide 73:2013 «Керування ризиком. Словник термінів».

Управління ризиками є складовою частиною управління установою, виконання завдань і функцій, здійснюється керівниками всіх рівнів, працівниками установи. Діяльність з управління ризиками в установі полягає у ідентифікації, оцінці та визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення установою мети та стратегічних цілей. Складання переліків функцій і відповідних процедур з їх виконання, матриць відповідальних виконавців та співвиконавців функцій та процедур, блок-схем ходу їх реалізації сприятиме процесу управління ризиками в установі. Ідентифікація ризиків передбачає визначення та класифікацію ризиків за категоріями та видами. За видами ризики можуть бути нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку). Основний термінологічний апарат на підставі вищезазначених документів подано на рис. 7.1 нижче. За категоріями ризики можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов’язана з виконанням установою відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов’язана з виконанням установою покладених на неї функцій та завдань).

За видами ризики можуть бути нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічні (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього); кадрові (неналежна професійна підготовка працівників установи та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарські (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення) тощо.

При перегляді ризиків враховуються зміни у економічному та нормативно-правовому середовищі, внутрішніх та зовнішніх умовах функціонування установи, а також відповідно до нових або переглянутих завдань діяльності. Ідентифікація ризиків може здійснюватися із застосуванням методів визначення ризиків на рівні установи (метод «згори донизу») та на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори»). Визначення ризиків на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори») здійснюється у кожному

Національний університет
водного господарства
та природокористування

структурному підрозділі установи його керівниками та працівниками в ході виконуваних ними функцій та завдань та визначення пов'язаних з ними ризиків [7].

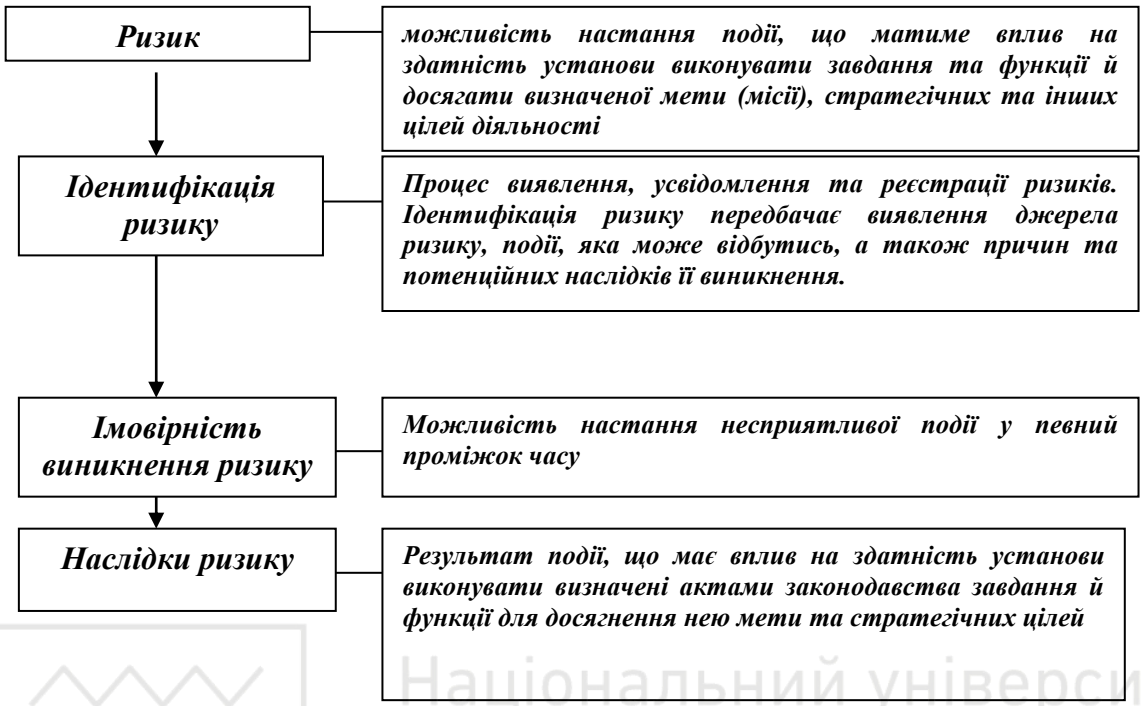

Рис. 7.1. ***Етапи ідентифікації ризиків в ризик-орієнтованому плануванні [7].***

В установі можливе одночасне використання зазначених методів. Визначення ризиків на рівні установи (метод «згори донизу») здійснюється створеною за рішенням керівника установи робочою групою з метою визначення вразливих до ризиків сфер діяльності, окремих функцій та завдань установи шляхом співбесід, заповнення опитувальників основними відповідальними працівниками на всіх рівнях діяльності установи.

Оцінка ризиків може здійснюватися за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей. Відповідно до критеріїв ймовірності виникнення та суттєвості їх впливу ризикам присвоюються значення «високий», «середній», «низький». Керівництво установи насамперед інформується щодо сфер діяльності установи з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу (пріоритетні/ключові) для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю з метою попередження чи обмеження таких ризиків. Стосовно ризиків із меншими значеннями рішення щодо способів реагування та вжиття заходів можуть прийматися керівниками структурних підрозділів установи в межах їх повноважень та компетенції з подальшим інформуванням керівництва установи про прийняті рішення у разі потреби. Визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики полягає у прийняті рішення керівництвом установи щодо зменшення, прийняття, розділення чи уникнення ризику.

При прийнятті рішення щодо способу реагування на ризик керівництво має звертає увагу на:

- ✓ оцінку ймовірності та впливу ризику;
- ✓ чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- ✓ витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, порівняно з отриманою вигодою від його зменшення;
- ✓ чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків.

При організації внутрішнього контролю керівник установи може визначати відповідальних керівників структурних підрозділів та/або працівників за забезпечення:

- ✓ документування ризиків та способів реагування на них;
- ✓ впровадження на практиці ефективних способів реагування на ризики;
- ✓ перегляд на регулярній основі оцінки ризиків і врахування відповідних змін та обставин.

При здійсненні управління ризиками установи можуть застосувати способи документування такої діяльності шляхом складання таблиць (матриць) класифікованих та оцінених за критеріями ймовірності виникнення та впливу ризиків, визначених для конкретних функцій чи завдань, із зазначенням заходів контролю, відповідальних виконавців, термінів та індикаторів виконання таких заходів тощо.

Серед організаційних заходів важливим є формування плану заходів на наступний рік.

Документація, яка має бути наявною в установі відповідно до політики керування ризиками, що перевіряється сектором внутрішнього аудиту:

- перелік ідентифікованих ризиків за процесами статистичної діяльності;
- оцінка ідентифікованих ризиків за процесами статистичної діяльності;
- план заходів з усунення ризиків та зменшення їх впливу;
- інформація щодо виконання плану заходів за рік.

7.5. Сучасні тенденції у розвитку внутрішнього аудиту

На сучасному етапі розвитку управління зацікавлені сторони очікують від служб внутрішнього аудиту дій на випередження у розбудові інноваційного потенціалу організації за рахунок аналітичних висновків і конструктивних рекомендацій та пропозицій, які сприятимуть формуванню в організації відповідального і виправданого з точки зору ризику підходу до цього процесу. Безумовно фахівці служб внутрішнього аудиту повинні вміти оперативно оцінити комплексний вплив новітніх технологій і окремо проаналізувати кожну інноваційну ініціативу, оскільки це дозволить організації повною мірою зрозуміти, яким чином реалізація конкретної інноваційної ініціативи змінить профіль її ризиків. Спостережні ради організацій зацікавлені в отриманні від служб внутрішнього аудиту експертної думки щодо ризиків, пов’язаних із передовими технологіями, та механізмів контролю, необхідних для ефективного управління цими новими ризиками. Крім того, вони розраховують отримувати від служб внутрішнього аудиту консультації щодо застосування передових технологій в організації та рекомендації у процесі аудиту, які сприятимуть підвищенню технологічно-інноваційного рівня організації. Служби внутрішнього аудиту здатні розв’язати ці задачі лише за умови, якщо вони самі є інноваційними. Сьогодні служби внутрішнього аудиту зазнають впливу лише обмеженого обсягу технологій, серед яких система планування ресурсів підприємства (ERP), хмарна технологія, масиви даних та аналітика. Проте перелік технологій, на яких повинні розумітися служби внутрішнього аудиту, швидко розширюється. Зо оцінками фахівців є декілька ключових інноваційних технологій, які, за прогнозами, незабаром матимуть колосальний вплив у світі. В майбутньому високопродуктивні та доступні інноваційні технології нададуть організаціям можливість вийти на абсолютно новий рівень ефективності та ринкового зростання завдяки створенню нових продуктів, послуг та ринків, які раніше не можливо було уявити. Деякі з цих нових технологій, наприклад, блокчейн, машинне навчання та штучний інтелект, вже почали підтримувати або

Національний університет
водного господарства
та природокористування

відповідати за прийняття певних рішень, а не просто замінювати людську працю, як це колись зробила автоматизація. Цей фактор створює як нові можливості, так і нові ризики, внаслідок чого виникає потреба в зовсім інших механізмах контролю. Деякі служби внутрішнього аудиту налаштовані рішуче на високотехнологічне майбутнє. Вони вже надають консультації з таких питань, як ризики та механізми контролю над технологіями роботизованої автоматизації процесів, застосуванням технологій штучного інтелекту в їхніх організаціях та використанням дронів. Вони тісно співпрацюють із різними зацікавленими сторонами організації з метою забезпечення максимальної ефективності та відповідності їхньої діяльності корпоративній стратегії та активно використовують нові інструменти отримання та обробки даних і для коректного визначення доцільності та області аудиту.

Функції внутрішнього аудиту тривалий час виконували лише штатні спеціалісти компанії. З плином часу ситуація змінилася, особливо у період пандемії Covid-19, отже багато європейських та американських організацій перейшли на частковий або повний аутсорсинг функцій внутрішнього аудиту [5; 6].

Сучасні функції внутрішнього аудиту стосуються широкого кола питань, вирішити які можуть різні спеціалісти. Це не лише внутрішні аудитори, а й фахівці з фінансового прогнозування, управління ризиками і навіть кібербезпеки. Тільки за повної комплектації штату функція внутрішнього аудиту може бути справді ефективною. Добір, утримання й мотивація таких людей стали досить складним і витратним завданням для багатьох компаній. Саме тому вони передали деякі функції та завдання внутрішнього аудиту на аутсорсинг. У такому випадку всі функції внутрішнього аудиту забезпечує зовнішній спеціаліст – представник аудиторської фірми, а в деяких випадках навіть групи таких представників. Повністю передати на аутсорсинг внутрішній аудит, як правило, зважуються невеликі компанії.

Великі підприємства здебільшого віддають перевагу частковому аутсорсингу, передаючи підрядникам окремі функції підрозділу внутрішнього аудиту. Виконання плану внутрішнього аудиту за таких умов здійснює команда штатних внутрішніх аудиторів і зовнішніх фахівців аудиторської фірми. Компанія, передаючи на аутсорсинг аудиторській фірмі внутрішній аудит, дістає чимало переваг. Так, комітети з аудиту, ради директорів та правління компаній отримують достатні гарантії, що робота виконується якісно і компанія поінформована про всі можливі загрози та ризики. Водночас аудиторським фірмам, які планують надавати послуги з внутрішнього аудиту, потрібно розуміти, що головним чинником успіху є висококваліфіковані працівники. Вони мають бути значно компетентнішими за персонал замовника. Тож витрат на навчання не уникнути.

Питання для контролю

1. У яких ситуаціях зовнішній аудитор не зможе використати роботу внутрішнього аудитора?
2. Чим відрізняється зовнішній аудит від внутрішнього аудиту ?
3. Яка підсумкова документація оформлюється за результатами роботи внутрішнього аудитора?
4. Які знання про внутрішній аудит повинен отримати зовнішній аудитор для врахування при аудиторській перевірці?
5. Яка різниця між системою внутрішнього контролю та внутрішнім аудитом?
6. Які особливості внутрішнього аудиту в банківських установах ?
7. Назвіть та охарактеризуйте організаційні форми здійснення внутрішнього аудиту ?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

8. Проведіть порівняння між вигодами та витратами від впровадження внутрішнього аудиту на конкретному суб'єкті господарювання ?
9. Які є вимоги до компетентності внутрішнього аудитора?
10. Які існують обмеження щодо впровадження внутрішнього аудиту, яких суб'єктів господарювання вони можуть стосуватись?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 8. УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

8.1. Концепція сталого розвитку бізнесу як основа трансформації філософії бухгалтерського обліку

Забезпечення збалансованості регіональної економіки передбачає становлення такої економічної інфраструктури, яка б створила умови для всебічного суспільного розвитку для всіх соціальних категорій населення, гарантувала впевненість в екологічній безпеці на даний момент і на перспективу.

Найбільш поширене трактування сталого розвитку (англ. Sustainable development) узагальнено як встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства, захистом інтересів майбутніх поколінь, уключаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі.

Однак, чи задовольняють сучасні формати підсистем обліку користувачів такої інформації ? Сучасна *концепція збалансованої системи показників* (BSC):

- дає оцінку матеріальних та нематеріальних активів, ґрунтуючись на чотирьох складових - фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання;
- ефективно управляє «переведенням бачення в стратегії», комунікацією та зв'язком, бізнес-плануванням, зворотним зв'язком і зміцненням знань в стратегічному управлінні.

При цьому, оцінку збалансованості підприємницької діяльності BSC не розкриває. Виникає проблема в реформуванні системи господарського/бухгалтерського обліку підприємства.

В міжнародній практиці регулювання збалансованістю господарської діяльності економічну результативність діяльності ідентифікують те́хніко-економі́чні показники, серед яких виділяють:

Базові: 1. Виробіток 2. Обсяг реалізації 3. Собівартість 4. Вартість майна (середньорічна) 5. Вартість активів 6. Вартість основного капіталу (первісна вартість, середньорічна) 7. Число працівників 8. Чистий прибуток 9. Фонд оплати праці.

Похідні: 1. Фондовіддача та фондомісткість 2. Продуктивність праці 3. Середня заробітна плата 4. Показники рентабельності [10, Розділ 8].

Міжнародна практика екологічно безпечного виробництва передбачає моніторинг і контроль *якісних* та *кількісних* показників господарської діяльності, зокрема: споживання енергії та тепла, використання матеріалів, використання пакувальних матеріалів, споживання води, обсяг відходів та ін.

Щодо соціального забезпечення кадрів, то в основі оцінки – виконання соціального пакету (СП), який умовно можна класифікувати:

- б*азовий* СП або врегульовані законодавством України гарантії відповідно до укладеної з керівником (власником) трудової угоди;
- *мотиваційний* СП поєднує в собі компенсаційний (компенсація матеріальних благ, що надаються роботодавцем працівнику *понад* гарантії, передбачені законодавством та компенсаційний пакети) та конкурентний пакет (створення мотиваційної системи підтримки намірів працівника реалізувати свій професійний потенціал).

На нашу думку, екологічно-соціальна складова розглядається в контексті її економічного забезпечення. Такий підхід покликаний мати фінансове забезпечення в бюджеті (фінансовому плані) суб'єкта.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

В системі обліку господарської діяльності показники з економічної, соціальної та екологічної складових знайшли відображення практично в кожній підсистемі обліку (рис. 8.1.).

Рис. 8.1. **Інтеграція економічних, соціальних та екологічних показників в системі обліку господарської діяльності суб'єкта**

До особливостей методики обліку соціально-екологічної складової господарської діяльності суб'єкта можна віднести:

1. Затвердження на підприємстві внутрішньої звітності за показниками соціально-екологічних напрямків діяльності.

2. Інвентаризацію використання створених суб'єктом «Фонду збалансованої діяльності» у складі «Фонду економічного розвитку», «Фонду соціальних виплат» та «Фонду екологічного забезпечення» проводити (крім визначених в загальному порядку випадків) на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання коштів за рахунок Фондів.

3. Оцінку потреби в зазначених розрахунках (особливо, в проведенні соціальних виплат) визначати з урахуванням ґрунтовного документального підтвердження.

4. Упровадження синтетичних та аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку екологічних та соціальних витрат за видами, статтями калькуляції, місцями виникнення тощо.

5. Ведення внутрішньої звітності за показниками екологічного та соціального напрямків господарювання.

Дискусійним залишається на практиці фінансування зазначених показників. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні передбачають можливість фінансування витрат на проведення заходів реалізації соціально-екологічних Програм за кількома альтернативними варіантами. Зокрема, виплати можна поводити за рахунок:

- інших операційних витрат із введенням аналітичних субрахунків в розрізі Програм: Дт «Інші операційні витрати» - Кт «Ресурси (постачальники)»;

- фонду, створеного шляхом відрахування з прибутку :

Дт «Використання прибутку» - Кт «Фонд збалансованої діяльності»;

Дт «Фонд збалансованої діяльності» - Кт «Ресурси (постачальники)»;

- шляхом нарахування забезпечень на реалізацію Програм збалансованої операційної діяльності:

Дт «Інші операційні витрати» - Кт «Забезпечення»;

Дт «Забезпечення» - Кт «Ресурси (постачальники)».

Національний університет
водного господарства
та природокористування

В міжнародній практиці сплата екологічних податків та проведення екологічно забезпечуючих заходів відноситься на витрати (крім штрафних санкцій за порушення екологічних нормативів, що фінансується за рахунок прибутку підприємства). Податковий кодекс України практично в повній мірі є аналогом такого підходу. Однак, за національними П(С)БО екологічні податки нараховуються і сплачуються підприємством за рахунок адміністративних витрат, якщо об'єкт оподаткування розрахований в межах нормативів :

Дт 92 «Адміністративні витрати» - Кт641/n «Розрахунки за податками».

Понаднормативні екологічні платежі та штрафні санкції сплачуються за рахунок операційних витрат:

- Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» - Кт641/n «Розрахунки за податками»;
- Дт 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» - Кт685/n «Розрахунки з іншими кредиторами».

На нашу думку, така організація обліку не забезпечує розрахункову суму коштів для проведення своєчасних та повних розрахунків за екологічними платежами. Для цього доцільно акумулювати певну суму як спеціальний фонд, або створити забезпечення на екологічні розрахунки (зокрема, на рахунку 477 «Забезпечення на екологічні розрахунки»).

Чинна облікова правова база не заперечує проведення суб'єктом відрахувань з прибутку на створення фондів (наприклад, «Фонду екологічного забезпечення»). В такому випадку, облік розрахунків буде здійснюватись:

1) створення «Фонду екологічного забезпечення» з урахуванням результатів фінансової діяльності підприємства шляхом відрахування з прибутку Дт443 «Використання прибутку» - Кт42/n «Фонду екологічного забезпечення» – відрахування у Фонд;

2) використання коштів Фонду на забезпечення заходів екологічного характеру Дт Кт42/n – Кт641 «Розрахунки з бюджетом (субрахунок екологічного податку)», 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Національні П(С)БО регламентують можливість фінансування витрат на проведення заходів по реалізації соціального пакету альтернативними шляхами:

1) створення спеціального фонду з урахуванням результатів фінансової діяльності підприємства шляхом відрахування з прибутку:

- Дт 443 «Використання прибутку» - Кт42/n "Фонд соціальних виплат" – відрахування у Фонд з прибутку підприємства;
- Дт 42/n – Кт663/n «Розрахунки за іншими виплатами», 631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"… - використання коштів Фонду на проведення передбачених виплат.

2) фінансування витрат з віднесенням на рахунки із введенням субрахунків аналітичного обліку:

- Дт 949/n – Кт 663/n, 631… - витрати, передбачені колективним договором в рамках заходів (програм) соціального пакету (в частині мотиваційної складової соцпакета);
- Дт 23/n,91/n,92/n,93/n – Кт 661/n - витрати, передбачені колективним договором в рамках заходів (програм) соціального пакету (в частині базової складової соцпакета).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

8.2. Облікове забезпечення управління системою екологічної безпеки суб'єкта господарювання

У країнах Західної Європи економічні втрати від неефективного управління системою екологічної безпеки, за різними оцінками, сягають 3-5 % від ВВП. Тому найперспективнішим шляхом розв'язання екологічних проблем виробничих підприємств можна вважати саме системний підхід в екологічно орієнтованому управлінні – внутрішньо мотивовану ініціативну діяльність суб'єктів господарювання, спрямовану на досягнення їхніх екологічних цілей і завдань [41].

За деяких умов професійна бухгалтерська діяльність прямо пов'язується з екологічною компонентою. Наприклад, аудиторські компанії підтверджують обґрунтованість й ефективність витрат /видатків, понесених при реалізації природоохоронних проектів, урядових екологічних програм. З іншого боку, обліковець може надати цінні професійні консультації, врахувати можливості та ризики діяльності підприємства, забезпечити стійкість господарської діяльності в умовах зміни кліматичних умов та впровадження природоохоронних заходів.

При побудові вітчизняних форм нефінансової звітності, розкритті показників щодо екологічної компоненти діяльності слід орієнтуватися на кращі світові зразки, серед яких - альтернативний формат інтегрованої звітності, розробкою якою займається Рада з міжнародної інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council).

Світова практика свідчить про те, що інвестори потребують інформації за двома основними рівнями. Перший рівень – стратегічний, джерелом інформації для прийняття рішень на якому є інтегрована звітність. Інтегрована звітність формалізує процес побудови стратегій.

Побудова системи управління підприємством на базі довгострокових стратегій дозволить не лише зменшити кліматичні ризики, а й створити кращі моделі побудови бізнес-структур, збільшити стійкість ринків капіталу і фінансову стабільність в цілому у світі.

До другого рівня інформації, необхідної інвесторам, належать детальні дані, які формуються у взаємозв'язку між структурою суб'єкта господарювання і стандартами звітності. Вимоги сучасного соціально-економічного середовища ставлять перед бізнесом інше завдання – складання нової звітності, що розглядатиметься як система (не як окремі складові), як каталізатор для успішного врахування зовнішніх факторів ризику.

Дані ключові елементи трактуються наступним чином:

управління – це управління суб'єктом господарювання, пов'язане з уникненням ризиків та виявленням можливостей, які стосуються клімату;

стратегія повинна враховувати актуальний та потенційний вплив кліматичних загроз та можливостей на господарську діяльність підприємства, стратегію його розвитку, фінансове планування;

ризик-менеджмент – процеси, що використовуються підприємством для визначення, оцінки та управління ризиками, пов'язаними з кліматом;

показники ефективно використовуються для оцінки кліматичних ризиків, а цілі визначаються з метою мінімізації їх негативного впливу.

Прихильники екологічного обліку наголошують на складанні окремих звітів, зокрема, екобалансів, які стануть підставою для користувачів оцінювати «запаси екологічно чистих сировини і матеріалів».

Оскільки екологічний облік передбачає більшу деталізацію окремих об'єктів обліку в аспекті екологічної спрямованості, він не може виступати як самостійна облікова система,

Національний університет
водного господарства
та природокористування

має розглядатися виключно в контексті додаткової вимоги щодо аналітичності бухгалтерської інформації.

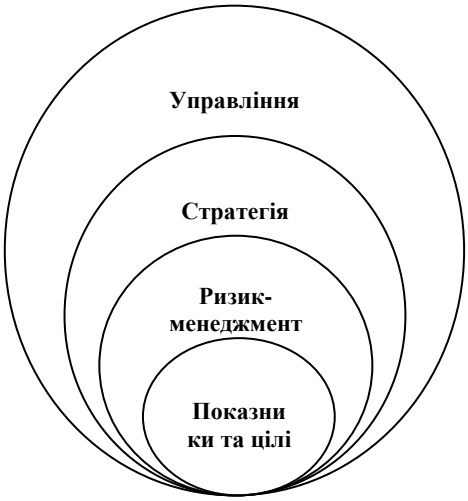

Рис. 8.2. **Ключові напрями розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом**
Джерело: сформовано на основі [3]

Екологічний облік підприємств повинен діяти як *цілісна система, що включає такі складові: бухгалтерський облік; управлінський облік та звітність за екологічними показниками; внутрішній контроль; екологічний аудит*.

Бухгалтерський екологічний облік охоплює традиційну німецьку систему еко-балансів: баланс "витрати-випуск"; баланс процесів; баланс продукції; баланс місця розташування виробництва, яку пропонуємо доповнити балансом сировини.

Екологічний облік повинен виявляти та відображати у грошовій формі зовнішні ефекти (витрати). Вирішення цієї проблеми можливе за умови використання двох різних підходів:

1. внесення уточнень до системи традиційного обліку, перш за все, більш детальним і диференційованим відображенням екологічних аспектів підприємства;
2. реорганізація та розширення обліку, у тому числі за допомогою складання екобалансів для більш повного відображення.

Під час уточнення (диференціювання) традиційного обліку перед річним звітом ставиться завдання більш повного відображення конкретних форм впливу екологічного менеджменту на майно та прибутковість підприємства.

При обліку витрат необхідне диференційоване відображення екологічних витрат за їх видами й місцем виникнення. Калькуляція витрат для окремих виробів або послуг також може служити відображенню частини витрат та обороту, обумовленого екологічними аспектами. Подібні обчислювальні операції пов’язані із загальними проблемами обліку (облік постійних витрат, підбір базових величин, перенесення витрат тощо).

Цей підхід може більш точно виявити екологічні витрати й використати одержані дані під час взаємовідносин із зовнішніми інвесторами. Крім того, у рамках проведення підприємством застережної екологічної політики цей підхід дозволяє знайти резерви та мінімізувати витрати на охорону навколишнього середовища.

Другий підхід передбачає реорганізацію й розширення обліку в цілях його використання як інструменту активного екологічного менеджменту. Щоб привести

Національний університет
водного господарства
та природокористування

інтегровану систему бухгалтерського обліку у відповідність до нових вимог необхідно істотно доповнити, зокрема, його підсистеми визначенням нових об'єктів обліку, формулюванням нових цілей обліку, інших показників (табл. 8.1.), [10, Розділ 8].

Таблиця 8.1.

Методичний інструментарій екологічної звітності

Звітність з екологічною орієнтацією			
Традиційна форма звітності		**Облік екологічних ефектів**	
Збільшення обороту за допомогою заходів щодо охорони навколишнього середовища	Витрати, пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього середовища	Інтерналізовані екологічні витрати. Екстерналізовані екологічні витрати	Екстерналізована екологічна корисність
Пряме Непряме	Зменшення витрат Збільшення витрат	Підлягають вираженню у грошових величинах	Не підлягають вираженню у грошових величинах
Додаткова виручка з повторного використання відходів, імідж	Зменшення чинників, що вводяться у виробництво. Виробничі витрати	Вплив ефектів на стан будівель, лісів, ґрунтів, води	Вплив ефектів на стан ландшафту, кліматичних умов, здоров'я, способу життя
Нові продукти Ноу-хау	Зменшення небажаних побічних продуктів. Збільшення небажаних побічних продуктів		
Диференціювання фінансової звітності		Розширення фінансової звітності	

Розглянемо основні документи, які щорічно надаються суб'єктом (Баланс і Звіт про фінансові результати) з позиції існуючих у більшості країн мінімальних вимог комерційного права. У даних формах річного звіту, поряд зі статтями основних засобів, можуть міститися відомості про придбані права природокористування, про амортизаційні відрахування на природоохоронне устаткування.

У пасивній стороні балансу до позицій, що стосуються екологічних аспектів діяльності підприємства, можуть бути, наприклад, віднесені відрахування до резервних фондів, а саме: відрахування до резервного фонду на відшкодування завданої екологічної шкоди (збитку від забруднення навколишнього середовища); екологічні збори; відрахування до резервного фонду на виконання зобов'язань з рекультивації; аналогічні відрахування з усунення відходів; відрахування до резервного фонду на поточний ремонт природоохоронного устаткування.

У робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку необхідно передбачити рахунки, що відображають:

1. виручку від продажу відходів;
2. витрати на придбання екологічно чистої сировини;
3. зарплату та премії за діяльність у сфері охорони навколишнього середовища;
4. амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування;
5. інші витрати на охорону навколишнього середовища.

За прийнятим в Україні порядком платежі за гранично допустимі викиди (скиди) забруднюючих речовин у природне середовище, як і розміщення в межах установлених нормативів відходів здійснюються за рахунок собівартості продукції, а платежі за перевищення відповідних екологічних нормативів – за рахунок прибутку.

У межах обліку витрат на виробництво можуть бути виділені своєрідні опорні екологічні позиції, наприклад: витрати на підготовку кадрів у сфері екологічного менеджменту, амортизаційні відрахування на повне відновлення основних

Національний університет
водного господарства
та природокористування
природоохоронних виробничих фундацій, банківські відсотки з екологічних кредитів, екологічні платежі, відрахування та збори, спеціальні послуги, наприклад, з усунення відходів тощо.

Витрати на утилізацію відходів можна розділити: на усунення спеціальних (токсичних) відходів; на переробку відходів; на перевезення пакувального матеріалу; на повторне використання паперу й картону; на транспортування та орендну плату; за користування місцями для поховання сміття.

Місця виникнення витрат є суворо обмеженими сферами діяльності підприємства. Доцільно розрізняти такі місця виникнення витрат:

1. що цілком «відповідають» за охорону навколишнього середовища (ОНС) на підприємстві (наприклад, ділянка з обробки стічних вод);
2. що лише частково можна віднести до ОНС (наприклад, контроль за якістю продукції та послуг);
3. які спочатку були організовані не в цілях ОНС.

Витрати, пов'язані з ОНС, можна безпосередньо віднести на конкретну продукцію та проводити їх роздільне відображення в тому випадку, якщо вони містяться у прямих витратах (наприклад, на сировину й матеріали, або пов'язані із замовленням спеціальні прямі витрати на виготовлення та реалізацію).

На етапі планування екологічні цільові показники можуть використовуватися як змінні. Проведення порівняльного аналізу планових і фактичних показників дозволяє виявляти їх відхилення. За допомогою планування та задавання цільових показників можна створити інструмент регулювання з екологічною орієнтацією внаслідок достатньо точної диференціації екологічних даних.

Доповненням цьому може бути система таких показників:

1. частка витрат на охорону навколишнього середовища в загальних витратах на виробництво продукції;
2. співвідношення природоохоронних інвестицій і загального обсягу інвестиційних витрат;
3. співвідношення витрат на різні природоохоронні заходи (наприклад, на заходи зі скорочення відходів, стічних вод, запобігання викидів речовин в атмосферне повітря тощо).

Одержані в результаті обліку витрат кількісні та якісні дані можуть бути використані в інших блоках екологічної інформаційної системи суб'єкта, до прикладу: для визначення застосовуваних в екобалансах показників; в організації планування як складового елемента системи екологічного менеджменту.

Практичні підходи до відображення активів та витрат природоохоронного призначення на рахунках бухгалтерського обліку

Для бухгалтерського відображення необоротних активів природоохоронного призначення пропонуємо вести аналітичні рахунки до відповідних субрахунків рахунків другого та третього порядку :

- рахунку 10 "Основні засоби" (1001 – інвестиційна нерухомість природоохоронного призначення, 101 – земельні ділянки, 102 – капітальні витрати на поліпшення земель, 109 інші основні засоби);
- рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" (114 – природні ресурси, 117 – інші необоротні матеріальні активи);

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- рахунку 12 “Нематеріальні активи” (121 – права користування природними ресурсами , 127 – інші нематеріальні активи);

- рахунку 01 “Орендовані необоротні активи ”.

Амортизація по зазначених об’єктах обліковується на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 13 “ Знос (амортизація) необоротних активів”.

За необхідне вважаємо виокремлення в системі бухгалтерського та управлінського обліку екологічних зобов’язань та, відповідно, результатів діяльності. Екологічні зобов’язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій суб’єкта щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію .

Екологічні зобов’язання поділяються на умовні (формуються на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні; не підлягають відображенню в бухгалтерському обліку) та реальні. Реальні відображаються на рахунках бухгалтерського обліку залежно від їх виду: рах.39 «Витрати майбутніх періодів», рах.47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», рах. 478 “Забезпечення відновлення земельних ділянок”, рах.63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; рах.64 “Розрахунки за податками і платежами”; рах.68 “Розрахунки за іншими операціями”), рах.69 “Доходи майбутніх періодів” (за видами доходів).

Екологічні доходи виникають від впровадження інноваційних маловідходних та безвідходних екологічних виробництв, виробництва екологічно чистої продукції. Для обліку доходів виокремлюються аналітичні субрахунки до рах. 70 “Доходи від реалізації” в розрізі виручки від такої реалізації, надходжень у вигляді економічного стимулювання (аналітичний рахунок до синтетичного 719 “ Інші доходи від операційної діяльності ”).

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати рекомендовано об’єднати за двома ознаками:

1) за видами діяльності - операційні, інвестиційні, фінансові;

2) за характером впливу на навколишнє природне середовище (експлуатаційні, природоохоронні), що дозволило організувати контроль за екологічною діяльністю та розробити методики їх бухгалтерського обліку. Найбільш доцільним є підхід виділення у складі існуючих синтетичних рахунків (15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”) ряду аналітичних, згідно із розробленою класифікацією, для накопичення екологічних витрат .

Кореспонденція рахунків господарських операцій:

Дт152 - Кредит 631- придбання основних засобів природоохоронного призначення;

Дт 92 – Кт121 - витрати на право користування природними ресурсами;

Дт 92 – Кт 661 - витрати на оплату праці робітників;

Дт 92 – Кт 64 - екологічні зобов ’язання з екологічного податку ;

Дт791- Кт 92,94 - витрати на створення відділу екологічного менеджменту;

Дт 702 – Кт791, Дт 791 – Кт441 - відображено результат від впровадження екологічних інновацій.

Термін “екологічний збиток” має різні значення залежно від сфери його застосування. В бухгалтерському обліку екологічний збиток запропоновано трактувати як різницю між витратами або втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності підприємства, та екологічними доходами.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Екологічні платежі, а саме плату за екологічну експертизу, суму страхування ризиків стихійних явищ та екологічної шкоди, плату за отримання ліцензій, пропонуємо відносити на рахунок 91 „Загальновиробничі витрати" субрахунок 913 „Витрати екологічного спрямування". Екологічні доходи та екологічні витрати, понесені в результаті діяльності, закриваються на фінансовий результат (рахунок 79 "Фінансові результати").

Доцільно впровадити систему ведення аналітичного бухгалтерського обліку, що в повній мірі дасть можливість отримати результат природоохоронної діяльності та визначити частку прибутку (збитку) екологічної діяльності у структурі нерозподіленого прибутку (рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Це дозволяє ідентифікувати вплив екологічної діяльності на фінансовий результат діяльності підприємства. Проте, досі не сформовано методики такої системи екологічного обліку та екологічного аналізу, що є перепоною до впровадження та реального використання у діяльності сільськогосподарських підприємств [10; Розділ 7].

8.3. Соціальна відповідальність суб'єкта господарювання: методологія відображення показників в обліку

Вітчизняні науковці пропонують соціальним обліком вважати облік операцій, пов'язаних із:

- соціальним забезпеченням працівників суб'єкта;
- впливом результатів господарської діяльності на соціальні аспекти національного суспільного розвитку.

При цьому, під соціальним обліком трактують розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямами – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, пов'язаних як з підтримкою трудових ресурсів суб'єкта, так і з екологією (екологічно орієнтований облік).

Ціль соціального обліку – створити інформаційну систему, що дозволяє факти господарського життя суб'єкта зіставити з соціальними потребами суспільства.

В даному випадку у соціальному обліку виштовхуємося з проблемою вимірника. Наприклад, встановлення екологічного обладнання можна показати у вигляді понесених витрат на його придбання, а також у вигляді скорочення шкідливих стоків. Однак, величину цього суспільного прибутку важко виміряти. Аналогічна ситуація в наданні соціальної реклами.

Друга складність полягає в невизначеності форм та інформативності звітів. Найпростіші шляхи вирішення цієї проблеми полягають в тому, щоб додавати декілька елементів до основних фінансових звітів.

