

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

**РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ І АУДИТУ В УМОВАХ
ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИХ
ПЕРЕТВОРЕНЬ**

МОНОГРАФІЯ

**Харків
2024**

УДК 657.1+657.6:330.341

Р 64

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(протокол № 4 від 23.12.2024 р.)*

Рецензенти:

В.О. Гавриленко – завідувач кафедри обліку, аналізу і оподаткування Черкаського державного технологічного університету, д-р екон. наук, професор

С.Ф. Легенчук – завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка», д-р екон. наук, професор

І.О. Кузнецова – завідувач кафедри менеджменту організацій Одеського національного економічного університету, д-р екон. наук, професор

Р 64 Реформування обліку, аналізу і аудиту в умовах інституціональних перетворень : монографія / за ред. Н.О. Лоханової. – Харків: «Діса плюс», 2024. – 418 с.

ISBN 978-617-8346-39-3

Монографію присвячено дослідженню теоретичних та практичних аспектів організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту в умовах інституціональних перетворень.

Монографія розрахована на широке коло читачів, зокрема науковців, практиків, здобувачів вищої освіти різних рівнів та усіх, хто цікавиться питаннями обліку, аналізу та аудиту.

ISBN 978-617-8346-39-3

УДК 657.1+657.6:330.341

©Колектив авторів

ЗМІСТ

Передмова	4
Бойко О. С. Моделі визначення шахрайства в фінансовій звітності.....	5
Волчек Р. М., Москалюк Г. О. Обліково-аудиторські аспекти операцій з правом земельного сервітуту.....	17
Добрунік Т. П. Оподаткування земельних ресурсів: проблеми та напрямки реформування.....	53
Ігнат'єв О. В. Облік і оподаткування транспортно-експедиторської діяльності в Україні: сучасні виклики та шляхи вдосконалення.....	87
Кушнір В. О. Проблемні аспекти підготовки кадрів в сфері обліку і аудиту – огляд сучасних законодавчих ініціатив....	112
Лоханова Н.О. Проблемні аспекти складання фінансової звітності за МСФЗ.....	122
Подвальна Н. Е., Самострол С. В. Методичні засади безперервності в аудиті.....	157
Семенова К. Д. Аналіз сучасних тенденцій діяльності підприємств України.....	225
Старенька О. М. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в умовах застосування сучасних інформаційних технологій.....	265
Терновський О. Ю. Дискусійні аспекти визнання нематеріальних активів.....	296
Черкашина Т. В. Проблемні питання обліку благодійної та гуманітарної допомоги в умовах воєнного стану.....	308
Чернишова Л. В. Стратегічний аналіз в системі управління суб'єктами економічної діяльності	344
Яцунська О. С. Предмет відання аудиторського комітету: стан та перспективи розвитку.....	361
Kuzina R. Navigating Governance Innovations: A Literature Review on Advancing the SDG Agenda Amidst Conflict.....	393

ПЕРЕДМОВА

Сучасний світ знаходиться в стані проходження кількох системних криз: продовольчої, енергетичної, економічної, фінансової, гуманітарної, екологічної, безпекової та інших, які суттєво ускладнюють здійснення господарської діяльності всіх економічних суб'єктів, вимагають суттєвих інституціональних змін на всіх рівнях (макро-, мезо- і мікроекономічному) і ставлять нові вимоги перед системами обліку, аналізу і аудиту.

Питання реформування обліку, аналізу і аудиту в Україні в останні десятиріччя практично постійно знаходяться в сфері уваги дослідників. Між тим, євроінтеграційні процеси, що відбуваються зараз, процеси запровадження звітності сталого розвитку, функціонування суб'єктів господарювання в умовах постійної невизначеності тощо ставлять нові проблеми, що потребують вирішення.

У монографії зроблена спроба розглянути з різних точок зору деякі з важливих аспектів розвитку обліково-аналітичної системи і аудиту підприємств в умовах інституціональних перетворень, що зараз відбуваються в Україні, а саме з позицій визначення проблемних питань складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності в цілому і відображення у звітності окремих економічних об'єктів зокрема, визначення тенденцій у розвитку бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій, аналізу сучасних тенденцій діяльності підприємств України, удосконалення методичних засад оцінки безперервності діяльності під час проведення аудиту та інших.

Питання, що розглядаються в роботі, носять дискусійний характер. Автори монографії не претендують на беззаперечність висловлених підходів і думок та розуміють доцільність подальшого наукового пошуку.

МОДЕЛІ ВИЗНАЧЕННЯ ШАХРАЙСТВА В ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Протягом останніх кількох десятиліть корпоративне шахрайство привертає значну увагу громадськості, інвесторів, аудиторів, кредиторів, дослідників, науковців та становить значну небезпеку для стабільності компаній, підриваючи довіру зацікавлених сторін, знижуючи вартість компаній і впливаючи на волатильність фінансового ринку. Корупція, незаконне привласнення активів і неправдиві фінансові звіти є трьома основними формами корпоративного шахрайства, за даними Асоціації сертифікованих експертів з питань шахрайства (ACFE). Привласнення активів є найпоширенішим але найменш «дорогим» по збиткам, тоді як шахрайство з фінансовою звітністю, незважаючи на рідкість, завдає компаніям найвищих середніх збитків, порівняно з іншими видами шахрайства. Сукупні збитки від 2504 бухгалтерських скандалів у 125 країнах перевищили 3,6 мільярда доларів [2].

ACFE визначає шахрайську фінансову звітність як «навмисне, викривлення або замовчування суттєвих фактів або бухгалтерських даних з метою введення в оману та змушення користувача змінити його чи її судження при прийнятті рішення при розгляді всієї доступної інформації».

Шахрайство з фінансовою звітністю зазвичай відбувається у формі фальсифікації фінансової звітності для отримання певної форми прибутку, а маніпуляції здійснюються шляхом завищення активів, продажів і прибутків або заниження зобов'язань, витрат або збитків.

Дослідження літератури стосовно шахрайства з фінансовою звітністю та пов'язаних з ним тем дозволило виділити п'ять напрямків досліджень науковців. Перший напрямок дослідження зосереджений на причинах шахрайства з фінансовими звітами. Другий напрямок визначає інституційні риси, які сприяють шахрайству, наприклад, слабка структура управління та

відсутність аудиторського комітету. Третій перераховує фінансові характеристики, пов'язані з шахрайством у фінансовій звітності, включаючи дохід від продажу та дискреційні накопичення. Четвертий напрямок досліджує характеристики генеральних директорів, які займаються шахрайством і п'ятий стосується виявлення шахрайства у фінансовій звітності.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Враховуючи критичну важливість виявлення шахрайства в фінансовій звітності ці питання є предметом досліджень і обговорень багатьох науковців, серед яких: О. Акімова, О. В. Артюх-Пасюта, Н. М. Проскуріна, Ю. Хамига, В. М. Чубай та інші. Незважаючи на вдосконалення методів виявлення шахрайства кількість випадків шахрайства в компаніях зростає, що має негативні наслідки і для ринку цілому. Тому тема є актуальною.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в визначенні сучасних практик виявлення шахрайства у фінансовій звітності за допомогою математичних моделей та моделей штучного інтелекту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до шестикутної моделі шахрайства існує шість умов, які існують у шахрайських діях. Модель шестикутника шахрайства є розвитком трикутника шахрайства Крессі (1993) – трьох умов, які призводять до шахрайства у фінансовій звітності. Цими умовами є тиск, можливість і раціоналізація. Потім ця теорія була розвинута в «теорію ромба» шляхом додавання здібностей. Останній розвиток теорії здійснив у 2019 році Георгіос Л. Вусінас, який замінив елемент зарозумілості на его, створивши нову теорію, а саме модель S.C.O.R.E. (абревіатура від слів stimulus, capability, opportunity, rationalization, and ego). А додавши елемент змови, ця теорія отримала назву «Теорія шестикутника». Ці шість умов є найпоширенішими причинами шахрайства з фінансовою звітністю і в останні роки було доведено, що шестифакторна модель шестикутника шахрайства є вісью, по якій зростає кількість випадків шахрайства.

Незалежно від встановлених методик може бути важко виявити випадки шахрайства. Завдання виявлення аномалій у

фінансовій звітності покладено на аудиторів. Очікується, що професія аудитора здатна виявляти шахрайство, яке може бути скоєне керівництвом, і відповідає за підвищення рівня надійності фінансових звітів компаній, щоб громадськість отримувала достовірну фінансову інформацію як основу для прийняття рішень [9].

Здатність аудиторів виявляти шахрайство багато в чому залежить від досвіду аудитора та його професійного скептицизму. Досвідчені аудитори продемонструють вищий рівень вибіркової уваги до релевантної інформації. Загалом, метою виявлення шахрайства є максимізація правильних прогнозів і підтримка неправильних прогнозів на прийнятному рівні. Тому у аудиторів, які мають більший досвід, здатність виявляти шахрайство буде вищою. Чим більше досвіду має аудитор, тим більша ймовірність, що він висловлюватиме різного роду припущення, пояснюючи результати аудиту. У цьому випадку досвід роботи є одним із важливих факторів для аудиторів у прийнятті рішень під час виконання своїх обов'язків. Від досвідченого аудитора очікується краще розуміння фінансової звітності, щоб він міг надати розумне пояснення помилок у фінансовій звітності.

Крім того, від аудиторів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту вимагається використовувати своє професійне судження. На етапі планування аудиту аудитор повинен виконати попередню оцінку ризику шахрайства, використовуючи критерії ризику, визначені в трикутнику шахрайства, яка значно впливає на процес виявлення шахрайства [10].

Здатність виявляти шахрайство – це те, чим повинен володіти аудитор, оскільки вона показує ступінь якості проведеного аудиту. Однак, аудитори часто не в змозі виявити шахрайство, внутрішні та зовнішні аудитори успішно виявляють лише кілька випадків шахрайства з частотою 15 % і 4 % [2]. Тому для своєчасного виявлення шахрайської фінансової звітності та запобігання корпоративним збиткам все більше уваги приділяється автоматизованим системам, які допомагають регуляторам і аудиторам у виявленні шахрайства у фінансовій звітності.

Шахрайство з фінансовою звітністю можна поділити на дві групи:

- шахрайство у фінансовій звітності, яке передбачає маніпуляції, фальсифікацію або зміну бухгалтерських записів або супровідних документів і підготовлених фінансових звітів, непередставлення або навмисні пропуски важливих подій, операцій і навмисно застосовані неправильні принципи бухгалтерського обліку;

- незаконне привласнення активів, яке стосується крадіжки активів організації.

На незаконне привласнення активів компанією впливають проблеми, пов'язані зі слабким внутрішнім контролем, який включає неадекватні системи внутрішнього контролю. Згідно з низкою досліджень, недостатня система внутрішнього контролю включає неякісні функції внутрішнього контролю і є однією з головних причин шахрайства [8].

Дослідники неодноразово стверджували про фінансові коефіцієнти ефективно визначають шахрайство. Серйозність шахрайства з фінансовою звітністю вимагає вжиття заходів із запобігання, а такі методи раннього виявлення, як Z-Score Альтмана, M-Score Беніша та F-Score, значно сприяють цьому. Незважаючи на властиві кожному методу сильні сторони та обмеження, їх комбіноване або додаткове застосування є перспективним для підвищення точності виявлення шахрайства.

Хоча метод Z-Score Альтмана не був чітко сформульований з метою виявлення шахрайства у фінансовій звітності, ключові елементи цієї моделі містять потенційні ознаки таких зловживань. Вдосконалена модель Альтмана Z-Score Plus демонструє адаптивність для оцінки різних типів компаній і сценаріїв кредитного ризику. Як показало її застосування для прогнозування ймовірностей, Z-Score Альтмана демонструє значний вплив у виявленні шахрайської фінансової звітності [4]. Ця модель використовує низку фінансових коефіцієнтів, що охоплюють ліквідність, прибутковість, леверидж, платоспроможність і продуктивність для оцінки фінансової стійкості компанії. Відома своєю здатністю пом'якшувати недоліки, притаманні аналізу окремих фінансових коефіцієнтів,

система Z-Score Альтмана дає більш конкретні та надійні результати в оцінці корпоративної діяльності. Але для точного виявлення шахрайства необхідний більш тонкий підхід, оскільки Z-Score не була спеціально розроблена для такої мети.

Методика розрахунку M-Score Беніша це інструмент визначення потенційного шахрайства у фінансовій звітності компанії щодо управління прибутком [6]. Модель використовує вісім фінансових змінних, взятих з фінансових звітів для обчислення балів, що вказують на потенційне шахрайство. Ці коефіцієнти, включаючи індекс дебіторської заборгованості за днями (DSRI), індекс валової маржі (GMI), індекс амортизації (DEPI), індекс зростання продажів (SGI), індекс кредитного плеча (LVGI), загальні нарахування до загальних активів (TATA), індекс якості активів (AQI) і загальний адміністративний індекс продажів (SGAI) складають основу моделі. Чим вище значення показників M-Score у фінансовій звітності порівняно з граничним значенням -2,22 тим більша ймовірність, потенційного шахрайства, яке потребує подальшого дослідження. Хоча M-Score не дає впевненості щодо наявності шахрайства, вона є цінною для фінансових аналітиків та аудиторів при оцінці достовірності фінансової звітності компанії, оскільки має потенціал для посилення спроможності зацікавлених сторін розпізнавати та запобігати оманливим практикам у фінансовій звітності, що в кінцевому підсумку сприяє прозорості та довірі в бізнес-середовищі.

У 2011 році з'явилась похідна від моделі Беніша модель F-Score, розроблена Дечоу, для виявлення суттєвих викривлень, розрахованих безпосередньо за даними фінансової звітності. Вона використовує дев'ять спеціально підібраних фінансових критеріїв для оцінки ефективності та доброчесності компанії. Кожному критерію присвоюється бінарний бал (0 або 1), що дозволяє отримати загальну оцінку в діапазоні від 0 до 9. Нижчий бал може свідчити про потенційне шахрайство або фінансову нестабільність компанії. Завдяки дев'яти обраним фінансовим критеріям, які надають попереджувальні сигнали, модель F-Score виявилася ефективним інструментом для фінансових аналітиків

та аудиторів для об'єктивної оцінки ризику шахрайства у фінансовій звітності.

Дослідження наукових публікацій свідчить, що науковці серед причин шахрайства з фінансовою звітністю частіше всього вказують агентську теорію, сигнальну теорію, теорію «трикутника шахрайства», теорію ромба шахрайства, п'ятикутну теорію шахрайства.

Агентська теорія, яка сигналізує про потенційний конфлікт між менеджментом та акціонерами, ймовірно, є основою для дослідження того, як моделі Z-Score Альтмана, M-Score Беніша та F-Score слугують інструментами моніторингу для узгодження інтересів та запобігання шахрайству у звітності. Сигнальна теорія пояснює як компанії надають сигнали користувачам фінансової звітності про фінансовий стан, стабільність чи шахрайство. Вона є основою у пов'язаності фінансових показників з вартістю компанії. Теорія трикутника шахрайства називає три причини шахрайства: тиск, можливості та наявність виправдання. Окрім цих трьох змінних існує багато інших. Загалом, ці теорії забезпечують комплексну основу для розуміння багатогранної динаміки виявлення фінансового шахрайства в контексті обраних моделей.

Варто зазначити, що моделі M-Score Беніша та F-Score без повних даних мають тенденцію до заниження і нездатні виявити суттєві викривлення у розкритті інформації.

Кожна модель – Z-Score Альтмана, M-Score Беніша та F-Score – служить цінним інструментом для виявлення потенційного шахрайства у фінансовій звітності, пропонуючи унікальні підходи. За думкою [6] модель F-Score є кращою у визначенні шахрайства ніж модель M-Score Беніша. Також Дечоу вважає, що саме модель F-Score дозволяє ефективно ідентифікувати та знизити шахрайські дії з фінансовою звітністю у майбутньому [5].

Отже, поєднання чи одночасне застосування Z-Score Альтмана, M-Score Беніша та F-Score надає більш цілісне розуміння прихованого існування шахрайства в фінансовій звітності і вибір конкретної методології залежить від контекстуальних нюансів аналізу та уподобань аналітики чи

аудитора. Своєчасне впровадження цих методів сприяє запобіжному зменшенню збитків у бізнес-середовищі та збереженню довіри до фінансової звітності з боку зацікавлених сторін.

Останнім часом для передбачення фінансового шахрайства почали використовувати приховану модель Маркова. Цей метод враховує динамічний характер шахрайства, коли рівні ризику коливаються у відповідь на низку змінних, таких як зміна економічної ситуації та законодавчі зміни. Це дає змогу моделювати різні ситуації, що покращує аудиторське розуміння довгострокового ризику шахрайства.

У прихованій моделі Маркова система описується набором станів. Стани представляють різні умови або сценарії суб'єкта (у цьому випадку компанії або фінансової установи). Для виявлення фінансового шахрайства ці стани можуть мати різні рівні ризику шахрайства. Приклади таких станів можуть включати:

- Низький ризик: індикатори вказують на дуже низьку ймовірність шахрайської діяльності;
- Помірний ризик: наявні певні попереджувальні ознаки, але не переконливі докази шахрайства;
- Високий ризик: вагомі показники або докази потенційно шахрайської діяльності;
- Розслідування: компанія наразі розслідується щодо можливого шахрайства;
- Шахрайство підтверджено: шахрайство виявлено та підтверджено.

Ймовірності переходу між цими станами представлені в матриці, яка називається матрицею переходу.

Для визначення ймовірностей переходу з одного стану в інший використовуються фінансові дані та показники. Ймовірність переходу оцінюється на основі історичних даних про відомі випадки шахрайства та фінансових тенденцій. Наприклад: компанія зі стабільними та здоровими фінансовими показниками може мати високу ймовірність залишитися в стані «Низький ризик». Раптове падіння грошового потоку, непояснені розбіжності у фінансовій звітності чи інші попередження можуть

збільшити ймовірність переходу від «Низького ризику» до «Помірного ризику» або навіть до «Високого ризику».

Корисність моделі Маркова має обмеження. Зокрема, вона не може точно оцінити ймовірність переходу в фінансових умовах, що швидко змінюються, і потребують великої кількості високоякісних даних.

У різних країнах випадки фінансового шахрайства часто трапляються у вигляді фіктивних операцій і його виявлення відбувалось за допомогою ручних дій аудиторів через оцінку фінансових звітів на наявність порушень, аномалій у фінансових показниках або раптових змін в обліковій політиці як індикаторів потенційного шахрайства. Через складність і великий обсяг транзакцій виявляти шахрайство вручну неефективно і часто занадто пізно. Завдяки розвитку технологій аналітики big data та штучний інтелект з'явилися більш ефективні інструменти для виявлення та запобігання фінансовому шахрайству. Ці методи використовують алгоритми для виявлення тенденцій і відхилень у великих наборах даних, забезпечуючи більш автоматизований і керований даними підхід до виявлення шахрайства. Використання штучного інтелекту для виявлення фінансового шахрайства забезпечує кілька переваг, таких як підвищення ефективності процесу аудиту, зниження ризику фінансових втрат і відновлення довіри зацікавлених сторін [7]. Однак застосування штучного інтелекту в цьому контексті також стикається з проблемами, включаючи доступність і якість даних, а також вибір відповідних функцій.

Моделі штучного інтелекту здатні визначати підозрілі транзакції з високою точністю, часто швидше та ефективніше, ніж ручні або традиційні методи. Це дозволяє фінансовим компаніям вживати превентивних заходів до того, як настануть значні збитки. Дослідження останніх років також підкреслюють здатність штучного інтелекту навчатися на нових даних і адаптуватися до нових методів шахрайства, що є критично важливими аспектами в динамічному фінансовому середовищі [1; 3]. Одним із перспективних методів ШІ для виявлення шахрайства є Random Forest, алгоритм машинного навчання, який може класифікувати дані з високим рівнем точності. У цій техніці

використовується сукупність дерев рішень для створення більш точних і послідовних прогнозів.

Дані про фінансові операції збираються з інформаційної системи компанії. Потім ці дані моделюються та коригуються для створення необхідних варіацій функцій, пов'язаних із виявленням шахрайства. Цей набір даних було підготовлено шляхом забезпечення балансу між шахрайськими й нешахрайськими транзакціями, щоб модель могла навчатися ефективніше.

На рис. 1 наведені етапи моделі AI у виявленні шахрайства, до яких відносяться наступні:



Рис. 1. Модель визначення шахрайства

Джерело: узагальнено автором

1) Попередня обробка даних. Після первісного відбору фінансових операцій цей етап полягає у видаленні рядків або стовпців з відсутніми значеннями для забезпечення повноти даних. Це досягається шляхом видалення рядків або стовпців із пропущеними значеннями або заповнення пропущених значень за допомогою таких методів, як середнє значення, медіана або мода. Крім того, процес стандартизації вартості транзакцій може значно відрізнитися між окремими транзакціями. Нормалізація значень транзакцій за шкалою 0-1, щоб усі характеристики мали однакову шкалу, допомагає пом'якшити цю помилку та гарантує, що величина вартості транзакцій не впливає на модель.

Моделі машинного навчання не можуть безпосередньо аналізувати категорійні дані, такі як способи оплати або типи придбаних речей. Отже, необхідно перетворити ці дані в числовий формат за допомогою таких методів, як одноразове кодування або кодування міток.

2) Вилучення ознак. Після попередньої обробки з даних виділяються важливі характеристики, зокрема: а) загальна вартість транзакції, тобто загальна сума транзакцій; б) кількість товарів в одній транзакції, тобто кількість товарів або послуг, придбаних за одну транзакцію; в) час здійснення транзакції - час доби, коли здійснюються транзакції, та спосіб оплати, що використовується в транзакції.

3) Навчання моделі. Набір даних поділяється на окремі навчальні та тестові набори. Навчальний набір використовується для навчання моделі, тоді як тестовий набір використовується для оцінки ефективності моделі. Поділ має вирішальне значення для оцінки ефективності моделі на невидимих даних, щоб оцінити її здатність добре узагальнювати. Мета в тому, щоб знайти відповідні якості з даних транзакцій, які можуть бути використані моделями штучного інтелекту для виявлення тенденцій шахрайства за допомогою візуальних представлень. Згодом ці характеристики використовуються як вхідні дані для навчання моделі машинного навчання з метою виявлення сумнівних транзакцій.

Модель Random Forest обирається через її здатність обробляти дані високої розмірності та стійкість до перенавчання. Вона була навчена з використанням навчального набору, що складався на 80% з набору даних, з такими параметрами, як кількість дерев (`n_estimators`) і максимальна глибина (`max_depth`), оптимізованими на основі перехресної перевірки.

4) Оцінка моделі. Навчена модель тестується на тестовому наборі, що складається з 20% даних. Продуктивність моделі оцінюється на основі таких метрик, як точність, достовірність і відтворення. Точність надає інформацію про те, як часто модель робить правильні прогнози, в той час як достовірність і відтворення дають уявлення про здатність моделі правильно ідентифікувати шахрайські транзакції.

Візуалізація результатів може пояснити схеми ймовірного шахрайства на основі результатів транзакцій компанії.

Наприклад, графік розподілу вартості операцій у наборі даних може показати аномально високу вартість деяких операцій, що може бути важливим показником для виявлення підозрілих

транзакцій або шахрайства. Лінійна діаграма середньої вартості операцій по годинам показує середню вартість транзакції за кожну годину дня, розділену на шахрайські та нешахрайські транзакції. Це може допомогти виявити закономірності у вартості транзакцій, які можуть бути пов'язані з шахрайством. Діаграма розсіювання вартості транзакції проти кількості товарів може допомогти визначити, чи є якісь закономірності у співвідношенні між сумою транзакції та кількістю товарів, які вказують на шахрайство.

Висновки і перспективи подальших розробок. Отже в більшості випадків завдання визначення шахрайства у фінансовій звітності покладене на аудиторів і для оцінки його наявності традиційно використовують аналітичні моделі: Альтмана, Беніша, Дечоу та інші. Але зі швидким зростанням обсягів даних аудиторам важко аналізувати всю фінансову інформацію, що зменшує вірогідність визначення шахрайських операцій. Рішенням може бути використання технології аналітики big data та штучний інтелект, який може виявляти ймовірно шахрайські транзакції, прискорювати процес аудиту та аналізувати величезні обсяги даних швидше й точніше, ніж традиційні методи.

Однак впровадження штучного інтелекту в бухгалтерському обліку та аудиті пов'язане з проблемами та міркуваннями, такими як безпека даних, конфіденційність, етичне використання алгоритмів штучного інтелекту, інтеграція із застарілими системами, недолік навичок і потреби в навчанні, відповідність нормативним вимогам.

Список використаних джерел

1. Alghofaili, Y., Albattah, A., & Rassam, M. A. A financial fraud detection model based on LSTM deep learning technique. *Journal of Applied Security Research*. 2020. № 15 (4). 498–516.
2. Association of Certified Fraud Examiners. Report to the Nations: 2022 Global Study on Occupational Fraud and Abuse. 2022. URL: <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022> (дата звернення: 10.10.2024).

3. Chen, L., Xiu, B., & Ding, Z. Finding misstatement accounts in financial statements through ontology reasoning. *IEEE. Access*. URL: https://www.researchgate.net/publication/343876319_Finding_Misstatement_Accounts_in_Financial_Statements_through_Ontology_Reasoning (дата звернення: 20.09.2024).
4. Dalnial, H., Kamaluddin, A., Sanusi, Z. M., & Khairuddin, K. S. Detecting Fraudulent Financial Reporting through Financial Statement Analysis. *Journal of Advanced Management Science*. 2014. № 2 (1), 17–22.
5. Dechow, Patricia M., Weili Ge, Chad R. Larson, and Richard G. Sloan. Predicting Material Accounting Misstatements. *Contemporary Accounting Research* 2011. № 28 (1):17–82.
6. Husnurrosyidah,, Inayatul Fatihah. Fraud Detecting Using Beneish M-Score and F-Score: Which is More Effective? *EQUILIBRIUM: Jurnal Ekonomi Syariah*. 2022. Volume 10, № 1. 137-151.
7. Kamuangu, P. A Review on Financial Fraud Detection Using AI and Machine Learning. *Journal of Economics Finance and Accounting Studies*. 2024. № 6 (1). C. 67-77.
8. Moyes, G. D., Lin, P., Landry, R. M., & Vicdan, H. Internal auditors' perceptions of the effectiveness of red flags to detect fraudulent financial reporting. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*. 2006. Vol. 6 №. 1. C. 1-28.
9. Wulandari, L. G. A. N. (2019). The Influence of independence, audit expertise, experience and amount of audit fee on audit quality.
10. Міжнародний стандарт аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf (дата звернення: 20.10.2024).

*Волчек Р. М., канд. екон. наук, доцент
Москалюк Г. О., канд. екон. наук, доцент
Одеський національний економічний університет*

ОБЛІКОВО-АУДИТОРСЬКІ АСПЕКТИ ОПЕРАЦІЙ З ПРАВОМ ЗЕМЕЛЬНОГО СЕРВІТУТУ

Одним із найбільш уживаних на цей час видів нематеріальних активів є майнові права на земельні ділянки, які отримують суб'єкти господарювання завдяки заключенню угод на здобуття права земельного сервітуту. Незважаючи на те, що користування чужими земельними ділянками завдяки використанню майнових прав у вигляді суперфіцію (передача права користування чужою земельною ділянкою з метою будівництва промислових та інших споруд та будівель), емфітевзису (права користування чужою земельною ділянкою для здійснення сільськогосподарської діяльності) та сервітуту (права користування чужим майном) достатньо тривалий час (починаючи з набуття нашою державою незалежності і по теперішній час) є розповсюдженими транзакціями, актуальними дотепер залишаються питання коректності відображення у фінансовій звітності підприємств цих видів майнових прав. При цьому, найбільш дискусійним, на нашу думку, є висвітлення особливостей відображення у фінансовій звітності вартості права приватного земельного сервітуту у власника земельної ділянки та оцінка регулярних платежів за користування земельними ділянками у особи, яка користується цим правом. Розбіжності у зазначених та інших питаннях вирішуються під час проведення аудиту фінансової звітності підприємств. Між тим, аудит облікових оцінок в Україні регулюється МСА, які, здебільшого, визначають загальні настанови щодо коректності відображення облікових оцінок у фінансовій звітності підприємств, й, достатньо тривалий час дискусійними залишатимуться методологічні та методичні аспекти здійснення аудиторських процедур під час аудиту облікових оцінок, у тому числі визначених за справедливою вартістю, та пов'язаних з ними розкриттів інформації.

Критично-бібліографічний огляд літературних джерел, свідчить, що науковці та практики на цей час присвячують свою увагу особливостям проведення інспектування та аналітичних процедур під час аудиту нематеріальних активів, не конкретизуючись безпосередньо на аудиторських процедурах у частині перевірки облікових оцінок земельних сервітутів. Зокрема, Тарасенко Л.О. [1, с. 204-206] зазначає, що здійснення інспектування (перевірки) бухгалтерських записів та документів у частині оцінювання вартості нематеріальних активів дозволяє виявити певні типові помилки обліку: віднесення витрат, що мають капіталізуватися, до витрат періоду та навпаки (віднесення витрат на отримання державних актів на права користування до складу первісної вартості); здійснення нормативної оцінки наданих прав, замість грошової; відображення безпосередньо вартості землі, замість вартості наданих прав; внесення до первісної вартості суми ПДВ; здійснення платежів за торгові марки, що не є законодавчо зареєстрованими; некоректне визнання роялті. Вона також зазначає, що проведенню аудиту нематеріальних активів перешкоджає наявність проблем, зумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю належно розробленої методики. Тому, задля зменшення ризику суттєвих викривлень та ризику невиявлення пропонується: залучати до складу групи з аудиту (за необхідності) експертів щодо підтвердження правильності та правочинності здійснення оцінки нематеріальних активів; ретельне та суцільне вивчення походження та віднесення витрат, пов'язаних з нематеріальними активами; здійснення оцінки ефективності наданих управлінським персоналом результатів інвентаризації через систему внутрішнього контролю. Дядюн О. О. [2, с. 159-160; 3, с. 150-151] вказує на доцільність проведення аналітичних процедур у процесі здійснення аудиту нематеріальних активів не тільки на етапі планування аудиту та етапі розробки аудиторського звіту (для формулювання і підтвердження висновку, для виявлення сфер застосування подальших процедур), а й на етапі перевірки (проведення аудиторських процедур і збору аудиторських доказів). На етапі безпосередньої перевірки аналітичні процедури доречно застосовувати для

одержання аудиторських доказів у контексті тверджень управлінського персоналу щодо фінансової звітності в частині нематеріальних активів. Важливим на цьому етапі є ретельні перевірки всіх суттєвих відхилень і врахування ступеню довіри до результатів використання цих процедур.