Об'єктами соціального обліку є, насамперед: оцінка людської діяльності, інтелектуальний капітал, витрати на екологію, розподіл доданої вартості.

Одне з дискусійних питань соціально-орієнтованого обліку - склад елементів соціальних витрат. Як правило, до них відносять витрати, спрямовані: на захист прав споживачів; екологічні витрати; витрати на містобудування, комунальні податки, поліпшення умов та охорону праці, на покращання соціальних умов проживання працівника і його сім'ї; витрати на утримання їдальні, ясел, літніх таборів, пралень тощо. У зв'язку з цим, доцільно проаналізувати показники, які можна використовувати на основі даних бухгалтерського обліку, а також методології аналітичного бухгалтерського обліку.

Стаття 42 Господарського кодексу України визначає підприємництво як таку господарську діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів [16].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Протягом останніх десятиріч виникла та активно розвивається концепція соціальної відповідальності бізнесу, відповідно до якої вирішення соціальних питань є не лише обов'язком держави, а й кожного суб'єкта господарювання. Для визначення рівня соціальної відповідальності потрібна повна, достовірна та аналітична інформація про всі напрями діяльності, формування якої неможливе без організації відповідної системи бухгалтерського обліку.

Основна увага науковців зосереджена на окремих питаннях, пов'язаних з регулюванням бухгалтерського обліку, його соціальною функцією, значенням розвитку бухгалтерської професії та соціальною місією бухгалтерської освіти, бухгалтерським обліком екологічної діяльності, теорією та методологією міжнародної системи корпоративної соціальної звітності .

Узагальнюючи, окреслимо *соціально відповідальну діяльність суб'єктів господарювання як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється задля задоволення інтересів всіх груп заінтересованих осіб на взаємовигідних умовах з метою досягнення економічних і соціальних результатів.*

Залежно від того, інтереси яких груп заінтересованих осіб задовольняються в результаті впровадження окремих заходів, виділено об'єкти бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності:

1) групи операцій, що забезпечують внутрішню соціально відповідальну діяльність (заходи, спрямовані на задоволення інтересів власників, менеджерів та персоналу підприємства);

2) групи операцій, що забезпечують зовнішню соціально відповідальну діяльність (заходи, спрямовані на задоволення інтересів контрагентів, інвесторів, держави, місцевої громади та суспільних інститутів).

Суб'єкти, що забезпечують соціально відповідальну діяльність підприємства, одночасно є суб'єктами організації бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності.

На основі принципів соціально відповідальної діяльності *завдання бухгалтерського обліку*: сприяти зменшенню конфлікту інтересів різних груп заінтересованих в діяльності підприємства осіб через відкритість інформації за необхідними рівнями доступу.

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, повинна забезпечувати можливість здійснення аналізу стану господарського порядку на окремих суб'єктах господарювання.

Бухгалтерський облік розглядається як певний набір принципів та постулатів, відповідно до яких в його системі відображається інформація про об'єкти обліку через організовані на підприємстві процедури (рис. 1 додатка К) [10, Розділ 8].

Бухгалтерський облік має бути соціально спрямований. Одним із чинників підвищення конкурентоспроможності підприємства на ринку виступає його соціальний капітал. На рівні суб'єкта господарювання соціальний капітал вченими – обліковцями розглянуто як зв'язки між індивідами (соціальні мережі та норми взаємодії, які з них виходять). Основним елементом соціального капіталу є довіра, яка також задекларована на міжнародному гербі бухгалтерів. На підприємстві, де сформований соціальний капітал, зменшуються трансакційні витрати, оскільки відносини довіри, що існують між людьми, значно полегшують координацію їх зусиль та сприяють взаємовигідній співпраці.

У рекомендаціях IIRC вказується, що соціальний капітал може включати відносини як всередині суб'єкта господарювання, так і між ним та його стейкхолдерами [3].

Згідно з IIRC найважливішими інтегральними характеристиками соціального капіталу підприємства є відповідність його діяльності запитам суспільства, налагодження відносин

Національний університет
водного господарства
та природокористування
підприємства з урядовими структурами, взаємини з контрагентами та конкурентами, а також лояльність клієнтів. При цьому, головними особливостями соціального капіталу, що виявляються на рівні суб'єкта господарювання, розглядаються:

• його тісний зв'язок з іншими видами капіталу, на яких базується господарська діяльність – природного, фізичного, людського, інтелектуального та ін.;

• сприяння розвитку інших, близьких до соціального капіталу форм – людського та інтелектуального капіталу;

• сприяння зростанню та оптимальному використанню матеріального капіталу.

Одним із найскладніших завдань відображення соціального капіталу в обліковій системі підприємства є його достовірна оцінка. Абстрактний характер соціального капіталу та відсутність єдності у його визначенні ускладнюють розробку універсальних оціночних метрик. Соціальний капітал важко виміряти та оцінити насамперед через «розмитість» об'єкта вимірювання. Компоненти соціального капіталу, що складаються з різноманітних відносин, зобов'язань і вербальних установок, численні, різноманітні і, як правило, нематеріальні. Оцінці також перешкоджає те, що багато елементів соціального капіталу суб'єкта мають спільну, а не індивідуальну природу.

Для оцінювання соціального капіталу підприємства та ефективного управління ним необхідно знати його структуру. З цією метою виділяють *структурну, реляційну та когнітивну складові соціального капіталу* [72]. Ці компоненти соціального капіталу мають нерозривний зв'язок між собою, вони взаємодоповнюють та виступають джерелами формування один одного.

Структурний (structural) капітал є найбільш вагомою частиною соціального капіталу, що перебуває на стику матеріального і нематеріального світів. Деякі автори розширюють поняття структурного соціального капіталу, включаючи до його складу (крім таких нематеріальних благ, як організаційно-управлінські процеси та процедури) також цілком реальні активи, наприклад, об'єкти інтелектуальної власності.

Реляційний (relational) капітал характеризує якість відносин і взаємодії індивідів, а також ті ресурси, які створюються або мобілізуються підприємством за допомогою цих відносин. До даного капіталу належать такі характеристики взаємовідносин, як довіра, партнерство, норми, зобов'язання та інші форми вербального прояву елементів соціального капіталу, які не мають матеріального втілення, але чинять очевидний вплив на цінність суб'єкта господарювання, зокрема, на його ринкову вартість.

Когнітивний (cognitive) соціальний капітал охоплює сферу емоційно-чуттєвого сприйняття людей. За допомогою цього капіталу такі невловимі «активи», як спільність ідеалів, уявлень та цінностей, яких дотримуються працівники підприємства, відповідність ідеології та поведінки суб'єкта господарювання загальній системі цінностей, прийнятої суспільством, трансформуються у внутрішні та зовнішні преференції.

За результатами вивчення наукового доробку вітчизняних та іноземних науковців щодо питань оцінки нових форм капіталу можна виокремити три основні підходи до оцінювання соціального капіталу:

1. *балансовий підхід*: соціальний капітал спричиняє зростання ринкової вартості підприємства над балансовою вартістю його активів, вимірювання здійснюється на основі ринкових оцінок;

2. *ресурсний підхід*: соціальний капітал розглядається як ключовий ресурс, вимірювання базується на доданій вартості;

3. *економіко-теоретичний підхід*: соціальний капітал розглядається як сукупність цінностей, довіри, відносин і готовності до співпраці.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Балансові і ресурсні підходи передбачають оцінку соціального капіталу лише з фінансового боку, що спричиняє низку обмежень, які перешкоджають широкому використанню цих методів у практиці, а саме:

• складність чіткої ідентифікації об'єктів соціального капіталу, зумовлена відсутністю чітких правових основ їхнього функціонування, нечіткістю кордонів та іноді нетривалим характером цього капіталу;

• неможливість з високим ступенем точності визначити величину вкладу, яку соціальний капітал вносить у створення вартості суб'єкта господарювання;

• складність (іноді й неможливість) оцінки відновної вартості окремих активів, що формують соціальний капітал, а також параметрів генерованих ними майбутніх грошових потоків (величина, ризики та ін.);

• взаємозалежність та синергетичні ефекти, які виникають внаслідок взаємодії різних типів активів при формуванні соціального капіталу та впливають на їхню цінність;

• відсутність статистичних даних та ринкової інформації, необхідних для оцінки складових соціального капіталу.

Вказані обмеження суттєво звужують можливості для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із створенням та використанням соціального капіталу суб'єкта господарювання. Для мінімізації негативного впливу таких обмежень та об'єктивної оцінки соціального капіталу доречно використовувати інтегрований підхід, який враховує як фінансові, так і нефінансові показники.

Цей метод використовують у класичних економічних роботах наприклад, у праці Р.С. Каплана та Д.П. Нортона, які запропонували систему збалансованих показників (balanced scorecard). Така система спрямована на забезпечення стратегічного управління і узагальнює показники за чотирма напрямами:

- фінансові показники (інформація, отримана з фінансової звітності);
- клієнтський напрямок (маркетингові індикатори та характеристики цільових груп споживачів);
- внутрішні бізнес-процеси та формування конкурентних переваг;
- навчання та розвиток.

Ця система дозволяє оцінити соціальний капітал в негрошовій формі, описати його, простежити динаміку розвитку в цілому, а також за окремими напрямками, однак не є універсальною.

У Міжнародному стандарті ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» основними принципи соціальної відповідальності виділені: підзвітність, прозорість, етична поведінка, взаємодія з зацікавленими сторонами, додержання норм (правових та міжнародних) і прав людини [10, Розділ 8].

Сьогодні соціальна відповідальність бізнесу в Україні є *добровільною діяльністю компаній* приватного і державного секторів, спрямованою на дотримання високих стандартів операційної діяльності, соціальних стандартів та якості роботи з персоналом, мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище. Практична реалізація заходів соціального забезпечення на підприємстві передбачає виконання показників (умов, заходів) соціального пакета (СП) - сукупності усіх соціальних пільг, гарантій та виплат, що надаються чи мають надаватись працівникам, та включає в себе комплекс зобов'язань, який бере на себе роботодавець щодо трудового колективу.

Обов'язковим для більшості американських і європейських компаній є два типи соціальних програм – медичного та пенсійного страхування. Їх виконання призвело до того, що витрати компаній на соціальні виплати за останні п'ять років збільшились удвічі та становлять до 15% загальних витрат на персонал.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

У зарубіжній літературі виділяють декілька підходів щодо формування соціального пакета для кожного працівника:

- перший: включає в себе чітку структуру пільг, за якою працівник чітко знає, що йому виділено підприємством на певному етапі його кар'єри (в більшості випадків, стосується урядових структур);

- другий: визначається індивідуальними відносинами (характерний для приватного бізнесу);

- третій: тільки зародився на сучасному ринку праці і полягає втому, що періодично кожен працівник проходить своєрідну атестацію і по її результатах отримує певну кількість балів (в залежності від яких формується «бонусна» частина соціальних пільг, що практикується акціонерними товариствами).

З урахуванням цього зміст показників соціальної відповідальності бізнесу (СВБ) можна представити як сукупність наступних блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці (таблиця К.1 додатка К):

Очевидно, що форми звітності підприємств не готові розкривати показники СВБ в контексті результатів їх діяльності. Актуальним є питання формування соціальної звітності. Як альтернатива зазначеного: окрема звітна форма, окремий розділ Приміток до річної фінансової звітності, окремий розділ інтегрованої звітності.

Важливим питанням для центрів відповідальності є розподіл виплат, передбачених соціальним пакетом суб'єкта, з використанням кількісних і вартісних баз, зокрема: чисельності персоналу в підрозділах, характеру соціальних виплат, джерела фінансування соціальних виплат (нормативних та понаднормативних), пріоритетів соціальних виплат, категорії працівників (адміністративно-управлінський, виробничий, допоміжний тощо).

Для забезпечення підзвітності функціонування центрів відповідальності необхідно впровадити в\г облік з належним рівнем деталізації інформації та дотриманням принципів, що забезпечують уніфікацію показників діяльності центрів відповідальності з іншими формами звітності суб'єкта.

Доцільним, на наш погляд, є ведення суб'єктом управлінського обліку за ЦВ «Соціальні затрати», що уможливить оперативно отримувати інформацію про виконання керівництвом підприємства своїх соціальних програм.

Об'єкти управлінського обліку в рамках зазначених ЦВ - господарські операції, які ідентифікують надання працівнику виплат в рамках соціального пакета.

Відтак, першочергово субрахунки аналітичного обліку доцільно ввести до рахунків:

- рах.949 «Інші витрати операційної діяльності» - за видами соціальних виплат, які є понаднормативними;

- рах.42/n "Фонд соціальних виплат" – за переліком передбачених СП виплат за рахунок Фонду;

- рах.663 «Розрахунки за іншими виплатами» - за категорією працівників (підрозділами);

- рах. 23,91,92,93 - за видами соціальних виплат, що передбачені законодавством (нормативними).

Рекомендації щодо аналітичного обліку за ЦВ «Соціальні затрати» (як профінансовані витрати) наведено в табл. 8.2.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 8.2

Аналітичній облік соціальних затрат за категоріями працівників (для прикладу – працівник обліково – економічного відділу підприємства)

Аналітичний субрахунок обліку працівника – 663.4, 661.4

№ з\п	Кореспонденція рахунків		Характер соціальної виплати
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1	92	661.4	Нарахована додаткова відпустка (мама неповнолітніх дітей)
	661.4	311	Виплачена додаткова відпустка
2	949	663.4	Нарахована компенсація за користування мобільним телефоном
	663.4 631	631 311	Оплачена компенсація за користування мобільним телефоном
3	42/n	663.4	Нараховано відшкодування за перебування дитини працівника в дитячому садочку
	663.4 631	631 311	Проведено оплату за перебування дитини працівника в дитячому садочку
			……..
	Сальдо	663.4, 661.4	Залишок не оплачених (непогашених) соціальних виплат

Бухгалтерський облік в системі комунікаційних зв'язків груп заінтересованих осіб

До основних функцій бізнесу, які мають зв'язок з корпоративною соціальною відповідальністю, належить вирішення наведених нижче питань у сферах:

- загальної політики та стратегії компанії;
- організації праці та виробничого процесу;
- закупівлі та управління поставками;
- збуту та продажу товарів;
- маркетингу та відносин з клієнтами;
- розвитку людських ресурсів і трудових відносин;
- фінансового управління та відносин з інвесторами;
- проектно-конструкторських робіт;
- відносин з владою та іншими зацікавленими сторонами;
- заходів з охорони довкілля.

Для розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку слід враховувати: яку модель держави облікова система повинна обслуговувати; яка модель соціального захисту сформована в державі. Виділено три ідеальні моделі соціальних держав (ліберальну, консервативну і соціал-демократичну), кожна з яких має свої переваги і недоліки, відрізняється підходами до соціального захисту (континентальна, англосаксська, скандинавська, південно-європейська моделі). Україна визначена як соціальна держава консервативної *моделі з континентальною моделлю соціального захисту та континентальною моделлю бухгалтерського обліку*.

У випадку надання інформації повідомленням слугують різні види звітності, а у випадку формування запиту на одержання інформації з системи бухгалтерського обліку – нормативні акти, облікова політика, посадові обов'язки, комерційні договори (контракти), колективний договір та соціальний контракт тощо, які враховуються в процесі організації бухгалтерського обліку (рис. К.1 Додатка К).

Умови взаємовідносин між суб'єктом господарювання та суспільством в особі місцевої громади та суспільних інститутів закріплюються соціальним контрактом, який є неформальною угодою між підприємством та його зовнішнім оточенням про єдині норми поведінки. В умовах соціального контракту існують дві взаємопов'язані площини управління: вертикальна – держава, та горизонтальна – громадянське суспільство. Оцінка того, наскільки

Національний університет
водного господарства
та природокористування
суб'єкт господарювання виконує положення соціального договору, визначається як одне з найголовніших завдань бухгалтерського обліку.

Для закріплення положень соціальної політики реальними фінансовими можливостями беззаперечною є участь головного бухгалтера (фінансового директора) не лише в процесі формування облікової політики, а й в процесі формування соціальної політики підприємства в цілому, укладання колективного договору, зокрема.

На сьогодні підходи авторів до розуміння понять "виплати" й "винагороди" в багатьох випадках ототожнюються (що має місце також в нормативних документах). На нашу думку: *винагорода – це форма відшкодування працівнику затрачених ним зусиль при виконанні посадових обов'язків, яка визначає ціну робочої сили на ринку праці; виплата – сукупність дій щодо надання працівнику даного відшкодування*.

Розглянувши підходи до виділення видів винагород в чинному законодавстві, виявлено наступні ознаки їх класифікації:

- за формою виплати працівникам;
- залежно від підстав нарахування та за способом розрахунку.

При комплексному дослідженні Положень (стандартів) бухгалтерського обліку запропоновано класифікацію поточних виплат працівникам з урахуванням об'єктів бухгалтерського обліку, на яких вони знаходять своє відображення (рис. 2 додатка И), наведено детальний перелік кожного з видів виплат.

З метою удосконалення методичного забезпечення операцій щодо нарахування винагород та здійснення виплат працівникам доцільно виокремити відповідні групи операцій: з врегулювання соціально-трудових відносин через:

- механізм соціального партнерства;
- організацію трудових відносин: шляхом формування принципів управління персоналом, розробку правового поля трудових відносин і основних положень, спрямованих на формування кадрового потенціалу, діючих безпосередньо на конкретному підприємстві в межах чинного законодавства;
- формування політики оплати праці за допомогою узгодження інтересів керівництва (власника) та працівників, нарахування винагород працівникам та їх виплат, здійснення нарахувань та утримань із них.

Підвищення інформативності показників фінансової звітності в частині розкриття інформації про соціально відповідальну діяльність суб'єктів господарювання можливо через:

1) розширення складу показників форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" за умов затвердження відповідних рекомендацій на державному рівні;

2) складання деталізованої пояснювальної записки, що для України є більш дієвим у зв'язку з пасивною стратегією поведінки більшості суб'єктів господарювання.

Другий підхід може бути реалізований за власною ініціативою суб'єкта господарювання та матиме значно більший соціальний ефект.

Рівень соціальної безпеки суб'єкта господарювання дозволяють оцінити такі показники як:

1) співвідношення мінімальної (встановленої державою) і середньої заробітної плати, що є на підприємстві (позитивною є тенденція до зменшення);

2) співвідношення найвищої та найнижчої заробітної плати на підприємстві (позитивною є тенденція до зменшення);

3) відсоток витрат на соціальні програми (за напрямами) відносно фонду оплати праці та відносно чистого прибутку підприємства (позитивною є тенденція до збільшення) та ін.

Особливу групу показників складають показники, що фіксують зміни соціальної структури та якісні характеристики діяльності підприємства: ціннісні орієнтації, мотивацію,

Національний університет
водного господарства
та природокористування

рівень професіоналізму, відповідальності, дисциплінованості, освіти, удосконалення знань та навичок, підвищення продуктивності праці на підприємстві, рівня освоєння нових технологій та режимів роботи, показники соціальної конфліктності. За такою інформацією визначається адаптація суб'єктів господарювання до нових умов та вживаються заходи для підвищення рівня соціальної безпеки.

Складність моніторингу соціально-економічної та екологічної збалансованості операційної діяльності суб'єкта полягає не стільки в математичних розрахунках, як у впровадженні кількох підсистем господарського обліку на основі базової інформаційної платформи - бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Зазначене стало для більшості підприємств різних форм власності об'єктивною необхідністю, що в міру ресурсних можливостей функціонує як важлива складова сучасного менеджменту.

Потребують розробки на державному рівні питання уніфікації показників збалансованості в галузевих напрямках, альтернативні форми Інтегрованої форми звітності з оптимальним (але необхідним для оцінки такої збалансованості) набором показників – об'єктивних, транспарентних, достовірних.

Питання для контролю

1. Узагальніть сучасне бачення складу соціального пакету (міжнародна, вітчизняна практики).
2. Назвіть можливі джерела фінансування витрат підприємства на соціальне забезпечення працівників.
3. Яким може бути аналітичний облік витрат на соціальне забезпечення працівників підприємства (наприклад, для бухгалтера базового підприємства по підготовці дипломної роботи) ?
4. Охарактеризуйте об'єкти бухгалтерського обліку соціальної відповідальності бізнесу в сучасних умовах господарювання.
5. Дані яких облікових систем є джерелом інформації щодо виконання підприємством соціальних програм?
6. Назвіть предмет і об'єкт екологічного обліку на прикладі підприємства-бази Вашого дослідження по написанню магістерської роботи.
7. Охарактеризуйте методичний інструментарій екологічної звітності
8. Які основні показники екологічної безпеки операційної діяльності є пріоритетними в міжнародній практиці бізнесу ?
9. Як Ви розумієте збалансовану господарську діяльність як об'єкт обліку та звітності суб'єкта в умовах економічних трансформацій ?
10. Які базові економічні показники підприємства доцільно враховувати для ідентифікації соціально-економічної та екологічної збалансованості його діяльності ?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 9. УПРАВЛІНСЬКІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКОВО–АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

9. 1. Обліково-аналітичне забезпечення рентабельності реалізації (на прикладі контрольованих зовнішньоекономічних операцій)

Чимало дискусій в колах платників податків викликало запровадження Звіту про контрольовані операції (далі – Звіту). Основним завданням Звіту є обґрунтування економічної доцільності господарських зв'язків з нерезидентами. Серед рекомендацій щодо критеріїв підтвердження суб'єктами оцінки такої доцільності – рентабельність експортно-імпортних операцій.

На етапах визначення рівня рентабельності контрольованих операцій ст. 39 Податкового кодексу України рекомендує використовувати фінансові показники, які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», серед яких:

а) валова рентабельність, що визначається як відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

б) валова рентабельність собівартості, що визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг);

в) чиста рентабельність, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

г) чиста рентабельність витрат, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

ґ) рентабельність операційних витрат, що визначається як відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

д) рентабельність активів, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;

е) рентабельність капіталу, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

Базовим методичним документом для заповнення Звіту є наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 за № 8 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» (з чинними змінами та доповненнями) [82]. Відповідно до Наказу рентабельність, яку суб'єкт зазначає в графі 23 Звіту, не є повним аналогом економічної категорії «рентабельність» як відношення прибутку, одержаного в звітному періоді, до витрат, що з ним пов'язані (норма прибутку).

За економічною теорією, показник *загальної (балансової) рентабельності* обчислюється як відношення суми балансового прибутку до середньої за звітний період

Національний університет
водного господарства
та природокористування

вартості капіталу (основних виробничих фондів і оборотних коштів). Рентабельність, розрахована по цій формулі, буде дещо завищеною: балансовий прибуток складається зі всіх видів діяльності суб'єкта, а не лише з операційної (виробничої). На практиці, проводячи фінансовий аналіз, в більшості випадків розраховують (крім загальної рентабельності) рентабельність сумарного капіталу (сукупних активів), рентабельність власного (акціонерного) капіталу. В запропонованих ст. 39 Податкового кодексу України розрахунках рентабельності активів, операційних витрат та ін. містяться відмінності з класичними економічними розрахунками рентабельності.

Для цілей підготовки Звіту показники рентабельності визначаються на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за принципами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), що не суперечать Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ). Рентабельність операцій зовнішньо економічного характеру визначається з *відповідним коригуванням* розрахункових показників для забезпечення їх зіставності.

Отже, об'єктивне коригування дозволить виокремити із загального розміру показника його частку, сформовану за результатами проведення операцій з нерезидентами, а точніше – господарських операцій, що підпадають під визначення «контрольовані операції». *Співставлення показників рентабельності господарської діяльності в цілому з аналогічними, розрахованими з урахуванням впливу на їх формування контрольованих операцій, сформує оцінку прибутковості зовнішньоекономічної діяльності, а відтак – повноту розрахунків з бюджетом за податками.*

Обліково-аналітичне забезпечення розрахункових показників рентабельності передбачає визначення альтернативних баз розподілу з урахуванням впливу на їх формування операцій зовнішньоекономічної діяльності (таблиця 9.1). Враховуючи практичні підходи до проведення «контрольованих операцій», мова йде, наприклад, про частку комплектуючих імпортних поставок в загальній собівартості реалізації, частку експортної реалізації товарів (робіт, послуг) у валових доходах від такої реалізації тощо.

Таблиця 9.1

Обліково-аналітичне забезпечення показників рентабельності контрольованих операцій

№ з\п	Розрахункові показники рентабельності	Код рядка фінансової звітності	Коригуючий коефіцієнт		Аналітичний субрахунок бухгалтерського обліку
			зміст	розрахунок	
1	2	3	4	5	6
1.	***валова рентабельність***				
1.1.	валовий прибуток (ВП)	ряд. 2090 Ф№2	Прибутковість (валова) основної реалізації товарів (робіт, послуг) в частині контрольованих операцій	ВПк* /ЧДк	Дт791к – Кт79к
1.2.	чистий дохід (ЧД) від реалізації товарів (робіт, послуг), без урахування податків та	ряд. 2000 Ф№2			Дт701к, 702к, 703к – Кт791к

Національний університет водного господарства та природокористування

	зборів				
2.	***валова рентабельність собівартості***				
2.1	валовий прибуток (ВП)	ряд.2090 Ф№2	Прибутковість (валова) собівартості реалізації товарів (робіт, послуг) в частині контрольованих операцій	ВПк /СВк	Дт791к – Кт 79к
2.2.	собівартості (СВ) реалізованих товарів (робіт, послуг)	ряд.2050 Ф№2			Дт791к – Кт901к,902к,903к
3.	***чиста рентабельність***				
3.1.	прибуток від операційної діяльності (ПО)	ряд. 2190 Ф№2	Прибутковість (чиста) основної реалізації товарів (робіт, послуг) в частині контрольованих операцій	ПОк /ЧДк	Дт791к– Кт441к
3.2.	чистий дохід (ЧД) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без податків та зборів	ряд. 2000 Ф№2			Дт701к, 702к, 703к – Кт791к
4.	***чиста рентабельність витрат***				
4.1.	прибуток від операційної діяльності (ПО)	ряд. 2190 Ф№2	Прибутковість (чиста) собівартості реалізації та операційних витрат в частині контрольованих операцій	ПОк /(СВ) +(ОВ)к	Дт791к– Кт441к
4.2.	сума 1.собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) (СВ); 2.операційних витрат, пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг) (ОВ)	Ф№2: ряд.2050+ ряд.2130+ ряд.2150+ ряд.2180			1. Дт791к– Кт901к,902к,903к; 2. Д92к,94к– Кт631к,661к,131к …
5.	***рентабельність операційних витрат***				
5.1.	валовий прибуток (ВП)	ряд. 2090	Прибутковість	ВПк	Дт791к – Кт79к

Національний університет водного господарства та природокористування

		Ф№2	операційних витрат в частині реалізації, що відноситься до «контрольованих операцій»	/ОВк	
5.2.	операційні витрати, *пов'язані з реалізацією товарів* (робіт, послуг) (ОВ)	Ф№2: ряд.2130+ ряд.2150+ ряд.2180			Д92к,94к– Кт631к,661к,131к …
6.	***рентабельність активів***				
6.1.	прибуток від операційної діяльності (ПО)	ряд. 2190 Ф№2	Прибутковість поточної вартості активів (прирівняної до балансової), стосовно операцій, що відносяться до контрольованих	ПОк/ПРВАк	Дт791к– Кт441к
6.2.	поточна ринкова вартість необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції (ПРВА)	Кол.4 Ф№1 на кінець періоду: (розд. I «Необоротні активи» + II «Оборотні активи») – ряд. 1160 «Поточні фінансові інвестиції» - ряд. 1165 «Гроші та їх еквіваленти»			Сальдо за рахунками оборотних та необоротних активів:Дт10к,11к, 12к,15к, 16к, 17к, 18к, 19к, (20к–28к), (34–39)к
	рентабельність капіталу				
7.1.	прибуток від операційної діяльності (ПО)	ряд. 2190 Ф№2	Прибутковість капіталу в частині його формування	ПОк/ Кк	Дт791к– Кт441к

Національний університет водного господарства та природокористування

7.2.	капітал (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань) (К)	Кол.4 Ф№1 на кінець періоду: (розд. I «Необоротні активи» + II «Оборотні активи») – ряд. 1160 «Поточні фінансові інвестиції» - ряд. 1165 «Гроші та їх еквіваленти» - р.3 «III. Поточні зобов'язання і забезпечена»	за результатами проведення операцій, що відносяться до контрольованих		Показники в частині операцій, що відносяться до контрольованих: (розд. I «Необоротні активи» + II «Оборотні активи») – ряд. 1160 «Поточні фінансові інвестиції» – ряд. 1165 «Гроші та їх еквіваленти» – (III. «Поточні зобов'язання і забезпечення»)

*к – аналітичний субрахунок до рахунку бухгалтерського обліку в частині операцій, що підпадають під визначення «контрольовані операції»

Враховуючи потребу в забезпеченні аналітичного обліку операцій, що підпадають під визначення «контрольовані операції», в робочому плані рахунків (що є додатком до наказу «Про облікову політику» суб'єкта) доцільно передбачити наступні методичні та організаційні положення:

1. Суб'єкт зовнішньо економічної діяльності (ЗЕД) здійснює облік контрольованих операцій із застосуванням аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку :

- 701.n.m, 702 n.m, 703 n.m – доходи від експортної реалізації (n) товарів (робіт, послуг) нерезидентам (ідентифіковано – m), що підпадають під визначення «контрольовані операції»;
- 20 n.m, 25 n.m, 28 n.m – одержані імпортні поставки сировини, комплектуючих, товарів від контрагентів-нерезидентів (ідентифіковано), що підпадають під визначення «контрольовані операції»;
- 901.n.m, 902 n.m, 903 n.m – собівартість експортної реалізації товарів (робіт, послуг) нерезидентам (ідентифіковано), що підпадаю під визначення «контрольовані операції»;
- 791 n, (79 n) – фінансовий результат операційної діяльності (фінансові результати) за результатами проведення операцій, що підпадають під визначення «контрольовані операції»;
- 441 n – прибуток нерозподілений в частині результатів проведення операцій, що підпадають під визначення «контрольовані операції» і т.д.

2. Важливим питання для суб'єкта є чіткість формування прямих та загальновиробничих витрат, на які списуються попередньо одержані імпортні поставки. Такі статті теж варто прописати в калькуляції виробничих витрат, а їх перелік (як і методику списання загальновиробничих витрат на собівартість готової продукції) затвердити окремим додатком до вищезгаданого наказу .

Наведені організаційні та методичні підходи розрахунку рентабельності на основі попередньо підготовленого аналітично– облікового забезпечення розрахункових показників

Національний університет
водного господарства
та природокористування
буде сприяти достовірності оцінки ефективності зовнішньоекономічних операцій, а отже – довіру державних контролюючих органів до системи податкового менеджменту суб'єкта ЗЕД.

9.2. Інформаційне забезпечення моніторингу торговельної націнки

Торговельна діяльність може здійснюватись у сферах роздрібної та оптової торгівлі, а також у торговельно-виробничій сфері (громадському харчуванні).

Менеджмент організації торговельної діяльності контролює дотримання низки першочергових правил, як от: чинність свідоцтва про державну реєстрацію; наявність дозволу про розміщення об'єкта торгівлі або договір оренди приміщення; ліцензії (або їх копії, затверджені відповідним органом, що видав ліцензію); відповідні документи на товар; реєстр розрахункових операцій (РРО), а в окремих передбачених законодавством випадках – книгу обліку розрахункових операцій і розрахункові книжки.

Особливості обліку в торгівлі, що визначають характер субрахунків аналітичного обліку:

1. У торгівлі немає витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, але є витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів. Ці витрати називають витратами обігу і обліковують на рахунках 93 «Витрати на збут» і 92 «Адміністративні витрати».

2. Торгові підприємства закупають товари за купівельними цінами, а продають дорожче — за цінами продажу. В торгівлі облік придбаних товарів ведеться за цінами продажу [70], якщо інші методи оцінки використовувати недоцільно. При обліку за цінами продажу на підприємствах торгівлі при придбанні товарів на них одразу встановлюється торгова націнка (кредит рахунку ***285*** «Торгова націнка») і далі визначається обсяг реалізації тільки за цінами продажу. В кінці місяця розраховується сума торгових націнок у продажній вартості реалізованих товарів і, відповідно, купівельна вартість реалізованих товарів.

3. Фінансовий результат від реалізації товарів у торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (доходом від реалізації) та купівельними цінами (собівартістю) реалізованих товарів і витратами обігу. Ціни продажу, відповідно, мають встановлюватися в такому розмірі, щоб окупити витрати обігу і забезпечити певний рівень прибутку:

Аналітику відображення торгової операції обумовлюють специфічні нормативно врегульовані правила її проведення. Серед них, в першу чергу варто зазначити [84]:

- товари можна реалізовувати за наявності цінника на товар у грошовій одиниці України;
- на вимогу покупця підприємство зобов'язане надати повну інформацію про товар (специфікацію, постачальника, вартість одиниці та суми поставки)*;*
- *у* разі коли під час гарантійного терміну користування необхідно визначити причину втрати якості товару, підприємство зобов'язано впродовж трьох днів з дня одержання письмової заяви від покупця відправити цей товар на експертизу (експертиза проводиться за рахунок підприємства);
- придбані великогабаритні товари покупець має право залишити на зберігання на підприємстві, але не більш як на одну добу (термін зберігання може бути продовжено шляхом укладання договору схову відповідного товару);
- забороняється продаж товарів, що не мають належної якості;
- працівники торговельного підприємства повинні бути одягнені у формений або інший одяг, що відповідає санітарним вимогам тощо.

Специфічними рахунками для обліку торговельної діяльності є:

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- 28 «Товари» (з відповідними субрахунками), крім субрахунку 286, який не є специфічним тільки для торгових підприємств;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» — для обліку операційних управлінських витрат.

Важливо забезпечити щоденний моніторинг товарного обліку. Серед базових правил торгівлі: товари *оприбутковуються в день надходження за їх фактичною наявністю*. В інших випадках в текстовій частині товарного звіту за підсумками приходу робиться запис про надходження товарів із зазначенням постачальника (продавця), їх загальної вартості, а також причини, з якої товари не оприбутковано.

Зберігання у підсобних приміщеннях товарів, які не належать підприємству, допускається на підставі договору схову [86].

Товарні запаси в роздрібній торгівлі відображаються у звітності виключно за продажними (роздрібними) цінами. Товарні запаси на базах, складах і сховищах враховуються за продажними (роздрібними) цінами, або за цінами, за якими їх закуплено [30]. Оформлення засобів інформування про ціни проводиться *до передачі товарів на продаж.*

Роздрібні ціни фіксуються суб'єктом господарювання у *реєстрі роздрібних цін*, де зазначається: назва товару, артикул, марка, тип, оптова відпускна ціна (ціна постачальника) з посиланням на документ, що її засвідчує, розмір торговельної надбавки, встановлена роздрібна ціна.

Послуги сторонніх організацій по транспортуванню товарів, які можна віднести до конкретної поставки (ідентифікувати) обліковуються без сум ПДВ за дебетом рахунку товарів: Дт281-Кт631.

Якщо транспортування здійснюється власним транспортом, витрати в кінці місяця сумуються, узагальнюються в акті довільної форми, що в обліку буде відображено:

- Дт289 – Кт661 – заробітна плата водія, експедитора;
- Дт289 – Кт651-653 – обов’язкові відрахування по соціальному страхуванню на заробітну плату водія, експедитора;
- Дт289 – Кт131 – амортизація транспортного засобу;
- Дт289 – Кт203 – списання пального тощо.

На жаль, практика свідчить про складність менеджменту торгівлі, насамперед, в питаннях розрахунку та обліку транспортно-заготівельних витрат, а також торгової націнки на реалізовані товари.