Незважаючи на достатньо ґрунтовні дослідження у частині аудиту нематеріальних активів, вважаємо за доцільне відмітити, що проведення аудиту облікових оцінок щодо приватного земельного сервітуту потребує врахування специфіки визначення вартості цього земельного права, оскільки його первісна вартість формується зі справедливої вартості, розрахованої на базі даних другого та третього рівнів. Тобто, за відсутності в Україні активного ринку послуг приватного земельного сервітуту, для облікових оцінок цього активу буде використовуватись частково відкрита інформація щодо вартості земельних ділянок й власне судження бухгалтерів і оцінювачів у частині визначення вартості комунікацій, якими буде користуватися особа, що набуває права користування чужою земельною ділянкою за засадах приватного сервітуту. Складність врахування аудитором правових та економічних аспектів оцінки вартості приватного сервітуту й нарахування регулярної плати за користування ним обумовлюється тим, що в умовах невизначеності необхідно мати методичні настанови, завдяки яким інформацію щодо облікової оцінки приватного земельного сервітуту, визначеної за справедливою вартістю, що розкривається у фінансовій звітності, можливо зробити максимально прозорою та обґрунтованою відповідно до умов сьогодення.

Метою дослідження є розробка критеріїв проведення аудиторської перевірки коректності визначення плати за користування земельними ділянками на засадах приватного земельного сервітуту задля виявлення відповідності оцінки вказаного нематеріального активу ринковим умовам й зменшення аудиторських ризиків при перевірці розкриття інформації щодо нього у фінансовій звітності.

Аудит права земельного сервітуту як нематеріального актива зазвичай здійснюють згідно із наступними етапами: перевірка правильності та обґрунтованості включення цього

об'єкту бухгалтерського обліку до складу нематеріальних активів; документальне оформлення факту наявності об'єкта нематеріальних активів; правильність відображення первісної оцінки вартості нематеріальних активів; дотримання вимог законодавства при списанні об'єкта нематеріальних активів з балансу підприємства; нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів; правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів [4].

Перевірку правильності та обґрунтованості включення земельного сервітуту до складу нематеріальних активів аудитор, на нашу думку, може здійснити завдяки порівнянню норм Земельного кодексу України із нормами МСБО 38 «Нематеріальні активи» у частині прав на обслуговування та експлуатацію.

Згідно із ст. 98 Земельного кодексу України [5], право земельного сервітуту – це право власника (користувача) земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування суміжною земельною ділянкою або ділянками.

Сервітут може бути строковим або безстроковим й встановлюється законом; за рішенням суду; згідно із угодою або за заповітом.

Види земельних сервітутів:

- право проходу та проїзду на велосипеді;
- право проїзду на транспортному засобі по наявному шляху;
- право прокладання та експлуатації ліній електропередачі, зв'язку, трубопроводів, інших лінійних комунікацій;
- право прокладати на свою земельну ділянку водопровід із чужої природної водойми або через чужу земельну ділянку;
- право відводу води зі своєї земельної ділянки на сусідню або через сусідню земельну ділянку;
- право забору води з природної водойми, розташованої на сусідній земельній ділянці, та право проходу до природної водойми;
- інші земельні сервітути [5].

Зазначимо, що перед аудитором у процесі перевірки може виникнути питання, чи коректно віднесено послугу надання чужої земельної ділянки у користування до земельного сервіту, або ця послуга може бути ідентифікована як право постійного користування земельною ділянкою чи оренда. Наведемо економічну сутність цих термінів.

Сервітути – це немайнові (нематеріальні) інтереси земельної власності, що надають право користування частиною майна, але не власності (наприклад, право проходу по частині земельної ділянки) [6]. Право постійного користування земельною ділянкою – це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку [6].

Аналіз юридичного трактування права сервіту та права постійного користування земельною ділянкою свідчить, що право постійного користування земельною ділянкою є більш узагальнююча категорія, оскільки надає його власнику право володіння й користування земельною ділянкою, а право сервіту – лише право користування. Порівняльна характеристика сервіту та права оренди наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика сервіту та права оренди

Сервітут	Право оренди
01	02
надає право користування	надає право володіння та користування
основні права на земельну ділянку залишаються у власника ділянки, власник сервітути може лише зрідка його використовувати	орендар отримує основну частину прав на земельну ділянку
якщо сервітут встановлюється за договором, то плата повинна лише компенсувати збитки, які зазнає господар землі, обтяженої сервітутом	передбачає внесення орендної плати, яка отримується з метою отримання прибутку
можливо за наміром лише однієї сторони, зокрема, у примусовою порядку	заклучення оренди можливо тільки за обоюдною згодою сторін угоди

Продовження табл. 1

01	02
не підлягає відчуженню. Сервітут зберігає свою дію у випадку переходу до інших осіб права власності на майно, по відношенню до якого становлено сервітут	може бути розірвана після виконання умов договору або у іншому порядку, за яким домовились сторони
об'єктом сервітуту може бути виключно нерухоме майно	об'єктом оренди може бути як нерухоме, так і рухоме майно

Джерело: сформовано авторами згідно із [6; 7]

Узагальнюючи дані, що наведені у табл. 1, видно, що сервітут, на нашу думку, недоцільно обліковувати як право оренди, оскільки оренда, як і право постійного користування земельною ділянкою, передбачає надання права володіння й користування земельною ділянкою орендарю, а сервітут надає лише право користування. Також, зовсім різні механізми формування плати за використання сервітуту та надання землі у оренду. Орендна платня передбачає отримання прибутку від наданого в оренду об'єкта, а плата за використання сервітуту передбачає компенсацію збитків, які зазнає господар землі, обтяженої сервітутом.

Щодо визнання в бухгалтерському обліку сервітуту як нематеріального активу, зазначимо, що традиційно в вітчизняній практиці господарювання різні види прав, ліцензій та ін. обліковується як нематеріальний актив. Незважаючи на те, що чіткого роз'яснення щодо обліку сервітуту ані в національних стандартах бухгалтерського обліку, ані в міжнародних стандартах фінансової звітності, не міститься, згідно із непрямими ознаками, що містяться у п. 5 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8] та п. 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [9], сервітут варто визнавати як нематеріальний актив.

Згідно із п. 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [9], клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. Окремі класи можуть, наприклад, включати:

- а) назви брендів;
- б) заголовки та назви видань;

- в) комп'ютерне програмне забезпечення;
- г) ліцензії та привілеї;
- г) авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- д) рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; та
- е) нематеріальні активи на етапі розробки.

Дискусійним на нашу думку, є питання відповідності сервітуту критеріям визнання у якості нематеріального активу. Виходячи з положень МСФЗ 38, нематеріальний актив визнається таким у балансі суб'єкта господарювання лише за наявності всіх перелічених умов:

- актив повинен бути ідентифікованим;
- підприємство повинно мати контроль за цим активом;
- потік майбутніх економічних вигід від використання активу повинен бути високо ймовірним;
- вартість активу може бути надійно оціненою.

Ідентифікованість нематеріальних активів визначається такими ознаками:

- актив може бути виділеним, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи в межах пов'язаного контракту разом із пов'язаним активом або зобов'язанням;

- актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, можуть ці права бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання [10].

Якщо порівняти характеристики сервітуту у відповідність критеріям його визнання як нематеріального активу, то маємо наступне: цей актив можна оцінити; безстроковий й строковий сервітут, встановлені за угодою, будуть передбачати сплату ануїтетних платежів, отже можливо оцінити потік майбутніх економічних вигід від використання активу. Щодо ідентифікованості сервітуту, то виникає деяке протиріччя: сервітут не підлягає відчуженню, отже вільно продати чи подарити його неможливо, і це, суперечить вище зазначеному критерію ідентифікованості нематеріального активу. Проте, якщо вдатися до норм МСБО 38, то воно містить такий тезис «у ряді

випадків нематеріальний актив може приносити економічні вигоди тільки при одночасному використанні із іншими активами. Однак якщо компанія може визначити вигоди, пов'язані із його використанням, то він вважається ідентифікованим» [11, с. 15]. Таким чином, третій критерій – ідентифікованість у якості нематеріального активу, можливо ототожнити по відношенню до сервітуту, оскільки можливо отримати вигоди від його використання тільки у взаємодії із земельною ділянкою.

Документальне оформлення факту наявності сервітуту як об'єкта нематеріальних активів аудитор зазвичай перевіряє ознайомлюючись із такими первинними документами: нотаріально завірений договір на право користування земельною ділянкою; Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т.ф. № НА-1); Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т.ф. № НА-2).

Критерії щодо правильності відображення первісної оцінки вартості земельного сервітуту як нематеріального активу й розкриття інформації щодо об'єкта обліку у фінансовій звітності підприємства доцільно, на нашу думку, обирати виходячи із вимог МСБО 38 «Нематеріальні активи» та МСА 540 «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ним розкриття інформації» [12]. Тому узагальнимо вимог цих нормативних актів щодо визначення справедливої вартості права земельного сервітуту (табл. 2).

Зважаючи на те, що право земельного сервітуту може бути строковим та безстроковим і ця умова зазначається в угоді або встановлюється у судовому порядку, доцільно визначитися із таким питанням, чи амортизується строковий земельний сервітут. Нематеріальні активи із невизначним строком корисного використання не підлягають амортизації. Відповідно, безстроковий земельний сервітут не амортизується. Щодо доцільності нарахування амортизації строкового земельного сервітуту, то, чіткої відповіді на це питання не міститься ані у НП(С)БО 8 та МСБО 38.

Таблиця 2

Вимоги щодо розкриття у звітності підприємств інформації про оцінку вартості нематеріальних активів, у т. ч. права земельного сервіту, й критерії до проведення аудиту його облікових оцінок

Вид вартості	Стандарти, які регулюють ведення обліку права земельного сервіту	Вимоги до розкриття інформації у звітності	Вимоги до аудиту облікової оцінки права земельного сервіту
01	02	03	04
Справедлива вартість	НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» МСБО 38 «Нематеріальні активи» МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	- строк корисної експлуатації із зазначенням (невизначений або визначений); - методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації; - валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію на початок та на кінець періоду; - статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів; - збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є); - збитки від зменшення корисності, визнані, а також сторновані у прибутку	- відповідність методу визначення вартості Концептуальній основі фінансової звітності; - встановлення обґрунтованості оцінки справедливої вартості для якої використовувалась модель, розроблена організацією, даним, які відображають поточну ситуацію на ринку - Аудитор зобов'язаний проаналізувати фактичний результат оціночних значень, відображених у звітності за попередній період, також доцільно

Продовження табл. 2

01	02	03	04
		або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36; - амортизація, визнана протягом періоду; - інші зміни балансової вартості протягом періоду. Якщо нематеріальні активи обліковуються за переоціненими сумами, то розкривається інформація: а) за класом нематеріальних активів: - дата проведення переоцінки; - балансова вартість переоцінених нематеріальних активів; - балансова вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання із застосуванням моделі собівартості; б) сума дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам.	порівняти попередню оцінку і поточною задля зниження ризику суттєвого викривлення облікових оцінок у звітному періоді. Доцільно встановити міру невизначеності, пов'язану із відображенням облікових оцінок у звітності поточного періоду.

Джерело: сформовано авторами згідно із [8; 9; 12]

Разом з тим, п. 25 НП(С)БО 8 зазначає, що нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлено управлінським персоналом підприємства у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Оскільки нематеріальні активи із невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації, то чітко зазначено, що до таких нематеріальних активів відносяться ті об'єкти, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових потоків (чи їх еквівалентів) від їх використання. Отже, на підставі цієї норми можна зробити висновок, що право постійного користування земельною ділянкою не підлягає амортизації [13]. Також вважаємо за доцільне застосувати щодо цього питання норми НП(С)БО 7 «Основні засоби» [14], який зазначає, що вартість земельних ділянок не підлягає амортизації.

Таким чином, на нашу думку, підставою для ненарахування амортизації щодо строкового земельного сервітуту можуть бути норми вказаних нормативних документів. Управлінський персонал підприємства при відображенні у фінансовій звітності цього строкового нематеріального активу не буде зазначати ані методи амортизації, ані суми накопичуваної амортизації за правом строкового земельного сервітуту.

Доцільним для аудитора також буде перевірка коректності нарахування ПДВ на щомісячні платежі за користування чужою земельною ділянкою. Так, згідно із Листом ДФС від 20.11.2015 № 24730/6/99-99-19-02-02-15 [15], постачанням послуг відповідно до пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України є будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності. Враховуючи викладене, надання права користування нерухомим майном згідно з договором сервітуту є операцією з постачання послуг (послуга, що споживається її отримувачем в процесі провадження певної

діяльності) і оподатковується ПДВ у загальновстановленому порядку за ставкою 20 відсотків. Суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку із користуванням товариства території земельними ділянками на праві земельного сервітуту, включаються до складу податкового кредиту такого товариства за умови наявності належним чином складеної та зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної [15].

Щодо особливостей здійснення облікової оцінки вартості права земельного сервітуту, то, головним чином, доцільно зосередитися на оцінюванні вартості приватного сервітуту, оскільки саме у цій площині, на нашу думку, полягає безліч невизначеностей, з якими стикнеться аудитор у процесі здійснення перевірки коректності визначення плати за користування земельною ділянкою на засадах земельного сервітуту. Головним джерелом виникнення невизначеності, на нашу думку, є норми п. 47 Постанови КМУ «Про експертну грошову оцінку» [16]. Так, згідно із ними, оцінка вартості права земельного сервітуту зводиться до визначення вартості строкового сервітуту завдяки використанню порівняльного підходу. А саме, вартість сервітуту розраховується як різниця між вартістю земельної ділянки, яка обтяжена сервітутом й аналогічною земельною ділянкою, яка не обтяжена сервітутом. Зазначимо, що на практиці в Україні здійснення зазначених розрахунків неможливо, оскільки ринок землі є нерозвиненим й бухгалтер та оцінювач не знайдуть інформацію про ринкову вартість земельної ділянки, обтяженої сервітутом. Практика оцінки вартості сервітуту здебільшого ґрунтується на умовах домовленості між власником земельної ділянки й користувачем сервітуту [17]. За умов наявності значної дії в Україні механізмів «на усних домовленостях» щодо встановлення плати за строковий земельний сервітут, аудитору доцільно скористатися вимогами щодо відображення даних у процесі оцінки вартості цього нематеріального активу, які висуваються Концептуальною основою фінансової звітності та МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Також корисним при формуванні доказової бази щодо мінімізації ризиків суттєвого викривлення та невизначеності є норми МСБО 38 у частині розкриття інформації у звітності про нематеріальні активи, які

обліковуюються за переоцінюваними сумами. А саме, управлінському персоналу доцільно розкривати інформацію за класом нематеріальних активів щодо: дати проведення переоцінки; балансової вартості переоцінених активів; балансової вартості, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався після визнання із застосуванням моделі собівартості. Розкриттю підлягає інформація про суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам [9].

Зважаючи на те, що оцінку вартості права строкового земельного сервітуту можуть здійснювати як бухгалтери, так і оцінювачі, й НПСБО не містить чітких критеріїв до визначення справедливої вартості активів, вважаємо за доцільно наголосити, що згідно із МСА 540 [12], така оцінка повинна відповідати нормам МСФЗ 13 та Концептуальній основі фінансової звітності. Тільки у цьому разі аудитор буде мати підстави для зменшення невизначеності й мінімізації ризиків суттєвого викривлення й невизначеності під час аудиторської перевірки облікових оцінок. Для розробки алгоритму перевірки коректності облікової оцінки вартості права земельного сервітуту наведемо вимоги МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [18] та Національного стандарту 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав» [19] та Національного стандарту 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [20] (табл. 3).

Таблиця 3

Вимоги до оцінки справедливої вартості земельного сервітуту згідно МСФЗ 13 та Національних стандартів оцінки

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»	НСО 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав», НСО 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»
01	02
Вимагається врахування найвигіднішого використання активу	У звіті оцінювача повинно бути враховано метод найбільш ефективного використання активу

Продовження табл. 3

01	02
Справедлива вартість визначається завдяки визначенню ринкової вартості або іншого виду вартості, якщо, є підстави (п. Б4) для судження, що ціна операції може не представляти справедливую вартість активу чи зобов'язання при первісному визнанні	Відповідно до мети оцінки обирається вид вартості, а саме, ринкова вартість
Вказання доцільності обрання методу оцінки: порівняльного, дохідного, витратного	Оцінювач повинен визначити вартість активу виходячи із порівняльного, дохідного та витратного підходу. Якщо він якийсь підхід не використовує, що необхідна аргументація
Повинні бути розкриті усі чинники, які формують зміну справедливої вартості	Має бути не менше 5 об'єктів порівняння та розписані чинники, які спричиняють коригування вартості активу (при використанні витратного та порівняльного підходів) та формують ставку дисконтування за умов застосування дохідного підходу

Джерело: сформовано авторами згідно із [18; 19; 20]

Порівняльний аналіз вимог до визначення справедливої вартості активів та зобов'язань згідно із МСФЗ 13 та Національних стандартів оцінки свідчить, що здебільшого обидва нормативні документи визначають практично тотожні вимоги до коректної та прозорої оцінки вартості права земельного сервітуту. Разом з тим, варто відмітити, що як МСФЗ 13, так і оцінні нормативно-правові акти визначають лише загальні настанови щодо оцінки активів та зобов'язань. Тому, щодо оцінки вартості земельного сервітуту з практичного боку виникає безліч особливостей, які вкрай узагальнено відображені, як у МСФЗ 13, так й у нормативних актах оцінної діяльності. Незважаючи на те, що принципи, згідно яким відбувається оцінка

активів та зобов'язань бухгалтером або оцінювачем, є різними, вважаємо, що облікові оцінки, які будуть виконані ними, повинні бути практично однаковими, тим більше, що у табл. 3 нами наведено практично однакові вимоги до результатів оцінки.

Аудитор, керуючись вимогами МСА 540 (переглянутого), має встановити, наскільки облікові оцінки, виконані бухгалтером та оцінювачем, відповідають вимогам Концептуальної основи фінансової звітності та МСБО й МСФЗ, які регулюють розкриття інформації про облікові оцінки у звітності. Наразі у цій статті не йдеться про міру довіри аудитора до результатів роботи оцінювача, оскільки це окрема тема дослідження, проте зазначимо, що аудитор має можливість зменшити ризик суттєвих викривлень та ризик невиявлення тільки за рахунок можливості виявлення суттєвих відхилень в облікових оцінках внаслідок тестування управлінського персоналу товариства щодо відповідності методик, які використовувалися для оцінки вартості земельного сервіту, ринковим умовам господарювання. За таких умов проведення аудитору облікових оцінок, аудитор має можливість здійснити необхідні перерахунки і впевнитися у наявності або відсутності упередженості управлінського персоналу щодо результатів оцінки активів та зобов'язань. Доцільно зауважити, що аудитор може запросити для здійснення рецензування звіту оцінювача, й тим самим, дещо знизити ризики суттєвих викривлень та невизначеності. Між тим, зазначимо, що рецензування звіту оцінювача не передбачає перевірку розрахунків щодо оцінки, а передбачає перевірку дотримання методології оцінки (оцінювач повинен у разі використання порівняльного підходу обов'язково взяти 5 подібних об'єктів порівняння, обов'язково повинен бути врахований принцип найбільш ефективного використання та ін.). Детальний перерахунок результатів звіту оцінювача може бути здійснений на вимогу суду, проте, зауважимо, що для аудитора важливий час для вчасного надання аудиторського звіту, тому йому доцільно мати свою неупереджену думку з приводу того, чи відповідають здійснені облікові оцінки нормам МСФЗ та вимогам МСА 540 (переглянутого) чи ні. Розуміючи, що для зниження невизначеності, аудитор повинен розробити алгоритм перевірки

облікової оцінки вартості земельного сервітуту (Додаток 1), надаємо авторське судження щодо методики зазначеної перевірки (табл. 4).

Для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про облікові оцінки вартості права приватного земельного сервітуту аудиторі необхідно визначитися із метою оцінки, якої необхідно дотримуватися згідно із МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» та метою, якої дотримується оцінювач у випадку його залучення для оцінки вартості цього нематеріального активу виходячи із норм Національних стандартів оцінки. Задля нівелювання проявів невизначеності, яка породжує непрозорість в оцінках, наведемо мету оцінки та економічну сутність термінів «справедлива вартість» та «ринкова вартість».

Згідно із МСФЗ 13 [18], мета оцінки справедливої вартості – визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов. Оцінка права приватного земельного сервітуту як нефінансового активу згідно із п. Б3 МСФЗ 13 [18] має здійснюватися із застосуванням такої концепції – у ситуаціях, коли суб'єкт господарювання використовує актив у групі активів, суб'єкт господарювання може оцінити актив за сумою, наближеною до його справедливої вартості, відносячи справедливу вартість групи активів на окремі активи групи. Це може бути у випадку, якщо оцінка включає нерухомість, а справедливу вартість удосконаленої власності (тобто групи активів) відносять на активи, що є її компонентами (такі як земля та вдосконалення).

Таблиця 4

Аудиторські процедури під час аудиту облікових оцінок
відображення у звітності вартості земельного сервітуту

Аудиторські процедури	Характеристика
01	02
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення інформації	Тестування методів оцінки справедливої вартості земельного сервітуту на відповідність ринковим умовам господарювання

Продовження табл. 4

01	02
Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	Бесіди з управлінським персоналом підприємства та незалежним оцінювачем (у випадку його залучення) щодо наявності упередженості щодо облікової оцінки вартості зазначеного нематеріального активу
Проведення процедур по суті за об'єктами, відібраними на основі ризику	Перевірка обґрунтованості застосування витратного та порівняльного підходів для оцінки вартості земельного сервіту: з'ясування, чи використовувався метод залишку при застосуванні витратного підходу; чи використовувалась інформація активного ринку щодо земельних ділянок без права сервіту, які є максимально подібними до досліджуваної земельної ділянки; чи враховувалась вартість комунікацій під час оцінки права земельного сервіту
Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок за справедливою вартістю і визначення викривлень	Вважаємо, що станом на 2020-2021 роки використання дисконтування грошових потоків у рамках дохідного підходу задля оцінки майнових прав на земельні ділянки є непрозорим, оскільки вкрай проблематично обґрунтувати доцільність врахування тих чи інших ризиків у ставці дисконтування. Використання комбіновано витратного й порівняльного підходу є менш ризиковим й дозволяє мінімізувати аудиторські ризики суттєвих відхилень та невизначеності. Доцільно перевірити тотожність визначення ринкової вартості земельного сервіту, виходячи зі сутності терміну «ринкова вартість», який використовує оцінювач згідно із Національними стандартами оцінки, економічної сутності терміну «справедлива вартість» згідно із МСФЗ 13.

Продовження табл. 4

01	02
	Саме у цій площині виникає низка викривлень, які підтверджують упередженість управлінського персоналу щодо результатів оцінки.
Оцінювання повноти розкриття інформації	Інформація щодо облікової оцінки вартості земельного сервітуту повинна бути подана таким чином: вказана мета оцінки і обґрунтованість застосування виду вартості відповідно до обраної мети; обґрунтування та розкриття методів оцінки; обґрунтування відповідності даних щодо вартості подібних земельних ділянок, на яких не встановлено право земельного сервітуту, актуальним на дату оцінки цінам на активному ринку; обґрунтування чинників, що впливають на здійснені коригування, виходячи з авторського судження виконавця оцінних процедур; відповідність розрахованого виду вартості земельної ділянки, права користування комунікаціями, які наявні на цій ділянці, і, як наслідок, вартості права приватного земельного сервітуту ринковим умовам господарювання, наявним на дату оцінки та дату складання звітності управлінським персоналом підприємства
Оцінювання впливу отриманих аудиторських доказів на аудиторську думку	Узагальнення отриманих відхилень в облікових оцінках й складання аудиторського висновку за стандартною чи модифікованою формами

Джерело: розроблено авторами виходячи із настанов МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» [12]

Таким чином, МСФЗ 13 вказує, що для оцінки вартості права земельного сервітуту першочергово необхідно провести оцінку вартості земельної ділянки, на яку в подальшому буде

накладено сервітут. Відповідно, у аудитора стає наявною підстава для вимагання застосування даних активного ринку для оцінки вартості земельної ділянки виходячи саме із експертної грошової оцінки вартості землі, а не нормативної оцінки (яка використовується для цілей оподаткування). Нами раніше було вказано, науковці, зокрема Тарасенко Л. О. [1, с. 204-206], зазначає, що однією із наявних типових помилок в обліку нематеріальних активів є здійснення нормативної оцінки наданих прав, замість грошової. Вважаємо, що відповідно до оцінки вартості права земельного сервітуту, ми лише частково згодні із вказаною Тарасенко Л.О. позицією. На нашу думку, коректним є твердження з приводу того, що вартість земельної ділянки має бути визначена виключно виходячи з експертної грошової оцінки, оскільки саме вона буде враховувати типові ринкові умови господарювання на дату оцінки. Проте, для аудитора в процесі оцінювання коректності розрахунку обґрунтованості плати за користування чужою земельною ділянкою на засадах приватного земельного сервітуту доцільним буде вдатися до перевірки ставок, виходячи зі яких встановлений регулярний сервітутний платіж і обґрунтування межі цих ставок, на нашу думку, доцільно перевіряти виходячи із нормативних значень окремих податків. В такому разі в аудитора з'являється можливість зменшити ризик невиявлення помилок у обґрунтованості визначення розміру сервітутного платежу.

Національний стандарт оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав» містить таке визначення терміну «ринкова вартість» – це вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу [19].

Метою, згідно із якою обирається ринковий вид вартості відповідно із Національним стандартом 1, є купівля-продаж активів та зобов'язань. Незважаючи на те, що мета визначення справедливої вартості на рівні ринкової вартості згідно із МСФЗ 13 та Національним стандартом оцінки 1 – однакова, проте в абсолютному виразі визначення ринкової вартості згідно цим

двом нормативним документам можна трактувати по-різному. Згідно МСФЗ 13 необхідно визначити ціну, а згідно із Національним стандартом оцінки 1, це – вартість, за якою можливе відчуження об'єкта оцінки. Наявність відхилень в облікових оцінках у цьому разі виникає тому, що у ціні активу вже враховано усі ризики й наміри власника та покупця, а визначаючи вартість активу, оцінювач може не знати усіх намірів власників активу, що й породжує прояви маніпулювання із оцінкою активу. Зважаючи на вказану особливість у трактуванні економічного змісту терміну «ринкова вартість» згідно із вказаними нормативними актами, аудитор повинен впевнитися, що ринкова вартість земельної ділянки, яку будуть використовувати на засадах сервітуту, вартість комунікацій (за умови їх наявності), якими буде користуватися суб'єкт господарювання на вказаній земельній ділянці й розмір анuitетних сервітутних платежів розраховані відповідно до ціни угоди. Це, на нашу думку, дозволить нівелювати невизначеність у облікових оцінках на першому етапі здійснення аудиторських процедур.

Складність оцінки вартості права земельного сервітуту обумовлюється тим, що окрім даних 2-ого рівня (вхідних даних (окрім цін котирування, які можна спостерігати безпосередньо на активному ринку), які можна спостерігати для активу чи зобов'язання, прямо або опосередковано, необхідно використовувати інформацію, яка відноситься до 3-тього рівня – неспостережні вхідні дані, які передбачають власне судження суб'єкта господарювання про припущення, які використали б учасники ринку.

На перший погляд може здаватися, що вказані дані 3-тього рівня вкрай важно перевірити, проте, вважаємо, що найбільш прийнятним методом перевірки зазначених даних є метод порівняння із аналогічними складовими вартості права земельного сервітуту. Вказаний метод дозволяє мінімізувати ризики суттєвого відхилення та невизначеності у процесі аудиту облікових оцінок. Також зазначимо, що визначення такого виду вартості, як ринкова, можливо тільки у випадку наявності ознак свідомого здійснення угод купівлі-продажу прав. Якщо наявні

ознаки необізнаності й примусового здійснення угоди, то використовується неринкові види вартості, зокрема ліквідаційна вартість. Під цим видом вартості розуміють вартість вимушеного продажу (в абсолютному виразі вона значно менша за ринкову внаслідок меншого строку експозиції). Про це зазначає п. Б4 МСФЗ 13 коли вказує на підстави для судження, що ціна операції може не представляти справедливую вартість активу чи зобов'язання при первісному визнанні [18].

Запропонований нами підхід щодо можливого нівелювання невизначеності під час аудиту облікової оцінки вартості права земельного сервіту, як вже раніше зазначалося, ґрунтується на спробі зробити усі професійні судження у процесі оцінки максимально перевіреними й прозорими внаслідок порівняння цих суджень із ринковими показниками, які відображають вартість окремих складових вартості сервіту. Слушним для практичної реалізації цього підходу є встановлення перевірності чинників, які впливають на формування вартості сервіту.

Аналіз публікацій [21; 22; 23; 24; 25, с. 163; 26; 27; 6, с. 34; 28] свідчить, що науковці та практики вважають, що головними завданнями, які повинен вирішити оцінювач або бухгалтер задля коректного визначення вартості сервіту, є оцінка вартості права власності на земельну ділянку та розрахунок частки вартості, що припадає на збитки від встановлення сервіту. Визначення вартості права власності на земельну ділянку, на нашу думку, ототожнюється із оцінкою вартості землі. Розрахунок частки вартості, що припадає на збитки внаслідок встановлення сервіту, переважна більшість практиків здійснюють виходячи з припущення, що на її вартість впливають наступні чинники: частка земельної ділянки, обтяжена сервітом, у загальній площі земельної ділянки; міра обмеження використання земельної ділянки внаслідок встановлення сервіту; інтенсивність використання сервіту.