В кінці місяця транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) розподіляються між залишком товарів та вартістю реалізованих товарів (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Розрахунок ТЗВ, що відносяться до реалізованих товарів

№ з\п	Найменування показника	Сума, грн.
1	Залишок ТЗВ на початок місяця (сальдо за дебетом рах.289)	
2	Сума ТЗВ, яка підлягає розподілу (сума оборотів за Дт289 звітного місяця)	
3	Разом сума ТЗВ, яка підлягає розподілу (рядок 1+рядок 2)	
4	Залишок товару на підприємстві на початок місяця (с-до по Дт281 (282))*	
5	Вартість отриманих за місяць товарів (сума за Дт281 (282)))	

Національний університет
водного господарства
та природокористування

№ з\п	Найменування показника	Сума, грн.
6	Разом (рядок 4+рядок 5)	
7	Середній відсоток ТЗВ (рядок 3:рядок 6*100)	
8	Вартість реалізованих за місяць товарів (сума за кореспонденцією рахунків Дт902–Кт282)	
9	ТЗВ, що відноситься до реалізованих товарів (рядок 7*рядок 8:100). Сума буде відображена кореспонденцією рахунків: Дт902–Кт289**	

*В залежності від обліку товарів – за цінами придбання чи роздрібними цінами - використовують відповідно рахунки 281,282.

**Якщо частина товарів списана в інших цілях (безоплатно передана, уцінена, використана на власні потреби тощо) – відповідна частина ТЗВ списується за дебетами тих рахунків, за якими відображено списання товарів.

Визначення торговельної націнки на реалізовані товари проводиться по одному з двох варіантів за вибором підприємства і є елементом його облікової політики, що не змінюється впродовж року:

- по кожному моменту відвантаження;
- за розрахунком середньої торговельної націнки на реалізовані товари (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Розрахунок торговельної націнки на реалізовані товари

№ з\п	Найменування показника	Сума, грн.
1	Залишок торговельних націнок на початок місяця (сальдо за Кт285)	
2	Сума торгівельних націнок за місяць (сума за Кт285 за місяць)	
3	Разом (рядок 1+рядок 2)	
4	Продажна вартість товарів на початок місяця(с-до по Дт282)	
5	Продажна вартість отриманих товарів (сума по Дт282)	
6	Разом (рядок 4+рядок5)	
7	Середній відсоток торговельної націнки (рядок 3:рядок 6*100)	
8	Вартість реалізованих товарів за звітний місяць (Дт361,301,31,681-Кт702)	
9	Торговельна націнка, що припадає на реалізовані товари (рядок 7*рядок 8:100)	

Потребують уваги управлінців операції повернення покупцями товару з наступною компенсацією таким покупцям – проведення заміни на аналогічний товар, або повернення попередньо сплачених ними коштів. В податковому обліку платника податку на прибуток та ПДВ сторновуються як сума ПДВ з реалізації (сплачена до бюджету), так і відповідний дохід (що обумовлює зменшення об’єкта оподаткування податком на прибуток). Зазначені операції наведено в табл. 9 4.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 9.4

Кореспонденція рахунків з обліку повернення товарів

№ з/п	Назва операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Повернення товару покупцем	704	685	900
2	Зменшено суму податкового зобов'язання з ПДВ методом "сторно"	704	641	150
3	Зменшено суму списання торгової націнки, що припадає на реалізований товар, методом "сторно"	285	282	400
4	Відновлено собівартість поверненого товару методом "сторно".	902	282	500
5	Відновлено суму ТЗР методом "сторно" (в даному прикладі такі витрати відсутні)	902	289	-
6	Сторновано віднесену в момент реалізації на фінансові результати собівартість повернутого товару	791	902	500
7	Повернено гроші покупцю	685	301	900
8	Суму, повернену покупцю, відображено в складі фінансового результату від операційної діяльності (без ПДВ)	791	704	750

Аналітичне відображення операцій трансформації торгової націнки на реалізовані товари – запорука якості моніторингу операцій продажу, правильного ціноутворення, своєчасного коригування реалізаційної ціни та раціонального вилучення з націнки доходів від реалізації. В свою чергу, це сприяє мобілізації обігових коштів від торгівлі, розвитку форм та способів операцій продажу, орієнтованих та споживача та адаптованих до потреб ринків збуту.

9.3.Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю/аудиту виробничих ресурсів (на прикладі будівельних підприємств)

Особливості будівництва та обліку операційної діяльності будівельних підприємств досить значні, серед них:

1. Тривалість виробничих циклів зумовлює велику питому вагу незавершеного виробництва і особливі умови розрахунків із замовниками – оплата, зазвичай, здійснюється за виконані етапи робіт, вартість яких визначається згідно з НП(С)БО 18 [64]; будівельні організації нерідко вимушені залучати позикові кошти у зв'язку з повільним оборотом власних коштів.

2. Об'єкти будівництва непорушні, немає переміщення об'єктів до покупця, але мають місце витрати на переміщення будівельних машин і механізмів до об'єкта будівництва, на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд.

3. Будівельні організації, як правило, до початку робіт знають конкретного замовника, з яким укладають договір, від якого отримують кошти на будівництво і який приймає об'єкт на місці після закінчення будівництва. Це зумовило необхідність обліку витрат і доходів у розрізі будівельних контрактів; особливості такого обліку розкриті в НП(С)БО 18.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

4. Будівельні ділянки розкидані по великій території, перебувають на значній відстані від керівництва, їх місце постійно змінюється, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів.

5. Наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт (монтажні, штукатурні, оздоблювальні, санітарно-технічні, електротехнічні тощо) та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний та аналітичний облік.

6. Об'єкти будівництва знаходяться просто неба, кліматичні умови призводять до матеріальних втрат внаслідок дії дощу, морозу, снігу, вітру.

Основні рахунки для бухгалтерського обліку в будівництві:

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;

238 «Незавершені будівельні контракти»;

239 «Проміжні рахунки»,

а також

703 «Дохід про реалізації робіт і послуг»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

912 «Загальновиробничі витрати».

Будівництво – сфера підвищеної уваги до документування, оскільки в цій сфері активно продукуються внутрішня документація – створені підприємством та затверджені наказом документи первинного та зведеного обліку.

Специфічними первинними документами в будівництві є:

- Акт приймання виконаних будівельних робіт (форма № КБ-2в): складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за них на основі журналу КБ-6. Акт складається щомісячно при виконанні будівельною організацією робіт із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної форми власності.

- Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати (форма № КБ-3): складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за них з підприємствами, незалежно від форми власності цих підприємств та джерел фінансування підрядних робіт. У разі складання акта КБ-2в у довідці вартість виконаних підрядних робіт за період з початку року визначається як сума вартості робіт згідно з актами за попередні періоди.

Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів тощо ведеться, як і на інших за видами економічної діяльності.

Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, їх впливу на формування доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

Організація внутрішнього контролю будівельних матеріалів

Дискусії щодо функціональної підпорядкованості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту досить часто визначають останній як особливу форму внутрішнього контролю. На нашу думку, такий підхід нівелює методичні та організаційні підходи аудиту, що є професійним видом діяльності.

Серед Міжнародних стандартів аудиту, що виокремлюють внутрішній аудит за результатами внутрішнього контролю як оцінку визначених керівництвом питань (показників, напрямків діяльності):

МСА 265 – «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»;

МСА 300 – «Планування аудиту фінансової звітності»;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

МСА 315 – «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;

МСА 610 –«Використання роботи внутрішніх аудиторів» [58].

Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю включає аналітичну інтерпретацію всіх облікових даних періоду, що підлягає контролю, за системно-хронологічним підходом відображення їх в обліку та у формах звітності.

В умовах формування державної Концепції збалансованого національного розвитку ознаками реформації облікового забезпечення є:

- розширення об'єктів обліку, зокрема, соціальної, економічної, екологічної складових господарської діяльності;

- розвиток інформаційних технологій, спроможних забезпечити оперативність обліку та звітності, інтерпретувати комплексні показники обліково-аналітичного забезпечення відповідно до запитів менеджерів різних рівнів, в автоматизованому режимі проводити внутрішній контроль (аудит) результатів діяльності тощо.

Для системного формування обліково-аналітичного забезпечення, проведення внутрішнього контролю в цілому визначальним є вибір етапів руху будівельних матеріалів: оприбуткування, використання, збереження та списання з балансового обліку.

Основні методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення на прикладі операцій оприбуткування запасів (в т. ч., будматеріалів) наведено в табл. 9.5.

Таблиця 9.5

Методичні підходи до аналітичного обліково-аналітичного забезпечення надходження будівельних матеріалів

Етапи руху запасів	Елементи методу бухгалтерського обліку		
	документування	подвійний запис	оцінка
1	2	3	4
1.Поставка запасів на умовах розрахунку з постачальником	Акт оприбуткування із узагальненням елементів собівартості оприбуткованих запасів	Аналітичні субрахунки до рах. обліку витрат, пов'язаних з операцією оприбуткування (ТЗВ, мито та ін.): Дт205 - К 63.	Собівартість придбання з урахуванням витрат, пов'язаних з операцією придбання
2. Надходження запасів на безоплатній основі	Акт прийому-передачі з обґрунтуванням справедливої вартості, погодженої сторонами	Аналітичні субрахунки до рах. обліку безоплатно одержаних запасів: Дт205 – К718.	Справедлива вартість оприбуткованих запасів на рівні звичайної ціни (з документальним підтвердженням)
3.Виготовлення запасів власними силами	Накладна передачі на склад готових виробів	Рахунок обліку готової продукції з аналітичними субрахунками в розрізі специфікації виробів: Дт205–Кт23	Фактична собівартість за сумою прямих виробничих та розподілених загальновиробничих витрат

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Контроль, як важлива функція менеджменту управління, в економічному та науково-публіцистичному трактуванні не має суттєвих відмінностей:

Контроль (фр. contrôle, от contrerôle — подвійний список): перевірка, облік, спостереження за чим-небудь; одна з основних заключних функцій управління. Контроль здійснюється на основі спостереження за поведінкою керованої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування (вимірювання досягнутих результатів і співвіднесення їх із очікуваними результатами) [20; 25].

В міжнародній практиці аудиту система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою, а функціонує як невід'ємна складова підготовки внутрішнього аудиту. При цьому, рекомендовано застосовувати досить прозору (одночасно – просту, деталізовану методично та організаційно) *послідовність етапів визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, що вивчаються.*

Внутрішній контроль операцій з будівельними матеріалами

Серед *цілей* внутрішнього контролю виробничих запасів на прикладі будівельних підприємств:

функціонування закупівель/заготівель, використання запасів;

контроль за повнотою надходження запасів у відповідності до документів первинного обліку поставок;

підтвердження залишків запасів даними інвентаризації;

контроль за цільовим використанням запасів відповідно до: виробничих потреб; розпоряджень керівника, напрямків статутної діяльності на прикладі будівельних підприємств ;

обґрунтування результатів проведеної уцінки запасів;

відповідність залишків потребам оперативного та стратегічного управління господарською діяльністю та ін.

Для досягнення зазначених цілей доцільно застосувати наступні *процедури контролю*:

1. Перевірка відповідності документації на предмет: повноти наведеної інформації; нормативної цілісності документів; санкціонованості операцій керівництвом. Розміри повторних замовлень вивчаються з урахуванням оцінки реальних потреб.

2. Перевірка арифметичної точності. Всі надходження і вибуття виробничих запасів повинні враховуватись в картках складського обліку запасів, записи мають відповідати даним в накладних (актах, лімітно-заборних відомостях тощо).

3. Перевірка рахунків обліку, регістрів, оборотно-сальдових відомостей. Загальні облікові записи по запасах повинні звірятися з аналітичними субрахунками до рахунків бухгалтерського обліку виробничих запасів.

4. Порівняння залишків запасів з їх обліковими записами: залишки запасів періодично звіряються з обліковими записами особою, що не пов'язана з персоналом складів. Значні невідповідності з'ясовуються: якщо поточний облік запасів не ведеться належним чином, то повна інвентаризація повинна проводитись частіше, ніж раз в рік .

5. Підтвердження санкціонованості доступу до активів і облікових записів: повинні бути визначені місця зберігання запасів, що виключають їх псування, крадіжку; доступ до складу має бути обмеженим в залежності від регламентованих в наказі керівника професійних обов'язків, матеріальної відповідальності.

Тести доцільно складати у розрізі певних етапів руху запасів. Вони передбачають підтвердження позитивних висновків по перевірках: фактичної наявності виробничих

Національний університет
водного господарства
та природокористування

запасів, умов їх зберігання; процедур обліку руху запасів на склад/зі складу; санкціонування внесення коректив в облікові записи по запасах; відповідності списання через непридатність запасів документальному обґрунтуванню доцільності проведення таких операцій (втрати споживчих цінностей); відокремленого обліку руху запасів, що належать пов'язаним сторонам; відповідності даних інвентаризації запасів їх обліковим записам; адекватність процедур інвентаризації фактично проведеним інвентаризаційним підрахункам та ін.

Суттєвими є доповнення, внесені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань за № 879 (далі – Положення) [77]. Приклад тестів внутрішнього контролю операцій з будівельними матеріалами, що базуються на результатах інвентаризації, наведено в табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Тести внутрішнього контролю операцій з будівельними матеріалами, що базуються на результатах їх інвентаризації

№ з\п	Тести внутрішнього контролю	Підтвердження
1	2	3
1	При інвентаризації будматеріалів головою інвентаризаційної комісії призначено посадову особу з відповідними повноваженнями	Так. Головою комісіє є одна і та ж посадова особа не більше двох років підряд, яка має належну професійну підготовку та практичні компетенції
2	Дані аналітичного обліку будматеріалів повинні відповідати даним їх синтетичного обліку на певне число звітності (Положення, п.5)	Так. Дотримано Положення №879 : залишки запасів в розрізі груп, місць зберігання, МВО* обліковано вірно
3	Інвентаризаційні описи повинні відповідати вимогам Положення	Так. Інвентаризаційні описи складено в 2-х прим., виправлення внесено коректурним методом, підписи членів комісії є на кожній сторінці, суми проведеної переоцінки зазначено з поясненнями
4	Готовність до інвентаризації має бути підтверджена розпискою матеріально відповідальної особи (Положення, р. II, п.5, 6)	Так. Перед початком інвентаризації запасів МВО надала розписку з відповідним підтвердженням повноти оприбуткованих і підготовлених до переобліку запасів
5	В результаті проведення дооцінки в наявності підтверджувальні документи щодо нової вартості, внесено до інвентарних карток обліку запасів їх переоцінену вартість (п. Положення)	Так. Дооцінка проведена на основі повного документального підтвердження: невідповідності балансової вартості чистій реалізаційній вартості певної групи запасів, розрахунку звичайної ціни, результатів проведення інвентаризації запасів на дату переоцінки
6	Облік будматеріалів, які не належать СТ, здійснюється на позабалансових рахунках (Положення, р. II, п.5,10,20)	Так. Будматеріали, одержані за договорами збереження, обліковуються на позабалансовому рах. 02 «Активи на відповідальному зберіганні». На них складено окремі описи

Національний університет
водного господарства
та природокористування

№ з\п	Тести внутрішнього контролю	Підтвердження
1	2	3
7.	Правильно зарахована пересортиця будматеріалів (п. Положення)	Так. Пересортиця зарахована з урахуванням факторів: надлишок і недостача ідентичних запасів утворені за один і той же період; обліковуються в однієї і тієї ж МВО
8	Правильно визначено вартість оприбуткування запасів (Положення, р. ІІІ, НП(С)БО 9):	
	- собівартість оприбуткованих будматеріалів враховує витрати, пов'язані з операцією (вартість за накладною постачальника, доставку, комісійні, мито тощо).	Так. Витрати на доставку ідентифіковані, інші складові первісної вартості підтверджені відповідними документами
	- суми податку на додану вартість не включені до первісної вартості будматеріалів, є податковим кредитом	Так. Оскільки суб'єкт зареєстровано платником ПДВ, на основі податкової накладної визнано податковий кредит
9.	Проведено підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками по поставках будматеріалів	Так. Суб'єкт документально підтвердила свою заборгованість та зобов'язання за результатами операцій з поставки/відвантаження будматеріалів

*матеріально-відповідальна особа

Звіт про результати проведення внутрішнього контролю – документ довільної форми. Серед обов'язкових інформаційних блоків такого Звіту: виконавці та їх повноваження; оцінка розроблених товариством внутрішніх регуляторних актів (зокрема, Положення про внутрішній контроль); аналіз виконання прийнятих адміністративних рішень за результатами попереднього внутрішнього контролю; перелік взаємодоповнюючих цілей та процедур внутрішнього контролю; узагальнення результатів проведеного тестування; рекомендації щодо адміністративного впливу на виявлені порушення (відхилення) та ін.

Оскільки внутрішній контроль будматеріалів на будівельно – монтажних підприємствах є одним з важливих системних напрямків менеджменту, обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків виявленої динаміки показників на етапах руху запасів, оцінка ефективності використання запасів (в цілому, в розрізі окремих видів, господарських операцій тощо) – функціональне призначення внутрішнього аудиту запасів.

Відтак, питання оцінки результативності використання будматеріалів для прикладу розглянуто як супутні послуги аудиторів (в т.ч. внутрішніх), що включають :завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації за результатами проведення господарських операцій із запасами; завдання з підготовки фінансової інформації.

З огляду на практику виконання узгоджених процедур, запропоновано наступний склад документів для запасів (в т.ч., будматеріалів), рис. 9.1.

Мета та предмети виконання узгоджених процедур за конкретного замовлення можуть бути різними, стосуються переважно фінансової інформації. На прикладі будівельних матеріалів та ефективності їх використання завдання може включати: виконання внутрішніми аудиторами певних процедур стосовно окремих статей фінансових даних, дебіторської або кредиторської заборгованості за розрахунками по запасах, придбання

Національний університет
водного господарства
та природокористування

будматеріалів у пов'язаних сторін, обсяги продажу зайвих будматеріалів та одержаного прибутку, формування показників прибутку/збитку за обмінними операціями із будматеріалами та ін.

Робочі документи з виконання узгоджених процедур стосовно операцій з запасами

Склад документів та змістове наповнення робочих документів
Посилання на ризикові моменти здійснення операцій з запасами та їх управління в конкретній сфері діяльності суб'єкта (замовника)
Дані про склад та операції із запасами суб'єкта та вказівки по виявлених проблемних питаннях
Економічні нормативи, коефіцієнти та різноманітні результати економічного аналізу використання запасів
Оцінка ризику наявності помилок стосовно операцій із запасами суб'єкта(замовника)
Таблиця проблемних питань з виконання узгоджених процедур стосовно операцій з запасами
План виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації, пов'язаної з результатами операцій із запасами (в частині пунктів вивчення системи внутрішнього контролю замовника)
Оцінка організації внутрішнього контролю операцій з запасами
Оцінка процесу внутрішнього контролю по поточних операціях з управління запасами
Оцінка контролю функціонування інформаційних систем з обліку та управління запасами (результати та висновки)
Склад загальних питань, на які клієнт попросив звернути увагу під час виконання узгоджених процедур
Докази за результатами виконання процедур, що використовувались в завданні з узгоджених процедур (запит та аналіз, перерахунок, порівняння та інші перевірки точності записів, спостереження, перевірку, отримання підтверджень)
Звіт про фактичні результати стосовно запасів

Рис. 9.1. **Склад робочої документації з результатів виконання узгоджених процедур стосовно запасів**

9.4.Управлінські підходи до облікового відображення власних доходів суб'єктів державного сектора

Практика перших етапів впровадження НП(С)БОДС не в повній мірі відповідає МСБОДС щодо визнання доходів від операцій з трансфертами: чинна регуляторна база обумовлює визнання трансфертних коштів з бюджету в момент їх надходження без вимог щодо рівноцінності оцінки реалізованих на одержані бюджетні кошти послуги/продукцію.

Серед питань впровадження реформованого бюджетного обліку доходів бюджетних установ серйозним дискусійним моментом залишається класифікація доходів від обмінних і необмінних операцій. Визначена у розділі ІІ НП(С)БОДС 124 «Доходи» [65] класифікація обмінних доходів в частині бюджетних асигнувань не повністю узгоджується із нормами МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [54]: отримані бюджетні асигнування розпорядниками бюджетних коштів для забезпечення їх діяльності не ототожнюються із операціями продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти.

Підтвердженням цього є визначення терміну «бюджетне асигнування», за яким це

Національний університет
водного господарства
та природокористування

«*повноваження* суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, що має кількісні, часові та цільові обмеження». Не визначають бюджетні кошти (кошти бюджету) як «належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету» умови щодо передачі права на їх власність бюджетними установами-одержувачами (ст. 2 Бюджетного Кодексу України [9]).

Відтак, методика їх віднесення до доходів в розрізі обмінних та необмінних операцій потребує уточнення. Безперечно, це ускладнює менеджмент організації діяльності суб'єкта державного сектору (СДС) в частині фінансування цільовими бюджетними коштами.

Наведена в НП(С)БОДС 124 методика оцінки доходів не достатньо узгоджена з регуляторними підходами щодо формування та використання бюджетних коштів за бюджетними програмами. Окремі джерела надходжень коштів, облік яких регламентовано в НП(С)БОДС 124, не відповідають практиці освітньої діяльності ЗВО.

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку для державного сектору 124 «Доходи» (НП(С)БОДС 124) регламентує класифікацію доходів для СДС (на прикладі бюджетних установ) за групами:

1. *Доходи від обмінних операцій*: отримані суб'єктом державного сектора (далі – бюджетні установи) бюджетні асигнування; доходи від надання платних послуг (виконання робіт); доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій. В основі таких доходів – передача права власності на послуги (товари, продукцію), задокументована грошова їх оцінка, а також оцінка витрат, пов'язаних з такими доходами.

2. *Доходи від необмінних операцій*: кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; зобов'язання, що не підлягають погашенню [65].

Стаття 13 Бюджетного кодексу України власні надходження бюджетних установ, що отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету, поділяє на групи та підгрупи, класифікацію яких наведено на рис.9.2.

Бюджетний кодекс України розглядає доходи суб'єктів господарювання державного сектора як власні надходження від:

- операцій обміну – група № 1 повністю та підгрупи 2, 3, 4 групи №2;
- необмінних операцій – група № 2 (підгрупи 1).

Спираючись на НП(С)БОДС 124, до операцій обміну сьогодні відносять також бюджетні асигнування. Зазначимо: НП(С)БОДС 124 розроблявся на базі двох відповідних міжнародних стандартів (таких як МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [65] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [55]. Відтак, певні відмінності між вітчизняними та міжнародними обліковими підходами існують:

- за міжнародною практикою облік доходів бюджетної установи ведеться із застосуванням двох стандартів, тоді як національний стандарт поєднує облік доходів за обмінними та необмінними операціями;
- із введенням у дію НП(С)БОДС 124: застосовується нова термінологія об'єктів обліку («доходи від обмінних операцій», «доходи від необмінних операцій»); відбулось розширення складу доходів державного сектору; уточнено критерії визнання кожного з видів доходів, їх оцінка.

Надходження ресурсів як від обмінної, так і від необмінної операції (крім послуг в натуральній формі) визнається активом, якщо:

- існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектора отримає майбутні економічні вигоди, або пов'язаний з активом потенціал корисності;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

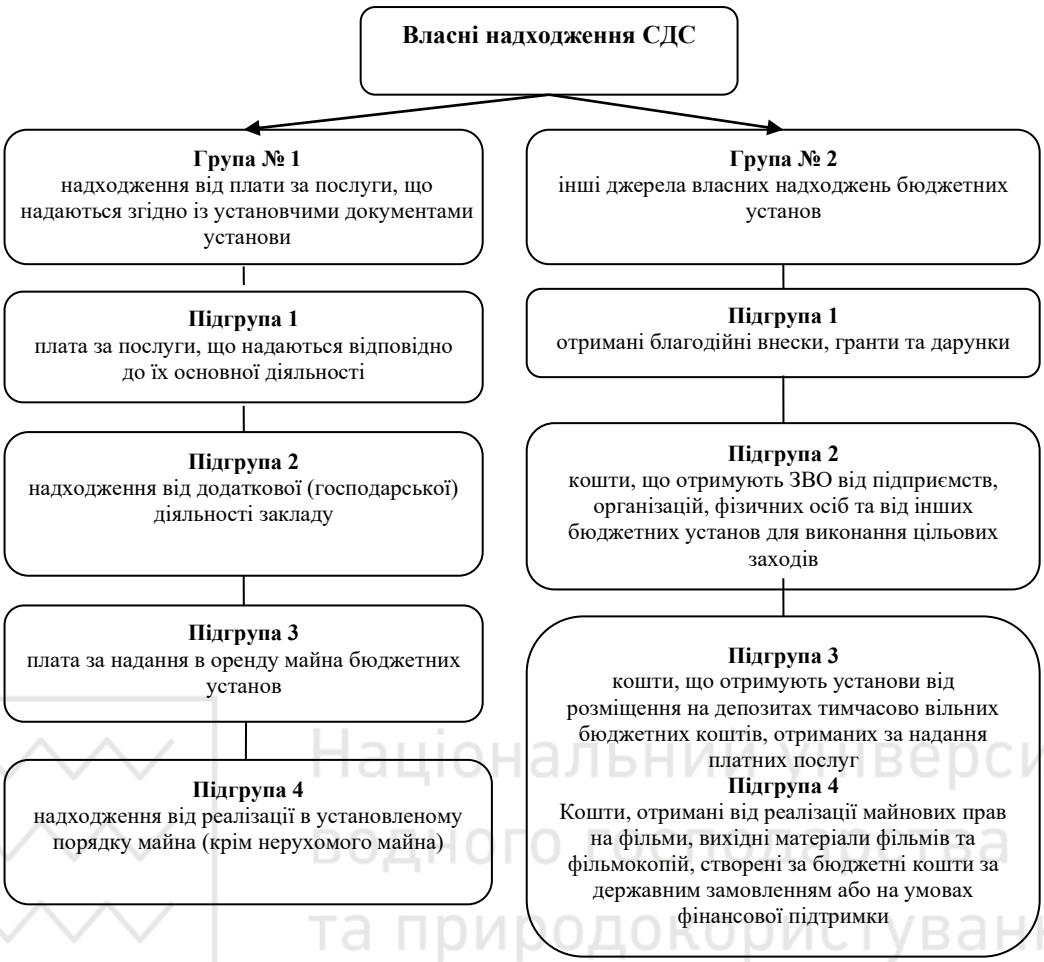

Рис. 9.2. **Власні надходження бюджетних установ** [43]

- можна достовірно оцінити справедливу вартість активу;

- суб'єкт державного сектора отримує контроль над ресурсами (основним елементом *контролю* є здатність блокувати або регулювати доступ інших суб'єктів державного сектора до вигод активу), ризики та управління над одержаним активом.

На жаль, подібна деталізація в ідентифікації активу бюджетними установами в національний облікових стандартах відсутня.

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» передбачає ***обмінні операції*** як результат реалізації суб'єктом державного сектора послуг, робіт, товарів, а також в результаті передачі в користування (використання) іншими сторонами його активів, що приносить відповідний дохід (визначений відповідними договорами). Такий дохід є валовим надходженням економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» акцентує увагу на окремих моментах визнання доходу, а саме:

- дохід включає тільки валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, отримані та/або підлягають отриманню суб'єктом господарювання *на його власний рахунок;*

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- суми, зібрані суб'єктом як представником органу державної влади або від імені третіх сторін, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, оскільки не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань.

Не відповідають визначенню доходів фінансові надходження, зокрема позики: вони спричиняють однакові зміни як в активах, так і зобов'язаннях; не впливають на чисті активи / власний капітал (останні прямо відображаються у звіті про фінансовий стан та додаються до залишків активів і зобов'язань).

В цілому, НП(С)БОДС 124 трактує обмінні операції аналогічно. Однак, МСБОДС 9 детально (на відміну від вітчизняного облікового стандарту) розглядає визнання доходу окремо за операціями бартеру, оренди, отримання відсотків, роялті та дивідендів, реалізації товарів (готової продукції, послуг). Концептуальними застереженнями Стандарту в питаннях визнання доходу від надання послуг (що важливо для ЗВО) є наступні моменти.

1. У разі, якщо результат операції з надання послуг можна достовірно оцінити, дохід визнається шляхом посилання на той етап завершеності операції, що існує на звітну дату (методом поетапного виконання).

2. Достовірність оцінки доходу забезпечується одночасним виконанням умов: можна визначити суму доходу; існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією; підлягає оцінці етап завершеності операції на звітну дату; можна точно визначити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення.

3. Етап завершеності операції визначається різними способами: оглядом виконаної роботи; визначенням обсягу вже наданих послуг у загальному обсязі послуг запланованих та визначених до надання; підрахунку питомої ваги витрат, понесених на певну дату, в попередньо оцінених загальних витратах на операцію. При цьому, документуванню підлягають тільки ті витрати, що відображають визначений етап послуг (саме ці витрати включаються до попередньо оцінених загальних витрат на операції).

4. У випадку виникнення труднощів з визначенням витрат, що підлягають відшкодуванню, дохід не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати.

За результатами *реалізації робіт, продукції, товарів* дохід визнається при одночасному виконанні умов: суб'єкт передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари; суб'єкт не зберігає постійної участі в управлінні на рівні, пов'язаному з володінням, не має ефективного контролю за реалізованими товарами; суму доходу можна достовірно визначити; ймовірно, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання; витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна визначити достовірно.

В деяких випадках передача ризиків та винагород від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння: операція не є продажем, дохід не визнається. У випадку, якщо суб'єкт господарювання зберігає тільки незначний ризик від володіння, операція вважається реалізацією, за якою дохід визнається.

НП(С)БОДС 124 доходи від обмінних операцій для вітчизняних суб'єктів державного сектора визнає більш узагальнено, в залежності від характеру операції:

- дохід від обмінної операції визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з такою операцією;

- бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням закладом повноважень, визначених законодавством та установчими документами, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;
- щодо «інших доходів» (зокрема, доходів від курсових різниць, реалізації активів (крім нерухомого майна), дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки та ін.) – вони оцінюються у сумі визнаного доходу.

Не визнаються доходами від обмінних операцій (аналогічно до МСБОДС 9) такі надходження: суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг; сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; надходження, що належать іншим особам (п.2.1. НП(С)БОДС 124).

Групи ***необмінних операцій*** включають операції, за якими установа: отримує ресурси, не сплачуючи за них безпосередньо, або плата носить номінальний характер; може сплачувати певну компенсацію за отримані ресурси, але така компенсація не дорівнює справедливій вартості отриманих ресурсів. Серед необмінних операцій – суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань.

За МСБОДС 23 необмінна операція трактується більш деталізовано: під час здійснення необмінної операції один суб'єкт державного сектора отримує ресурси від іншого суб'єкта господарювання, не компенсуючи їх вартість, або передає ресурси іншому суб'єкту ДС, не отримуючи приблизно рівноцінної компенсації. НП(С)БОДС 124, на жаль, не деталізує умови дотримання угод для визнання трансферів.

Вітчизняні бюджетні установи визнають/не визнають дохід від необмінних операцій у наступному порядку:

7. Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в періоді одержання бюджетних коштів, передбачених відповідним кошторисом установи.
8. Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані, за погодженою їх справедливою вартістю.
9. Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності договором.
10. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, в якому отримані.
11. Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.
12. Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув).

Досить неоднозначними в нормативній базі бюджетного обліку є підходи до оцінки доходів. Відповідно до НП(С)БОДС 124 оцінка доходу за операціями надання послуг, реалізації товарів, робіт у цілому не мають відмінностей від МСБОДС 9. Зауважимо, що на вимогу НП(С)БОДС 101 МСБОДС щодо дотримання принципу обачності (який в чинній редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» відсутній!) дохід визнається при умові існування ймовірності надходження суб'єкту господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Порівняння методів визнання доходу, його оцінки від операцій обміну в міжнародній та вітчизняній обліковій практиках наведено в таблиці 9.8.

Таблиця 9.8

Оцінка доходу від операцій обміну для суб'єктів державного сектора

№ з/п	Господарські операції	Міжнародна облікова практика [59; 60]	Вітчизняна облікова практика [65; 66; 67]
		оцінка	оцінка
1	Бартер (виключно в рамках операцій щодо власних надходжень) *	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, визначеною в договорі купівлі – продажу (відповідно, документами на відвантаження/актом прийому-передачі), але нижче справедливої вартості переданих товарів/наданих послуг
2	Оренда (операційна)	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, визначеною договором надання активу в оренду
3	Отримання відсотків	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, що дорівнює розміру відсотків, визначених на договірних засадах сторонами таких операцій
4	Роялті	за справедливою вартістю	За первісною вартістю, визначеною договором відповідних сторін
5	Дивіденди	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, що дорівнює розміру дивідендів, встановлених рішенням зборів акціонерів/власників
6	Реалізація товарів (готової продукції, послуг).	за справедливою вартістю	за первісною вартістю, визначеною договором купівлі-продажу/надання послуг (відповідно, документами реалізатора) .

*відповідно п.6. ст.45 Бюджетного Кодексу України забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

Основні відмінності міжнародної та вітчизняної облікової нормативної бази щодо методики оцінки доходів суб'єктів державного сектора (в т.ч. ЗВО) від необмінних операцій (крім податків і трансфертів, які оцінюються за первісною вартістю в момент надходження на казначейські/банківські рахунки) наведено в таблиці 9.9.

Таблиця 9.9

Оцінка доходів від необмінних операцій

№ з/п	Господарські операції	Міжнародна облікова практика [59; 60]		Вітчизняна облікова практика [65; 66; 67]	
		оцінка	метод обліку	оцінка	метод обліку
1	2	3	4	5	6
1	Отримання	за	нарахування	за первісною	в періоді

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	товарів за пільговою ціною	справедливою вартістю		вартістю	отримання
2	Гранти	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
3	Дарунки	за справедливою вартістю	нарахування	за справедливою вартістю	нарахування
4	Списання боргів	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	в періоді списання
5	Штрафи	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	в періоді отримання
6	Пожертви (благодійні внески)	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною або справедливою вартістю	нарахування

За результатами реформованого бюджетного обліку оцінка доходів розглядається в контексті з категорією «економічна вигода» та «потенціал корисності» – одними із найбільш дискусійних понять в питаннях професійної їх оцінки та документування на практиці.

Ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) економічну вигоду визначає як «*потенційну можливість* отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [79]. Відповідно, для оцінки реальної платоспроможності (наявності грошового забезпечення) необхідно виділити нараховану та/або одержану економічну вигоду за результатами завершеної господарської операції.

Закон ідентифікує економічну вигоду як грошову. Разом з тим, «потенціал корисності» в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» визначено як «*наявні та потенційні можливості*, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб» [67].

Проведемо уточнення дефініції «потенціал корисності» за економічним трактуванням через поєднання складових - потенціалу та корисності:

- корисність: економічне поняття, яке охоплює якісну й кількісну характеристику впливу на результативність функціонування економічної системи;
- потенціал – наявні в суб'єкта ресурси, їх оптимальна структура та вміння раціонально використати їх для досягнення поставленої мети [25; 26].

Відтак, потенціал корисності – обґрунтування економічної ефективності використання *в часі* ресурсів за їх цільовим призначенням (що підтверджує правомірність їх утримання суб'єктом на балансовому обліку).

Відповідно, економічна вигода – реалізація потенціалу корисності.

Це не суперечить МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів», в якому економічна вигода та потенціал корисності ідентифікуються через використання активів:

Національний університет
водного господарства
та природокористування

1) активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають «потенціал корисності»;

2) активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють «майбутні економічні вигоди» [60].

Деталізація часу, форми, призначення одержаної економічної вигоди у формі активів обумовлює потребу в якісному розширенні оцінки визнання доходів через вартісну оцінку, її аналітичне відображення:

- *економічної вигоди* – матеріально-грошових надходжень, одержаних (підлягають одержанню) в результаті операцій підприємницького характеру. Зазначимо, що бюджетні установи можуть проводити такі операції на умовах дотримання ознаки неприбуткової діяльності (для ЗВО це – власні надходження, тобто кошти спецфонду);
- *соціально-економічної вигоди* – економічної вигоди, оцінка якої враховує як прямі надходження активів, так і задокументовану оцінку впливу операції на збільшення економічної вигоди за результатами реалізації соціальної програми;
- *соціально-економічного ефекту* – нематеріальної соціально-економічної вигоди, одержаної суб'єктами господарювання через оцінку попередження та зменшення втрат (в т.ч. транзакційних), а також доходів, очікуваних за наслідками таких витрат.