На нашу думку, відповідно до нестійкого макроекономічного становища України розрахунки вартості права приватного земельного сервіту повинні базуватись на врахуванні таких чинників: платоспроможність суб'єкта господарювання, на користь якого встановлено сервіт; рельєф

земельної ділянки; наявність інженерних комунікацій; розрахунки повинні бути максимально прозорими й кожен з них повинен піддаватися неускладненій перевірці. Авторська позиція щодо побудови алгоритму перевірки процедури оцінки вартості права приватного земельного сервітуту ґрунтується, головним чином, на платоспроможності суб'єкта господарювання, оскільки, вважаємо, що незважаючи на те, чи приватний або публічний сервітут встановлюється на земельну ділянку, її власник або держава (якщо земельна ділянка перебуває у державній власності) повинен отримувати той рівень дохідності, який допустимий внаслідок політичної та економічної ситуації у країні. Тому перейдемо до безпосередньої характеристики запропонованої нами методики оцінки вартості земельного сервітуту на прикладі ситуації, яка найбільш часто відбувається у вітчизняній практиці господарювання.

У дачному селищі збудована асфальтова дорога, по якій проходить зливової каналізація. Стоки зазначеної каналізації надходять до зливого колектору, який збудовано на земельній ділянці, яка перебуває на балансі міста, тобто є державною власністю. На зазначеній земельній ділянці обслуговуюче господарство підприємства збудувало дім й паркан. Не вдаючись до подробиць щодо законодавчого дозволу на будівництво нерухомості на земельній ділянці, яка використовується для функціонування каналізаційного колектору, й доступ до якого обтяжено внаслідок збудованого паркану, доцільно припустити, що забудова нерухомості на вказаній земельній ділянці, яка перебуває у державній власності, можлива була б тільки за умови обтяження цієї ділянки правом земельного сервітуту. Оскільки підприємство побудувало дім й ускладнило прохід або під'їзд до каналізаційного колектору й має можливість користуватися ним, то вважаємо, що воно повинно сплачувати державі платежі за користування як земельною ділянкою, на яку в нього немає права власності й за користування колектором. Фактично зазначене обслуговуюче господарство підприємства не сплачує платежі по сервітуту на користь місцевих органів влади [17, с. 110].

Розроблена нами методика визначення вартості сервітуту задля усунення невизначеності у процесі аудиту облікових оцінок

ґрунтується на використанні методу залишку для визначення вартості земельної ділянки без врахування вартості інженерних комунікацій.

Метод залишку визначає ринкову вартість земельної ділянки як різницю між ринковою вартістю всього об'єкта нерухомості (тобто земельної ділянки з поліпшеннями) та вартістю поліпшень за вирахуванням їх знецінення упродовж експлуатації [29, с. 156].

Задля визначення вартості земельної ділянки, не обтяженої правом земельного сервітуту, доцільно використовувати порівняльний підхід й інформацію відповідно до цього підходу можливо знайти у спеціалізованих виданнях, які містять дані щодо угод купівлі-продажу та оренди нерухомості. Згідно даних періодичного видання, ринкова вартість однієї сотки землі із наявністю кадастрового номера й правом власності у районі Шістнадцятої станції Великого фонтану в м. Одеса дорівнює 10 тис. \$ станом на 14.05.2024 р. Площа оцінюваної земельної ділянки складає 3,38 сотки. Відповідно, ринкова вартість земельної ділянки, на якій розташовано колектор, дорівнює 33,8 тис. \$. Нами взято до розрахунку усю площу земельної ділянки, оскільки комунікації розташовані по усій площі ділянки, й, відповідно, сервітут накладено на усю площу земельної ділянки.

Під час оцінки вартості права земельного сервітуту доцільно врахувати відновлювану вартість інженерних комунікацій. Оскільки обслуговуюче господарство підприємства користується колектором й обмежило вільний доступ до нього, то воно повинно підтримувати на належному рівні технічний стан колектору. Зазначимо, що відновлювальна вартість колектору повинна розраховуватися із урахуванням зносу, проте, за відсутності документів та без наявності необхідних знань щодо укрупнених нормативів будівництва очисних споруд, ані бухгалтер, ані оцінювач зробити відповідні розрахунки не зможе. Тому доцільно обрати більш простий спосіб розрахунку вартості очисних споруд завдяки використанню он-лайн сервісу «ПРОЗОРО», який містить інформацію про фактично виконані угоди на будівництво подібних очисних споруд. Зокрема, порівнявши довжину колектора із аналогічним екземпляром (дані

про ціну забудови якого взято з он-лайн сервісу «Прозоро»), визначено, що вартість колектора дорівнює 15 790 864,00 грн з ПДВ [30] станом на 11.10.2024 р. Враховуючи, що довжини колекторів не співпадають, зроблені відповідні розрахунки, й виходячи із довжини аналізованого колектору, визначено, що вартість забудови аналогічного за довжиною колектору складатиме 1 983 800, 00 грн. При цьому враховано, що технічний стан є задовільним.

Отже, ринкова вартість сервітуту буде складати (33,8 тис. \$ США $\times$ 41,49 грн за 1\$ США + 1 983 800, 00 грн) 3 386 162 грн. Зазначимо, що вказана ринкова вартість повинна сплачуватися за ануїтетним графіком платежів, виходячи із платоспроможності підприємства. Тому виникає питання, протягом якого періоду доцільно розподілити розраховану вартість земельного сервітуту. У цьому сенсі виникають два питання: враховувати термін платежів з моменту узаконення прав на земельну ділянку, або розрахувати розмір платежу виходячи із методу прямої капіталізації, тобто протягом поточного року, задля нівелювання політичних та фінансових ризиків. На нашу думку, доцільно розрахувати платіж за сервітутом виходячи з періоду на 12 місяців, оскільки цей спосіб розрахунку дозволить зменшити аудиторські ризики суттєвих викривлень та невизначеності.

Вважаємо, що суб'єкт господарювання повинен сплачувати ануїтетний платіж безпосередньо за право користування сервітутом, яка розрахована за формулою 1 [17,с. 111].

$$C_{\text{ксм}} = \frac{C_c}{12} \times k , \quad (1)$$

де $C_{\text{ксм}}$ – вартість права користування сервітутом за місяць;

C_c – ринкова вартість сервітуту;

k – коефіцієнт користування сервітутом.

Зазначимо, що значення коефіцієнта користування сервітутом нами пропонується визначати на рівні ставки земельного податку в Україні. Зокрема, пропонуємо становити

коефіцієнт користування сервітутом станом на 2024 рік на рівні 0,3% від ринкової вартості сервіту [17, с. 111].

Відповідно до розробленої формули, ринкова вартість місячного анuitетного платежу за право користування земельним сервітутом у нашому прикладі буде складати:

$$C_{\text{кмс}} = (3\,386\,162 \text{ грн} / 12 \text{ місяців}) \times 0,3\% = 846,54 \text{ грн}$$

На вказану суму також необхідно нарахувати ПДВ й виписати й зареєструвати податкову накладну в ЄРПН ($846,54 \text{ грн} \times 1,2 = 1015,85 \text{ грн}$).

Запропонований нами алгоритм зменшення ризиків суттєвих відхилень та невизначеності під час аудиту облікової оцінки вартості права земельного сервітуту може стати основою для складання робочих документів аудитора під час перевірки наявності відхилень у облікових оцінках земельних прав. Узагальнюючи надані пропозиції щодо визначення вартості права користування земельним сервітутом, зазначимо, що рівень коефіцієнта користування сервітутом встановлено нами відповідно до врахування фінансової можливості суб'єкта господарювання сплачувати періодичні платежі й його значення може стати для аудитора основою для перевірки точкових оцінок при перевірці коректності встановлення розмірів плати за земельний сервітут. Ставка у розмірі 0,3% обрана нами як одна з умов справляння платежів за користування земельними ділянками на регулярній основі й відповідно до здорового глузду щодо некоректності встановлювати платежі, які замість того, щоб сприяти розвитку підприємницької діяльності, спотворюють її. Запропонований нами алгоритм аудиторської перевірки оцінки вартості права земельного сервітуту ґрунтується лише на використанні порівняльного та витратного підходів, оскільки дозволяє визначити ринкову вартість вказаного майнового права на рівні вартості відновлення земельної ділянки й інженерних комунікацій. Вважаємо, що використання дохідного підходу для оцінки вартості права земельного сервітуту є недоцільним, принаймні у 2024 році, оскільки, інформація про чистий операційний дохід, який міг би отримати власник земельної

ділянки, обтяженої сервітутом, містить забагато суб'єктивізму й є лише припущеннями, особливо в умовах війни, що формують невизначеність, яку практично неможливо перевірити, ґрунтуючись на ринкові індикатори. Подальші дослідження будуть зосереджені на розробці робочої документації аудитора щодо ідентифікації відхилень в облікових оцінках вартості майнових прав на земельні ділянки.

Список використаних джерел

1. Тарасенко Л. О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. *Економічний аналіз*. 2017. № 2. Т. 27. С. 201–208.
2. Дядюн О. О. Використання аудиторських процедур при аудиті нематеріальних активів. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал*. 2019. № 15(43)). С.146–152.
3. Дядюн О. О. Використання аналітичних процедур у процесі аудиторської перевірки нематеріальних активів. *Матеріали міжнар. наук. інтернет-конф. «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту»*. (м. Київ, 17 листопада 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 159–160.
4. Методика аудиту нематеріальних активів підприємства та оформлення його результатів. URL: <https://studfile.net/preview/6379729/page:6/> (дата звернення: 10.10.2024).
5. Земельний кодекс України: Закон № 2768-III від 25.10. 2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (дата звернення: 11.10.2024).
6. Волчек Р. М. Дискусійні питання визнання та оцінки вартості сервітуту як об'єкта бухгалтерського обліку. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VI міжнар. наук.-практичн. конф.* (м. Одеса, 24 травня 2018 р.). Харків : Водний спектр Джі-Ем-Пі, 2018. С. 31–35.
7. Чалий І. Право постійного користування землею: як обліковувати за МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. № 39. С. 16–19.

8. Про затвердження положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 14.10.2024).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17052> (дата звернення: 14.10.2024).

10. Нематеріальні активи в міжнародній системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8159> (дата звернення: 14.10.2024).

11. Тресницький А. Б. Организация учёта сервитутных операций : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12, 2009. 24 с.

12. МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 21.10.2024).

13. Занько Б. Амортизація нематеріальних активів. Вісник. Офіційно про податки. 2018. № 22 (974). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100008175-amortizatsiya-nematerialnikh-aktiviv> (дата звернення: 30.10.2024).

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ МФУ № 92 від 27.04.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 24.10.2024).

15. Лист ДФС від 20.11.2015 № 24730/6/99-99-19-02-02-15 «Консультація щодо відображення у бухгалтерському обліку витрат на поліпшення доріг». URL: <http://blind.sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-65266.html> (дата звернення: 20.10.2024).

16. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок : Постанова Кабінету Міністрів України № 1531 від 11.12.2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF> (дата звернення: 25.10.2024).

17. Волчек Р. М., Большаков С. І. Обліково-аналітичний інструментарій оцінки вартості майнових прав на земельні ділянки. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VIII міжнар. наук.-практичн. конф.* (м. Одеса, 21 травня 2020 р.). Одеса : ОНЕУ, 2020. С. 109–112.

18. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2013_ukr_2024.pdf. (дата звернення: 23.10.2024).

19. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав» : Постанова КМУ № 1440 від 10.09.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.10.2024).

20. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : Постанова Кабінету Міністрів України № 1185 від 03.10.2007 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.10.2024).

21. Тітова С., Гребеник Л. Особливості процесу формування земельного сервітуту на землі оборонного призначення. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. 2018. № 2 (15). С. 65–70.

22. Положення про сервітутне (обмежене) землекористування та порядок визначення плати за землю при встановленні земельного сервітуту на території Тетіївської міської ради. URL: <http://tetiivmiskrada.gov.ua/uchast-gromadi/gromadski-obgovorennya/polozhennya-pro-servitutne-obmezhene-zemlekorustyvannia/> (дата звернення: 20.10.2024).

23. Бабецька І. Я. Особливості правового регулювання земельного сервітуту у період війни в Україні 2022-2023 роках. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького: Журнал. Серія Право*. Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Університету Короля Данила, 2023. Вип. 15 (27). Т. 1. С. 170-179. URL: <https://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2023/03/%D0%>

91%D0%B0%D0%B1%D0%B5%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B0.pdf (дата звернення: 23.10.2024).

24. Скрипник В. Сервітут як спосіб здійснення речових прав. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С.44–48.

25. Перович Л., Губар Ю. Особливості оцінки часткових майнових прав на землю. *Геодезія, картографія і аерографія*. 2009. Вип. 71. С. 157-164.

26. Городиський М. П. Відображення в бухгалтерському обліку речових прав на чуже майно: суперфіцій, сервітут, емфітевзис. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2008. Вип. 3(12). С. 139-145.

27. Свіржський Б. Сервітут і суперфіцій : неklasичні способи користування чужою земельною ділянкою. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 119. С. 23–26.

28. Морозов Є. Щодо порядку визначення нормативно грошової оцінки земельної ділянки. *ADVOKAT POST. Судова практика*. 2023. URL: <https://advokatpost.com/shchodo-poriadku-vyznachennia-normatyvno-hroshovoi-otsinky-zemelnoi-dilianky/> (дата звернення: 22.10.2024).

29. Лісняк В. Г. Оцінка майна в Україні (нерухоме майно). Київ, 2009. 296 с.

30. Будівництво каналізаційного колектору смт. Лісець Тисменицького району (ДСТУ Б.Д.1.1-1:2013) (ДК 021:2015 - 45000000-7 – Будівельні роботи та поточний ремонт). 11.11.2019 URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2019-10-24-001366-b> (дата звернення: 12.10.2024).

**МЕТОДИКА АУДИТУ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ
СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПРАВА ПРИВАТНОГО
ЗЕМЕЛЬНОГО СЕРВІТУТУ**

Мета: розробка точкової оцінки права приватного земельного сервітуту задля ідентифікації ризиків суттєвого викривлення під час аудиту зазначеного об'єкта обліку

Наведена методика розроблена із урахуванням законодавчих вимог наступних **нормативно-правових актів**:

1. Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року;
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»;
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості»;
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
5. МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації»;
6. МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;
7. Земельний кодекс України;
8. Постанова КМУ «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок»;
9. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав»;
10. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»;
11. Лист ДФС від 20.11.2015 № 24730/6/99-99-19-02-02-15 «Консультація щодо відображення у бухгалтерському обліку витрат на поліпшення доріг».

Методика передбачає послідовне виконання **процедур**:

1. Ідентифікація права приватного земельного сервітуту як об'єкта оцінки (табл. 1).
2. Ідентифікація сервітуту як нематеріального активу (табл. 2).
3. Оцінка справедливої (ринкової вартості) права приватного земельного сервітуту.

Для виконання п. 1 необхідно заповнити табл. 1 та визначитись, чи є об'єкт земельним сервітутом.

Для виконання п. 2 необхідно заповнити табл. 2 та визначитись, чи є земельний сервітут нематеріальним активом.

3. Оцінка справедливої (ринкової вартості) права приватного земельного сервітуту.