На практиці суб'єкти державного сектора можуть одержувати бюджетні кошти як на забезпечення фінансово-господарської діяльності (на основі кошторису, попередньо погодженого з Головним розпорядником), так і на виконання/фінансову підтримку окремих напрямків діяльності. такі надходження не передбачають еквівалентного покриття пов'язаних з ними витрат, отже – потребують нормативного регулювання як доходи за необмінними операціями.

Аналіз міжнародної облікової практики визнання доходів в розрізі обмінних та необмінних операцій підтвердив наявність розбіжностей НП(С)БОДС 124 «Доходи» з Міжнародними відповідними стандартами обліку. Це потребує на етапах документування розкривати характер обмінних та необмінних операцій, вести їх аналітичний облік, системний внутрішній контроль та управління ризиками (останнє доцільно затвердити Положенням про внутрішній контроль та управління ризиками).

Питання для контролю

1.Які види оцінки доходів від необмінних операцій ?
2. Назвіть класифікацію доходів для суб'єктів державного сектору?
3. Вкажіть особливості нормативної регламентації обліку доходів суб'єктів державного сектору ?
4. Чим відрізняються процедури тестів підтвердження від процедур тестів контролю?
5. Які використовують фінансові показники, що забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» ?
6.Як визначити чисту рентабельність ?
7. Чим відрізняється чиста рентабельність витрат від валової рентабельності собівартості?
8. Які є особливості обліку в торгівлі, що визначають характер субрахунків аналітичного обліку?
9. Вкажіть види необмінних операцій суб'єктів державного сектору.
10. Які є види у формі активів для суб'єкта державного сектору?

Національний університет
водного господарства
та природокористування

РОЗДІЛ 10. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ЛІДЕРСТВА

10.1. Управління бізнесом в умовах соціально-економічних трансформацій

Управління бізнесом - це кваліфікований кадр, який керує стадіями виробництва і роботою інших співробітників, щоб зробити бізнес ефективним, для отримання більшого прибутку. Під управлінням варто розуміти: контроль, організацію, планування. Управління бізнесом - це, перш за все, навичка, яка набувається з часом завдяки досвіду та постійній відданості вивченню галузі, в якій розвивається бізнес. Хороший менеджмент бізнесу базується на чудових стосунках із зацікавленими у бізнесі, або англійською мовою, що називається "стейкхолдерами", підтримці сердечних стосунків, виняткові переваги з партнерами, інвесторами та співавторами.

Одним із шляхів ефективного управління бізнесом, його розвитком, безумовно, є своєчасне та фахове застосування певного переліку стратегій відповідно до ситуації, що склалася на ринку та всередині суб'єкта господарської діяльності. Фаховий вибір (чи розробка) конкретного набору стратегій надасть змогу своєчасно забезпечити достатній конкурентний потенціал бізнесу і, насамкінець, конкурентні переваги на визначеному сегменті ринку (таблиця 10.1).

Таблиця 10.1.

Типологія та спрямованість стратегій корпоративного, функціонального, операційного рівнів управління бізнесом

Види стратегій	Основні типи стратегій	Спрямованість стратегій
Загальні	Стратегії зростання (СЗ). Стратегії підтримки (СП). Стратегія реструктуризації (СР)	Розвиток, підвищення ефективності бізнесу. Зміцнення конкурентних позицій на ринку. Збільшення частки ринку.
	Стратегії скорочення (згортання) діяльності(ССД). Стратегія санації (СС)	«Ефективне» скорочення бізнесу, закриття бізнесу.
Загальні конкурентні	Стратегія лідерства за витратами (СЛВ). Стратегія широкої диференціації (СШД).Стратегія оптимальних витрат (СОВ). Сфокусована стратегія на низьких витратах(ССВ). Сфокусована стратегія диференціації (ССД)	Підвищення ефективності й результативності бізнесу. Формування нових бізнес-напрямів діяльності. Створення нових продуктів, нового формату послуг

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Функціональні	Маркетингова стратегія (МС). Стратегія науково-дослідних і проектно-конструкторських розробок (СНДіПКР). Виробнича стратегія (ВС). Фінансова стратегія (ФС). Стратегія управління персоналом (СУП). Логістична стратегія (ЛС). Стратегія зовнішньоекономічної діяльності (СЗЕД)	Рішення завдань щодо: – підтримки напряму (напрямів) діяльності, – розвитку нових напрямів діяльності. Забезпечення ефективності й результативності діяльності за визначеними напрямами
Операційні	Стратегія технічного обслуговування й ремонту машин і устаткування (СТОіР).Стратегія заміни зношених машин, механізмів, устаткування (СЗЗМ). Стратегія оновлення техніко-технологічноїбази (СОТТБ). Стратегія закупок матеріальних цінностей(СЗМЦ). Інші стратегії	Підвищення ефективності виконання операцій і процесів. Забезпечення ефективного використання ресурсів.

Джерело складено автором на основі [91; 104]

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Обрана стратегія (чи зразу кілька стратегій) повинна відповідати і місії, і головній цілі (за умови, якщо місія й ціль не співпадають) господарювання, напряму розвитку суб'єкта, ґрунтуватись на певних цінностях.

Основою конкурентної переваги будь-якого підприємства стає якість основної реалізації – реалізації, що є продуктом основної операційної діяльності. В даний час поняття якості включає в себе не тільки відповідність всіх характеристик продукції/послуги вимогам споживача, але і здатність стабільно виробляти цю продукцію/послугу в заздалегідь обумовлені терміни, забезпечуючи належне післяпродажне обслуговування, а також передбачаючи можливі майбутні очікування споживача. На сьогоднішній день більша частина проблем будь-якого бізнесу лежить в організаційній та управлінській сфері.

Одним з найбільш ефективних шляхів вирішення цього завдання на сьогоднішній день є застосування Міжнародних стандартів ISO серії 9000. Основною зовнішньою причиною, що спонукає підприємства (організації, компанії) впроваджувати систему менеджменту якості, є тиск замовників. Багато з них мають сертифіковану систему якості, тобто систему, яку перевірив незалежний орган із сертифікації. Слід підкреслити, що сертифікація систем якості на відповідність стандарту ISO 9001 у всьому світі здійснюється незалежно від профілю та розміру суб'єкта.

Організація може використовувати систему якості:

- для поліпшення координації робіт і підвищення продуктивності праці;
- для визначення своїх цілей і орієнтації своєї діяльності на очікування споживачів;
- як інструмент маркетингу, що дозволяє надати покупцям і потенційним замовникам доказ можливостей, якими володіє підприємство;
- для досягнення і підтримки рівня якості продукції або послуг з метою безперервного задоволення заявлених або припущених запитів споживачів;
- для досягнення впевненості керівництва в тому, що досягнуто і підтримується намічений рівень якості;

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- як основу для сертифікації продукції. Виконання цієї вимоги дозволяє забезпечити усвідомлення важливості системи менеджменту якістю (*СМЯ*), що є сукупністю організаційної структури, методик, *процесів* і ресурсів, необхідних для загального керівництва якістю, надати їм чіткість і наочність, домогтися ясності і розмежування обов'язків, попередити виникнення дефектів, обумовлених неузгодженими діями виконавців, полегшити ідентифікацію проблем якості;

- як запоруку підвищення загальної культури виробництва;

- для попередження дефектів і зниження витрат на забезпечення якості тощо.

Упровадження системи управління якістю (СУЯ) – невід'ємна складова корпоративного управління. Передбачається, що підприємство має вільні кошти для вдосконалення або впровадження системи менеджменту якості, а також проходження сертифікації на стандарт ISO 9001. Головною метою ISO є розвиток стандартизації і споріднених напрямів діяльності у всьому світі, гармонізація інтересів виробників і споживачів, а також розвиток міжнародної координації по об'єднанню промислових стандартів [92; 88]. Проаналізувавши міжнародну практику, можна виділити ряд проблем, з якими стикається бізнес при відсутності системи менеджменту якості – як зовнішні, так і і внутрішні.

Детальніше про зовнішні:

- законодавство ряду країн у всіх спірних ситуаціях, пов'язаних з якістю і безпечністю продукції та послуг, вимагає підтвердження відповідності поставок продукту або послуги сучасному науково - технічному рівню. Наявність сертифікованої системи управління якістю може бути визнано таким підтвердженням;

- досить часто державне замовлення можливо отримати тільки за умови функціонуючої на підприємстві системи менеджменту якості;

- тендери і конкурсні форми дозволу замовлень на поставку продукції або надання послуг (як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринку України та в багатьох країнах) в якості одного з умов найчастіше передбачають вимоги до наявності у постачальника сертифікованої системи менеджменту якості;

- сертифікація системи менеджменту якості забезпечує постачальнику необхідний рівень довіри на ринку і підвищує його ділову репутацію;

- загальноприйнята гарантія якості: відповідно для маловідомого виробника сертифікат, виданий відомим органом по сертифікації, є своєрідним рекомендаційним листом експертної організації, яка вважається визнаним авторитетом в даній області тощо.

Серед внутрішніх проблем:

- наявність системи менеджменту якості на підприємстві підвищує якість управління на підприємстві в цілому, уможливлює попередження претензій та скарг споживачів, так як значно скорочується рівень браку;

- система менеджменту якості на підприємстві дозволяє значно скоротити витрати на виправлення браку і, відповідно, знизити собівартість продукції. Так зване приховане виробництво (тобто виправлення браку), яке на багатьох підприємствах становить 30-40% трудовитрат виробництва, при впровадженні системи менеджменту якості значно скорочується;

- функціонування системи менеджменту якості передбачає участь усього персоналу в забезпеченні якості на всіх етапах життєвого циклу продукції (від аналізу попиту до технічного обслуговування), що значно підвищує відповідальність за якість праці. Всіх цих проблем можна уникнути, маючи на підприємстві сертифіковану систему менеджменту якості [57; 75; 122].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

При управлінні бізнес-процесами підприємств важливою є автоматизація виробничої діяльності, що сприяє зниженню ризикового профілю, інтеграції програмних продуктів, тим самим підвищуючи надійність і достовірність інформаційного поля. Безумовно, система автоматизації управління бізнес-процесами підприємств є лише інструментом, який забезпечує оперативне отримання управлінської, фінансової та іншої інформації, що в кінцевому підсумку дозволяє приймати правильні рішення.

Відомою та авторитетною для менеджерів є концепція Business Process Management (BPM) – концепція процесного управління організацією (управління бізнес-процесами) не замінює, а доповнює корпоративні системи класу ERP, CRM та ін.

Під методологією (нотацією) створення моделі (опису) бізнес-процесу розуміється сукупність способів, за допомогою яких реальні економічні об'єкти і зв'язки між ними представляються у вигляді моделі.

На ринку IT існує велика кількість нотацій для розробки бізнес-процесів, найпопулярнішими з яких є:

1) SADT (Structured Analysis and Design Technique) – методологія структурного аналізу та проектування, що передбачає функціональне моделювання логістичних систем на базі структурного їх аналізу, декомпозиції на підсистеми, з яких можна виділити підфункції та завдання. Найважливішим недоліком нотації є неможливість її використання для моделювання наскрізних процесів.

2) Нотація EPC (Extended event driven process chain) використовується для опису процесів нижнього рівня та являє собою впорядковану послідовність процесів та функцій (нотація класу workflow). Для кожної функції можуть бути визначені початкові та кінцеві події, учасники, виконавці, матеріальні та документальні потоки, що її супроводжують.

3) Опис бізнес-процесів в UML-нотації (Unified Modeling Language) базується на побудові діаграм, що становлять статичну структуру процесів, а також діаграм, що характеризують фізичні аспекти функціонування системи (діаграми реалізації).

4) BPMN-нотація містить опис умовних позначень для відображення бізнес-процесів та орієнтована як на технічних спеціалістів, так і на бізнес-користувачів. Мова використовує базовий набір інтуїтивно зрозумілих елементів, що дозволяють зрозуміти складні семантичні конструкції.

Функціональність інформаційної системи управління бізнес-процесами підприємства (ІСУБП) визначається в першу чергу її призначенням і метою створення системи подібного рівня на підприємстві. Метою моделі ІСУБП є не автоматизація як така, а автоматизоване управління, спрямоване на підвищення

Відхід від виключно технічної автоматизації існуючих бізнес-процесів, яка використовується в практиці управління до теперішнього часу, і перехід до запропонованої системи автоматизації, орієнтованої безпосередньо на управління бізнес-процесами, дозволяє автоматизувати не тільки самі бізнес-процеси, а й функції управління ними. Подібний підхід до автоматизації дозволяє охопити і інтегрувати інформаційні процеси на всіх рівнях управління, забезпечуючи їх наскрізне проходження з нижніх рівнів на верхні, дозволяючи контролювати виконання бізнес-процесів [28].

На підставі проведеного аналізу щодо виявлення основних інформаційних потреб для забезпечення прийняття управлінських рішень на рівні різних підрозділів і компанії в цілому, структура ІСУБП може бути представлена у вигляді сукупності функціональних модулів, що дозволяють забезпечити автоматизовану обробку і контроль інформації на різних рівнях управління.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Для забезпечення організації збирання, пошуку, оброблення, передачі і зберігання інформації, даних, захисту її від несанкціонованого доступу інформаційна система управління бізнес-процесами підприємства повинна відповідати вимогам (рис. 10.1).

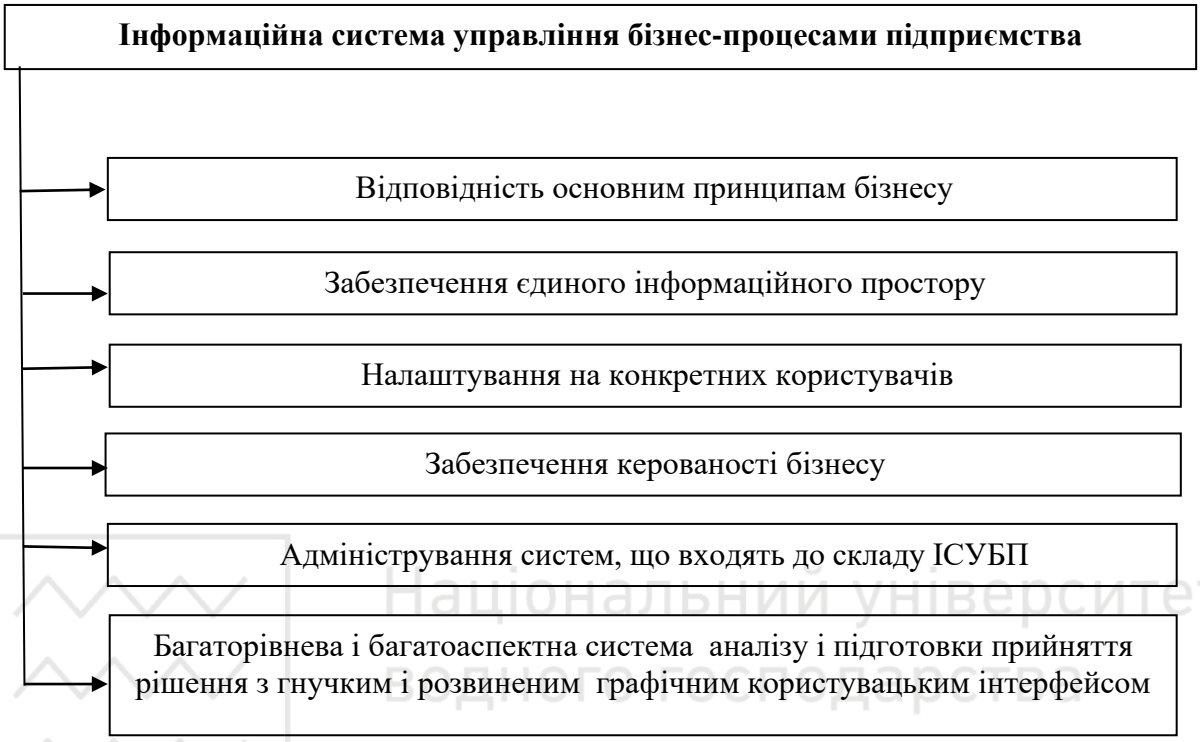

Рис.10.1. Вимоги до інформаційної системи управління бізнес-процесами підприємства

Джерело: узагальнено автором за [38; 122]

В ході дослідження інноваційних технологій з позицій процесно-орієнтованого підходу до управління виникає необхідність побудови на підприємстві процесу пошуку, освоєння і поширення інновацій. У зв'язку з цим доречно чітке визначення цілей управління інноваціями, виділення відповідальних (власник процесу); створення регулярної і регламентованої роботи зі створення нової продукції / послуг; оптимізація бізнес- процесів діяльності (ресурси процесу). Практика інноваційних проектів показує, що найчастіше на підприємствах процес управління інноваціями відсутній або працює неефективно, внаслідок чого спостерігається зниження конкурентоспроможності.

Для впровадження інноваційних технологій на підприємствах необхідний регулярний і безперервний процес, що включає наступні етапи: пошук нових ідей, технологій, рішень; апробація технологій в діяльності підприємства на невеликій ділянці; застосування технології в масштабах всього підприємства; оцінка окупності від застосування інноваційної технології (на основі методу дисконтування).

При цьому, застосування інноваційних технологій має бути синхронізоване зі стратегічним плануванням і системою бюджетування підприємства на основі розробки ефективного механізму управління бізнес-процесами з урахуванням ресурсних можливостей і обмежень, що дозволить підприємству перейти на новий якісний рівень.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Для розвитку та запровадження діджиталізації управлінці суб'єкта господарювання повинні вжити заходів, першочергово, напрямках:

розробки технічних і економічних вимог до інформаційно-комунікаційних технологій і засобів їхньої реалізації;

фінансового та ресурсного забезпечення щодо впровадження нововведень;

збільшення клієнтської бази та підвищення якості інформування їх і персоналу;

розвитку доступу до міжнародних інформаційних ресурсів з метою глобального планування стратегії розвитку компанії;

введення нових структур для інформування та зворотного зв'язку; підготовка персоналу тощо.

Найактивнішою сферою котра отримала найбільшу вигоду від діджиталізації є логістика. Адже логістичні компанії навіть міжнародні можуть бачити потоки своїх товарів у реальному часі (місце їх знаходження), мають можливості не контактуючи с покупцем онлайн надавати товари в потрібній кількості та якості, керувати усіма підрозділами своїх робітників дистанційно за допомогою чат-ботів та особистих чатів.

Позитивна динаміка з'явилась і в державному управлінні за допомогою цифрового збереження документів.

Також одним з важливих факторів впливу на розвиток діджиталізації є регулювання нормативно - правовою базою механізмів запровадження інноваційної політики. Дані нововведення регулюються в Україні понад 200-ма різними документами в яких зазначені основні правові, економічні та організаційні питання.

З метою якісного аналізу діджиталізації в таблиці 10.2. наведено переваги та недоліки процесу діджиталізації.

Таблиця10.2.

Переваги та недоліки діджиталізації

Переваги	Недоліки
Швидкий доступ до будь-яких даних підприємства.	Тривалий час оцифрування даних.
Підвищення ефективності роботи працівників	Потреба у підвищенні кваліфікації працівників у сфері ІТ-технологій.
Зростання продуктивності та зменшення витрат.	Потреба у якісному технічному оснащенні та своєчасному оновленні даних.
Якісна, швидка обробка та формування звітів .	Потреба в постійній технічній підтримці.
Наявність чат-ботів для дистанційної комунікації працівників.	Потреба постійного зв'язку з працівниками.
Покращення обслуговування клієнтів.	Потреба постійної уваги до нововведень галузі.
Менша кількість помилок в розрахунках, аналітиціта плануванні.	Скорочення персоналу.
Підвищення конкурентоспроможності підприємства.	Потреба у перегляді цінової політики.

Джерело: сформовано на основі [11; 14]

Дана таблиця показує які недоліки можуть стримувати розвиток діджиталізації підприємства, якимпотрібно більше приділяти увагу.

За оцінками експертів, понад 60% найбільших компаній світу вже працюють над стратегією цифрової трансформації. За даними індексу оцифрування промисловості Глобального інституту МакКінсі. В даний час Європа має 12% свого цифрового потенціалу, а США 18%. Німеччина має 10% свого цифрового потенціалу, тоді як Великобританія майже зрівнялась з США - 17%. Це чітко показує, що компанії, навіть у промислово розвинених країнах, не

Національний університет
водного господарства
та природокористування
можуть повною мірою використати весь свій потенціал для оцифрування за високої вартості. Україна використовує менше 1% свого цифрового потенціалу.

Через безліч факторі бізнес-середовище потерпіло чимало змін, що вимагають змін моделей управління. Перш за все такі зміни викликало збільшення вимог з боку покупців, трансформація їх споживчої поведінки: тепер в час розвинених технологій потреба в зручності зросла в рази, тому здійснення покупки повинно буди дистанційним (не відвідуючи магазин), оплата також онлайн, через електронні платіжні додатки і мати змогу обирати місце та час доставки за допомогою мобільного додатку, тому наразі замовлення за допомогою вже повсякденних гаджетів. За сучасних обставин такі інтернет - платформи заміняють повноцінно заміняють реальні магазини [18].

10.2. Менеджмент комунікацій: принципи та підходи до становлення ефективного лідера

Найкращі менеджери, як правило, є натхненними та ефективними лідерами. Вони задають тон у своїх сферах, демонструючи своїми діями норми поведінки найманого персоналу. Ефективні лідери часто дають приклад так само, як і керівництво. Мотивація інших до дій і продуктивності - вирішальні елементи ефективного лідерства.

Навички управління людьми (відомі як «м'які навички») важче визначити, ніж технічні навички, оскільки останні включають в себе вміння комунікувати, досягати довіри до своїх розпоряджень, мати терпіння, і простіше кажучи, це навички, які необхідно проявляти на етапах повсякденного адміністрування зі своїми підопічними людьми для досягнення максимальних результатів.

Щоб забезпечити ефективну корпоративну етику, умови для реалізації максимального потенціалу кожного в команді, менеджери повинні створити набір навичок управління, спираючись на успішну відповідну практику. Це необхідно не лише для мотивації кожного члена команди, але й підвищення продуктивності, морального духу персоналу, підтримки та зменшення стресу під час змін, зривів чи невизначеності. Володіння широким спектром навичок управління людьми, які можна використовувати для різних людей та різних ситуацій - єдиний ефективний спосіб досягти цього.

Практика корпоративного управління серед «безпрограшних варіантів» зазначає наступні навички управління людьми.

1. Довіра. Як і в будь-яких стосунках, важлива довіра. І відносини керівник/співробітник нічим не відрізняються. Дуже важливо, щоб керівники показали своїм співробітникам, що вони їм довіряють. Це можна продемонструвати різними способами. Одним із джерел розчарування багатьох співробітників є мікроменеджмент.

Постійне спостереження за своїми командами може призвести до того, що ви втратите загальну картину та будете дратувати членів команди в процесі. Замість цього спробуйте призначити роботу, окресліть очікувані результати, виділіть час для будь-яких запитань і дайте зрозуміти, що ви готові допомогти, якщо виникнуть додаткові запитання.

Коли керівник показує своїм співробітникам, що він їм довіряє, вони візьмуть на себе відповідальність за власну роботу, звертатимуться за порадою лише при потребы.

2. Хороші комунікативні навички є життєво важливими для відмінного менеджера. Визнані лідери повинні вміти представляти ідеї та бачення, щоб надихати інших, підкреслювати важливість завдань, обговорювати подальші кроки з персоналом і спілкуватися з тими, хто їх оточує. Відточуючи ці навички, співробітники матимуть більшу ясність щодо своїх завдань, що призводить до підвищення ефективності.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

3. Здатність мотивувати – непроста якісно важлива особливість спілкування. Далеко не кожне завдання на роботі захоплююче: у кожного є завдання, на які він з нетерпінням чекає і які мотивовані, а також ті, яких відкладати до останнього прийнятного моменту. Коли мова йде про менш захоплюючі завдання, необхідно створити аргументи щодо того, чому щось потрібно робити певним чином, чому це важливо (як для індивідуальних цілей, так і для бізнесу).

4. Терпіння – «the main stone» для керівника. Керування командою часом може бути важкою роботою, може розчарувати, відтак, важливо зберігати терпіння. Зберігаючи спокій, вдається реагувати таким чином, щоб не порушити довіру, не зіпсувати стосунки. Здатність реагувати, не підживлюючи емоціями, інші сприйматимуть як сильний актив, і оскільки співробітники будуть відчувати себе комфортно, ділитися з вами проблемами.

5. Можливість давати кредит довіри. Очевидною інколи є ситуація, коли хтось бере на себе заслугу за завдання, над яким безпосередньо не працював. Менеджеру важливо знати, коли і як віддати належне, похвалити потрібних людей. Це допомагає створити мотивацію, довіру між вами та вашими співробітниками. Переконайтеся, що ви знаєте, над чим працюють ваші співробітники, як вони витрачають свій час, і відстежуйте їхні результати. В результаті уможливлюється усвідомлення індивідуальних зусиль членів команди. Керівнику важливо показати, що це є для нього очевидним, реальну цінність він бачить. Визнання за наполегливу роботу можна надати під час звичайних особистих переговорів або за допомогою фінансово-мотиваційних інструментів визнання.

6. Навички вирішення проблем. Вирішення проблем - ключова частина роботи менеджера. Чудовий менеджер працює над виявленням, попередженням та подоланням різних проблем до того, як вони переростуть у більші проблеми. Помічаючи проблеми до того, як вони наростають, визначаючи корінь проблеми, керівник знімає тиск зі своїх співробітників.

7. Підзвітність. Зрештою, коли ти менеджер, усе залежить від тебе: менеджер несе відповідальність не тільки за свою роботу, але й за роботу своїх співробітників. Хороші менеджери вважають себе відповідальними, коли щось пішло не так, коли мало цінують тощо. Коли співробітники бачать, що їхні керівники несуть відповідальність за їхні дії, вони оцінюють вчинок і повертають його «сторицею».

8. Позитив. Керівники мають забезпечити позитивне ставлення до найманих працівників, їх робочих місць. Варто переконатись, що моральний дух команди високий: намагатись для цього зменшити стрес, зробити роботу веселою за допомогою дружніх змагань тощо.

9. Чесність. Співробітники хочуть розвиватися, отже – необхідно дати їм зворотний зв'язок, який дозволить покращити свою виробничо – побутову ланку. Єдиний спосіб, завдяки якому зворотний зв'язок може привести до справжнього зростання – чесність корпоративного спілкування. Надаючи зворотній зв'язок, менеджер намагається зрозуміти, що сталося, чому це сталося саме таким чином. Це не тільки продемонструє чесність і довіру вашим співробітникам, але й допоможе в розвитку, не підриваючи моральний дух [123; 124].

Шукайте можливості для співпраці зі співробітниками та відділами, практикуючи такі інструменти налагодження комунікації, як: адаптивність, адаптація до мінливих умов бізнесу, побудова продуктивних відносин, співпраця, спілкування, складання консенсусу, дипломатія, емоційний інтелект, проведення групових дискусій, гнучкість, чесність, слухання, невербальне спілкування, терпіння, пунктуальність, побудова відносин, планування, відбір кандидатів на вакансії, підбір персоналу, тактовність, навчання, тімбілдинг, менеджер команди, командний гравець, командна робота, управління часом та ін.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Окремі менеджери можуть брати участь, а можуть і не брати особисту участь у розробці політики та стратегії компанії. Навіть ті, хто цього не робив, повинні вміти планувати. Можливо, керівнику доведеться відкоригувати чи пристосувати чужий план до нових обставин. У будь-якому випадку доведеться зрозуміти, які в розпорядженні є виробничі ресурси, розробити графіки та бюджети, а також призначити завдання та сфери відповідальності.

Початківцям - керівникам слід добровільно допомагати своїм нинішнім керівникам на етапах планування відділів, щоб відточити свої навички.

Варто завчасно зрозуміти осолодіння знаннями та навичками щодо: аналізу бізнес-проблем та витрат; критичного мислення; розробки планів для нового бізнесу; розвитку підприємництва; виявленню інтересів та переваг конкурентів/контрагентів; обґрунтування альтернативних рішень бізнес-проблем, їх рішень; дослідженням професійно-управлінських навиків; стратегічному плануванню; стратегічному мисленню; використанню інформаційних технологій для полегшення прийняття рішень; розробці та написанню пропозицій для бізнес-ініціатив, бо проектів; управління проектами; використанню програмного забезпечення для планування та ін.

Практика підказує, що для свого позиціонування варто наводити в резюме список управлінських навичок, серед яких: пунктуальність, досягнення цілей, адаптивність, адміністративні та аналітичні здібності, управління бюджетом, керування бізнесом, Business Storytelling, співпраця, комунікація, управління конфліктами, критичне мислення, прийняття рішень, делегування, розвиток, дипломатія, емпатія, розуміння фінансового менеджменту, гнучкість, цілеспрямованість, постановка цілей, чесність, лідерство, логічне мислення, мотивація, ведення переговорів, невербальне спілкування та вербальна комунікація, професіоналізм, управління проектами, відповідальність, стратегічне планування /мислення, успіх, тімбілдинг, управління часом та ін. [117].

Важливо налагодити в колективі атмосферу довіри до колег, впевненості в своїх комунікаційних результатах, дієвості принципів справедливості та прозорості адміністративних рішень. Визначальними інструментами вітчизняна практика корпоративного управління та міжнародний досвід зазначають наступні .

1. Побудова хороших робочих відносин з людьми на всіх рівнях. Найважливіша управлінська навичка – це здатність будувати добрі стосунки з людьми на всіх рівнях. Один з підходів - створення «високоякісних зв'язків» через шанобливе спілкування.

2. Ефективне визначення пріоритетів завдань для себе та своєї команди. «У кожного з нас є величезна кількість речей, які ми хочемо або повинні зробити», — каже Біркіншоу. «Нам і членам нашої команди вимоги часто можуть здатися непосильними. Ось чому визначення пріоритетів - друга найважливіша управлінська навичка».

3. Врахування багатьох факторів при прийнятті рішень. Варто використовувати офіційний структурований процес для ретельного продумування проблеми, включаючи аналіз ризику та вивчення етичних міркувань.

4. Знання ключових принципів хорошого спілкування. Управління полягає в тому, щоб робити речі, працюючи з людьми. Зробити це можна лише за умови ефективного спілкування. Чіткі, стислі, конкретні, правильні, послідовні, повні, ввічливі — можуть допомогти вам донести своє повідомлення більш чітко.

5. Розуміння потреб різних зацікавлених сторін і належне спілкування з ними. Коли управління поєднує кілька проектів, напрямків, продуктів тощо, важливо розвинути хороший аналіз зацікавлених сторін і навички управління зацікавленими сторонами.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

6. Об'єднання людей для вирішення проблем. Є дуже багато причин, чому варто зібрати команду досвідчених людей. Збір людей для мозкового штурму — це гарний початок, але також необхідно розуміти структуровані процеси вирішення проблем, знати, як добре проводити зустрічі, і бути вмінням керувати груповою динамікою.

7. Розробка нових ідей для вирішення проблем клієнтів. Зараз величезна кількість продуктів і послуг продається на основі оцінок та відгуків клієнтів. Щоб отримати найкращі відгуки, вам потрібно надати те, що надзвичайно добре відповідає потребам клієнтів. Такі підходи, як дизайнерське мислення та етнографічні дослідження, можуть допомогти вам розробити продукти, що приносять велике задоволення, а картування досвіду клієнтів може допомогти вам створити задовільну подорож клієнта.

8. Культивування відносин з клієнтами. Коли ви маєте справу зі споживачами, отримаєте чудове уявлення про групи клієнтів, сегментуючи свій ринок і розробляючи персони клієнтів, які представляють ці різні сегменти.

9. Зміцнення довіри у вашій команді. Коли люди не довіряють один одному в команді, вони витрачають величезну кількість часу на політику. Щоб зміцнити довіру, ви повинні бути прикладом, спілкуватися чесно та відкрито, пізнавати людей як людей, уникати звинувачень і відмовляти від поведінки, яка порушує довіру.

10. Використання емоційного інтелекту. Усі менеджери потребують емоційного інтелекту, щоб бути ефективними: це означає володіти самосвідомістю, самоконтролем, мотивацією, емпатією та соціальними навичками [118].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

10.3. Інноваційні інструменти в системі менеджменту

Реінжиніринг бізнес- процесів

Реінжиніринг бізнес-процесів (BPR – Business process reengineering) визначається, як «фундаментальне переосмислення і радикальне перепроектування бізнес-процесів (БП) для досягнення корінних поліпшень в основних показниках діяльності підприємства».

Метою реінжинірингу бізнес-процесів (РБП) є цілісне і системне моделювання і реорганізація матеріальних, фінансових і інформаційних потоків, направлена на спрощення організаційної структури, перерозподіл і мінімізацію використання різних ресурсів, скорочення термінів реалізації потреб клієнтів, підвищення якості їх обслуговування.

Інжиніринг бізнес-процесів включає реінжиніринг бізнес-процесів, що проводиться з певною періодичністю (наприклад, один раз в 5–7 років) і подальше безперервне поліпшення бізнес-процесів шляхом їх адаптації до зовнішнього середовища, що змінюється.

Практика господарювання визначала умови ведення підприємницької діяльності як умови невизначеності, а різки зміни — флуктуаціями. Коронакриза зумовила флуктуації у всіх сферах: економічній, політичній, соціальній, навіть, екологічній та культурній. Це, у свою чергу, змушує підприємства до глибоких трансформацій. Досвід провідних країн показує, що за допомогою інструментів державного регулювання можна впливати на покращення ситуації, але це не дієво у довгостроковій перспективі та не завжди ефективно. Тому дуже важливим є розробка нових інструментів та методик трансформації бізнесу.

На часі – організація процесів реінжинірингу як основи оптимізації своїх бізнес-процесів. Реінжиніринг бізнес- процесів застосовують з метою:

— здійснення значного покращення самого підприємства в цілому задля якісного переходу до наступного рівня ефективності його діяльності: основним маркером щодо

Національний університет
водного господарства
та природокористування

оцінки результату проведеного реінжинірингу бізнесу є досягнення прориву у функціональних підрозділах підприємства з попередньо визначеними цілями, які б характеризували реалізацію стратегії підприємства;

— радикальної зміни підприємства, що передбачає переорганізацію бізнес-процесів з метою підвищення ефективності. Оцінкою результативності реінжинірингу є рівень інноваційності підприємства, а саме: масштаб запровадження продуктових, маркетингових та організаційних інновацій; всеосяжне використання наявного інноваційного потенціалу; підвищення конкурентоспроможності підприємства (таблиця 10.3).

Таблиця 10.3.

Зв'язок між рівнями, процедурами та результатами реінжинірингу

Рівні	Процедури	Результати
1	2	3
Бізнес-процеси управління	Перегляд політики і цілей. Зміна структури та персоналу. Аналіз та контроль керівництва	Досягнення стратегічних цілей та конкурентоспроможності
Бізнес-процеси операційної діяльності	Підвищення якості продукту/послуги. Автоматизація основних засобів	Забезпечення доходу підприємства та задоволеності споживачів.
Бізнес-процеси забезпечення	Скорочення часу, витрат та персоналу на виконання процесів. Мобілізація ресурсів. Зміна деяких процесів	Забезпечення фінансовими, кадровими та інженерно-технічними ресурсами

Можна стверджувати, що основу поняття "реінжиніринг" складає акцентування уваги на терміні "бізнес- процес". За визначенням М. Хаммера, бізнес-процес — це сукупність різних видів діяльності, в рамках якої "на вході" використовується один або більше видів ресурсів, і в результаті цієї діяльності "на виході" створюється продукт, що становить цінність для споживача [121].