Застосовувані терміни:

Справедлива вартість – ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Звичайна операція – операція, яка здійснюється між зацікавленими користувачами, і кожна із сторін діє після проведення відповідно маркетингу, із знанням справи, розсудливо й без ознак примусу.

Метод залишку визначає ринкову вартість земельної ділянки як різницю між ринковою вартістю всього об'єкта нерухомості (тобто земельної ділянки з поліпшеннями) та вартістю поліпшень за вирахуванням їх знецінення упродовж експлуатації.

Вартість відтворення – визначена на дату оцінки поточна вартість витрат на створення (придбання) в сучасних умовах нового об'єкта, який є ідентичним об'єкту оцінки.

Залишкова вартість заміщення (відтворення) – вартість заміщення (відтворення) об'єкта оцінки за вирахуванням усіх видів зносу (для нерухомого майна – з урахуванням ринкової вартості земельної ділянки при її існуючому використанні (прав, пов'язаних із земельною ділянкою).

Розрахунок вартості права приватного земельного сервітуту базується на врахуванні таких **чинників**:

1. Платоспроможність суб'єкта господарювання, на користь якого встановлено сервітут;
2. Рельєф земельної ділянки;
3. Наявність інженерних комунікацій;
4. Розрахунки повинні бути максимально прозорими й кожен з них повинен піддаватися неускладненій перевірці

Ринкова вартість сервітуту визначається за формулою 1:

$$\begin{aligned} \text{Ринкова вартість сервітуту} = & \text{Ринкова вартість} \\ & \text{земельної ділянки, обтяженої сервітутом} + \text{Ринкова} \\ & \text{вартість комунікаційних споруд, розташованих на} \\ & \text{вказаній земельній ділянці} \end{aligned} \quad (1)$$

Розроблена методика визначення вартості приватного сервітуту задля усунення невизначеності у процесі аудиту облікових оцінок ґрунтується на використанні методу залишку для визначення вартості земельної ділянки без врахування вартості інженерних комунікацій.

Задля визначення вартості земельної ділянки, не обтяженої правом земельного сервітуту, доцільно використовувати порівняльний підхід й інформацію за цих підходом можливо знайти у спеціалізованих виданнях, які містять дані щодо угод купівлі-продажу та оренди нерухомості.

Суб'єкт господарювання повинен сплачувати ануїтетний платіж безпосередньо за право користування сервітутом, розрахована за запропонованою формулою 2.

$$C_{\text{КСМ}} = \frac{C_c}{12} \times k, \quad (2)$$

де $C_{\text{КСМ}}$ – вартість права користування сервітутом за місяць;

C_c – ринкова вартість сервітуту;

k – коефіцієнт користування сервітутом.

Зазначимо, що значення коефіцієнта користування сервітутом нами пропонується визначати на рівні ставки земельного податку в Україні. Станом на 2024 рік – 0,3%.

У випадку, коли користувач права приватного земельного сервітуту є платником ПДВ, то на визначену за формулою вартість права користування сервітутом на місяць необхідно нарахувати ПДВ й виписати й зареєструвати податкову накладну в ЄРПН.

Результат виконання процедур оформлюється в вигляді робочого документа аудитора (Додаток до методики аудиту облікової оцінки справедливої вартості права приватного земельного сервітуту).

Додаток до методики аудиту облікової оцінки
справедливої вартості права приватного земельного сервітуту

Ідентифікація земельного сервітуту

Замовник аудиту		Договір на проведення аудиту			
Аудит звітності	...рік	Період, який перевіряється	З “__” “__” 20__ до ... “__” “__” 20__ рік		
Склав		/підпис/	Дата		Індекс РД
Перевірив		/підпис/	Дата		

Виконання аудиторських процедур:

1. Ідентифікація права приватного земельного сервітуту як об’єкта оцінки.

Мета – ідентифікація об’єкта (табл. 1). Якщо угода передбачає надання права володіння й користування земельною ділянкою орендарю, то це є право оренди. У випадку наявності в угоді тільки права користування, то об’єкт оцінки – це право земельного сервітуту.

Таблиця 1

Характеристика сервітуту та права оренди

Сервітут	Варіант відповіді		Право оренди	Варіант відповіді	
	Так	Ні		Так	Ні
надає право користування			надає право володіння та користування		
основні права на земельну ділянку залишаються у власника ділянки, власник сервітуту може лише зрідка його використовувати			орендар отримує основну частину прав на земельну ділянку		
якщо сервітут встановлюється за договором, то плата повинна лише компенсувати збитки, які зазнає господар землі, обтяженої сервітутом			передбачає внесення орендної плати, яка отримується з метою отримання прибутку		
можливо за наміром лише однієї сторони, зокрема, у примусовою порядку			заклучення оренди можливо тільки за обоюдною згодою сторін угоди		
не підлягає відчуженню. Сервітут зберігає свою дію у випадку переходу до інших осіб права власності на майно, по відношенню до якого становлено сервітут			може бути розірвана після виконання умов договору або у іншому порядку, за яким домовились сторони		

Висновок: об'єкт відноситься до сервітуту (права оренди).
Дотримано усі класифікаційні критерії. Визначено такі (...) особливості.

2. Визнання права земельного сервітуту як виду нематеріального активу

Згідно із п.119 МСБО 38 «Нематеріальні активи», клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. Окремі класи можуть, наприклад, включати: ..., авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;

Мета – ідентифікація сервітуту як нематеріального активу (табл. 2).

Таблиця 2

Відповідність права земельного сервітуту критеріям визнання в якості нематеріального активу відповідно до §МСБО 38*

Критерій	Варіант відповіді		Примітки (характеристика)
	Так	Ні	
1. Актив можна ідентифікувати: а) актив може бути виділеним, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи в межах пов'язаного контракту разом із пов'язаним активом або зобов'язанням; б) актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, можуть ці права бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання			сервітут не підлягає відчуженню, отже вільно продати чи подарити його неможливо, і це, суперечить вище зазначеному критерію ідентифікованості нематеріального активу. Проте, якщо вдатися до норм МСБО 38, то воно містить такий тезис «у ряді випадків нематеріальний актив може приносити економічні вигоди тільки при одночасному використанні із іншими активами. Однак якщо компанія може визначити вигоди, пов'язані із його використанням, то він вважається ідентифікованим
2. Підприємство має контроль за цим активом			сервітут не підлягає відчуженню, отже вільно продати чи подарити його неможливо
3. Чи висока імовірність отримання майбутніх економічних вигід від використання активу?			безстроковий й строковий сервітут, встановлені за угодою, будуть передбачати сплату анuitет-них платежів, отже можливо оцінити потік майбутніх економіч-них вигід від використання активу
4. Вартість активу може бути надійно оцінена			цей актив можна оцінити

* право приватного земельного сервітуту класифікується як нематеріальний актив у випадку: при відповіді «Так» на питання 1, 3, 4 та при відповіді «Ні» на питання 2.

Висновок: право приватного земельного сервітуту ідентифікується як нематеріальний актив, оскільки відповідає

таким критеріям визнання нематеріального активу: цей актив можливо надійно оцінити й можливо отримати вигоди від його використання тільки у взаємодії із земельною ділянкою.

3. *Розрахунок справедливої вартості права приватного земельного сервітуту* за вищенаведеною формулою 2.

Зазначимо, що значення коефіцієнта користування сервітутом нами пропонується визначати на рівні ставки земельного податку в Україні. Станом на 2024 рік – 0,3%.

У випадку, коли користувач права приватного земельного сервітуту є платником ПДВ, то на визначену за формулою вартість права користування сервітутом на місяць необхідно нарахувати ПДВ й виписати й зареєструвати податкову накладну в ЄРПН.

Висновок: справедлива (ринкова) вартість права земельного сервітуту складає...

Загальний висновок: об'єкт ідентифікується (або ні) як право земельного сервітуту й відноситься до нематеріальних активів, його ринкова вартість складає...

Робочий документ склав:

ПІБ, посада

Підпис

Робочий документ перевірів:

ПІБ, посада

Підпис

ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМКИ РЕФОРМУВАННЯ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Україна володіє значним земельно-ресурсним потенціалом. Загальна земельна площа України становить 60,35 млн. га, з якої площа сільськогосподарських земель становить 41,5 млн. га, або 68,7 % площі усієї території України, а площа ріллі – 32,5 млн. га, або 78,4 % усіх угідь [1]. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення виступають стратегічним ресурсом нашої держави. Використання даного ресурсу дозволяє забезпечувати виробництво стратегічно значимої аграрної продукції, яка виступає гарантом продовольчої безпеки як на національному, так і на міжнародному рівні. Використання земельних ділянок у сфері агробізнесу має свої особливості в контексті правової та податкової регламентації. Відтак, актуальним постає дослідження щодо визначення основних аспектів оподаткування земельних ресурсів в аграрному секторі економіки

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблематика землекористування та оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу в умовах реформування правового та податкового законодавства висвітлена у публікаціях багатьох вітчизняних вчених та фахівців-практиків. Відповідні дослідження проводили Мамонова Н., Бородин О., Кунс Б., Подолянчук О. А., Лепетан І. М., Мицишин І. Р., Синявська Л. В., Тофан І. М. Зазначені автори зробили вагомий внесок у вирішення питань, пов'язаних з проблематикою оподаткування в аграрному секторі економіки.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, в контексті постійних змін податкового законодавства та мінливого політико-економічного середовища в Україні, податкове забезпечення наявності та використання земельних ресурсів у сфері агробізнесу потребує подальшого

дослідження у контексті забезпечення сталого розвитку аграрної економіки.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей оподаткування земельних ресурсів з урахуванням трансформаційних змін податкового законодавства у сфері землекористування аграрних товаровиробників

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед країн Європи Україна володіє досить потужним земельно-ресурсним потенціалом, ефективно та раціонально використання якого є гарантією забезпечення економічної та продовольчої безпеки держави, а також благополуччя сільського населення. Земельний фонд нашої країни становить 60,4 млн. гектарів і характеризується надзвичайно високим рівнем освоєння. Близько 70 відсотків земельного фонду України становлять сільськогосподарські землі. За даними Державної служби статистики України [1] станом на 1 січня 2020 року у складі земельного фонду нашої країни з 603,5 тис. га 68,5% (41310,9 тис. га) займають саме сільськогосподарські угіддя (рис. 1).

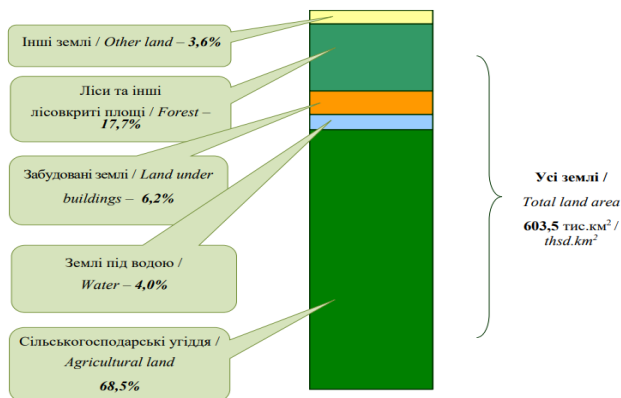


Рис. 1. Структура земельного фонду України
Джерело: складено за даними [1]

Саме сільськогосподарські угіддя виступають основним стратегічним ресурсом в аграрному виробництві. У структурі сільськогосподарських угідь найбільшу долю займає рілля (рис. 2).

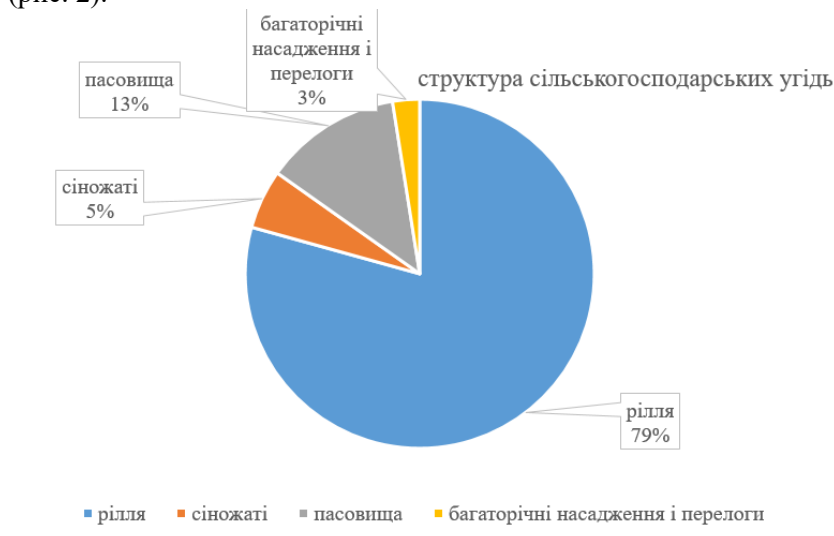


Рис. 2. Структура сільськогосподарських угідь

Джерело: складено за даними [1]

Більшість земель сільськогосподарського призначення складають орні землі (рілля) – 79 % від загальної кількості сільськогосподарських земель, саме ці угіддя відіграють визначну роль в економіці України, оскільки є продовольчою базою для виробництва сільськогосподарської продукції.

Саме земельні ресурси високої якості є традиційною опорою для розвитку нашої країни та позиціонують себе на світовому ринку, і мають використовуватися з належною ефективністю, забезпечуючи стабільність виробництва сільськогосподарської продукції.

Стратегічне значення аграрного сектору економіки України полягає у формуванні національної та світової продовольчої безпеки. Специфіка аграрного виробництва представлена використанням таких елементів виробничо-ресурсного

потенціалу як земельні ресурси та біологічні активи. Саме використання земельних ресурсів у частині такої їх складової як сільськогосподарські угіддя дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції.

Військове вторгнення російської федерації в Україну, ведення активних бойових дій спричинили негативні зміни придатних земельних ресурсів для ведення ефективної економіки країни (рис. 3).

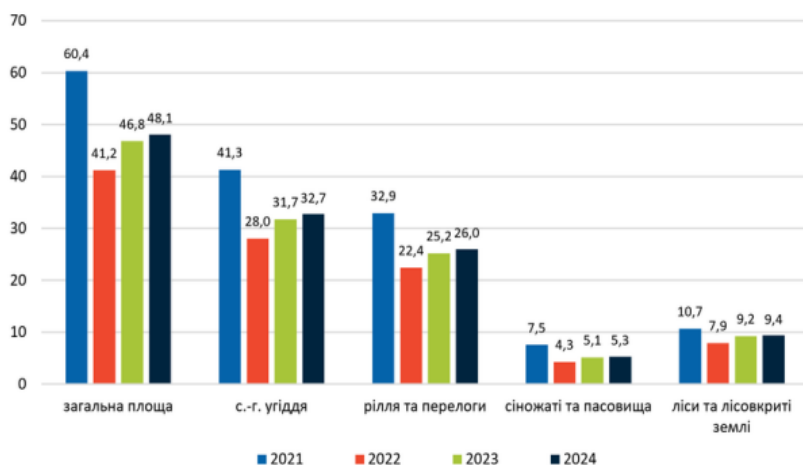


Рис. 3. Динаміка земельних ресурсів України у 2021-2024 роках
Джерело: складено за даними [3]

Станом на початок 2024 р. площа територій України, придатних для ведення господарської діяльності, склала 48109,77 тис. га, тобто збільшилась на 16,78 % порівняно із 2022 р. та на 2,83 % відносно 2023 р. за рахунок деокупації частини Харківської та Херсонської областей. Площа сільськогосподарських угідь – на 16,69 %, зокрема ріллі та перелогів – на 15,31 %, сіножатей і пасовищ – на 24,07 %.

Особливість ведення аграрного виробництва передбачає використання земель сільськогосподарського призначення

дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції.

Оподаткування землекористування в аграрному секторі економіки має деякі відмінності і залежить від:

1) організаційно-правового статусу сільськогосподарського виробника;

2) правових відносин землекористування;

3) виду земельних ділянок;

4) обраної системи оподаткування суб'єктами агробізнесу.

5) В аграрному секторі економіки, як і будь-якій іншій сфері національної економіки, суб'єктами господарювання можуть бути як юридичні особи, так і фізичні особи. Домінують у сфері агробізнесу юридичні особи – сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм (агрохолдингові компанії, фермерські господарства, сільськогосподарські кооперативи, акціонерні товариства, сільськогосподарські товариства з обмеженою відповідальністю, сільськогосподарські приватні підприємства) одним із ключових факторів забезпечення ефективного розвитку аграрних підприємств є розмір їх землекористування (табл. 1).

Таблиця 1

Групування суб'єктів за площею сільськогосподарських угідь, яка була у власності та користуванні у 2024 році

Категорії господарств	Кількість господарств	площа угідь, га
суб'єкти, що мали с.-г. угіддя	29870	17 283 632,02
у тому числі площею до 10,00 га	1420	9785,34
від 10,01 га до 20,00 га	1916	29870,87
від 20,01 га до 50,00 га	6496	238756,52
від 50,01 га до 100,00 га	4338	314880,23
від 100,01 га до 500,00 га	8375	2000473,84
від 500,01 га до 1000,00 га	2804	2014138,09
Від 1000,01 га до 5000,00 га	4039	8421811,41
Більше 5000,00 га	482	4253915,72

Джерело: складено за даними [1]

За визначенням провідних науковців та фахівців практиків, великий агробізнес контролює 53,9 % (або 18 млн га) орних земель і забезпечує 54,5 % валового внутрішнього сільськогосподарського виробництва України, головним чином спеціалізуючись на виробництві зернових та олійних культур на експорт. Приблизно 40 % цих компаній інкорпоровані в агрохолдинги, які є найбільшими землекористувачами в Україні. Топ-10 найбільших агрохолдингів контролюють 2,6 млн га сільськогосподарських угідь, що становить 8 % усіх орних земель України. Іншу частку, 46,1 % сільськогосподарської продукції, забезпечують різноманітні малі і середні сімейні фермерські господарства і особисті селянські господарства, які обробляють 45,5 % землі, вирощуючи картоплю, овочі, фрукти, зерно та виробляючи молочну та м'ясну продукцію для особистого споживання та продажу на внутрішніх ринках [4].

Оподаткування земельних ресурсів має свої особливості залежно від виду земельної ділянки та правових відносин землекористування,

Наявні земельні ділянки можуть належати сільськогосподарським товаровиробникам на правах власності та користування. Чинним земельним законодавством України [5] регламентовано наступні права землекористування:

- право власності на землю – право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками;

- право постійного користування – право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності;

- право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності;

- право земельного сервітуту – право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування

- право суперфіцію – право користування чужою земельною ділянкою для забудови;

– право емфітевзису – довгострокове, відчужуване та успадковуване речове право володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб.

В агробізнесі користування земельними ділянками може бути у вигляді постійного користування земельними ділянками, які перебувають у державній та комунальній власності або земельні ділянки можуть використовуватися на правах оренди у юридичних та фізичних осіб. Також стає розповсюдженим користування земельною ділянкою за правом емфітевзису. В аграрному секторі економіки реалізуються майже усі права на земельні ділянки, кожне з яких має свою правову регламентацію та особливості оподаткування. Для фермерських господарств існує своя процедура для отримання (придбання) у власність або в оренду земельної ділянки державної або комунальної власності з метою ведення фермерського господарства.

Оподаткування земельних ресурсів залежить від права власності на земельні ділянки. Станом на 2020 рік у приватній власності перебувало 31 млн га або 75 % сільськогосподарських угідь України та нараховувалося біля 6,9 млн приватних землевласників. Однак, за даними Державного земельного кадастру, землевласники обробляють лише 29 % землі, тоді як більшість сільськогосподарських угідь використовується за договорами оренди. Станом на 2020 рік 117 найбільших компаній контролювали 16 % усіх сільськогосподарських земель, переважно за договорами оренди [6].

Більшість земель, придатних для ведення сільського господарства, перебувають у користуванні домогосподарств та приватних ферм, далі за обсягами оброблюваної землі – приватні агрокомпанії та великі агрохолдинги.

За даними KSE, приблизно 16 млн гектарів землі перебувають у власності домогосподарств та приватних ферм, які офіційно не зареєстровані. Кожне з таких господарств в середньому має 2-3 гектари ріллі. Загалом вони виробляють 44 % всієї аграрної продукції. На другому місці за обсягом землі – незалежні приватні агрокомпанії, які обробляють 9,5 млн га ріллі. Середній розмір ділянки, яку обробляє одна така компанія – 1500 га. При цьому ці учасники ринку виробляють близько чверті всієї

агропродукції. Далі йдуть великі агрохолдинги, які сукупно обробляють в Україні 6 млн га с/г земель. Розмір їхніх угідь становить від 30 до 700 тисяч гектарів. Вітчизняні агрохолдинги також виробляють близько чверті продовольства в Україні. На останньому місці за кількістю землі у власності – дрібні фермери, які сукупно володіють 4,4 млн га земель. Середній розмір угідь в користуванні одного фермера – близько 105 гектарів. Загалом дрібні фермерські господарства виробляють близько 7 % агропродукції [7].

Також в системі оподаткування земельних ресурсів має значення, який саме вид земельної ділянки знаходиться у власності або користуванні аграрних товаровиробників. В основному аграрії мають у власності або використанні землі сільськогосподарського призначення – це землі, призначені для того, щоб виробляти сільськогосподарську продукцію та здійснювати сільськогосподарську науково-дослідну і освітню діяльність, а також на цих територіях розміщується відповідна виробнича інфраструктура. Землі сільськогосподарського призначення розподіляються відповідно до Земельного кодексу на сільськогосподарські угіддя та несільськогосподарські угіддя. Сільськогосподарські угіддя представлені такими видами як рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги. Несільськогосподарські угіддя представлені в основному землями під господарськими будівлями, під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції [5].

Нормативне регулювання оподаткування земельних ділянок здійснюється основними вимогами податкового кодексу України [8], відповідно до якого суб'єкти агробізнесу мають право обрати для себе спрощену або загальну систему оподаткування. В залежності від статусу (юридична чи фізична особа-підприємець), в залежності від обраної системи оподаткування суб'єкти агробізнесу будуть сплачувати такі ключові податки – податок на прибуток, єдиний податок (2-3 групи), єдиний податок 4 групи, земельний податок, орендну плату за землі комунальної власності

Оподаткування земельних ділянок у сфері агробізнесу залежить від того, яку саме систему оподаткування застосовують

сільськогосподарські товаровиробники під час впровадження своєї діяльності. Земельні ресурси в залежності від їх категорії та податкового статусу суб'єкта підприємницької діяльності можуть бути об'єктом оподаткування таких податків (рис. 4).

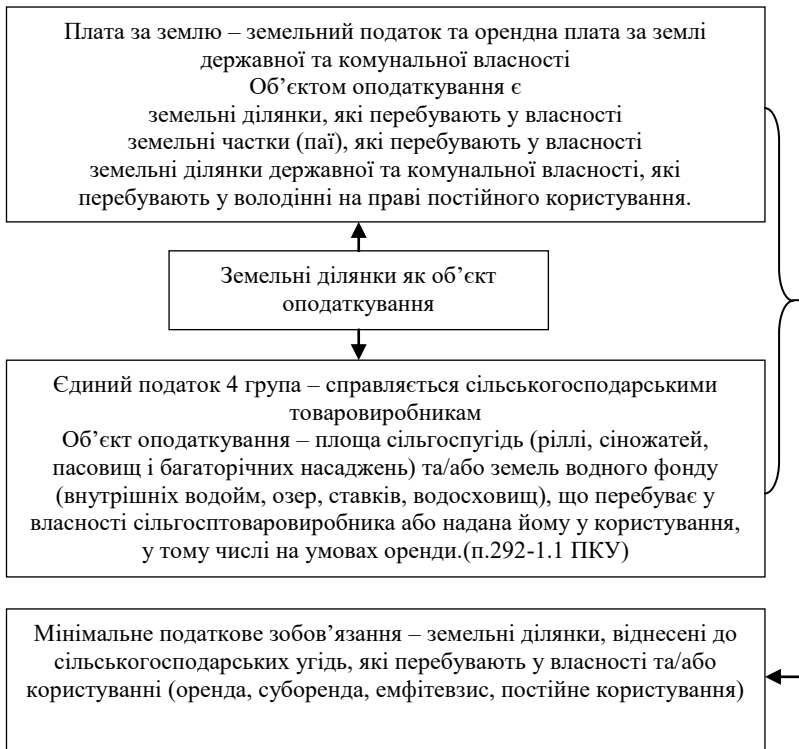


Рис. 4. Основні податкові платежі за користування земельними ресурсами

Джерело: складено за даними [8]

Саме для суб'єктів агробізнесу введено обчислення мінімального податкового зобов'язання, яке має бути визначено за володіння або користування тільки сільськогосподарським угіддями.

Основні податкові надходження за володіння та користування земельними ділянками наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Динаміка податкових надходжень від використання земельних ресурсів до місцевих бюджетів (млн. грн)

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
Плата за землю	32835,6	31471,5	35263,3	29568,3	34528,4
Частка плати за землю у місцевих податках, %	44,6	41,6	39,2	35,1	34,5
Земельний податок з юридичних осіб	11488,7	10828,8	11815,5	9693,9	9926,3
Земельний податок з фізичних осіб	1860,9	1984,7	2028,1	1432,4	2160,4
Орендна плата з юридичних осіб	17193,5	16369,4	18887,7	16612,2	19 809,0
Орендна плата з фізичних осіб	2292,5	2288,6	2532,0	1829,8	2632,7
Єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників	5273,1	5338,1	5293,8	4493,6	5861,7
Частка ЄП у місцевих податках, %	7,2	7,0	5,9	5,3	5,8

Джерело: складено за даними [9]

Більш наглядно окремі податкові платежі за володіння та користування земельними ресурсами наведено на рис. 5 та 6.

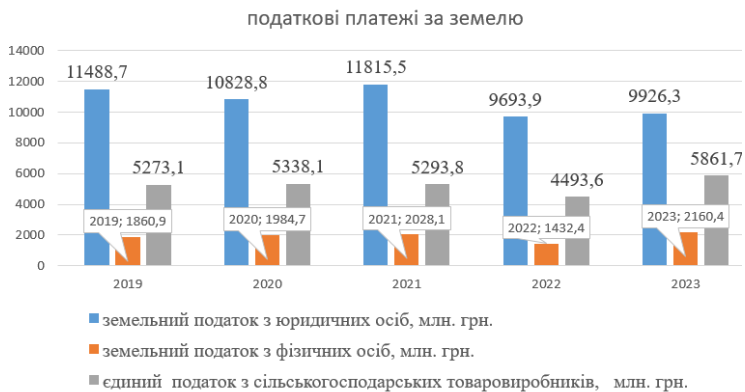


Рис. 5. Податкові платежі за землекористування в Україні

Джерело: складено за даними [9]

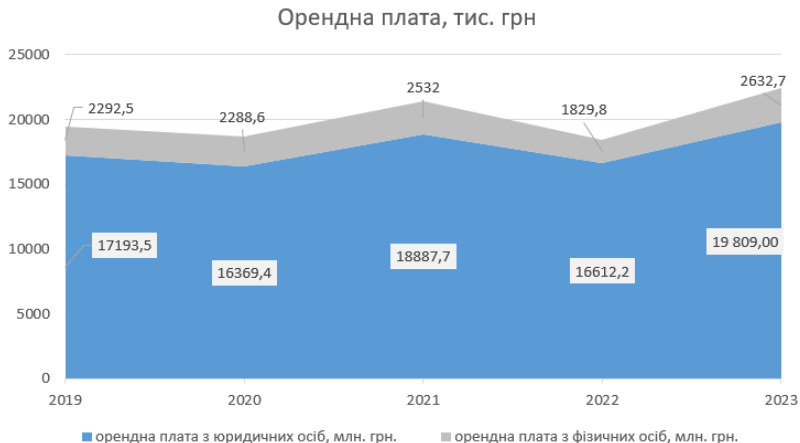


Рис. 6. Орендна плата за землі державної та комунальної власності

Джерело: складено за даними [9]

З наведеної інформації видно, що найбільше земельного податку сплачують юридичні особи, в аграрному виробництві – це великі агрохолдингові компанії. Також більше сплачено і за оренду комунальної та державної власності. Орендні платежі за комунальні землі є найбільшим джерелом податкових надходжень від землекористування. При цьому, найбільшими платниками орендної плати є юридичні особи, тобто аграрні компанії.

Отже, національним податковим законодавством встановлено, що використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка перебуває у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди. Власники землі та землекористувачі, крім орендарів, сплачують земельний податок. За земельні ділянки, надані в оренду, справляється орендна плата. Відповідно до законодавства підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, який згідно зі ст. 193 Земельного кодексу України встановлює процедуру визначення факту виникнення або припинення права власності і права

користування земельними ділянками і ведеться землевпорядними органами.

Відповідно до Податкового кодексу України землекористування в Україні є платним і, як зазначає Мицишин І. Р.: «має за мету формування ресурсів для фінансування: заходів із раціонального використання й охорони землі, підвищення родючості ґрунтів; відшкодування власникам землі й землекористувачам витрат, які пов'язані з веденням господарства на землях гіршої якості; розвитку інфраструктури населених пунктів» [10].

Відповідно до ПКУ, плата за землю охоплює дві категорії платежів: земельний податок – сплачують власники земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійні землекористувачі; орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. В табл. 3 представлені основні елементи справляння плати за землю суб'єктами національної економіки, які стосуються і аграрних товаровиробників, що знаходяться на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток. Ставки земельного податку варіюються в залежності від розташування ділянки та проведеної нормативної грошової оцінки. Основні елементи плати за землю наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Елементи плати за землю

Плата за землю	Платники податку	Об'єкт та база оподаткування	Ставка податку
01	02	03	04
Земельний податок	Власники земельних ділянок, земельний часток (паїв); землекористувачі	НГО земельних ділянок, які перебувають у власності або користуванні, з урахуванням коефіцієнта індексації	Не більше 3% від нормативної грошової оцінки землі; для земель загального користування – не більше 1%; для с.-г. угідь – 0,3-1%; для земель, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, – не більше 12%

Продовження табл. 3

01	02	03	04
Земельний податок	Власники земельних ділянок, земельний часток (паїв); землекористувачі	Площа земельних ділянок, нормативна грошову оцінку яких не проведено	За земельні ділянки за межами населених пунктів – не більше 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області; для сільськогосподарських угідь – 0,3–5%
Орендна плата	Орендар земельної ділянки	Земельна ділянка, яка знаходиться у власності держави або місцевої громади, надана в оренду	Орендна плата за землю у 2024 році не може бути меншою, ніж розмір земельного податку за відповідний вид ділянки. Існує верхня межа максимального розміру цієї плати – 12% НГО земельної ділянки.