Результативною альтернативою оцінювання проблемності є проведення його щодо того стану бізнес-процесів, в якому вони перебувають на момент здійснення такої оцінки. Шкала цієї оцінки теж знаходиться в межах від 1 до 5, де:

1) процес позбавлений всіх дефектів, у ньому немає недоліків, є поліпшення в роботі, зміни плануються в майбутньому;

2) раніше було досягнуто підвищення якості, уже розроблені критерії щодо дефектів, плануються зміни в майбутньому;

3) дані методи є ефективними, періодично проводяться заходи для покращення якістю, розроблялися критерії щодо дефектної продукції;

4) бізнес-процес має деякі недоліки, які потребують істотних заходів для виправлення ситуації, проводяться заходи для покращення якості;

5) процес є неефективним /не діє, є недоліки, які вимагають кардинально нових заходів, основні заходи щодо управління якістю не проводять ся.

Застосування реінжинірингу бізнес-процесів в умовах коронакризи актуалізує застосовування наступних інструментів удосконалення певних бізнес-процесів:

— комунікація: використання CRM-систем як єдиний захищений комплекс для делегування повноважень, спілкування та контролю за виконаною роботою (внутрішня комунікація);

— створення цифрового електронного підпису для реалізації можливості підпису документів (зовнішня комунікація);

— фінанси: користування сервісами безпечного переказу грошей за сировину,

Національний університет
водного господарства
та природокористування
матеріали або отримання грошей після продажу готової продукції чи надання послуг; впровадження автоматичних сервісів складання фінансової звітності);

— кадрова політика: внутрішній перерозподіл повноважень шляхом передачі їх на аутсорсинг; налагодження онлайн-відносин з HR-агенствами;

— маркетинг: перерозподіл коштів на рекламу в онлайн-сегмент; пошук найбільш віддалених ринків збуту (співпраця з поштовими сервісами для доставки).

Ефективний комплекс вищезазначених дій дасть реалізувати реінжиніринг бізнес-процесів за нових умов функціонування, вибудувати ефективну методику трансформацій в умовах флуктуацій.

Процес реінжинірингу бізнес - процесів вимагає застосування системного підходу до аналізу зовнішнього середовища та структурування бізнес-процесів. Можна стверджувати, що за законом Парето 20% реорганізованих бізнес-процесів дасть змогу на 80% підвищити їх ефективність.

Основним інструментом в умовах коронакризи є діджиталізація, інструменти якої слід застосувати в управлінні бізнесом. Невідомо скільки часу підприємствам залишається працювати в такому режимі, а тому в кінцевому підсумку переможе той, хто реалізує новітні гнучкі підходи до управління бізнес-процесами.

На кінцевий результат реінжинірингу впливає сукупність ключових факторів, серед якихдл вітчизняних суб'єктів:

— організаційні: створення цілісної організаційної структури або створення групи відповідальних за здійснення необхідних завдань підприємства; розподіл чітких обов'язків членів групи; мотивація персоналу підприємства для необхідності здійснення процесу реінжинірингу; залучення кращих креативних співробітників, що мають великий потенціал та готові до змін на підприємстві);

— ресурсні (опис необхідних матеріально-технічних і кадрових ресурсів для здійснення реінжинірингу бізнес-процесів);

— фінансові (наявність грошових коштів для реалізації обґрунтованих заходів здійснення реінжинірингу);

— інноваційні (забезпечення реінжинірингу бізнес- процесів з урахуванням функцій підприємства та на основі впровадження інноваційних товарів, послуг чи технологій) [31]

Для компаній з високою мірою диверсифікації бізнесу, різноманіттям партнерських зв'язків реінжиніринг бізнес-процесів: визначення оптимальної послідовності виконуваних функцій, яке приводить до скорочення тривалості циклу виготовлення і продажу товарів і послуг, обслуговування клієнтів, слідством чого служить підвищення оборотності капіталу і зростання всіх економічних показників фірми; оптимізацію використання ресурсів в різних бізнес-процесах, в результаті якої мінімізуються витрати виробництва і звернення і забезпечується оптимальне поєднання різних видів діяльності; побудову адаптивних бізнес-процесів, націлених на швидку адаптацію до змін потреб кінцевих споживачів продукції, виробничих технологій, поведінка конкурентів на ринку, отже, підвищення якості обслуговування клієнтів в умовах динамічності зовнішнього середовища тощо.

Організація робіт з реінжинірингу бізнес-процесів має свою специфіку.

Проектування сукупності взаємозв'язаних бізнес-процесів підприємства передбачає проведення трудомісткої роботи по їх моделюванню і подальшому перетворенню. Як правило, роботи по бізнес-реінжинірингу проводяться не менше чим протягом одного року.

Ідентифікація бізнес-процесів передбачає постановку проблеми, робіт по бізнес-реінжинірингу (які здійснюють менеджери верхньої ланки управління підприємством - особи, що приймають рішення).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

На стадії ідентифікації бізнес-процесів виконуються наступні роботи:

Формулювання місії суб'єкта господарської діяльності;

Визначення ключових чинників успіху (7–8 чинників): тривалість, витрати, якість, сервісне обслуговування і так далі

3. Виявлення основних видів бізнес-процесів, що як існують, так і перспективних (10–15 процесів):

оцінка бізнес-процесів по мірі реалізації ключових чинників успіху;

ранжирування бізнес-процесів з вказівкою пріоритетів реінжинірингу;

неформальний опис особливостей бізнес-процесів;

специфікація існуючих забезпечуючих виробничих і інформаційних технологій;

опис можливих сценаріїв розвитку підприємства: поява нових технологій, ресурсів, зміна поведінки клієнтів, партнерів, конкурентів;

визначення обмежень, пов'язаних з рівнем кваліфікації персоналу фірми, технічній оснащеності виробництва і так далі;

виявлення зовнішніх рисок забезпечення фінансовими ресурсами, надійності партнерів;

виявлення основних видів бізнес-процесів, що як існують, так і перспективних.

Коучинг

Підприємства постійно вдосконалюють використовувані ними технології управління. Здебільшого в разі впливу на кадровий потенціал доводиться вибирати підхід залежно від співвідношення «витрати – отриманий ефект». Використання коучингу в бізнесі дозволяє вирішувати низку важливих для підприємства завдань, зокрема: результативно управляти виробничими змінами; сприяти формуванню ефективно діючих трудових колективів та виробничих команд; впливати на досягнення конкурентних переваг підприємства; мінімізувати плинність кадрів, мотивувати персонал; ефективно управляти часом; формувати корпоративну культуру; сприяти формуванню позитивного іміджу компанії на ринку та в галузі тощо.

Як свідчить практика, активне використання коучингу сприяє подоланню перешкод у відносинах між працівниками, знижує рівень стереотипності мислення, позитивно впливає на активізацію креативного мислення та вирішення виробничих завдань нестандартними методами, що уможливлює досягнення кращих показників роботи.

Імплементація коучингу розглядається з двох позицій:

- як вплив на розвиток і вдосконалення компетентностей працівника;
- як вплив на розкриття кадрового потенціалу працівників.

Коучинг доцільно застосовувати з метою здійснення консалтингу у сфері управління, а не навпаки. На відміну від бізнес-консультанта, коуч не надає порад, не демонструє своєї думки, не приймає будь-яких рішень, не вказує на те як і що доцільно робити. Завдання - допомогти керівникові усвідомити цілі, причини невдач та перемог, сформувати вектор зміни поведінки керівника.

Коуч і ментор – не синоніми. Ментор основною риторикою має: «роби як я — ось так і ось так». Коуч шукає відповіді на ваші питання і запити у вас самих, тим самим буде розкривати й показувати ваш внутрішній потенціал. Ставитиме питання, відповідаючи на які, ви отримаєте глибоке усвідомлення своєї ситуації. Зазвичай це питання, які люди не хочуть ставити собі самі і відповіді на які не завжди хочуть визнавати.

У коучингу є кілька напрямів, але загалом його можна розділити на два — life-коучинг і бізнес-коучинг.

Лайф-коучинг — різновид коучингу, покликаний наповнити життя замовника (працівника, вткоанвця) повнотою та гармонією. Не варто плутати такого коуча з психологом.

Національний університет
водного господарства
та природокористування
Якщо психолог намагається з'ясувати причину проблеми, заглиблюючись в минуле людини, то лайф-коуч допомагає в досягненні поставленої мети, працюючи з сьогоденням і майбутнім.

Life-коучинг практикують в ситуаціях, коли**:** ваші дні стають сірими, монотонними, і здається, що в житті нічого не відбувається; вам не вдається досягти поставлених цілей; вам чогось не вистачає, а чого саме — не зрозуміло; у вас проблеми в особистому житті або на роботі; ви хочете збільшити дохід, позбутися фінансових блоків і негативних переконань; поточна робота здається вам безперспективною.

Бізнес-коучинг — зазвичай робота з першими особами суб'єкта (топменеджерами та власниками). Формат роботи в бізнесі може бути як індивідуальний (для керівника або власника бізнесу), так і командний (для роботи з топменеджерами). В обох випадках спільна робота коуча і клієнта орієнтована на цілі і завдання насамперед організації.

У даний час зростає потреба компаній у працівниках, які виявляють ініціативу, відповідальність та усвідомленість. Це призводить до того, що елементи коучингу починають впроваджуватись і на рівні лінійного менеджменту [96]

Коуч позиціонується як пер сональний тренер, який працює з динамічними людьми, які націлені на отримання результату від своєї праці в максимальному обсязі, він допомагає працівникам зрозуміти і сформувати особисто план дій для Зважаючи на міжнародний досвід коучингу, доцільно дослідити його диференціацію за видами.

Кому підходить професія коуч? У цю професію може прийти людина, яка має будь-яку сферу діяльності. Коучинг може бути пов'язаним зі спортом, бізнесом, педагогікою та іншими професіями. Тому досвід у цих професіях дуже цінується. Також великим плюсом буде знання психології, проте найголовніше – це вміння розкрити внутрішні таланти співрозмовника. Не менш важливими є й особисті якості коуча. Щоб успішно працювати з клієнтами, коуч повинен мати такі якості: обізнаність у різних сферах життя; вміння підтримати розмову на різні теми; комунікабельність, вміння вислухати та встановити довірливі відносини з різними людьми; аналітичні здібності та вміння робити правильні висновки; креативність та індивідуальний підхід до кожного клієнта; щире бажання допомагати людям; впевненість у собі та позитивне відношення до життя; вміння задавати питання та відповідати на питання, задані клієнтом.

Професійний коуч має постійно розвивати свої навички та поглиблювати знання, вчитися новому. Яка освіта потрібна, щоб стати коучем? На сьогоднішній день, щоб проводити тренінги, потрібно мати певні професійні знання. У вас має бути вища освіта, без якої буде вкрай важко набрати клієнтську базу та довести свою профпридатність. Якщо ви раніше працювали менеджером, соціологом, психологом, юристом, викладачем у навчальному закладі, займалися бізнесом чи політикою, або ж були директором підприємства, вам будуть дуже корисні знання, отримані в даних професіях [35].

Аутсорсинг

Дослідження зарубіжної практики показало, що завдяки аутсорсингу стало можливим забезпечити високі темпи економічного розвитку в Японії, США, Німеччині, Франції та ін.

Для вітчизняних підприємств дана сфера є відносно новою, її розвиток стримує низький рівень теоретичного опрацювання та недосконала практична реалізація. Отже, актуальності набувають питання щодо розробки способів застосування аутсорсингу в різних сферах діяльності та в бухгалтерському обліку, зокрема.

Поняття «аутсорсинг» в українському законодавстві відсутнє. Термін «аутсорсинг» в перекладі з англійської мови означає «використання чужих ресурсів». На думку американських вчених аутсорсинг – «це виконання окремих функцій або бізнес-процесів

Національний університет
водного господарства
та природокористування
зовнішньою організацією, що має необхідні для цього ресурси, на основі довгострокових угод».

Україна, за даними американської консалтингової компанії "A.T. Kearney" зберігає своє 24 місце в ТОП-25 глобального рейтингу "Global Services Location Index", GSLI. Аутсорсинговий потенціал кожної з 55 країн – учасниць рейтингу оцінюється за 38 показниками, порівнюючи фінансову привабливість, професіоналізм і наявність необхідного людського ресурсу, а також бізнес-середовища [113].

В економічній літературі немає єдиного підходу до напрямків класифікації видів та форм аутсорсингу, що ускладнює вибір підприємствами функцій, які можна передати зовнішнім виконавцям, а відтак, зменшує ефективність аутсорсингової діяльності.

Пропонуємо послуги аутсорсингу класифікувати за наступними ознаками:

1) залежно від функцій, що передаються на аутсорсинг: ІТ-аутсорсинг, аутсорсинг бізнес-процесів, виробничий аутсорсинг, аутсорсинг персоналу, аутсорсинг знань.

2) залежно від сфери використання аутсорсингу: функціональний, операційний, ресурсний.

3) залежно від групи бізнес-процесів, які передаються на аутсорсинг: аутсорсинг процесів управління; аутсорсинг основних процесів підприємства; аутсорсинг забезпечувальних процесів підприємства.

Аутсорсинг бухгалтерських послуг – це послуга, завдяки якій сучасні підприємства мають можливість доручити виконання складних завдань більш компетентним компаніям, що здатні допомогти в питаннях ведення бухгалтерського обліку та оцінити можливості посилення конкурентоспроможності підприємства. Такі завдання якісно виконують консалтингові та аудиторські компанії, співробітники яких постійно підвищують свою кваліфікацію не лише у напрямку фінансового, податкового та управлінського обліку, але й економічного аналізу та фінансового менеджменту. Це дозволяє не лише фокусувати увагу на достовірному відображенні фактів господарської діяльності компаній, але й на пошуку резервів шляхом більш раціонального використання наявного у розпорядженні підприємства майна.

Аутсорсинг бухгалтерського обліку є окремим випадком аутсорсингу бізнес-процесів та одним із способів бухгалтерського забезпечення діяльності підприємства. Він передбачає винесення функцій, пов’язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності на підприємстві за межі компанії, передачу їх для виконання аутсорсеру.

Аутсорсинг бухгалтерських послуг має значну кількість переваг, і одна з таких переваг полягає в тому, що послуги бухгалтера, які надаються зовнішньою компанією, на ділі мають значно нижчу вартість. Іншими словами, компаніям немає необхідності витрачати ресурси, кошти і час на те, щоб знайти фахівця і облаштувати його подальшу робочу зайнятість. До того ж багато хто прагне заощадити на оренді приміщень, не допустити зайвих витрат. Так, аутсорсинг нівелює труднощі, пов'язані з розглядом посад, встановленням заробітної плати, вирішенням багатьох питань.

Аутсорсинг дозволяє оптимізувати податки. Спеціалізована бухгалтерська компанія узагальнює досвід сотень своїх клієнтів з найрізноманітніших сфер бізнесу. При оподаткуванні аутсорсингу важливим є те, що отримані послуги замовник може включити до витрат і до податкового кредиту з ПДВ (п. 198.1-198.3 Податкового Кодексу України) в повному обсязі, в свою чергу, виконавець відповідає за надані послуги (виконані роботи), зокрема щодо дотримання якості, строків та інших умов, визначених у договорі.

Суттєвою перевагою аутсорсингу є зниження ймовірності махінацій з боку найманого персоналу підприємства, адже аутсорсер не має реального доступу до грошей, чи інших

Національний університет
водного господарства
та природокористування
матеріальних активів, а також здатний оцінити ефективність їх витрат порівняно з усередненими показниками на ринку.

Аутсорсинг передбачає юридичний супровід в частині ведення обліку та формування звітності, розробки облікової політики, комп'ютеризації обліку, використання інформаційних технологій, взаємодії з фіскальною службою.

Практична доцільність аутсорсингу може бути обґрунтована розрахунково, на основі оптимізації наступних показників:

співвідношення витрат на власне виробництво з витратами на аутсорсинг, оцінки доданої вартості, врахування витрати часу на виконання бізнес-процесів;

визначення взаємозв'язку профільних і допоміжних функцій підприємства їх впливу на основну діяльність;

визначення зміни витрат підприємства при переході на аутсорсинг, аналізу фінансово-економічної ефективності різних сценаріїв аутсорсингу шляхом імітаційного моделювання тощо.

Кількісно здійснити оцінку ефективності бухгалтерського аутсорсингу можна шляхом порівняння обсягу витрат у випадку ведення бухгалтерського обліку власною бухгалтерією і витрат, пов'язаних з оплатою сторонньому підприємству послуг з бухгалтерського аутсорсингу. Якщо співвідношення обсягу витрат на утримання власної бухгалтерії до обсягу вартості послуг аутсорсера більше одиниці, то в даному випадку необхідно надати перевагу послугам аутсорсера. Якщо ж це співвідношення менше одиниці, то підприємству необхідно зберегти бухгалтерську службу як власний структурний підрозділ.

Ряд авторів в своїх публікаціях звертають увагу на те, що варто визначати доцільність аутсорсингу орієнтуючись на наступні критерії:

визначення співвідношення витрат на власне виробництво з витратами на аутсорсинг, оцінки доданої вартості, врахування витрати часу на виконання бізнес-процесів;

розрахунок точки беззбитковості, економії коштів від виконання певних функцій, зміну їх рентабельності ;

визначення взаємозв'язку профільних і допоміжних функцій підприємства їх впливу на основну діяльність;

визначення зміни витрат підприємства при переході на аутсорсинг, аналізу фінансово-економічної ефективності різних сценаріїв аутсорсингу шляхом імітаційного моделювання тощо

Окрім кількісних, варто використовувати й якісні методи оцінки ефективності бухгалтерського аутсорсингу, зокрема:

ступінь досягнення цілей та завдань, поставлених перед системою обліку;

економічна ефективність за рахунок перевищення вигод над витратами ресурсів або ж зниженням штрафів;

релевантність та оперативність надання користувачам облікової інформації, необхідної для прийняття рішень управлінським персоналом;

зниження кількості бухгалтерських помилок завдяки веденню обліку аутсорсинговою компанією [21].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

ВИСНОВКИ

Господарська діяльність може бути успішною лише за чіткого визначення цілей функціонування та злагодженої роботи менеджменту з досягнення запланованого. Безперечно, бухгалтерський облік є ключовим інструментом досягнення стратегії та успішного управління різними напрямами діяльності суб'єкта. Однак, філософія сучасної економіки примушує сміливо і без компромісів розділити облік на технічну роботу (без точності та своєчасності якої неможливе отримання необхідної достовірної інформації) та управління.

Саме останньому присвячене видання «Бухгалтерський облік в управлінні» – відобразити бухгалтерський облік як мистецтво управління інформацією про використання різних ресурсів суб'єкта господарської діяльності відповідно до поставлених користувачами завдань і цілей.

У підручнику представлено спробу «інноваційно», за викликами часу підійти до розгляду бухгалтерського обліку: не просто як до інформаційної системи, призначеної своєчасно та у повній мірі підготувати необхідні фінансові звіти для зовнішніх та/або внутрішніх користувачів, але й також як до гнучкого інструменту побудови та реалізації економічної політики. При цьому, слід урахувати наступне:

1) Бухгалтерський облік – невід'ємна частина системи управління суб'єктів як підприємницької, так і непідприємницької діяльності різних форм власності. Лише за правильного своєчасного бухгалтерського обліку фактів господарського життя можливе досягнення збалансованого розвитку операційної діяльності. Основним завданням організації бухгалтерського обліку є відповідність суб'єкта організаційним та технологічним особливостям, що передбачені в його установчих документах, спрямованість на розроблену управлінським складом стратегію розвитку. Облік формує основу обліково-аналітичного забезпечення на етапах прийняття рішень управлінцями.

2) Діяльність підприємств, установ, організацій в сучасних економічних формаціях передбачає об'єднання усіх господарських функцій і створення єдиного інформаційного простору. Функціонування таких систем сприяє результативній передачі інформації для формування управлінських рішень з метою реалізації запланованих показників, або їх оперативного коригування відповідно до побудованих прогнозів.

3) Управлінська звітність - основний інструмент впливу на господарську діяльність та контроль за виробничими процесами. Використання управлінської звітності базується на організації детальних розрізів бухгалтерського обліку, які б дозволили формувати звіти на запити менеджерів різних напрямів за різними ступенями деталізації. Основне завдання розробки ефективної та корисної системи управлінської звітності - налаштування комунікативних зв'язків між менеджерами та бухгалтерською службою, адже такий формат уможливить досягнення визначених цілей розвитку, представлення інформаційного контенту у зручному для користувачів вигляді.

4) Трансформації господарських відносин останніх років характеризувалися кардинально різними позиціями відносно планування та прогнозування господарської діяльності. Основним завданням бухгалтерського обліку в процесі прогнозування є надання повної інформації про попередні періоди для встановлення динаміки та визначення трендів у розвитку діяльності суб'єкта господарювання. Це дозволяє встановити реальні прогнозні оцінки та організувати усі виробничі ресурси з метою втілення в життя побудованих планів.

5) Вартісний критерій – основа інтегрованої системи бухгалтерського обліку суб'єкта. Для організації кругообігу капіталу, спрямованого на інтенсивне відтворення ресурсів, необхідною є ефективна політика ціноутворення. Виходячи зі стратегії діяльності суб'єкта

Національний університет
водного господарства
та природокористування
господарювання, обліковий підрозділ повинен скласти та запровадити механізми формування ціни на товари (роботи, послуги), рівень якої сприяв би відновленню витрачених ресурсів, дозволяв сформувати «запас фінансової міцності» на кризові періоди. Обліковому підрозділу доцільно встановити окремий аналітичний облік операцій, що призводять до трансфертного ціноутворення, обґрунтувати механізми формування ціни, що обумовили вибір медіанного рівня прибутку, оптимальний рівень оподаткування тощо.

6) Проблема ціноутворення втілюється не лише на рівні окремих господарських операцій, але й суб'єкта в цілому (першочергово, коли питання стосуються процесів продажу, реорганізації). Вибір методу оцінки залежить від умов договору продажу, чи цілей реорганізації. Однак, незалежно від обраного методу, він повинен бути обґрунтованим і надавати об'єктивне вартісне відображення цінності активів.

7) Фінансові показники результативності діяльності в сучасному суспільстві – не єдиний індикатор успішності. В умовах прагнення нашої країни до гармонійного здорового життя на передній план виступає як рівень комфорту нашої професійної діяльності, так і спрямованість на використання сучасних інноваційних технологій. Саме збалансована система показників є спробою вибудувати пріоритетні напрями розвитку господарювання суб'єкта в збалансованому соціально-економічному та екологічному поєднанні.

8) Уміння спрямовувати фінансові та інші ресурси не лише на господарську діяльність, але й соціальні програми, захист навколишнього середовища, розвиток людських ресурсів - показники майстерності управління та турботи менеджерів на всіх адміністративних рівнях. Власне, підтримання філософії сталого розвитку - основне завданням господарської діяльності. Завдання бухгалтерського обліку в даному випадку полягають у двох базових положеннях: організації аналітичного обліку операцій, пов'язаних із напрямами сталого розвитку; підготовці інтегрованої звітності про види та обсяги витрачених ресурсів на внутрішні Програми сталого розвитку.

9) Формування системи бухгалтерського обліку ґрунтується на одному із важливих принципів – безперервності. Однак, бухгалтер у ролі менеджера повинен усвідомлювати відповідальність за побудову такої системи облікового забезпечення, яка б сприяла зниження рівня загрози ризиків різного характеру. Це можливо досягти за рахунок своєчасної підготовки необхідної для управлінських рішень інформації, використання облікових методів резервування та оцінки, що дозволяють запобігти ризикам та/або зменшити наслідки їх негативного впливу на фінансових стан і результати діяльності суб'єкта господарювання в цілому.

10) Побудова системи облікового забезпечення управління діяльністю повинна орієнтуватися на: досягнення високої якості організації та ведення бухгалтерського обліку; підготовку звітності з урахуванням цільових управлінських запитів, показники якої б виступали індикаторами якості фінансово-господарських операцій. Все це у комплексі формує цілісну систему якості облікової інформації, суб'єкти підготовки якої за рахунок розуміння філософії бізнесу спроможні сформувати чіткий та конструктивний формат оцінки та моніторингу рентабельності господарювання.

В підручнику розкрито найбільш актуальні особливості обліково-аналітичного та організаційного забезпечення системи менеджменту суб'єкта на етапах оперативного та стратегічного управління.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичним викладенням наводяться приклади, що сприяють засвоєнню матеріалу.

Для зручності користування значну частину інформації систематизовано в додатках.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

При підготовці розділів враховано вимоги чинних нормативних актів з питань бухгалтерського та податкового обліку, а також коментарі фахівців щодо застосування окремих положень.

Зміст розділів впродовж тривалого проміжку часу апробовано: при проведенні наукових досліджень та в навчальному процесі Національного університету Національного університету водного господарства та природокористування; на практичних семінарах з фахівцями – обліковцями, керівниками підприємств на бюджетних установ Рівненщини; в діяльності ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія».

Колектив авторів щиро надіється, що матеріали нашої праці стануть ще одним корисним джерелом інформації Вашої повсякденної професійної діяльності. Успіхів нам на вітчизняних освітніх та фінансово-економічних теренах!

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Тести для перевірки знань

1. Первісна вартість оприбуткування основних засобів не включає:
- ○ списані матеріали на установку, монтаж, налагодження основних засобів
- ○ витрати на сплату відсотків за користування кредитом (актив є кваліфікованим)
- ● суму ПДВ в розрахункових документах (підприємство – платник ПДВ)
- ○ вартість основних засобів відповідно до накладних постачальника
- ○ заробітну плату працівника, задіяного на монтажі одержаного ОЗ

2. Витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, списуються в бухгалтерському обліку на витрати періоду у випадках:
- ○ якщо вони не перевищують 10% від балансової вартості такого ОЗ
- ○ якщо внаслідок ремонту очікується від використання активу зростання економічних вигод
- ○ в будь-яких випадках вартість ремонтних робіт підлягає капіталізації
- ● якщо внаслідок ремонту не очікується від використання активу зростання економічних вигод
- ○ якщо відремонтований актив планується для продажу

3. До первісної вартості запасів включаються:
- ○ заробітна плата матеріально відповідального працівника – комірника
- ○ списана на витрати недостача запасів, виявлена при оприбуткуванні
- ● витрати, пов'язані з доставкою запасів на підприємство
- ○ витрати на збут за відповідний період
- ○ всі перелічені витрати

4. На дату річного балансу запаси (в обліковій політиці підприємства затверджена переоцінка):
- ○ вибірково інвентаризують за матеріально відповідальними особами
- ○ обліковуються за чистою вартістю реалізації
- ● обліковуються за найменшою з двох оцінок: за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації
- ○ обліковуються за справедливою вартістю
- ○ переоцінені запаси визнаються в обліку на позабалансових рахунках

5. На дату складання балансу є сальдо по рахунках:
- ○ фінансових результатів фінансових операцій (рах.792)
- ○ загальновиробничих витрат (рах.91)
- ○ адміністративних витрат (рах.92)
- ● нерозподіленого прибутку або непокритих збитків (рах.441 або 442)
- ○ фінансових результатів операційної діяльності (рах.791)

Національний університет
водного господарства
та природокористування

6. Для принципу обачності характерно :
- розкриття подій відповідно до їх сутності
- дотримання принципу за вибором керівника підприємства
- відображення операцій в національній валюті
- запобігання заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів
- правильної відповіді немає

7. Непокриті збитки підприємства (рах.442) можуть погашатись:
- за рахунок адміністративних витрат
- за рахунок резервного капіталу
- за рахунок інших операційних витрат
- за методом, визначеним керівництвом підприємства
- за рахунок вилученого капіталу

8. Забезпечення можуть створюватись:
- на покриття збитків операційної діяльності
- на ліквідацію наслідків стихійних явищ
- на проведення ремонтних робіт
- на забезпечення матеріального заохочення
- на відрядження адміністративного персоналу

Національний університет
водного господарства
та природокористування

9. Серед критеріїв визнання доходу від реалізації продукції :
- передача покупцеві ризиків на товар
- сума доходу не може бути достовірно визначена
- в результаті операції не відбудеться збільшення економічних вигод підприємства
- передача ризиків та контролю покупцеві
- достовірна оцінка активу, передача ризиків, контролю та управління активом, що реалізується

10. Для обліку основного засобу, що перебуває в операційній оренді, характерно:
- відображається орендарем як невиробничий ОЗ
- орендна плата списується на рахунок нерозподіленого прибутку
- відображається орендарем за справедливою вартістю
- амортизацію нараховує орендодавач
- орендар обліковує актив на своєму балансовому обліку

11. До "інших доходів" відносять:
- дохід від дооцінки оборотних активів
- дохід від реалізації оборотних активів
- дохід від списання кредиторської заборгованості
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- дохід, визнаний на суму фактичної амортизації безоплатно одержаного необоротного активу

12. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, є:

- балансова вартість, погоджена із засновниками
- справедлива вартість,погоджена із засновниками
- переоцінена вартість основного засобу
- будь-яка з перелічених вартостей за рішенням керівництва
- історична собівартість одержаного активу

13. До операційних доходів відносять:

- дохід від дооцінки необоротних активів
- дохід від інвестицій в дочірні підприємства
- виявлені надлишки запасів при інвентаризації
- дохід від неопераційної курсової різниці
- всі вище перелічені доходи

14. Дохід від надання послуг не визнається:

- підтверджена достовірна оцінка доходу
- якщо операція не оплачена одержувачем послуг
- у випадку відсутності оцінки ступеня завершеності таких робіт
- правильних відповідей немає
- дохід визнається в будь-яких перелічених випадках

15. До складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції включаються:

- адміністративні витрати
- витрати на збут
- інші витрати операційної діяльності
- прямі виробничі та загальновиробничі витрати
- відсотки за користування кредитними ресурсами, залученими на придбання сировини

16. Вкажіть облікове забезпечення операції: від постачальника-нерезидента отримані автомобілі на умовах оплати:

- Дт 152 – Кт 632
- Дт 154 – Кт 632
- Дт 312 – Кт 362
- Дт109 – Кт424
- Дт105 – Кт 424

17. Відображення суми дооцінки основних засобів (збитків від попередньої уцінки немає):

- Дт 10 – Кт 411

Національний університет
водного господарства
та природокористування

- Дт 10 – Кт 424
- Дт 12 – Кт 411
- Дт411 – Кт441
- Дт 443 – Кт131

18. Облік списання розподілених загальновиробничих витрат в кінці місяця:

- Дт 23 – Кт 91
- Дт 901 – Кт 91
- Дт 443 – Кт 91
- Дт 903 – Кт91
- Дт 26 – Кт 23

19. Облік списання нерозподілених загальновиробничих витрат в кінці місяця (виробництво меблів) :

- Дт 23 – Кт 91
- Дт 901 – Кт 91
- Дт 443 – Кт 91
- Дт903 – Кт91
- Дт 26 – Кт 23

Національний університет
водного господарства
та природокористування

20. Вкажіть облікове забезпечення операції: на поточний рахунок надійшли кошти від дебітора – резидента:

- Дт 311 – Кт 361
- Дт 311 – Кт 641
- Дт 312 – Кт 362
- Дт311 – Кт331
- Дт 311 – Кт 681

21. В умовах застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку:

- не змінюється система бухгалтерського обліку
- ускладнюється загальний рівень управління роботою облікового персоналу
- наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку оптимізуються
- не змінюється швидкість процесів документообігу
- спрощується система документування

22. Інформаційні виробничі ресурси (ІР) – активи суб'єкта господарської діяльності, для визнання яких мають бути визначені:

- первісна вартість їх оприбуткування (не вища справедливої вартості)
- матеріально-відповідальна особа за їх безпекою та збереженням;
- форми звітності за результатами їх використання
- критерії списання з балансового обліку
- всі вище перелічені якості ІР.

Національний університет водного господарства та природокористування

23. До стратегічних напрямків розвитку бухгалтерського обліку в Україні можуть бути віднесені:

- адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу з бухгалтерського обліку та фінансової звітності
- удосконалення методологічних засад облікової політики суб'єктів державного сектору економіки
- реформування бухгалтерського обліку діяльності, що фінансується власниками (засновниками)
- всі відповіді вірні
- спрощення системи оподаткування

24. Джерело отримання інформації на підприємствах – єдина інтегрована система бухгалтерського обліку, що включає:

- бухгалтерський, внутрішньогосподарський облік операцій
- бухгалтерський, управлінський, податковий облік господарських операцій
- інтегрована система бухгалтерського обліку, що включає бухгалтерський облік, управлінський облік, облік розрахунків з бюджетом за податками та зборами, статистичний облік
- бухгалтерський, статистичний облік господарських операцій
- всі відповіді вірні

25. Для управлінського та бухгалтерського обліку характерно:

- мають одні рахунки бухгалтерського обліку
- мають власні форми зовнішньої звітності (затверджені на державному рівні)
- нормативно врегульованим є тільки бухгалтерський облік
- жодне з перелічених тверджень не є вірним
- обліковують господарські операції в суцільному порядку

26. Принципи фінансової звітності, врегульовані національним обліковим законодавством:

- принцип фактичної реалізації
- принцип двосторонньої тотожності (або двосторонньості)
- принцип безперервності
- принцип галузевої практики
- всі перелічені.

27. Примітки не включають інформації, серед яких:

- операції господарської діяльності після дати балансу до моменту його оприлюднення, що суттєво можуть вплинути на фінансовий результаті діяльності
- інформація щодо зміни керівного складу підприємства
- інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності для забезпечення її зрозумілості та достовірності
- всі відповіді вірні
- аналітичні дані руху об'єктів основних засобів в звітному році.

Національний університет водного господарства та природокористування

28. Цінова політика щодо трансфертних цін на основну продукцію та її складові базується на принципі:

- ● оптимізації витрат та системи оподаткування
- ○ модернізації технологічного циклу
- ○ збільшенні обсягів виробництва
- ○ оптимізації грошового потоку
- ○ збільшення відпускної/реалізаційної ціни

29. Серед факторів ефективності обліково-економічної служби в залежності від організаційної структури підприємства:

- ○ визначення мінімальної штатної структури облікового апарату
- ○ ротація кадрів з метою підвищення їх кваліфікації
- ● раціональна організація робочих місць бухгалтерів: встановлення належних інформаційних зв'язків між оперативними підрозділами підприємства та зовнішнім середовищем; матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення облікових працівників
- ○ налагодження дієвої системи контролю за своєчасним приходом на роботу працівників бухгалтерії
- ○ все перелічене

30. Соціальний капітал в системі бухгалтерського обліку виникає у випадках:

- ○ якщо при продажу матеріальний актив оцінений за балансовою вартістю
- ● якщо при продажу на фондовому ринку цінних паперів є різниця між номінальною та ринковою їх вартістю
- ○ якщо головний бухгалтер та керівник працюють злагоджено та довірливо
- ○ якщо за даними фінансової звітності визначено ріст показників нерозподіленого прибутку
- ○ у всіх перелічених випадках

31. Термін «соціальна виплата» визнається у випадках:

- ○ якщо передбачена колективним договором
- ○ визначає форму відшкодування працівнику затрачених ним зусиль при виконанні посадових обов'язків
- ○ ідентифікує сукупність дій щодо надання працівнику відшкодування затрачених ним зусиль при виконанні посадових обов'язків
- ● ідентифікує сукупність дій щодо: надання працівнику мотиваційного або компенсаційного відшкодування за його професійність; передбачає заходи соціального захисту
- ○ враховує все перелічене

32. До складу повного соціального пакета як гарантії соціальної відповідальності бізнесу відносяться:

- ● забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації, мотивація праці; відпочинок та розваги
- ○ забезпечення здоров'я та підвищення кваліфікації
- ○ розвиток соціальної культури; мотивація праці
- ○ всі відповіді вірні

Національний університет водного господарства та природокористування

○ своєчасні і повні розрахунки з працівниками за доплатами та мотиваційними виплатами

33. Прибуток підприємства може використовуватись на операції:
○ поповнення резервного фонду
○ нарахування матеріальної допомоги (через попередньо створені Фонди)
○ нарахування дивідендів
○ виправлення помилок минулих років
● у всіх наведених випадках.

34. Сучасна концепція збалансованої системи показників (BSC):
○ дає вартісну оцінку матеріальних та нематеріальних активів
○ має відношення до бізнес-планування
● ідентифікує елементи збалансованості підприємницької діяльності
○ орієнтує за своїми даними на стратегічне управління
○ всі відповіді вірні

35. Вкажіть визначення, властиві екологічному обліку:
○ система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування
○ невід'ємна частина в загальній системі бухгалтерського обліку
○ поєднання бухгалтерського обліку, управлінського обліку, обліку податкових розрахунків
● все перелічене
○ правильної відповіді немає

36. В Інтегрованій звітності підприємства до позицій, що стосуються екологічних аспектів діяльності підприємства, можуть бути, зокрема, віднесені:
○ відрахування до резервних фондів на відшкодування завданої шкоди навколишньому середовищу
○ нараховані зобов'язання по сплаті екологічних зборів
○ відрахування до резервного фонду на виконання зобов'язань з рекультивації земель
○ балансова вартість основних засобів природоохоронного призначення
● все зазначене

37. Для відображення умовних екологічних зобов'язань в звітності характерно :
● не обліковуються на балансі
○ облік на рах. 39 " Витрати майбутніх періодів "
○ облік на рах. 47 " Забезпечення майбутніх витрат і платежів "
○ облік на рах. 69 " Доходи майбутніх періодів " (за видами доходів)
○ облік на рах.48 «Цільове фінансування та цільові надходження»

Національний університет
водного господарства
та природокористування

38. Понаднормативні екологічні платежі та штрафні санкції сплачуються за рахунок:

- ● операційних витрат
- ○ фінансових витрат
- ○ прибутку
- ○ відповідно до облікової політики суб'єкта
- ○ всі відповіді правильні.

39. Для екологічного обліку характерно (з урахуванням міжнародної практики обліку та звітності):

- ○ включає аналітичні дані бухгалтерського обліку
- ○ враховує результати управлінського обліку
- ○ інтегрована звітність за екологічними показниками
- ○ передбачає внутрішній контроль; екологічний аудит
- ● все перелічене

40. Для визнання доходу в результаті використання активів підприємства іншими сторонами характерно:

- ○ відсотки визнаються в періоді, в якому отримані
- ○ роялті визнаються в періоді підписання угоди
- ● дивіденди визнаються в періоді прийняття рішення про їх виплату
- ○ момент визнання доходу встановлюється підприємством
- ○ метод визнання доходу приймається за рішенням керівника

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Література

1.Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах. URL: http://westudents.com.ua/knigi/50-oblk-u-byudjetnih-py.html(дата звернення: 12.04.2022).

2.Артеменко Н.В. Напрямки реформування бюджетного обліку. URL: http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files//2012/S16.pdf(дата звернення: 12.03.2022).

3.Akimova LM., Osadcha O.O, Bashtannyk V.V., Kondratska N.M. Fedyna K.M. Formation of the system of financial information support of environmentally-oriented management of the enterprise. Financial and creditactivity: problems of theory and practice, 2020. Vol. 1, № 32, Pp. 434-443. DOI: https://doi.org/10.18371/fcaptp.v1i32.200606 (дата звернення: 12.03.2022).

4. Антонюк О.Р., Остапчук Т.П., Вакун О.В., Назаренко Т.П., Хоменко Г.Ю. Організаційно-правові основи управління аудиторською діяльністю в Україні. *Навч. посібник*. Житомир. Вид-во ПП "Рута", 2020. 200 с. USBN:978-617581-424-6.

5. Антонюк О.Р. Внутрішній аудит в процесі впровадження системи фінансового управління і контролю в державному секторі. *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0»* (м. Рівне, 26-27 березня 2020 року). Рівне: НУВГП, 2020. С. 4–5.URL: http://ep3.nuwm.edu.ua/17949/

6. Антонюк О.Р. Ризико-орієнтований підхід у фінансовому контролі як елемент менеджменту публічних організацій. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування.* Рівне. НУВГП. 2020. Вип. 3(91)). Економіка. С. 3–13.

7.Антонюк О.Р., Павлюк В.В. Вплив пандемії на методичне та організаційне виконання аудиту фінансової звітності. *Збірник матеріалів тез 6-ої Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умова хсталого розвитку»* (м. Київ, 10 грудня 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020. С. 285–287.

8. Антонюк О. Р. Ризико-орієнтований підхід у фінансовому контролі як елемент менеджменту публічних організацій. *Вісник НУВГП. Економічні науки* : зб. наук. праць. Рівне НУВГП, 2020. Вип. 3(91). С. 3-13.

9.Бюджетний кодекс України. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

10.Бондар М.І., Левицька С.О., Остап'юк Н.А., Осадча О.О. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. *Навчальний посібник.* Рівне: НУВГП, 2016.422с.

11.Бізнес-процеси в умовах діжиталізації економіки URL: http://visnik.knute.edu-.ua/files/2019/05/5.pdf (дата звернення 18.06.2022).

12**.** Берлінг Р.З. Еколого-економічні втрати та їх зв'язок між поняттями затрат і витрат на підприємстві, що працює в умовах інноваційного розвитку. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp749/01.pdf (дата звернення: 10.04.2022).

13. Внутрішній аудит. Офіційний сайт Міністерства юстиції України. URL: https://minjust.gov.ua/internal-audit

14.Веретеннікова Г.Б. Діджиталізація -як інструмент удосконалення бізнес-процесів, їх оптимізація. URL:http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/-cgiirbis_64.exe?LINK&P21DBN=UJRN&Z21IDR2018_1_7 (дата звернення 14.06.2022).

15. Внутрішній аудит. Офіційний сайт Державної архівної служби України. URL: https://archives.gov.ua/ua/%d0%b2%d0%bd%d1%83%d1%82%d1%80%d1%96%d1%88%d0%bd%d1%96%d0%b9-%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82/

16.Господарський Кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003р. №№ 18, 19-20, 21-22, ст.144. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення: 20.05.2019) (дата звернення: 11.04.2022).

17.Греба Р. Яким буде олімпійський (цифровий) стрибок України. *Українська правда.*22.02.2018.URL:https://life.pravda.com.ua/columns/2018/02/22/229140/(дата звернення: 14.04.2022).

18.Діджиталізація, як конкурентна перевага підприємств. URL: http://journ-als.dut.edu.ua/index.php/emb/article/view/2215(дата звернення 18.05.2022).

Національний університет водного господарства та природокористування

19.Додаток 38 до Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів. Рішення НКЦПФР від 03.12.2013 р. за № 2180/24712. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2180-13 (дата звернення 28.03.2022.).

20. Гордієнко Л.А. Науково-методологічні підходи фінансування соціальних виплат малозахищеним верствам населення. *Modern economics.* 2019. № 13. С. 65-70. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2019_13_12.

21.Давидюк Т. В., Легоцька Ю.І. Бухгалтерський аутсорсинг як інноваційний інструмент досягнення економічних переваг. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету.* Economic journal Odessa polytechnic university. 2018. № 1 (3). С. 11-18.

22.Дзецько Я.Ю., Мельничук Г.С. Податкові ризики та їх вплив на стан економічної безпеки підприємства. *Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми економіки».* URL: http://global-national.in.ua/issue-15-2017/23-vipusk-15-lyutij-2017-r/2760-dzetsko-ya-yu-melnichuk-g-s-podatkovi-riziki-ta-jikh-vpliv-na-stan-ekonomichnoji-bezpeki-pidpriemstva (дата звернення: 22.04.2022).

23.Закон України «Про запобігання та боротьбу з легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих незаконно, фінансуванням тероризму та розповсюдженням зброї масового знищення». Документ 361-IX, чинний, поточна редакція. Редакція від 16.08.2020, підстава - 738-IX. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text (дата звернення: 02.04.2022).

24.Звіт про проведення національної оцінки ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму. URL: http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=558&art_id=2 3773&lang=uk (дата звернення: 02.04.2022).

25.Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.

26.Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1. Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. - 864 с.

27.Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посіб. / В. Т. Сусіденко. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 224 с

28.Інформаційні системи і технології як інновація у системі управління бізнес-процесами. *Ефективна економіка.* 2018. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_5_38. (дата звернення: 06.05.2022).

29.Інструкція з організації внутрішнього контролю в системі Міністерства юстиції України, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 11.01.2019 № 109/5. URL:https://minjust.gov.ua/m/normativno-pravovi-dokumenti-6253 (дата звернення: 06.04.2022).

30. Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів: наказ Міністерства статистики України від 28.12.1996 р. № 389. Дата оновлення: 28.01.1997. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97#Text (дата звернення: 17.01.2022).

31. Кифяк В. І., Лакуста О.О., Водянка Л.Д. Реінжиніринг як процес виходу підприємств з коронокризи. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.19—20.88.URL:http://www.investplan.com.ua/pdf/19-20_2020/16.pdf (дата звернення: 09.06.2022).

32.Костякова А.А. Стратегічний управлінський облік: сутність та поняття. Причорноморські економічні студії. 2019.Вип. 39(2). С. 99-102. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_39%282%29__21(дата звернення: 12.03.2022).

33.КовельскийВ.В., Ростова Е.П. Оценка эффективности инвестиций в человеческий капитал вузов. *Вестник университета*. 2020. № 2. С.156–163. URL:DOI10.26425/1816-4277-2020-2-156-163 (дата звернення: 07.02.2022).

34.Костирко Л.А. Інтегрована інформаційна система підтримки фінансової стратегії стійкого розвитку підприємств. URL: www.svb.org.ua. Економіка: базові показники. URL: http://pidruchniki.ws/1087070438422/ekonomika(дата звернення: 23.04.2022).

Національний університет водного господарства та природокористування

35.Копитко М.І., Приходько С.М. Коучинг як ефективна структура у процесі забезпечення економічної безпеки. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ.* 2018., №2. С.134.

36. Климчук А.О. Управління підприємством в системі оцінки, мотивації та стимулювання персоналу: *монографія*. Хмельницький: ХНУ, 2018. 283 с.

37.Латвійський стандарт бухгалтерського обліку №1 «Головні принципи підготовки фінансового звіту» від 05.02.2004р. URL: http://fm.gov.lv/?eng/accountancy(дата звернення: 12.03.2022).

38.Ланде Д. В. Основи інформаційного та соціально-правового моделювання :навчальний посібник. К.: НТУУ «КПІ», 2019. С.156-182.

39.Левицька С.О., Осадча О.О., Антонюк О.Р. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва. *Навчальний посібник*. Рівне: ПП «Формат» - А», 2020. 244 с.

40. Левицька С.О., Осадча О.О. Оцінка економічної вигоди активів соціально відповідального бізнесу. *Фінанси України*.2020.№ 8.С. 57-71.

41. Левицька С.О., Осадча О.О. Фінансовий моніторинг в первинній ланці його імплементації: гармонізація вітчизняної та міжнародної практики. *Фінанси України*. 2021. № 7. С. 93-107.

42. Лузан Ю.Я. , Саблук П.Т. Аграрна політика та чинники її реалізації. *Економіка АПК.* 2019. № 10. С. 9.

43.ЛевицькаС.О., Ловінська Л.Г., Сушко Н.І. Measurement of revenue of higher education state institutions on the principles of reformed budget accounting. *Фінанси України.* 2019. №5. С. 379. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_5_4 (дата звернення: 10.04.2022).

44. Лозовський А.М. Мотивація як складова ефективного управління персоналом. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 7(2). С. 41-44. URL.: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2018-7-3967.pdf.

45.Левицька І.О. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук на тему «Управлінський облік і аудит витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України». Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). URL: http://kneu.edu.ua/ua/science (дата звернення: 15.03.2022).

46.Левицька С.О. Non-financial indicators of result for enterprises activities in current market conditions. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. Випуск 4 (92), 2020 С. 152-165. URL:https://doi.org/10.31713/ve4202015 (дата звернення: 19.04.2022).

47.Левицька С.О. Соціальна складова інтегрованої звітності вітчизняних підприємств. *Фінанси України*. Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Державної навчально-наукової установи " Академія фінансового управління ". №12, 2019 р., С. 98. URL:https://doi.org/10.33763/finukr2019.12.098(дата звернення: 19.03.2022).

48. Л. Мамонов. Публічне управління, державне управління, соціальна політика та місцеве самоврядування як складові соціального управління. URL: http://academy.gov.ua/ej/ej16/txts/12MILSSU.pdf (дата звернення: 07.09.2021 року).

49.Лімська декларація. Шлях до досягнення комплексного та сталого промислового розвитку. URL: https://www.unido.org/sites/default/files/2014-04/Lima_Declaration_UA_web_0.pdf (дата звернення: 06.05.2022).

50.Великанова.Оцінка ризику: формування правової стратегії управління ризиком. *Цивільне право і процес.* 2018р., №3.

51.Мартинович А. М., Бузмаков В. І. Стратегія розвитку інформаційної системи управління. *Корпоративні системи*. 2004. №1.

52.Методика виявлення ризиків здійснення державно-приватного партнерства, їх оцінки та визначення форми управління ними. Постанова Кабінету МіністрівУкраїни від16.02.2011, № 232. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/232-2011-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.03.2022).

Національний університет водного господарства та природокористування

53.Міністерство фінансів України. Офіційний сайт. URL: https://www.mof.gov.ua/uk

54.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 9 «Дохід від операцій обміну». URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive&sortBy=0 (дата звернення: 16.03.2022).

55.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docviewpeId (дата звернення: 09.04.2022).

56.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text(дата звернення: 06.04.2022).

57.Міжнародний центр стандартизації та сертифікації. URL:http://www.9001-2001.ru/publicazii/101-2009-04-07-08-56-20.html.–5.09.2014. (дата звернення: 09.05.2022).

58. Міжнародні стандарти якості, аудиту, супутніх послуг, інших завдань з надання впевненості. [Видання 2016 -2017р.]. К.: АПУ, 2018. URL:www.apu.com.ua

59.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів». - URL: http:www.minfin.gov.ua/ (дата звернення: 12.04.2022).

60.МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів». URL: .https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_1.pdf (дата звернення: 12.03.2022).

61 МСФЗ 1.Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Документ 929_004, поточна редакція — Редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text (дата звернення: 12.04.2022)

62.Міжнародний аудит. URL: http://proaudit.com.ua/prog/parus-pidpriemstvo-8-xx-kompleksna-sistemaupravlinnya-krupnim-pidpriemstvom.html (дата звернення: 12.04.2022).

63.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. за N 73. URL:http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main (дата звернення: 12.04.2022).

64.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205.Дата оновлення: 29.09.2020.URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text (дата звернення: 27.01.2022).

65.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11(дата звернення: 12.05.2022).

66.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 N 1541 (z0103-10, za103-10). URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0095-11 (дата звернення: 12.05.2022).

67.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ МФУ №1202 від 12.10.2010. Документ z1017-10. Редакція від 01.01.2018, підстава- z1546-17. ULR: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text (дата звернення: 10.04.2022).

68. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси». Наказ МФУ №1163 від 25.11.2014. Документ z1019-10. Редакція від 01.01.2022, підстава- z1501-21. ULR: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text (дата звернення: 10.04.2022).

69.Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік. навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2014. 464 с.

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text(дата звернення: 15.01.2022).

Національний університет водного господарства та природокористування

71.Осадча О.О. Податкове планування та податкова оптимізація в системі управління підприємством. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА.2019. № 14(42). С. 125–130.

72.Осадча О.О. Соціальний капітал в обліково-аналітичній системі підприємства в умовах цифрової трансформації економіки. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування (3(95)). С. 90–100.

73.Осадча О. О., Ляшенко О. М., Павелко О. В., Марков Р. В., Юрків Н. Я. Методика фінансово-економічного аналізу інноваційної діяльності підприємств в умовах цифрової економіки. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2020. № 4 (35). С. 202-211. URL: https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i35.222027.

74. Осадча О.О., Павелко О.В. Мікрорівень економічної безпеки: обліковий супровід і забезпечення транспарентної діяльності. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки, 2021. Вип. 1 (93). С. 127-137.

75.Осадча О.О. Павелко О.В. Розвиток обліково-аналітичної системи в умовах цифровізації економіки України. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки, 2021. Вип. 2 (94). С. 162–174.

76.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95 (дата звернення: 04.05.2022).

77.Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879. Документ z1365-14. Редакція від 29.07.2022. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text (дата звернення: 04.05.2022).

78.Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру. Постанова КМУ від 13 липня 2016 р. № 440. Документ 440-2016-п, чинний, поточна редакція. Редакція від 19.12.2020, підстава - 1270-2020-п URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF#Text (дата звернення: 02.04.2022).

79.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365.URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 13.03.2022).

80.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (з чинними змінами і доповненнями). URL: https://zakon.help/law/z0860-99 (дата звернення: 12.05.2022).

81.Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011. № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 03.05.2022).

82. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 р. № 8. Дата оновлення: 31.21.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text (дата звернення: 10.01.2022).

83.Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки. Наказ 02.03.2015 № 205 . Документ z0300-15, чинний, поточна редакція — Редакція від 30.03.2021, підстава - z0316-21. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15#Text (дата звернення: 12.05.2022)

84.Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів: постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833. Дата оновлення: 29.06.2011. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text (дата звернення: 15.01.2022).

85.Постанова Правління НБУ за №65 від 19.05 2020 р. Документ v0065500-20, чинний, поточна редакція - Редакція від 15.01.2021, підстава - v0002500-21. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0065500-20#Text (дата звернення: 12.05.2022).

Національний університет водного господарства та природокористування

86. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів: постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833. Дата оновлення: 29.06.2011. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text (дата звернення: 15.01.2022).

87.Примак Т.О. Економіка підприємства: *Навч. посіб*. 5-те вид., стер. К.: Вікар, 2018. 219 с.

88. Пошивалова О.В. Формування моделі оцінювання мотивації персоналу підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. №9. С. 5–9.

89.Рекомендації FATF - Міжнародних стандартів щодо боротьби з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму та розповсюдження зброї масового знищення. URL:http://uainsur.com/wp-content/uploads/2012/04/New_FATF_Standarts.pdf.(дата звернення: 12.04.2022).

90.Смірнов А. Системний підхід до інформаційних технологій. *Финансовий директор.* 2018. №5. С.67.

91.Сумець О. Стратегії управління бізнесом. Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal. https://cutt.ly/c273r1i (дата звернення: 19.06.2022).

92.Стандарти менеджменту якості (СМК), стандарти ISO.URL:http://www.fellowmanage.ru/xins-799-1.html.–5.09.2014. (дата звернення: 29.03.2022).

93.Україна – 2030Е – країна з розвинутою цифровою економікою. Український інститут майбутнього. 2020.URL: https://strategy.uifuture.org (дата звернення: 10.05.2022).

94. Шухман М.Е. Сутність ризик-орієнтованого підходу до планування завдань із внутрішнього аудиту. *Перспективы развития науки.* URL:http://xn--e1aajfpcds8ay4h.com.ua/files/image/konf%2011/sb_7_10.pdf (дата звернення 18.04.2022).

95. European Commission. European Economic Forecast: Spring 2020. Technical report, European Commission, Brussels, Belgium. URL: https://ec.europa.eu/info/publications/economic-and-financial-affairspublications_en.

96.Що таке коучинг. URL: https://happymonday.ua/shho-take-kouchyng-i-yak-staty-kouchem (дата звернення: 22.05.2022).

97.Ostapiuk N. A. Evaluation of innovation activity of enterprises in Ukraine / Maryna V. Resler, Marta M. Zozuliak, Mariya M. Shygun, Nataliia A. Ostapiuk, Oksana V. Zayachkivska.URL:http://www.revistaespacios.com/a19v40n34/19403420.html (Scopus, 2019) (дата звернення 18.03.2022).

98.María J. Angulo-Guerreroa, Salvador Pérez-Morenoю. Hotlanaw economic freedom affects opportunity and necessity entrepreneurship in the OECD countries. Journal of Business Research 73 (2017) 30–37. URL:http://isidl.com/wp-content/uploads/2017/06/E4190-ISIDL.pdf (дата звернення 16.04.2022).

99.Zenovii-Mykhailo Zadorozhnyi, Valentyna Yasyshena. Intangible assets as an accounting and management object. Marketing and Management of Innovations.Issue1,2019. URL:DOI:org/10.21272/mmi.2019.1-10(дата звернення 18.04.2022).

100.Mariya M. Shygun, Nataliia A. Ostapiuk, Oksana V. Zayachkivska, Natalia V. Goylo. The influence of the classification of non-current assets as holding for sales on the liquidity of the company's balance sheet. Entrepreneurship and Sustainability. Issues 8(1): 430-441. URL:https://jssidoi.org/jesi/article/630(дата звернення 18.05.2022).

101. Yvonne Lokko, Marc Heijde, Karl Schebesta. Biotechnology and the bioeconomy—Towards inclusive and sustainable industrial development. URL: https://doi.org/10.1016/j.nbt.2017.06.005 (дата звернення: 06.04.2022).

102.Athanasios Pavlopoulos, Chris Magnis, George, Emmanuel Iatridis. Integrated Reporting: An Accounting Disclosure Tool for Substantial Financial Reporting and its Effects on a firm's Market Valuation. URL: https://freepaper.me/downloads/abstract/10.1016/j.ribaf.2019.02.007 (дата звернення 18.03. 2022).

103.Alžbeta Kucharcˇíková , Martin Micˇiak, Miloš Hitka. Evaluating the Effectiveness of Investment in Human Capital in E-Business Enterprise in the Context of Sustainability

Національний університет водного господарства
URL:URL:https://ideas.repec.org/a/gam/jsusta/v10y2018i9p3211-d168504.html (дата звернення:22.04.2022).

104.Berzina S.V., Yareskovska I.I., & et. al. (2017). Systemy ekolohichnoho upravlinnia: suchasni tendentsii ta mizhnarodni standarty [Environmental management systems: current trends and international standards]. Kyiv: Instytut ekolohichnoho upravlinnia ta zbalansovanoho pryrodokorystuvannia, 134.

105.Capitals: Background Paper for International Integrated Reporting Council (IIRC). URL: http://www.theiirc.org/wpcontent/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf (дата звернення: 07.04.2022).

106.Kishore Singh, Peter Best. Anti-Money Laundering: Using data visualization to identify suspicious activity. International Journal of Accounting Information Systems, ACCINF-00418; No of Pages 18. 2019. URL: https://ideas.repec.org/a/eee/ijoais/v34y2019ic3.html. DOI: 10.1016/j.accinf.2019.06.001(дата звернення 18.04.2022).

107.Martin, J. Key Concepts in Human Resource Management; Saga Publications: London, UK, 2010; p.304.

108.Methodology for assessing technical compliance with the FATF Recommendations and the Effectiveness of AML/CFT systems. February 2013. URL:http://www.fatf-gafi.org/publications/mutualevaluations/documents(дата звернення 15.04.2022).

109.Nahapiet J., Ghoshal S. Social Capital, Intellectual Capital, and the Organizational Advantage. Academy of Management Review, 1998. Вип. 23, № 2. С. 242–266. URL: https://www.researchgate.net/publication/228314367_Social_Capital_Intellectual_Capital_and_the_Organizational_Advantage (дата звернення: 07.04.2022).

110.IIRC, 2013a, Framework: 2.14 та 4.31; Kruz, 2017. URL: https://www frontiersin.org › research-topics › pdf(дата звернення: 09.04.2022).

111.Filatov E.A., Nechayev V.B. Problem-Solving in Deterministic Factor Analysis. *Middle-East J. Sci. Res.*, 2014. Vol. 19 (5). Pp. 723-728. URL:doi: 10.5829/idosi.mejsr.2014.19.5.21022. (датазвернення 08.05.2022).

112.Sofya Klimova, Nazerke Zhampeiis and Asmik Grigoryan. Contemporary approaches to money laundering/terrorism financing risk assessment and method soffits automation in commercial banks. Post proceedings of the 10 th Annual International Conference on Biologically Inspired Cognitive Architectures, BICA 2019(Tenth Annual Meeting of the BICA Society). URL: https://www.researchgate.net/scientific-. DOI:10.1016/j.procs.2020.02.233 (дата звернення 08.04.2022).

113.Stakhurskaia, E.(2017).Outsourcing in Ukraine and in the World: Features, Trends and Prospects. LIGA: ZAKON, 38.URL:http://uz.ligazakon.ua/magazine_article/EA010850(дата звернення: 06.05.2022).

115.Typologies paper: AUSTRAC money laundering and terrorism financing indicators.URL:https://www.austrac.gov.au/business/how-comply-guidance-and-resources/guidance-resources/typologies-paper-austrac-money-laundering-and-terrorism-financing-indicators (дата звернення 18.04.2022).

116.Trade-Based Money Laundering. URL: https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/trade-basedmoneylaundering.html (дата звернення: 08.03.2022).

117.Top Management Skills Employers Value With Examples. URL:https://www.thebalancecareers.com/management-skills-list-2062427. (дата звернення: 11.05.2022).

118.The Top 10 Management Skills You Need. URL:https://www.shrm.org/hr-today/news/hr-magazine/book-blog/pages/the-top-10-management-skills-you-need.aspx. (дата звернення: 26.06.2022).

119.McIntire D.(2017).Next Generation Application Outsourcing.Nelson Hall,2.URL:https://research.nelson-hall.com/sourcing-expertise/it-services/application-outsourcing/?avpage-views=article&id=79777&fv=1. (дата звернення: 09.06.2022).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

120.Zagorodniy A. G. Financial dictionary / A.G. Zagorodniy, G.L. Voznyuk, T.S. Smovzhenko. 2nd edition, supplemented. Lviv: Center of Europe, 2018. P. 625.

121.Harpham T. The Measurement of Community Social Capital Through Surveys. In: Kawachi I., Subramanian S.V., Kim D. (Eds). Social Capital and Health. N.Y., Springer, 2008. C. 51–62. URL: https://www.researchgate.net/publication/225955308_The_Measurement_of_Community_ (дата звернення 07.04.2022).

122.Yurchuk N. Features of business intelligence development in the conditions of digital transformations. The scientific heritage (Budapest, Hungary). 2020. No 44. P.3. P. 68-75.URL:https://www.google.com/search?q=Yurchuk+N.+%2F+%D0%AE%D1%80%D1%87%D1%83%D0%BA+%D0%9D.%D0%9F(датаз вернення: 23.06.2022).

123.Hammer M. Reengineering work: don't automate, obliterate. Harvard Business Review. 1990. 68 (4), pp.104—112, c.107. URL:https://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumHammer1990-.htm(датазвернення: 21.05.2022).

124. 9 people management skills you need to thrive as a manager.URL:https://www.perkbox.com/uk/platform/recognition/people-management-skills-to-thrive-as-a-manager. (дата звернення: 19.06.2022).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додатки

Додаток А

Класифікація суб'єктів господарської діяльності та методико-організаційні особливості їх облікової системи

Таблиця А.1.

Класифікація неприбуткових організацій за структурами ознаки

№ з\п	Неприбуткові організації [78]
	Бюджетні установи
1	*Органи державної влади України:* підвідомчі Кабінету Міністрів України органи державної виконавчої влади; заклади і установи освіти, науки, культури, охорони здоров'я, архівні установи, засновані на державній та комунальній власності, які утримуються за рахунок бюджету.
2	*Установи, створені органами державної влади України, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів,* зокрема: відділ освіти, відділ культури, фінансове управління, управління сільського господарства, ДПІ, відділ УМВС, відділ статистики, пожежна частина, СПТУ, виправна колонія, дитячі санаторії та інші.
3	*Органи місцевого самоврядування:* сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи; районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст.
4	*Установи, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів,* зокрема: лікарні ветеринарної медицини, лікарні, санепідемстанції, школи – інтернати, госпіталі, оздоровчі дитячі табори, ДЮСШ, дитячі будинки та інші.
	Небюджетні неприбуткові організації
5	*Благодійні фонди (організації),* створені у порядку, визначеному законом для проведення благодійної діяльності, що діють на підставі Законів України "Про благодійництво та благодійні організації", "Про гуманітарну допомогу інших нормативно-правових актів.
6	*Громадські організації,* створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності. В своїй діяльності керуються Законами України "Про об'єднання громадян", іншими нормативно-правовими актами.
7	*Творчі спілки*, які діють на підставі Законів України "Про об'єднання громадян", "Про професійних творчих працівників та творчі спілки", інших нормативно-правових актів.
8	*Політичні партії*, які діють на підставі Конституції України, Законів України "Про об'єднання громадян", інших нормативно-правових актів.
9	*Пенсійні фонди*, які в своїй діяльності керуються Законами України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", "Про страхування", іншими нормативно-правовими актами.
10	*Кредитні спілки*, які діють на підставі Законів України "Про кредитні спілки", інших нормативно-правовими актів.
11	*Інші юридичні особи, діяльність яких не передбачає одержання прибутку*. Керуються в своїй діяльності Законами України "Про об'єднання громадян", іншими нормативно-правовими актами.
12	*Спілки, асоціації, інші об'єднання юридичних осіб,* створені для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників та не проводять господарської діяльності, за винятком отримання пасивних доходів. Керуються Законом України "Про об'єднання громадян", іншими нормативно-правовими актами.
13	*Релігійні організації*, що керуються в своїй діяльності Конституцією України, Законами України "Про свободу совісті та релігійні організації", іншими нормативно-правовими актами.
14	*Науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади* III-IV рівнів акредитації, яким надається підтримка держави. Керуються в своїй діяльності Законами України "Про освіту", іншими нормативно-правовими актами.
15	*Житлово-будівельні кооперативи, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків*, які керуються в своїй діяльності Законами України "Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку", "Про об'єднання громадян", іншими нормативно-правовими актами.
16	*Профспілкові організації:* професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, що утворені в порядку, визначеному Законом України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності".
17	*Організації роботодавців* та їх об'єднання, утворені в порядку, визначеному законом (розділ

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	III Податкового Кодексу)
18	*Садівничі та гаражні кооперативи* або товариства, утворені в порядку, визначеному законом (розділ III Податкового Кодексу)
19	*Національна академія наук України* та створені нею установи та організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (розділ III Податкового Кодексу).

Ознака неприбутковості організації присвоюється за окремими групами підприємств, установ та організацій відповідно до підпункту 133.4.6 пункту 133.4 статті 133 Кодексу за такою структурою:

(0031) - бюджетні установи;
(0032) - громадські об'єднання;
(0033) - політичні партії;
(0034) - творчі спілки;
(0035) - релігійні організації;
(0036) - благодійні організації;
(0037) - пенсійні фонди;
(0038) - спілки;
(0039) - асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
(0040) - житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому відповідно до закону прийнято в експлуатацію закінчений будівництвом житловий будинок і такий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом);
(0041) - дачні (дачно-будівельні) кооперативи;
(0042) - садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
(0043) - об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
(0044) - професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок;
(0045) - організації роботодавців та їх об'єднання;
(0046) - сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи;
(0047) - кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
(0048) - інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам, встановленим пунктом 133.4 статті 133 Кодексу, утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації

Таблиця А.2.

Порівняння бухгалтерського та управлінського обліку

Ознаки	Управлінський облік та внутрішня звітність	Бухгалтерський облік та фінансова звітність
Мета обліку	Надання інформації для планування, прогнозування, управління, аналізу та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів
Основні користувачі інформації	Менеджери підприємства, зовнішні користувачі	Зовнішні користувачі (кредитори, акціонери), в бух обліку меншою мірою – керівництво суб'єкта
Регламентація	Ведення на вимогу керівництва, відсутні обмеження у виборі методів та правил ведення	Загальноприйняті принципи, офіційні регламенти (стандарти, інструкції), встановлені державними органами або професійними організаціями
Спрямованість у часі	Можливість прогнозувати, приймати оптимальні рішення та оцінювати їх наслідки	Можливість проаналізувати облікові дані звітних періодів у грошовому вимірнику
Звіти	Детальні, вільна форма звітів	Узагальнені (форми звітності: Ф1, Ф2, Ф3, Ф4, Ф5 та інші)
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Періодичність звітування	Гнучка (на вимогу керівника)	Чіткі вимоги до періодичності (річна, квартальна, місячна)
Застосування в практичній діяльності	Оперативне реагування на зміни тактичних та стратегічних цілей підприємства, розробка рекомендацій на майбутнє на основі даних аналізу минулих подій	Реєструє господарські операції на основі документів як факти фінансово-господарської діяльності звітного періоду

Таблиця А.3.

Основні відмінності між управлінським та внутрішньогосподарським обліком (на прикладі центру відповідальності «Виробничі витрати») [45]

Критерії	**Відмінності**	
	Внутрішньогосподарський облік витрат	**Управлінський облік витрат**
1	**2**	**3**
Базисна теорія	Реєстрація операцій господарської діяльності, що формують витрати, на рахунках бухгалтерського обліку	Облік фактів господарської діяльності, що впливають на виробничі витрати, а також процесів їх адміністрування
Звітність	Внутрішня	Внутрішня
Принципи обліку	Принципи П(с)БО 16 «Витрати»	В частині обліку витрат – принципи П(с)БО 16, в частині адміністрування витрат – результативність виконання управлінських рішень, направлених на проведення відповідних операцій та їх оптимізацію
Критерії точності	Абсолютна точність	Можливі відхилення, попередньо обумовлені з керівництвом
Обмеження	Нормативні акти з питань бухгалтерського обліку фінансової звітності, внутрішні розпорядчі документи	Внутрішні розпорядчі документи
Показники	Вартісні, натуральні	Вартісні, натуральні, якісні,

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додаток Б

Таблиця Б.1

Графік документообігу з обліку операційних доходів, витрат, прибутку/збитку (на прикладі ВП «Моторвагонне депо»)

Найменування відділу	Найменування документа	Термін надання	Куди представляється
Фінансовий відділ	Виписки банку з виправдувальними документами до них	2-го числа (Щомісяця)	Бухгалтерія
Фінансовий відділ	Акти взаємозаліків	10-го числа (Щомісяця)	Бухгалтерія
	Звіти касира	1-го числа (Щомісяця)	Бухгалтерія
	Розрахунки за векселями	2-го числа (Щомісяця)	Бухгалтерія
	Рахунки-фактури	5-го числа (Щомісяця)	Бухгалтерія
Усі підрозділи	Авансові звіти по відрядженнях	Протягом 3-х днів післяповернення з відрядження	Бухгалтерія
	Лікарняні листи	Протягом звітного місяця	Бухгалтерія
	Акти виконаних робіт	У міру виконання робіт	Бухгалтерія
Відділ кадрів	Накази про прийом на роботу, надання відпустки, переведення на іншу роботу, про суміщення та заміщення	Протягом звітного місяця	Бухгалтерія
Бухгалтерія	Накладні на сторону	У міру відвантаження	Покупцям
	Платіжні доручення	У міру оплати	Банку
	Прибуткові та видаткові касові ордери	Щодня	Головному бухгалтеру
	Поштові перекази	Раз на місяць	Поштовому відділенню
	Довідки про середній заробіток	У міру вимоги	Трудящим
	Платіжні відомості для видачі грошей через касу	У міру надходження грошей	Каса заводу
	Довідка про доходи	У міру вимоги	Працівникам

Таблиця Б.2.

Графік документообігу малого підприємства «РЕСУРС»

Назва документу	Створення			Перевірка		Обробка		Передача до арх.	
	К-сть екз.	відповідальні		Строк	Вико-навець	Виконавець	Строк	Вико-навець	Строк
		За виписку	За оформл.						
1	2	3	4	6	7	11	12	13	14
Табель обліку використання робочого часу	1	касир	Бухгалтерія	Щомісячно	бухгалтерія	бухгалтерія	щомісячно	Бухг-р	В кінці року
Особовий рахунок	1	касир	Бухгалтерія	Щомісячно	бухгалтерія	бухгалтерія	щомісячно	Бухг-р	В кінці року
Розрахункова відомість по зарплаті	1	касир	Бухгалтерія	Щомісячно	бухгалтерія	бухгалтерія	щомісячно	Бухг-р	В кінці року

Національний університет водного господарства та природокористування

Акти на списання	1	Економіст-бухгалтер	Бухгалтерія	Щомісячно	бухгалтерія	бухгалтерія	щомісячно	Бухг-р	В кінці року
Акт переробки	1	Економіст - бухгалтер	Бухгалтерія	Щомісячно	бухгалтерія	Бухгалтерія	щомісячно	Бухг-р	В кінці року
Особовий рахунок	За потребами	Касир	Бухгалтерія	Щомісячно	бухгалтерія	Бухгалтерія	щомісячно	Бухг-р	В кінці року
Накладна або видаткова накладна	1	Економіст - бухгалтер	Бухгалтерія склад	У день відпуску матеріал.	бухгалтерія	Бухгалтерія	щодня	Бухг-р	В кінці року

Таблиця Б.3.

Принципи обліку та звітності підприємств: міжнародна та вітчизняна практики

Принципи бухгалтерського обліку для бізнес-структур за міжнародною практикою [59]		Принципи бухгалтерського обліку, характерні для вітчизняних підприємств [63]	
Назва принципу	Сутність принципу	Назва принципу	Сутність принципу
Спільні за змістом принципи			
повнота бухгалтерського обліку	Всі операції підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею	повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
превалювання сутності над формою	Операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх суті та економічного змісту, а не за їх юридичною формою	превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми
обережність	Обґрунтована, розсудлива оцінка фактів	обачність	Застосування методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
незалежність	Відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)	періодичність	Припускає розподіл діяльності підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
безперервність	Оцінка активів здійснюється виходячи з того, що діяльність є постійною	безперервність діяльності	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
Принципи, характерні бізнес-структур		*Принципи, характерні для вітчизняних підприємств*	
законність	Звітність повинна відповідати правилам та процедурам, які передбачені законодавчими та нормативними актами	автономність підприємства	Підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників
достовірність	Правдиве відображення у звітності фінансових операцій з дотриманням вимог відповідних нормативних актів	історична (фактична) собівартість	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання
дата операції	Операції реєструються в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку, в періоді одержання (списання) економічної вигоди – метод нарахування	нарахування та відповідності доходів та витрат	Для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються

Національний університет водного господарства та природокористування

Принципи бухгалтерського обліку для бізнес-структур за міжнародною практикою [59]		Принципи бухгалтерського обліку, характерні для вітчизняних підприємств [63]	
Назва принципу	Сутність принципу	Назва принципу	Сутність принципу
			в момент їх виникнення
сталість	Постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Їх зміна потребує обґрунтування і розкриття у фінансових звітах	послідовність	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених П(С)БО, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
доречність	Корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень	єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у єдиній грошовій одиниці
суттєвість	У фінансових звітах має відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств	
відкритість	Фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними. Операції повинні відповідати змісту статей звітів.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств	
прийнятність вхідного балансу	Залишки на рахунках на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду	Можуть бути відхилення, обумовлені П(С)БО	
правильність	Сумлінне застосування прийнятих правил та процедур	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств	
співставність	Можливість визначення тенденцій виконання показників операційної діяльності через зіставлення інформації, що міститься в обліку і звітності за певний період		
своєчасність	Забезпечення своєчасною інформацією власників, органів влади		
окреме відображення активів та пасивів	Всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорнутому вигляді	Можуть бути відхилення, обумовлені П(С)БО	

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додаток В

Таблиця В.1.

Балансове узагальнення основних форм фінансової звітності [63]

СТАТТЯ	*Код рядка*	*Зміст статей Балансу за П(С)БО 2*	*Зміст статей Балансу за Планом рахунків*
1	*2*	*3*	*4*
АКТИВ			
І. Необоротні активи			
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ :			
Залишкова вартість		Вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами). Наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована сума накопиченої амортизації. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації	Ряд. 011-ряд. 012
Первісна вартість			СД* 12
накопичена амортизація		Сума накопиченої амортизації	(СК 133)
Незавершене будівництво		Вартість незавершеного будівництва (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни, устаткування для монтажу), авансові платежі для фінансування капітального будівництва	СД 15+част. СД 163+част. СД 631
ОСНОВНІ ЗАСОБИ			
Залишкова вартість		Вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними П(С)БО; вартість основних засобів, отриманих в довірче управління. При цьому наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (в дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу	Ряд.031–ряд. 032
Первісна вартість			СД 10 + СД 11
Знос			(СК131+ СК132)
ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ			
справедлива (залишкова) вартість		Залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю ДБА і сумою їх зношення на дату балансу	
первісна вартість		Справедлива (первісна, переоцінена) вартість ДБА	СД161-166
накопичена амортизація		Сума накопиченої амортизації ДБА	(СК**134)
ДОВГОСТРОКОВІ ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ			
які обліковуються за методом участі в капіталі		Інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі	СД 141

Національний університет водного господарства та природокористування

СТАТТЯ	*Код рядка*	*Зміст статей Балансу за П(С)БО 2*	*Зміст статей Балансу за Планом рахунків*
1	*2*	*3*	*4*
інших підприємств			
інші фінансові інвестиції		Фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент	СД 142 + СД 143
Довгострокова дебіторська заборгованість		Заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу	СД 16 (за мінусом сальдо на рах.163 в частині, що припадає на капітальні аванси)
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості		Справедлива вартість інвестиційної нерухомості та \або залишкова вартість (первісна за вирахуванням зносу)	*вписуваний рядок*
Первісна вартість інвестиційної нерухомості		Первісна вартість інвестиційної нерухомості	*вписуваний рядок* (СД100)
Знос інвестиційної нерухомості		Знос інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю	*вписуваний рядок* (СК135)
Відстрочені податкові активи		Сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах в наслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки	СД 17
Інші необоротні активи		Суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу ”Необоротні активи”	СД 18
Усього за розділом I		ряд.010+ряд020+ряд.030+ряд.040+ряд.045+ряд.050+ряд.055+ряд.056+ряд.057 + ряд.060+ряд.070	
II. Оборотні активи			
ЗАПАСИ			
Виробничі запаси		Вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу	СД20+СД22+ СД25
Поточні біологічні активи		ПБА тваринництва за справедливою або первісною вартістю, а також ПБА рослинництва за справедливою вартістю	СД 21
Незавершене виробництво		Витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами	СД 23
Готова		Запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які	СД 26 + СД 27

Національний університет водного господарства та природокористування

СТАТТЯ	*Код рядка*	*Зміст статей Балансу за П(С)БО 2*	*Зміст статей Балансу за Планом рахунків*
1	*2*	*3*	*4*
продукція		пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам	
Товари		Показується вартість товарів без суми торгових націнок, придбаних підприємствами для наступного продажу	СД 28
Векселі одержані		Заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями	СД 34
ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ, ПОСЛУГИ			
чиста реалізаційна вартість		Заборгованості, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів	Ряд.161–ряд.162
первісна вартість		Заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги	СД 36 (за мінусом сальдо на рах.361 у частині, що припадає на капітальні аванси)
резерв сумнівних боргів	162	Нарахована сума резерву сумнівних боргів	(СК 38)
ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ			
з бюджетом		Дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами до бюджету	СД641+СД644+ СД 6421
за виданими авансами		Сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів	СД 371
з нарахованих доходів		Сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню	СД 373
із внутрішніх розрахунків		Заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків	СД 682+СД683
Інша поточна дебіторська заборгованість		Заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів	СД372+СД374+ СД375+СД376+ СД 377+СД 63+ СД 65 + СД 66+ СД 685
Поточні фінансові інвестиції		Фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, що можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів)	СД 35
ГРОШОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ			
в національній валюті		Кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. Окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах.	СД 301 + СД 311 + СД 313 + СД 333
в іноземній валюті			СД302+СД312+ СД313+СД333
Інші оборотні активи		Суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунків 331 "Грошові документи в національній валюті" і 643 "Податкові зобов'язання"	СД24+СД331+ СД332+СД643+СД644

Національний університет водного господарства та природокористування

СТАТТЯ	*Код рядка*	*Зміст статей Балансу за П(С)БО 2*	*Зміст статей Балансу за Планом рахунків*
1	*2*	*3*	*4*
Усього за розділом II		ряд.100+ряд.110+ряд.120+ряд.130+ряд.140+ряд150+ряд.160+ряд.170+ряд.180+ряд.190+ряд.200+ряд.210+ряд.220+ряд.230+ряд.240+ряд.250	
III. Витрати майбутніх періодів		Витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів	СД 39
Необоротні активи та групи вибуття		Вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до МСБО 27	
Баланс		Ряд.080+ряд260+ряд.270+ряд.275	
ПАСИВ			
I.Власний капітал			
Статутний капітал		Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства	СК 40
Пайовий капітал		Сума пайових внесків членів, передбачена установчими документами	СК 41
Додатковий вкладений капітал		Акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість	СК 421+СК 422
Інший додатковий капітал		Вартість необоротних активів, безоплатно отриманих від інших юридичних або фізичних осіб	СК423+СК424+ СК 425
Резервний капітал		Сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку	СК 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		Сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку	СК441 (СД442)
Неоплачений капітал		Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу	(СД 46)
Вилучений капітал		Господарські товариства відображають собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Державні та комунальні підприємства відображають передачу відповідно до чинного законодавства майна	(СД 45)
Усього за розділом I		ряд.300+ряд.310+ряд.320+ряд.330+ряд.340+ряд.350-ряд.360 – ряд.370	
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу		Нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, величину яких на дату складання балансу може бути визначено тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел	СК 471 + СК 472
Інші забезпечення			СК 473 + СК 474
Цільове фінансування			СК 48
Усього за розділом II		ряд.400+ряд.410+ряд. 420	

Національний університет водного господарства та природокористування

СТАТТЯ	*Код рядка*	*Зміст статей Балансу за П(С)БО 2*	*Зміст статей Балансу за Планом рахунків*
1	*2*	*3*	*4*
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків		Сума заборгованості підприємства перед банками за отриманими від них показниками, що не є поточними зобов'язаннями	СК 501 + СК502+ СК503+СК504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання		Сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки	СК505+СК506+ СК521+СК522-СК523
Відстрочені податкові зобов'язання		Сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки	СК 54
Інші довгострокові зобов'язання		Сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу «Довгострокові зобов'язання»	СК 51 + СК 53 + СК 55
Усього за розділом III		ряд.440+ряд.450+ряд.460+ряд.470	
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків		Сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками	СК 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		Сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу	СК 61
Векселі видані		Сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів	СК 62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		Сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями)	СК 63
З одержаних авансів		Сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг)	СК 681
З бюджетом		Заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства	СК 641+ СК6421+ СК 643
З позабюджетних платежів		Заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством	СК 642

Національний університет
водного господарства
та природокористування

СТАТТЯ	*Код рядка*	*Зміст статей Балансу за П(С)БО 2*	*Зміст статей Балансу за Планом рахунків*
1	*2*	*3*	*4*
зі страхування		Сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників	СК 65
з оплати праці		Заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату	СК 66
з учасниками		Заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди, тощо) і формуванням статутного капіталу	СК 67
із внутрішніх розрахунків		Заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків	СК 682+СК683
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу		Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, що визначаються відповідно до П(С)БО 27	*202 вписуваний рядок*
Інші поточні зобов'язання		Суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання". У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунку 644 "Податковий кредит" і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами	СК684+СК685+СК644+СК372
Усього за розділом IV		ряд.540+ряд.550+ряд.560+ряд.570+ряд.580+ряд.590+ряд.600+ряд.610	
V. Доходи майбутніх періодів		Доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів	СК 69
Баланс		ряд.380+ряд.430+ряд.480+ряд.620+ряд.630	

СД*сальдо за дебетом рахунка
СК** сальдо за кредитом рахунка

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця В.2.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань.	КО 701+КО 702+КО 703-(Дт70 Кт 641/ПДВ)-(Дт 70 Кт 641/акцизний податок) – ДО 704
Чисті зароблені страхові премії	*2010*	*Страховики наводять суму страхових премій (платежів, внесків) за договорами страхування та за договорами перестрахування з перестрахувальниками протягом звітного періоду, яка включає частки страхових премій (платежів, внесків), належних страховику, зменшену на суму резерву незароблених премій на початок звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) і збільшену на суму резерву незароблених премій на кінець звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) та зменшену на загальну суму страхових премій (платежів, внесків), повернутих страхувальникам та перестрахувальникам протягом*	
Премії підписані, валова сума	*2011*		
Премії, передані у перестрахування	*2012*		
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	*2013*		
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	*2014*		

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
		звітного періоду. Загальна сума чистих зароблених страхових премій враховується при розрахунку валового прибутку (збитку).	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) 9, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Положенням (стандартом) 30. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї.	ДО (901-903)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	*2070*	*Страховики відображають різницю між загальною сумою збитків за страховими виплатами та сумою відшкодування, що належить до отримання (отриманою) від перестраховика цих збитків. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку валового прибутку (збитку).*	
Валовий: прибуток	2090	Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.	Ряд. 2000- ряд. 2050
збиток	2095		(Ряд. 2000- ряд. 2050)
Дохід (витрати) від	*2105*	*Страховики відображають*	

Національний університет водного господарства та природокористування

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
зміни у резервах довгострокових зобов'язань		*дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) резервів довгострокових зобов'язань і відповідної частки перестраховиків, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) операційної діяльності.*	
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	*2110*	*Страховики наводять дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) інших страхових резервів, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) операційної діяльності.*	
Зміна інших страхових резервів, валова сума	*2111*		
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	*2112*		
Інші операційні доходи	2120	Суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо. До цієї статті можуть наводитись додаткові статті:	КО (711-719)

Національний університет водного господарства та природокористування

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
		«Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю»; «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції». До розрахунків приймається загальна сума інших операційних доходів.	
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	*2121*	*Дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю.*	КО 710
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	*2122*	*Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.*	КО 71
Адміністративні витрати	2130	Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.	ДО 92
Витрати на збут	2150	Витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.	ДО 93
Інші операційні витрати	2180	Собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в	ДО (941-949)

Національний університет водного господарства та природокористування

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
		процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). До цієї статті можуть наводитись додаткові статті: «Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю»; «Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції». До розрахунків приймається загальна сума інших операційних витрат.	
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	*2181*	*Витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю*	ДО 940
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	*2182*	*Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності*	
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.	р.2090 (або р.2095)+р.(2120+2121+2122)-р(2130-2150-218—2181-2182)
збиток	2195		(р.2090(або р.2095)+р.(2120+2121+2122)-р(2130-2150-218—2181-2182))
Дохід від участі в капіталі	2200	Дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.	КО 72
Інші фінансові доходи	2220	Дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).	КО 73

Національний університет водного господарства та природокористування

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
Інші доходи	2240	дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. До цієї статті окремо наводиться додаткова стаття «Дохід від благодійної допомоги». До розрахунків приймається загальна сума інших доходів.	КО 74
Дохід від благодійної допомоги	*2241*	*Сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість, що визнається у порядку, встановленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».*	КО71
Фінансові витрати	2250	Витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».	ДО 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Збиток, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.	ДО 96
Інші витрати	2270	Собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.	ДО 97
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на	*2275*	*Сума прибутку (збитку) від впливу інфляції на монетарні статті, що*	КО 71,74

Національний університет водного господарства та природокористування

Стаття	*Код рядка*	*Зміст статей Звіту про фінансові результати*	*Балансове узагальнення статей Звіту про фінансові результати*
1	2	3	4
монетарні статті		*визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції». Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) до оподаткування.*	
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.	р2190 (або р.2195)+(р.2200+2240+2241)-(р2250-2255-2270)+-р.2275
збиток	2295		(р2190 (або р.2195)+(р.2200+2240+2241)-(р2250-2255-2270)+-р.2275)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.	ДО 98
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.	ДО97
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.	р2290(або р.2295)+-2300+-2305
збиток	2355		(р2290(або р.2295)+-2300+-2305)

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця 3.

Розділи Приміток до річної фінансової звітності

№ з\п	Розділ	Зміст розділу
1	2	3
1	Розділ I "Нематеріальні активи"	Заповнюється на підставі даних бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунку 12 "Нематеріальні активи" і субрахунку 133 "Накопичена амортизація" і розкриває інформацію про склад і стан нематеріальних активів і зміни, які сталися за рік. Із залишку нематеріальних активів на кінець року розшифровуються дані про вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності, вартість оформлених у заставу нематеріальних активів, вартість самостійно створених та вартість отриманих за рахунок цільових асигнувань нематеріальних активів. Із загальної суми накопиченої амортизації на кінець року, виділяється та її сума, яка відноситься до нематеріальних активів на які існують обмеження права власності. Цей розділ деталізує інформацію, яка наведена в першому розділі активу балансу (звіту про фінансовий стан) за рядками 1001, 1002.
2	Розділ II "Основні засоби"	Заповнюється за даними бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунків 10 "Основні засоби" і 11 "Інші необоротні матеріальні активи" та субрахунків 131 "Знос основних засобів", 132 "Знос інших необоротних активів". Наводиться інформація про стан і склад основних засобів за їх видами і зміни, які сталися за рік. Із залишку на кінець року розкривається інформація про первісну (переоцінену) вартість і знос основних засобів, одержаних у фінансову оренду і переданих у оперативну оренду. Також у рядках 261-268 показується вартість основних засобів щодо яких існує обмеження прав власності тощо. По земельних ділянках і капітальних витратах на поліпшення земель знос не нараховується. Цей розділ деталізує інформацію, яка наведена в балансі (звіті про фінансовий стан) за рядками 1011 і 1012.
3	Розділ III "Капітальні інвестиції"	Заповнюється на підставі даних бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунку 15 "Капітальні інвестиції", де розкриваються склад капітальних інвестицій, сума витрат за рік і незавершеного будівництва на кінець року. Цей розділ деталізує інформацію, яка відображена в балансі (звіті про фінансовий стан) за рядком 1005.
4	Розділ IV "Фінансові інвестиції"	Заповнюється за даними бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та до субрахунку 352 "Інші поточні фінансові інвестиції" розкривається загальна сума цих інвестицій за їх видами та стан на кінець року (довгострокові, короткострокові). В довідці до цього розділу розшифровується залишок фінансових інвестицій на кінець року за видами їх оцінок (собівартістю, справедливою вартістю, амортизованою собівартістю). Цей розділ деталізує інформацію, яка відображена в балансі (звіті про фінансовий стан) за рядками 1030, 1035, 1160.
5	Розділ V "Доходи і	Заповнюється за даними бухгалтерського обліку за субрахунками

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	витрати"	до рахунків 71, 72, 73 , 74 і 94, 95, 96, 97. Тут розшифровуються інші операційні доходи і витрати та фінансові і інвестиційні доходи і витрати з урахуванням принципу суттєвості. Методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку визначають, що доходи і витрати, величина яких дорівнює або перевищила 2% чистого прибутку підприємства є суттєвою. Тобто, в цьому розділі деталізується інформація про доходи і витрати, які відображені у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) у рядках 2120, 2180, 2200-2270.
6	Розділі VI "Грошові кошти"	Розшифровує склад грошових коштів на кінець року, який відображено в балансі (звіті про фінансовий стан) у рядку 1165 у графі 4. Для заповнення цього розділу використовуються дані бухгалтерського обліку до рахунків 30,31,333,351. У рядку 691 до цього розділу розшифровується сума грошових коштів, використання яких обмежено, які показані в I розділі активу балансу (звіту про фінансовий стан) за рядком 1090.
7	Розділ VII "Забезпечення і резерви"	Заповнюється за даними бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунку 47 "Забезпечення наступних витрат і платежів", характеризує стан на початок і кінець року та склад забезпечень за їх видами, а за рахунком 38 "Резерв сумнівних боргів" аналогічна інформація про резерв сумнівних боргів. Ця інформація деталізує дані II та III розділу пасиву балансу (звіту про фінансовий стан) р. 1520, 1660.
8	Розділ VIII "Запаси"	Заповнюється за даними субрахунків до рахунків 20-28 і розкриває інформацію, яка характеризує балансову вартість запасів за їх видами на кінець року, а також суми збільшення чистої вартості реалізації або уцінки. Цей розділ деталізує інформацію наведену у II розділі активу балансу (звіту про фінансовий стан) у рядках 1100. Із залишку запасів на кінець року виділяється вартість запасів відображених за чистою вартістю реалізації, переданих в переробку, оформлених у заставу, переданих на комісію та тих, які знаходяться на відповідному збереженні.
9	Розділ IX "Дебіторська заборгованість"	Розшифровує дебіторську заборгованість, яка відображена в II розділі активу балансу (звіту про фінансовий стан) у рядках 1125 і 1155, з урахуванням за строками не сплати на кінець року, а саме: до 3-х місяців, від 3 до 6 місяців і від 6 до 12 місяців. Різниця між загальною сумою дебіторської заборгованості, яка відображена в графі 3 розділу IX і сумами дебіторської заборгованості в графах 4,5,6 свідчить про заборгованість, яка несплачена більше одного року. Слід пам'ятати, що дебіторська заборгованість у рядках 940, 950, 951 приміток наводиться за первісною вартістю без зменшення на суму створеного резерву сумнівних боргів.
10	Розділ X "Нестачі і втрати від псування цінностей" (рядки 960 і 970)	Заповнюється за даними аналітичного обліку до субрахунків 947 і 375 за вирахуванням сум за дебетом 375 і кредиту 716 в частині раніше списаних на збитки нестач, за якими в подальшому були виявлені винуватці. При заповненні рядка 980 необхідно керуватися характеристикою до позабалансового рахунку 07 "Списані активи" і даними обліку до нього за субрахунками.
11	Розділ XI "Будівельні	Заповнюють підрядні будівельні організації, де розкривається

Національний університет водного господарства та природокористування

	контракти"	загальний дохід за будівельними контрактами, валова заборгованість замовників і замовникам, а також сума проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів. Цей розділ деталізує валову заборгованість замовників і замовникам, яка відповідно відображена в балансі (звіті про фінансовий стан) у складі статей "Незавершене виробництво" (р. 1102) і "Інші поточні зобов'язання" (р. 1690).
12	Розділ XII "Податок на прибуток"	Розкриває інформацію за рік про нарахований податок на прибуток, відстрочені податкові активи і зобов'язання та їх взаємозв'язок із звітом про фінансові результати (звітом про сукупний дохід) та впливом па власний капітал. У цьому розділі деталізується інформація, яка відображена в балансі (звіті про фінансовий стан) за рядками 1045 "Відстрочені податкові активи"; 1500 "Відстрочені податкові зобов'язання", 1620 "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" в частині податку на прибуток.
13	Розділ XIII "Використання амортизаційних відрахувань"	Надає інформацію про суми нарахованої амортизації та її використання. Даний розділ деталізує інформацію наведену у рядку 260 звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) і заповнюється за даними балансового рахунку 13 "Знос необоротних активів" та позабалансового рахунку 09 "Амортизаційні відрахування".
14	Розділ XIV "Біологічні активи"	Надає інформацію про стан та рух біологічних активів сільськогосподарських підприємств. Даний розділ деталізує інформацію наведену у рядках 035-037, 110 Балансу і заповнюється за даними балансових рахунків 16 "Довгострокові біологічні активи", 21 "Поточні біологічні активи". В довідці до цього розділу розшифровується вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування; залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій; балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності.
15	Розділ XV "Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів"	Надає інформацію про фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів сільськогосподарських підприємств. Даний розділ заповнюється за даними аналітичного обліку до балансових рахунків 16 "Довгострокові біологічні активи", 21 "Поточні біологічні активи".

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додаток Д

Альтернативні пропозиції щодо внутрішніх форми управлінської звітності

Таблиця Д.1.

Рекомендована форма внутрішньої звітності за показниками Центру відповідальності «Витрати» [45]

(тис. грн.)

Елементи витрат	Сальдо по рахунках витрат на початок періоду		Нараховані зобов'язання (понесені витрати)				Всього	Погашені зобов'язання (списані витрати)			Всього	Сальдо по рахунках витрат на кінець періоду	
	Дт	Кт	661	65	631	641..		661	65	631..		Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.Списання виробничих запасів , в т.ч.	21,6				10,0		10,0			30,1	30,1	1,5	
прямі виробничі	**21,6**				6,0		6,0			26,0	26.0	1,5	
загальновиробничі					4,0		4,0			4,0	4,0		
2.Розрахунки по оплаті праці з працівниками ЦВ, в т.ч.	1,0		12,0				12,0	12,8			12,8	0,2	
прямі виробничі	1,0		8,0				8,0	8,8			8,8	0,2	
загальновиробничі			4,0				4,0	4,0			4,0		
3. Розрахунки по обов'язкових страхових внесках, в т.ч.	0,3			3,9			3,9		4,0		4,0	0,2	
прямі	0,3			2,0			2,0		2,1		2,1	0,2	

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Елементи витрат	Сальдо по рахунках витрат на початок періоду		Нараховані зобов'язання (понесені витрати)				Всього	Погашені зобов'язання (списані витрати)			Всього	Сальдо по рахунках витрат на кінець періоду	
	Дт	Кт	661	65	631	641..		661	65	631..		Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
виробничі													
загальновиробничі				1,9			1,9		1,9		1,9		
4. Комунальні послуги (за ділянками ВПП), в т.ч.	0,2				1,8		1,8			1,5	1,5	0,3	
прямі виробничі	0,2				1,1		1,1			0,8	0,8	0,3	
загальновиробничі					0,7		0,7			0,7	0,7		
Інші витрати													
Всього	23,1		12,0	3,9	11,8		27,7	12,8	4,0	31,6	48,4	2,2	

Таблиця Д.2.

Внутрішня звітність за результатами адміністрування витрат (за об'єктами їх виникнення, етапами, виконавцями тощо)

№ з/п	Наказ	№, дата	Деталізація				Оцінка виконання	
			документ (заходи)	термін виконання	виконавці	корисність інформації	своєчасність *	якісна оцінка, бали **
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Підготовка звітності по використаних запасах	№128 від 13.05 2021р.	Звітність по списаних виробничих запасах	до 20 числа щомісячно	Матеріально-відповідальні особи	Підготовка зовнішньої звітності за показниками запасів	4	10

Національний університет
водного господарства
та природокористування

№ з/п	Наказ	№, дата	Деталізація				Оцінка виконання	
			документ (заходи)	термін виконання	виконавці	корисність інформації	своєчасність *	якісна оцінка, бали **
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	Нарахування заробітної плати працівникам ЦВ	№146 від 18. 06.2021р.	Платіжно-розрахункова відомість	До 30 числа щомісячно	Бухгалтер по заробітній платі	Підготовка зовнішньої звітності за показникам розрахунків по оплаті праці	5	11
3	Підготовка звітності за розрахунками з підзвітними особами	№185 від 28.07.2021 р..	Реєстр Звітів про використання коштів підзвітною особою	До 30 числа щомісячно	Бухгалтер по заробітній платі	Підготовка зовнішньої звітності за розрахунками х підзвітними особами	4	11
	…….							
	Інші розпорядження							
	Загальна оцінка							

Національний університет
водного господарства
та природокористування

*запропоновано систему оцінювання 1-5 балів :
до 1-го бала – практично завдання не виконано;
2-3 бала – виконано із запізненням без обгрунтування причин;
4 бала – виконано з нетривалим відставанням (об'єктивні причини);
5 балів – виконано вчасно.

** запропоновано систему оцінювання 1-12 балів:
до 3-х балів – розпочато виконання
4-7 балів – поставлені завдання виконані в обсягах, що не перевищують половини запланованих (затверджених в наказі) ;
8-10 балів – в більшості завдання виконано;
11-12 балів – в результатів виконання заходу досягнуто кінцевого результату – цілі.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця Д.3

Відображення показників соціальної відповідальності бізнесу у формах звітності підприємства

Показники СВБ (за завітний період)*	Враховуються в показниках звітності підприємства				
	Фінансова звітність	До органів соціального страхування	Статистична звітність	Інтегрована звітність	
				фінансові показники	нефінансові показники
1	2	3	4	5	6
забезпечення здоров'я					
- оплата непрацездатності за рахунок підприємства	V		V	V	
- витрати на заходи по охороні праці	V			V	
- кількість виробничих травм		V			V
- кількість днів непрацездатності		V			V
- кількість днів професійних захворювань		V			V
- кількість виданих путівок на санаторне лікування		V			V
забезпечення соціально-побутових потреб					
- кількість працівників в черзі на відомче житло					V
- кількість місць в їдальні					V
- кількість забезпечених відомчим житлом					V
- кількість звернень в профспілкові організації					V
- витрати на придбання відомчого житла	V			V	
- витрати на компенсацію оренди (найму) житла	V			V	
- виплата матеріальної допомоги	V			V	
навчання, підвищення кваліфікації					
- оплата підвищення кваліфікації працівників	V			V	
- оплата навчання працівників	V			V	
- кількість працівників з вищою освітою (по категоріях)					V
- кількість працівників, які					V

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет водного господарства та природокористування

Показники СВБ (за завітний період)*	Враховуються в показниках звітності підприємства				
	Фінансова звітність	До органів соціального страхування	Статистична звітність	Інтегрована звітність	
				фінансові показники	нефінансові показники
1	2	3	4	5	6
підвищили свою кваліфікацію					
відпочинок та розваги					
- оплата туристичних поїздок	V			V	
- придбання подарунків	V			V	
- оплата культпоходів в театр (на концерт тощо)	V			V	
мотивація праці					
- середня заробітна плата (по категоріях)			V	V	V
- оплата додаткових відпусток	V			V	
- разові преміальні виплати	V			V	

**доповнено на основі [12]*

Національний університет водного господарства та природокористування

Додаток Ж

Таблиця Ж.1.

Основні дефініції регуляторної бази фінансового моніторингу

№ з/п	Поняття	Зміст
1	*об'єкт фінансового моніторингу,* п.п.41 ст. 1 Закону 361-IX [23]	дії з активами, пов'язані з відповідними учасниками фінансових операцій, які їх проводять, за умови наявності ризиків використання таких активів з метою легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та/або фінансування розповсюдження зброї масового знищення, а також будь-яка інформація про такі дії чи події, активи та їх учасників
2	*суб'єкт первинного фінансового моніторингу (СПФП),* п.п.2 ст. 6 Закону 361-IX [23]	1) банки, страховики (перестраховики), страхові (перестрахові) брокери, кредитні спілки, ломбарди та інші фінансові установи; 2) платіжні організації, учасники чи члени платіжних систем; 3) товарні та інші біржі, що проводять фінансові операції з товарами; 4) професійні учасники фондового ринку (ринку цінних паперів), крім осіб, які провадять діяльність з організації торгівлі на фондовому ринку; 5) оператори поштового зв'язку, інші установи, які надають послуги з переказу коштів (поштового переказу) та здійснення валютних операцій; 6) філії або представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що надаютьфінансові послуги на території України; 7) спеціально визначені суб'єкти первинного фінансового моніторингу: суб'єкти аудиторської діяльності; бухгалтери, суб'єкти

Національний університет водного господарства та природокористування

		господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку та консультування з питань оподаткування; адвокатські бюро та ін.; 8) постачальник послуг, пов'язаних з обігом віртуальних активів; *9)* інші юридичні особи, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають окремі фінансові послуги
3	*фінансова операція,* п.п.65 ст. 1 Закону 361-IX [23]	будь-які дії щодо активів клієнта, вчинені за допомогою суб'єкта первинного фінансового моніторингу або про які стало відомо суб'єктам первинного фінансового моніторингу у рамках ділових відносин з клієнтом
4	*ризики,* п.п.54 ст. 1 Закону України 361-IX [23]	небезпека (загроза, уразливі місця) для суб'єктів первинного фінансового моніторингу бути використаними з метою легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом під час надання ними послуг відповідно до характеру їх діяльності
5	*управління ризиками,* п.п. 62 ст. 1 Закону 361-IX [23]	заходи, що вживаються СПФП щодо створення та забезпечення функціонування системи управління ризиками, що передбачає визначення (виявлення), оцінку/переоцінку (вимірювання), моніторинг, контроль ризиків, з метою їх мінімізації
6	*порогові фінансові операції,* п.п. 67 п. 1 ст. 1, п. 1 ст. 20 розд. III Закону № 361 [23]	фінансові операції є пороговими, якщо сума, на яку здійснюється кожна із них, дорівнює чи перевищує 400 тис. грн. (для суб'єктів господарювання, які надають послуги у сфері лотерей та/або азартних ігор, – 30 тис. грн.), за наявності однієї або більше таких ознак: якщо хоча б одна із сторін – учасників фінансової операції має відповідну реєстрацію, місце проживання чи місцезнаходження в державі, що не виконує чи неналежним чином виконує рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, задіяних у сфері боротьби з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом; фінансові операції політично значущих осіб, членів їх сім'ї та/або осіб пов'язаних з політично значущими особами; фінансові операції із переказу коштів за кордон; фінансові операції з готівкою
7	*підозрілі фінансові операції*, п. 1 ст. 21 розд. III Закону № 361 [23]	фінансові *операції або спроба їх проведення* незалежно від суми, на яку вони проводяться, вважаються підозрілими, якщо суб'єкт первинного фінансового моніторингу має підозру або має достатні підстави для підозри, що вони є результатом злочинної діяльності
8	*фінансовий моніторинг* [23]	моніторинг ділових відносин / моніторинг фінансових операцій - аналіз фінансових операцій клієнта, що здійснюються у процесі ділових відносин з ним, щодо відповідності таких фінансових операцій наявній у банку інформації про клієнта, його діяльність та ризик (у тому числі в разі необхідності про джерело коштів, пов'язаних з фінансовими операціями)
9	*фінансовий моніторинг,* п.п.66 ст.1 Закон 361-IX [23]	сукупність заходів, що вживаються суб'єктами фінансового моніторингу, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу
10	*первинний фінансовий моніторинг,* п.п. ст 1 Закон 361-IX [23]	сукупність заходів, які вживаються суб'єктами первинного фінансового моніторингу і спрямовані на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця Ж. 2

Індикатори ризику, що використовуються для виявлення діяльності, пов'язаної з відмиванням грошей у сфері торгівлі

№ з\п	Характер ризиків	Мають місце	
		в міжнародній практиці первинного моніторингу [116]	у вітчизняній практиці первинного моніторингу*
1	розбіжності в описі товару в коносаменті і рахунку-фактурі	V	V
2	невідповідності між товаром, позначеним в коносаменті (чи рахунку-фактурі), і фактично відвантаженимтоваром	V	V
3	невідповідності між вартістю товару, заявленою в рахунку-фактурі, та його справедливою ринковою вартістю	V	V
4	необгрунтована (документально не підтверджена) справедлива вартість		V
5	об'єм постачання не співпадає з масштабами звичайної ділової активності експортера/ імпортера	V	
6	відвантажений товар відповідає товару, ідентифікованому за підвищеним ризиком відмивання грошей	V	V
7	тип відвантаженого товару не характерний для звичайної ділової активності експортера/ імпортера	V	V
8	постачання невигідне з економічної точки зору	V	V
9	постачання не відповідає ресурсним потребам за умов нормальної виробничої потужності		V
10	товар відвантажується в юрисдикцію/з юрисдикції, що характеризується "підвищеним ризиком" відмиваннягрошей	V	V
11	товар перевантажується в одній або декількох юрисдикціях без очевидної економічної причини	V	
12	спосіб оплати не відповідає ризикам, пов'язаним з цим постачанням	V	
13	оплата визначає занижений рівень рентабельності (у порівнянні з аналогічними поставками/продажем)		V
14	угода припускає отримання готівкових грошових коштів (чи оплати в іншій формі) від третьої сторони, що не бере участі в ній	V	
15	угода припускає використання акредитивів, що багаторазово поповнюються або часто пролонговуються	V	
16	угода припускає використання підозрілих (фіктивних) компаній	V	V
17	контрагент не ідентифікований за профілем ризику (відповідно до профілю ризиків, прийнятого СПФМ)		V

**узагальнено за результатами опитування аудиторських фірм Рівненської області*

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Додаток Е

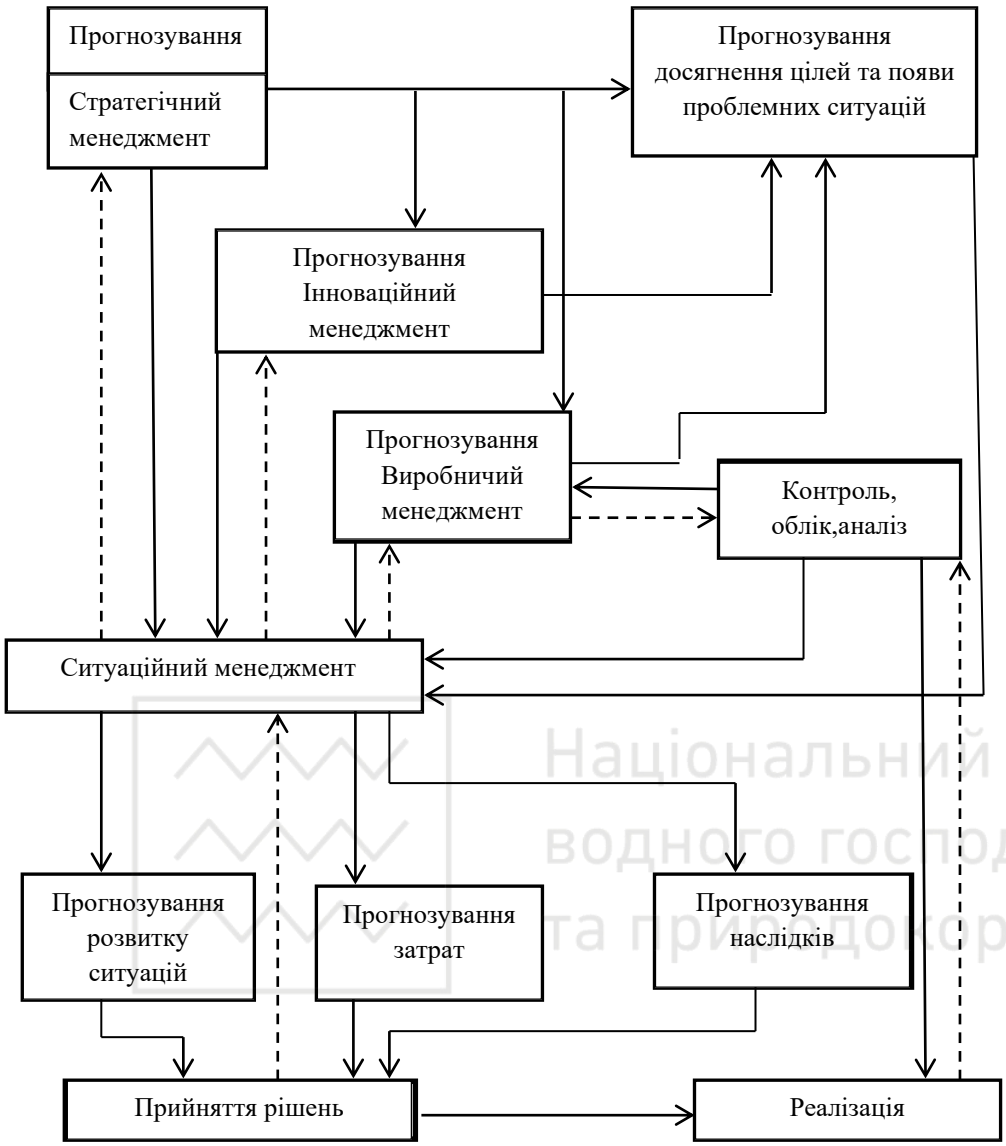

Рис. Е.1 **Прогнозування в системі управління**

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Рис. Е. 2. **Обліково-аналітична система суб'єкта**

Національний університет
водного господарства
та природокористування

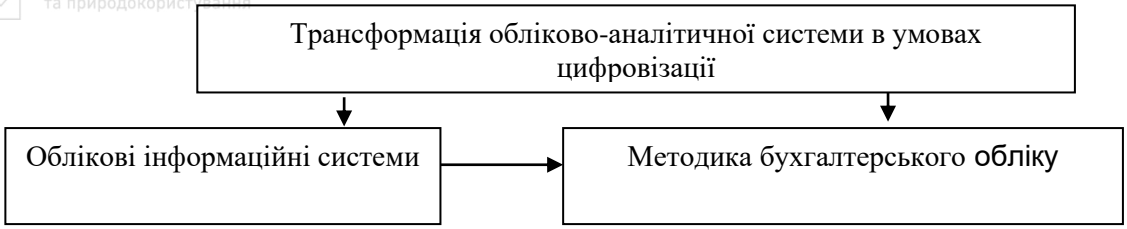

Рис. 3. Вплив цифровізації на обліково-аналітичну систему

Таблиця Е. 1

Основні технології цифровізації обліково-аналітичної системи

№ з/п	Назва технології	Зміст технології
1	2	3
1.	Облікові інформаційні системи	Системи, які використовує підприємство для збору, зберігання, управління, обробки, пошуку фінансової інформації та формування звітів для різних категорій користувачів. Сучасні облікові інформаційні системи передбачають інтеграцію з Microsoft Office, надають можливість оплати рахунків, здійснення валютних операцій, управління складськими операціями, логістикою безпосередньо з використанням програмного забезпечення для бухгалтерського обліку. Загальносистемні функціональні можливості вимагають підключення до мережі Інтернет, такі системи повинні відповідати міжнародним або національним стандартам бухгалтерського обліку, враховувати норми податкового законодавства.
2.	Розширена мова фінансової, управлінської, податкової звітності різних сфер бізнесу *(Extensible Business Reporting Language (XBRL)*	*Програмний стандарт, розроблений для удосконалення способу передачі фінансових даних, який полегшує компіляцію і обмін інформацією. Мета XBRL полягає в тому, щоб автоматизувати збір даних, що дозволить регуляторам, аналітикам і інвесторам проводити складніший і глибший аналіз. Таксономія UA XBRL МСФЗ – таксономія фінансової звітності за МСФЗ, містить також звіт аудитора і звіт про управління.* Подання річної фінансової звітності у форматі XBRL в Україні стало обов'язковим з 01.01.2020 р. для підприємств, які згідно з законодавством формують звітність за МСФЗ і фінансова звітність яких підлягає обов'язковому оприлюдненню.
3.	Соціальні мережі	Значна частина суб'єктів господарювання (особливо за кордоном) активно використовують соціальні мережі для покращення свого фінансового іміджу. Розкриття фінансової інформації у доступній формі за допомогою соціальних мереж (Facebook, YouTube, Twitter, Instagram) позитивно сприймається вищим керівництвом, аналітиками та інвесторами, дозволяючи їм приймати більш обґрунтовані рішення.
4.	«Хмарні технології» обчислення, облікові операції, що базуються на хмарах *(Cloud Computing)*	Під терміном «хмарні технології» розуміється надання комп'ютерних ресурсів таких, як пам'ять або обчислювальні потужності в якості Інтернет-сервісу. При автоматизації бухгалтерського обліку найбільший розвиток отримала хмарна технологія програмного забезпечення як послуги *(software as a servise – SaaS)*. З точки зору інформаційних технологій в бухгалтерському обліку під хмарою розуміють мережу комп'ютерів, що забезпечують роботу певного прикладного програмного забезпечення і надають користувачеві можливість роботи з цими програмними продуктами за певну плату або безкоштовно, а також зберігання власної інформації.
5.	Блокчейн-систематизація та ефективний контроль за інформацією *(Blockchain Technology)*	Дана технологія являє собою безперервну послідовність блоків, яка формується за визначеними правилами. Кожен блок в системі чітко пов'язаний із попереднім, що фіксує цифровий підпис, виключаючи будь-яку можливість зміни даних. Блокчейн має низку важливих для бухгалтерської роботи властивостей: захищеність і постійний запис даних; персональний обмежений доступ до певних даних; достовірність наданої в блокчейні інформації при відсутності довіри до контрагента; висока швидкість і точність транзакцій.
6.	Електронний обмін даними *(Electronic Data Interchange (EDI)*	Обмін фінансовою, комерційною, логістичною документацією у вигляді стандартного структурованого електронного документу безпосередньо між комп'ютерними системами бізнес партнерів. У практичній діяльності вітчизняних підприємств охоплює широкий спектр документації: від первинних документів до передачі податкової та фінансової звітності.

узагальнено на основі [73; 74].

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця И.1

Етапи та напрями процесу податкового планування в системі управління підприємством

Етапи процесу податкового планування	Напрями податкового планування
1	**2**
1. Прогнозування і планування	Розробка податкової політики та податкового плану підприємства
	Формування графіку податкових платежів
	Розробка податкової облікової політики підприємства
	Розробка інформаційної моделі податкового обліку (формування графіку документообігу, робочого плану рахунків, визначення форм та методики заповнення відповідних облікових регістрів, розробка процедур щодо формування податкових декларацій)
	Оцінювання тенденцій розвитку податкового законодавства та їх впливу на податкові зобов'язання підприємства
	Прогнозування податкових наслідків збільшення масштабів господарювання, його переорієнтації, виходу на нові ринки збуту
2. Виконання	Організація і координація діяльності всіх підрозділів, відповідальних за формування об'єктів оподаткування
	Уточнення схем оподаткування та податкової політики у зв'язку із внесенням змін у чинне податкове законодавство
	Внесення коригувань у податковий план, податкову облікову політику підприємства, модель податкового обліку
3. Контроль та аналіз	Реалізація процедур контролю податкових декларацій підприємства
	Перевірка запланованих і фактичних податкових платежів
	Контроль дотримання графіку податкових виплат та аналіз причин його недотримання
	Контроль виконання службових обов'язків працівниками фінансової (облікової) служби, пов'язаних з реалізацією завдань податкового обліку і звітності
	Виконання аналітичних розрахунків з метою виявлення факторів, які впливають на показники податкової звітності підприємства
	Виявлення причин розбіжностей між плановими і фактичними обсягами податкових витрат
	Аналіз причин відхилення від встановленого графіку представлення інформації та документів щодо оподаткування
4. Оптимізація	Усунення причин неточностей чи помилок у податкових деклараціях
	Усунення причин відхилень від планів, коригування планових розрахунків
	Усунення причин відхилень від встановленого графіку виплат, ліквідація заборгованості по податкам та ліквідація причин податкових неплатежів

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	Уточнення графіків формування документів і подання податкових декларацій
	Прийняття заходів впливу щодо працівників фінансової (облікової) служби при виявлення фактів недобросовісного та несумлінного виконання службових обов'язків
	Мотивація роботи персоналу фінансової (облікової) служби, а також інших підрозділів, пов'язаних з формуванням об'єктів оподаткування та розрахунком податків і зборів, з метою забезпечення ефективного податкового обліку і звітності

Джерело: розроблено автором на основі [71]

Таблиця И.2

Графік документообігу системи податкового планування

Центр відповідальності вихідного документа	**Центр відповідальності вхідного документа**	**Назва документу**	**Характеристика документу**
1	**2**	**3**	**4**
Фінансовий директор	Відділ податкового планування*	Розпорядження про створення відділу податкового планування**	Установчий документ відділу податкового планування***
Планово-економічний відділ	Відділ податкового планування*	Бюджет без урахування податків і зборів	Бюджет без урахування податкової складової його витратної частини
Відділ податкового планування*	Фінансовий відділ	Календар податкових платежів	Графік сплати кожного податку та збору підприємства відповідно до податкового законодавства
Відділ податкового планування*	Органи державної фіскальної служби	Заява, запит для отримання інформації	Запит щодо отримання інформаційно-довідкових послуг від державної фіскальної служби по питаннях, які виникають у практичній діяльності підприємства і мають суперечливе трактування
Відділ податкового планування*	Відділ податкового планування*	Доповідні й аналітичні записки, довідки	Питання, які виникають в процесі формування системи податкового планування та вимагають вирішення через співпрацю кількох підрозділів підприємства
Відділ податкового планування*	Фінансовий директор	Аналітичні записки, довідки	Погодження та затвердження способів податкової оптимізації, розробки схем

Національний університет
водного господарства
та природокористування

			мінімізації податкових відрахувань, інших питань податкового планування
Фінансовий директор	Відділ податкового планування*, планово-економічний відділ	План заходів щодо оптимізації оподаткування підприємства	Скоригований і затверджений фінансовим директором план конкретних заходів податкової оптимізації
Планово-економічний відділ	Фінансовий директор	Бюджет з урахуванням оптимізованих податкових платежів	Документ, який містить загальногосподарські параметри, передається на повторне погодження та остаточне затвердження
Фінансовий директор	Головний бухгалтер	Затверджений бюджет	Бюджет до виконання в частині нарахування і сплати податків і зборів
Планово-економічний відділ, фінансовий відділ	Фінансовий директор	Звіт про виконання бюджету	Аналіз виконання бюджету, причини відхилення від запланованих показників
Головний бухгалтер	Фінансовий директор	Службова записка	Виявлені відхилення показників, закладених в річному бюджеті, та фактичних показників

** або спеціаліст обліково-фінансової служби, відповідальний за податкове планування;*
*** або посади відповідального за податкове планування і введення її до штатного розпису;*
**** або посадова інструкція відповідального за податкове планування.*
[71]

Національний університет
водного господарства
та природокористування

ДОДАТОК К

Соціальний облік

Таблиця К.1.

Показники соціальної відповідальності бізнесу у формах звітності підприємства

Показники СВБ (за завітний період)*	Враховуються в показниках звітності підприємства				
	Фінансова звітність	До органів соц.страхув.	Статистична звітність	Податкова звітність	Примітки*
1	2		3	4	5
забезпечення здоров'я					
- оплата днів непрацездатності за рахунок підприємства	V		V	V	
- витрати на заходи по охороні праці	V		V	V	
- кількість виробничих травм		V			
- кількість днів непрацездатності		V			
- кількість днів професійних захворювань		V			
- кількість виданих путівок на санаторне лікування		V			
забезпечення соціально-побутових потреб					
- кількість працівників в черзі на відомче житло					V
- кількість місць в їдальні					V
- кількість забезпечених відомчим житлом					V
- кількість звернень в профспілкові організації з питань соціального захисту					V
- витрати на придбання відомчого житла	V				
- витрати на компенсацію оренди (найму) житла	V				
- виплата матеріальної допомоги	V			V	
навчання, підвищення кваліфікації					
- оплата підвищення кваліфікації	V			V	

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Показники СВБ (за завітний період)*	Враховуються в показниках звітності підприємства				
	Фінансова звітність	До органів соц.страхув.	Статистична звітність	Податкова звітність	Примітки*
1	2		3	4	5
працівників					
- оплата навчання працівників	V			V	
- кількість працівників з вищою освітою (по категоріях)					V
- кількість працівників, які підвищили свою кваліфікацію					V
відпочинок та розваги					
- оплата туристичних поїздок	V				
- придбання подарунків	V				
- оплата культпоходів в театр (на концерт тощо)	V				
мотивація праці					
- середня заробітна плата (по категоріях)			V		
- оплата додаткових відпусток	V			V	
- разові преміальні виплати	V			V	

* на даний час не передбачено в існуючих формах звітності

Національний університет
водного господарства
та природокористування

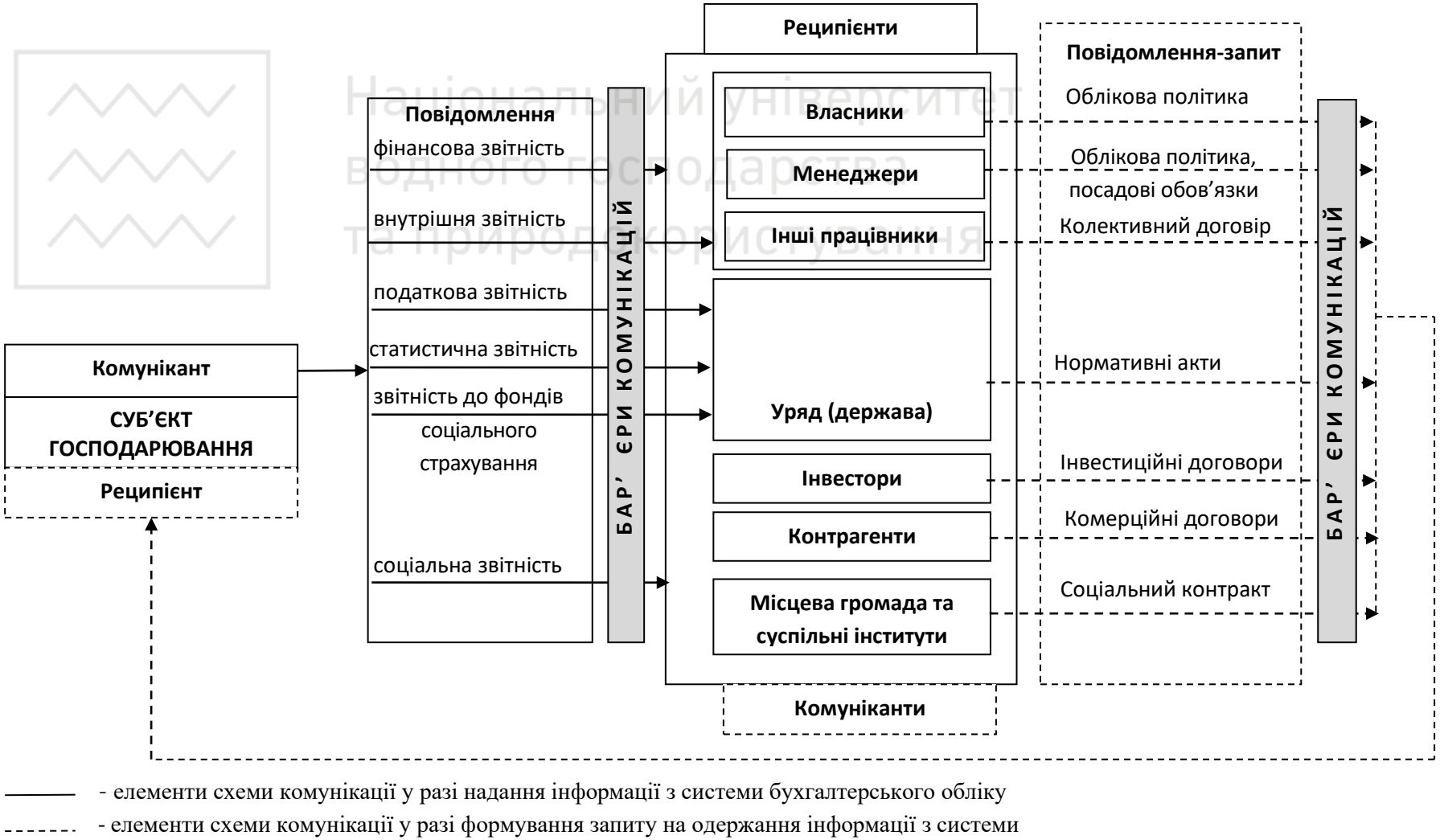

Рис. К.1. **Бухгалтерський облік в системі комунікаційних зв'язків груп заінтересованих осіб**

Примітки:

1 – відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам"

2 – відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання"

3 – якщо вже сплачена частина винагороди за працю перевищує належну до виплату суму, то сума такого перевищення відноситься до активів у тій мірі, у якій вона призведе до зменшення майбутніх виплат відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"

Рис. К.2. **Уточнені види поточних виплат працівникам та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку при комплексному дослідженні Положень (стандартів) бухгалтерського облік** [10]

Національний університет
водного господарства
та природокористування

ДОДАТОК Л

Таблиця Л.1

Вивчення особливостей діяльності та організаційної структури суб'єкта державного сектору (СДС)

№ з/п	Питання, що досліджуються	Опис
1	Нормативно-правові акти та методичні документи, які регламентують фінансово-господарську діяльність (СДС) відповідної галузі функціонування. Планові розрахунки та обґрунтування. Результати попередніх контрольних заходів. Публікації у засобах масової інформації, звернення громадян, інформація суб'єктів господарювання та державних органів щодо використання СДС коштів та майна, інших активів і пасивів.	
2	Установчі документи СДС	
3	Основні завдання діяльності СДС	
4	Відповідність організаційної структури СДС статуту/положенню про утворення СДС, положенню про організаційну структуру	
5	Розподіл функціональних повноважень	
6	Особливості впливу організаційної структури на прийняття управлінських рішень	
7	Визначення критичних областей у організаційній структурі	

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця Л.2

Основні техніко-економічні показники діяльності (СДС)

№ з/п	Показник	Одиниці виміру	Значення на 01.01.202_ _р.
1	Затверджені кошторисом видатки загального фонду	тис.грн.	
2	Профінансовані видатки загального фонду	тис.грн.	
3	Касові видатки загального фонду	тис.грн.	
4	Фактичні видатки загального фонду	тис.грн.	
5	Середньооблікова чисельність працюючих в еквіваленті повної зайнятості	чол.	
6	Середньорічна вартість основних засобів	тис.грн.	
7	Зареєстровані фінансові зобов'язання на кінець року	тис.грн.	
8	Надійшло коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами	тис.грн.	
9	Надійшло коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ	тис.грн.	
10	Надійшло інших надходжень спеціального фонду	тис.грн.	
11	Середньорічна вартість майна	тис.грн.	
12	Недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей на кінець року	тис.грн.	

Національний університет водного господарства та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця Л.3

Анкета вивчення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів (СДС)

№ з/п	Питання	Відповідь	Примітка
1	Чи достатня кваліфікація облікового персоналу, який здійснює облік доходів, витрат та фінансових результатів?		
2	Чи здійснюється розподіл облікових робіт між виконавцями?		
3	Чи контролюється виконання облікових робіт старшими за посадою?		
4	Чи висока плинність облікових працівників, які здійснюють облік доходів, витрат та фінансових результатів ?		
5	Чи застосовується оптимальна для структури управління та обсягів діяльності СДС форма організації бухгалтерського обліку?		
6	Чи визначено на звітний період облікову політику стосовно доходів, витрат та фінансових результатів?		
7	Чи відбулися зміни облікової політики стосовно доходів, витрат та фінансових результатів порівняно з попереднім роком?		
8	Чи систематично здійснюються встановлені процедури контролю достовірності облікової інформації про доходи, витрати та фінансові результати:		
	– арифметична перевірка		
	– перевірка за змістом		
	– оборотні відомості аналітичного обліку до синтетичних рахунків		
	– оборотні відомості синтетичних рахунків		
	– інвентаризація		
9	Чи встановлено суттєві порушення та недоліки у системі обліку доходів, витрат і фінансових результатів:		
	– під час попереднього державного аудиту		
	– під час попередньої ревізії		
	– перевіркою податкових органів		
	– під час інших контрольних заходів		
10	Чи застосовується у графік документообороту?		
11	Чи розроблено робочий план рахунків з аналітичними рахунками доходів, витрат та фінансових результатів?		
12	Чи автоматизовано облік доходів і витрат, фінансових результатів?		

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Таблиця Л.4

Анкета вивчення середовища контролю

№ з/п	Питання	Відповідь	Примітка
1	2	3	4
	Філософія і стиль управління		
1	Чи приймаються рішення і здійснюється оперативне управління однією особою?		
2	Чи має керівництво підстави для перекручення звітності розпорядників коштів, які фінансуються із Державного та (або) місцевих бюджетів?		
	Організаційна структура СДС		
3	Чи узгоджено розподіл прав, обов'язків і відповідальності із організаційною структурою СДС?		
4	Чи здійснюється санкціонування господарських операцій керівництвом відповідного рівня?		
5	Чи здійснюється вищим керівництвом контроль за виконанням делегованих прав і обов'язків?		
6	Чи відповідає організаційна структура розміру СДС?		
	Методи делегування прав і обов'язків		
7	Чи враховує існуючий розподіл прав і обов'язків:		
	– особливості фінансово-господарської діяльності		
	– можливі конфлікти інтересів підрозділів/осіб		
8	Чи встановлено:		
	– показники оцінки результатів діяльності підрозділів / осіб		
	– заходи заохочення / стягнення		
9	Чи укладено договори про матеріальну відповідальність:		
	– індивідуальні (повну,часткову)		
	– колективні		
10	Чи розроблено у СДС:		
	– положення про структурні підрозділи		
	– посадові інструкції		
	Методи управлінського контролю		
11	Чи встановлюються причини й винуватці відхилень від встановлених у планово-фінансових документах показників?		
12	Чи здійснюється аналіз фінансово-господарської діяльності СДС:		
	– оперативний		
	– періодичний		
13	Чи передбачено процедури попередження та виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?		
14	Чи здійснюється інвентаризація у всіх випадках, передбачених законодавством?		
15	Чи здійснюються у СДС функції:		
	– внутрішнього контролю		
	– внутрішнього аудиту		
	Чи приділяється достатня увага організації:		
	– системи внутрішнього контролю		

Національний університет водного господарства та природокористування

	– системи внутрішнього аудиту		
16	Яка підпорядкованість підрозділу внутрішнього аудиту?		
17	Чи застосовується письмова звітність про роботу підрозділу внутрішнього аудиту?		
Кадрова політика			
18	Чи має персонал СДС відповідний професійний рівень?		
19	Чи розуміє персонал покладені на нього обов'язки?		
20	Чи не висока плинність кадрів у СДС?		

Таблиця Л.5

Листок оцінювання властивого ризику та ризику невідповідності внутрішнього контролю СДС

№ з/п	Питання	Відповідь Так/Ні	Примітки
1	Який загальний стан економіки галузі:		
	– спад виробництва		
	– депресія		
	– зростання ділової активності		
2	Чи вплинули негативно на розвиток суб'єктів господарювання галузі:		
	– загальний стан економіки України		
	– зростання рівня інфляції		
	– чинне законодавство		
	– зміни офіційного обмінного курсу іноземних валют		
3	Чи належать послуги галузі до:		
	– конкурентоспроможних		
	– енергоємних		
	– трудомістких		
4	Чи залежить галузь від імпортних поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії тощо?		
5	Чи отримує галузь значні дотації від уряду?		
6	Чи спостерігалися значні зміни розмірів доходів та витрат суб'єктів господарювання галузі?		
7	Чи є підстави сумніватись у компетенції керівництва, у розумінні ним економічних питань?		
7.1	Чи має керівництво:		
	– достатню кваліфікацію		
	– практичний досвід роботи?		
7.2	Чи існує ризик, що керівництво видасть бажане за дійсне?		
7.2.1	Чи знаходиться керівництво під негативним впливом?		
7.2.2	Чи здатне керівництво на невиправданий ризик?		

Національний університет водного господарства та природокористування

7.2.3	Чи є причини у керівництва перекрутити показники фінансового стану СДС?		
7.2.4	Чи відбулися у звітному періоді (очікуються найближчим часом) зміни у складі керівництва СДС?		
7.2.5	Чи збігається реальний розподіл повноважень членів керівництва з формальними обов'язками?		
7.2.6	Чи немає конфлікту між керівництвом СДС та головним бухгалтером?		
7.2	Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку?		
7.3	Чи здійснювались у звітному році контрольні заходи:		
	– державний аудит;		
	– ревізія;		
	– інші (вказати які саме)		
7.4	Чи здійснювались у попередньому звітному році контрольні заходи:		
	– державний аудит;		
	– ревізія;		
	– інші (вказати які саме)		
7.5	Чи мало місце погіршення показників фінансового стану СДС у звітному періоді?		
7.5.1	Чи було невиконання кошторису доходів і видатків?		
7.5.2	Чи погіршились показники результативності виконання бюджетної програми?		
7.5.3	Чи реалізовано заходи щодо покращення показників виконання кошторису?		
7.5.4	Чи є дієвим контроль керівних посадових осіб за виконанням кошторису?		
7.5.5	Чи є докази такого контролю у формі наказів, посадових інструкцій, письмових розпоряджень?		
7.5.6	Перевірка останніх результатів дала такі результати:		
	– незадовільне планування кошторису використання бюджетних коштів		
	– неузгодженість дій керівництва		
	– несвоєчасне коригування статей кошторису		
	– неефективне використання необоротних коштів		
	– необґрунтовано завищені залишки запасів на кінець звітного періоду		
	– значне зростання у звітному періоді дебіторської та/або кредиторської заборгованості		
	– відсутній контроль за дебіторською заборгованістю		
	– неналежний рівень аналітичної роботи (зокрема, аналізу результативних показників)		
	– було виявлено випадки крадіжок, зловживань у СДС		

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	– у звітному періоді відбулися суттєві зміни показників кошторису порівняно з попередніми періодами		
	– у звітному періоді відбулося суттєве збільшення видатків порівняно з попередніми звітними періодами		
	– наявність асигнувань за кодами програмної (функціональної), економічної класифікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році		
7.6	Чи можна спрогнозувати фінансові труднощі СДС в наступному звітному періоді?		
7.6.1	Чи достатньо кваліфіковані працівники підключені до планування кошторису на наступний період?		
7.6.2	Чи є достатньо ефективною та надійною система контролю за виконанням кошторису?		
7.6.3	Чи є оптимальним рівень централізації управління СДС?		
7.7	Чи сприяє моральна атмосфера в колективі та мотивація праці його членів уникненню фактів крадіжок, непорядності, навмисних помилок?		
7.8	Чи враховується при прийнятті на роботу досвід, освіта, характеристика з попереднього місця роботи (навчання)?		
7.9	Чи забезпечує керівництво достатній рівень розуміння відповідальності, чіткий розподіл обов'язків?		
8	Чи передбачено організаційною структурою СДС функціонування підрозділу внутрішнього аудиту?		
9	Чи здійснюються інвентаризації перед складанням річної звітності?		
10	Чи укладено договори про матеріальну відповідальність у передбачених законодавством випадках?		
11	Чи є СДС позивачем (відповідачем) у судовій справі?		
12	Чи використовує СДС позики?		
13	Чи існують проблеми, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку?		
13.1	Чи затверджено у СДС:		
	– положення про бухгалтерію		
	– посадові інструкції облікових працівників		
	– правила документообігу		
	– накази керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особами		
13.2	Чи на належному рівні знаходиться автоматизація облікового процесу СДС ?		
13.3	Чи достатня чисельність працівників бухгалтерії?		
13.4	Чи спостерігається висока плинність кадрів серед:		

Національний університет
водного господарства
та природокористування

	– працівників бухгалтерії		
	– матеріально відповідальних осіб?		
13.5	Чи налагоджено систему управління бухгалтерськими службами структурних підрозділів?		
13.6	Чи було виявлено суттєві порушення в організації бухгалтерського обліку й звітності при перевірках контролюючими органами?		
13.7	Чи існують неусунені недоліки та порушення, виявлені під час попередніх контрольних заходів?		
14.	Чи є підстави сумніватися в ефективності прийнятих управлінських рішень?		
15.	Чи спостерігалися необґрунтовані зміни у прийнятих керівництвом рішеннях стосовно діяльності СДС?		
16.	Чи було дотримано встановлених критеріїв при виборі постачальника?		
17.	Чи розроблялися та впроваджувалися керівництвом заходи для оптимізації витрат?		
18.	Надання СДС платних послуг відбувалося:		
	– відповідно до діючих прейскурантних та договірних цін (тарифів)		
	– за цінами нижчими, ніж діючі прейскурантні та договірні ціні		
	– безоплатно		

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Левицька Світлана Олексіївна, д. е. н., професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, сертифікований аудитор.

Автор 260 праць, в тому числі трьох одноосібних монографій, співавтор 9-ти посібників та одного підручника з бухгалтерського обліку та звітності з грифами Міністерства освіти і науки молоді України («Бухгалтерський облік в галузях», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Організація бухгалтерського обліку», «Звітність підприємств», «Оподаткування підприємств», «Трансформація фінансової звітності за МСБО», «Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва» та ін). Сертифікований аудитор. Наукові інтереси: управлінська функція інтегрованої системи бухгалтерського обліку, організація облікової системи підприємницької та непідприємницької діяльності, гармонізація принципів бухгалтерського та податкового обліку, імплементація реформованого бюджетного обліку, внутрішній аудит/фінансовий моніторинг тощо.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Бондар Микола Іванович, д. е. н., професор, декан обліково-економічного факультету ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, Голова підкомісії з обліку і оподаткування Міністерства освіти і науки України, Член експертної ради з питань проведення експертизи дисертаційних робіт з проблем секторального розвитку та підприємництва Департаменту атестації кадрів Міністерства освіти і науки України, Академік Академії економічних наук України, сертифікований аудитор.

Автор 150 праць, співавтор більше 10 підручників та навчальних посібників з бухгалтерського обліку, аудиту та звітності з грифами Міністерства освіти і науки України («Бухгалтерський фінансовий облік», «Фінансовий облік», «Звітність підприємств», «Облік в зарубіжних країнах», «Аудит в АПК» та ін).

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Осадча Ольга Олексіївна, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування

У 2006 році закінчила Національний університет водного господарства та навчалась в докторантурі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, в 2017 році захистила докторську дисертацію З 2007 року по теперішній час працює на викладацькій роботі в Національному університеті водного господарства та природокористування, спочатку на посаді асистента кафедри обліку і аудиту, а з 2020 року обіймає посаду професора кафедри обліку і аудиту.

Автор понад 140 публікацій наукового характеру, співавтор підручника «Звітність підприємств», посібників «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва». Викладає лекційні курси: «Облік і звітність в оподаткуваннні», «Податкове планування», «Роль бухгалтера в бізнес-середовищі» та ін. Має стаж роботи головного бухгалтера акціонерного товариства (АТ «РадіоТРЕК», 2004-2006 роки).

Наукові інтереси: методологія формування системи обліково-аналітичної інформації про фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, проблеми організації системи управлінського обліку підприємств, податковий облік і звітність тощо.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Антонюк Олена Ростиславівна, д. е. н., професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування

Автор більше як 180 наукових та методичних праць, в тому числі двох одноосібних та 7 колективних монографій, автор навчальних посібників «Аудит» (з грифом Міністерства освіти та науки України), «Організація і методика аудиту», дисертаційних досліджень з тематики методики та організації бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах, методології та організації виконання аудиторських послуг, численних публікацій у закордонних наукових виданнях, у т.ч. тих, що входять до баз Scopus та Web of Science. Член Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, член редколегії наукового фахового видання «Вісник Національного університету водного господарства та природокористування».

Наукові інтереси: теоретичні та практичні питання розвитку незалежного аудиту та аудиторських послуг, бухгалтерського обліку та звітності; реформування внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектора України.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Остап'юк Наталія Анатоліївна, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», сертифікований аудитор, дипломований спеціаліст з міжнародних стандартів фінансової звітності (DipIFR ACCA) та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (CertIPSAS ACCA).

Автор більше 180 наукових та навчально-методичних праць, співавтор 10 посібників та одного підручника з бухгалтерського обліку та звітності з грифами Міністерства освіти і науки молоді України («Бухгалтерський облік в бюджетних установах», «Бухгалтерський податковий облік», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Основи бізнесу», «Судово-бухгалтерська експертиза», «Звітність підприємств», «Складання та читання звітності або не все складне, що таким здається» та ін). Практикуючий аудитор.

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Зінкевич Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування

У 1995 році закінчила з відзнакою Український інститут інженерів водного господарства (нині – Національний університет водного господарства та природокористування).

У 2015 році захистила кандидатську дисертацію на тему «Облік і аналіз основних засобів в управлінні реальними інвестиціями».

З 1995 року й донині працює на кафедрі обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, пройшла шлях від асистента до доцента.

Викладає дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Облік за видами економічної діяльності», «Облік і звітність підприємств», «Облік і звітність суб'єктів державного сектору», «Облік і аудит», «Історія обліку, аналізу і аудиту».

Наукові інтереси пов'язані з обліком та аналізом капітальних інвестицій, основних засобів та інвестиційної нерухомості.

Автор понад 100 наукових праць, співавтор 5 монографій та 3 навчальних посібників.

Електронна адреса: o.v.zinkevych@nuwm.edu.ua
ORCID ID: 0000-0002-8908-9368
Web of Science Researcher ID: AAF-4884-2019
SCOPUS, Author ID: 57220923083

Національний університет
водного господарства
та природокористування

Національний університет
водного господарства
та природокористування