Джерело: складено за даними [8]

Органи місцевого самоврядування затверджують ставки земельного податку на рівні максимальної величини або нижче за таку величину. Так, наприклад, за територіальними громадами ставки земельного податку є різними в залежності від виду землі сільськогосподарського призначення, місця розташування земельної ділянки та статусу землекористувачів (юридичних та фізичних осіб). Більшість суб'єктів агробізнесу обирають спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи, якщо їх діяльність відповідає наступним вимогам (рис.7). Для сільськогосподарських товаровиробників – юридичних осіб основною умовою є дотримання обсягу доходу від виробництва агропродукції не менше, ніж 75% від загальної суми доходу. Фермерські господарства, які працюють як ФОП, має здійснювати тільки сільськогосподарське товарне виробництво.

Об'єкт, база та ставки єдиного податку 4 групи ССО для сільськогосподарських товаровиробників наведено на рис. 8. Слід зазначити, що ставки єдиного податку 4 групи диференційовані в залежності від виду сільськогосподарських угідь.

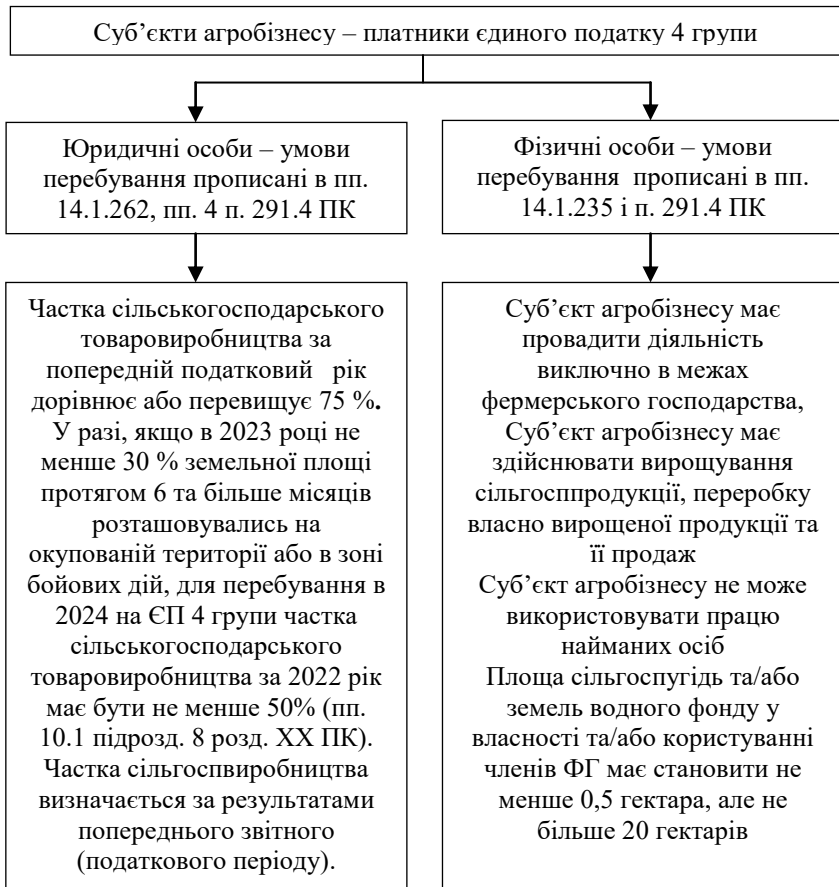


Рис. 7. Умови застосування спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи

Джерело: складено за даними [8]

Нормативна грошова оцінка проводиться для кожної окремої ділянки, яка знаходиться у володінні або користуванні аграрного підприємства та відрізняється саме за місцем розташування цієї земельної ділянки за регіональною диференціацією.

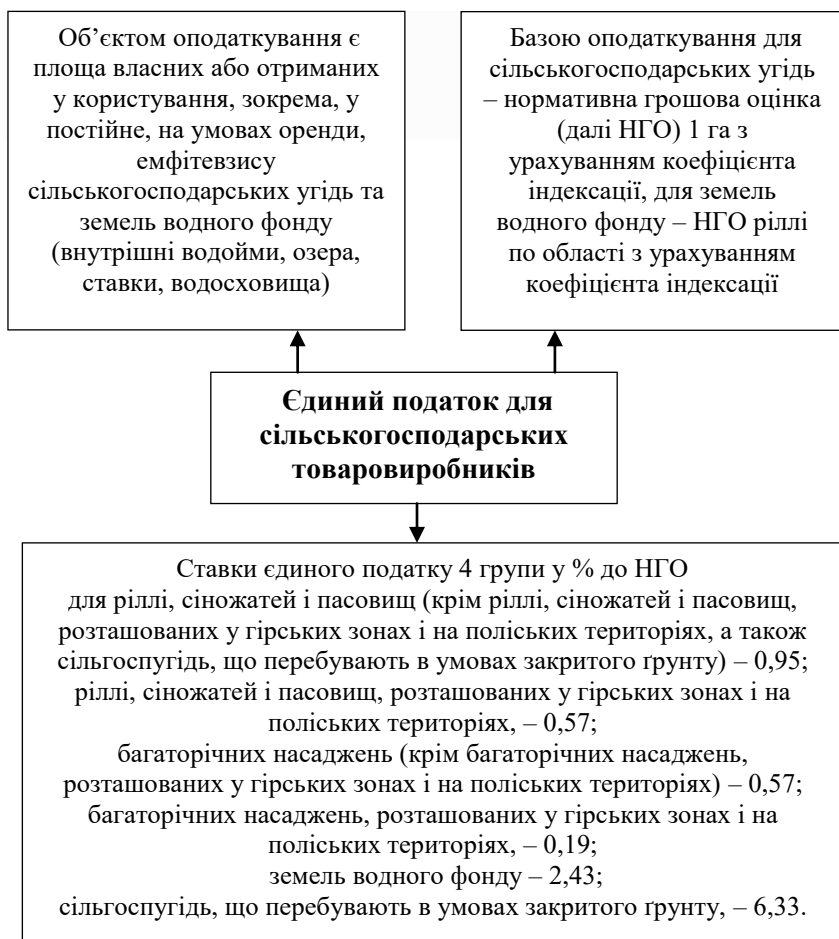


Рис. 8. Об'єкт, база та ставки єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників.

Джерело: складено за даними [8]

Так, наприклад за неведеними даними значно відрізняється в регіональному аспекті нормативна грошова оцінка окремих категорій сільськогосподарських угідь (табл. 4).

Таблиця 4

Нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь України
станом на 01.01.2024 року (грн)

№ з/п	Регіон	Рілля, перелоги	Багаторічні насадження	Сіножаті	Пасовища
01	02	03	04	05	06
1	АР Крим	27 331,26	61 441,44	10 663,29	4 503,23
2	Вінницька область	28 570,38	49 452,87	3 300,54	1 637,54
3	Волинська область	22 918,11	43 458,58	6 347,19	4 707,92
4	Дніпровська область	31 793,80	58 444,30	8 378,30	6 550,16
5	Донецька область	32 697,66	61 441,44	7 616,63	6 345,47
6	Житомирська область	22 502,96	37 464,29	5 331,64	4 298,54
7	Закарпатська область	28 658,67	38 962,86	6 854,97	5 526,69
8	Запорізька область	26 258,18	43 458,58	6 347,19	5 117,31
9	Івано-Франківська область	27 417,44	38 962,86	5 077,76	4 707,92
10	Київська область	27 884,08	44 957,16	6 601,08	4 707,92
11	Кіровоградська область	33 514,29	70 432,87	9 139,96	6 345,47
12	Луганська область	28 508,38	49 452,87	8 632,18	6 140,77
13	Львівська область	22 588,09	28 472,86	6 093,31	4 298,54
14	Миколаївська область	28 416,94	49 452,87	8 632,18	6 140,77
15	Одеська область	32 598,87	65 937,15	9 393,85	7 368,93
16	Полтавська область	31 939,89	67 435,73	5 839,42	4 503,23
17	Рівненська область	23 056,84	38 962,86	5 331,64	3 889,15

Продовження табл. 4

01	02	03	04	05	06
18	Сумська область	28 159,44	52 450,01	6 854,97	4 912,62
19	Тернопільська область	30 515,79	59 942,87	6 601,08	5 936,08
20	Харківська область	33 881,09	70 432,87	6 601,08	6 754,85
21	Херсонська область	25 696,95	38 962,86	5 585,53	4 503,23
22	Хмельницька область	32 031,33	55 447,16	7 108,86	5 526,69
23	Черкаська область	35 361,95	77 925,73	8 886,07	5 936,08
24	Чернівецька область	34 960,46	65 937,15	5 839,42	5 322,00
25	Чернігівська область	25 292,32	58 444,30	9 139,96	5 322,00

Джерело: складено за даними [11]

Нормативна грошова оцінка відповідно до законодавства – це капіталізований рентний дохід з ділянки. Тобто гроші, які можна отримати від найбільш ефективного використання паю за цільовим призначенням. НГО визначають не за гектар, а за всю ділянку.

Отже, податкові зобов'язання за володіння та користування земельними ресурсами у сфері агробізнесу мають свою специфіку та матимуть різні величини відповідно до методики розрахунку того чи іншого податку.

При обчисленні земельного податку використовуються диференційовані ставки від виду земельної ділянки та можуть бути встановлені різні значення місцевими органами самоврядування в межах регламентованих ПКУ значень.

При обчисленні єдиного податку використовуються диференційовані ставки залежно від виду окремих сільськогосподарських угідь та не можуть бути змінені органами місцевого самоврядування.

Однак, для цих податків і земельного і єдиного податку диференційованою залишається нормативна грошова оцінка земельної ділянки. Тобто, сума податків, сплачених аграрними товаровиробниками, які територіально розмежовані за регіонами України, буде відрізнятися та безпосередньо залежатиме від нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки.

Для врегулювання цих податкових особливостей землекористування сільськогосподарськими угіддями було запроваджено новий механізм податкового навантаження – введено в дію порядок визначення мінімального податкового зобов'язання. Це стало новим викликом для суб'єктів агробізнесу за користування землею сільськогосподарського призначення.

Фізичні та юридичні особи мають визначати мінімальне податкове зобов'язання. Вперше цей розрахунок проводиться за 2022 рік. Це стосується фізичних та юридичних осіб, які мають у своєму користуванні сільськогосподарські угіддя, а саме рілля, пасовища, сіножаті, багаторічні насадження. Аграрні товаровиробники повинні будуть сплатити позитивну різницю між визначеним МПЗ та сумою сплачених податків, які включаються у зменшення МПЗ.

Враховуючи той факт, що землі сільськогосподарського призначення можуть бути у власності або користуванні сільськогосподарських товаровиробників – платників податків, що знаходяться на різних системах оподаткування, порядок визначення різниці між розрахованим мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків має свої особливості та залежить від системи оподаткування суб'єктів (рис. 9).

Варіативність застосовуваних систем оподаткування у сфері агробізнесу, а відтак й справляння податкових зобов'язань із залучених у сільськогосподарське товаровиробництво земельних ресурсів спричинило кардинальні зміни в оподаткуванні. Новим викликом для суб'єктів агробізнесу стало введення мінімального податкового зобов'язання (далі – МПЗ), яке мають обчислювати ті платники податків, у яких у власності та/або користуванні (оренді, суборенді, емфітевзисі, постійному користуванні) є земельні ділянки, віднесені до сільськогосподарських угідь.

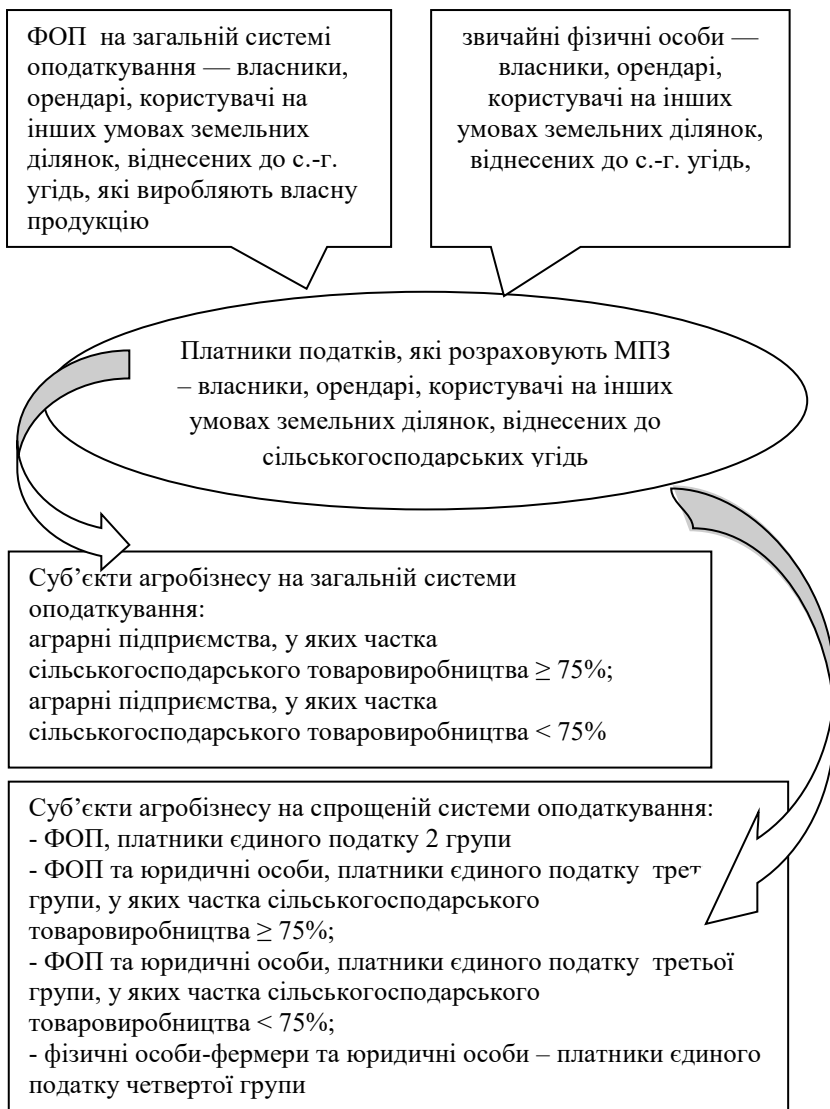


Рис. 9. Суб'єкти агробізнесу, які мають обчислювати мінімальне податкове зобов'язання

Джерело: складено за даними [8]

Враховуючи той факт, що землі сільськогосподарського призначення можуть бути у власності або користуванні сільськогосподарських товаровиробників – платників податків, що знаходяться на різних системах оподаткування, порядок визначення різниці між розрахованим МПЗ та сумою сплачених податків має свої особливості та залежить від системи оподаткування суб'єктів агробізнесу. На зменшення мінімального податкового зобов'язання, враховуючи застосування загальної чи спрощеної системи оподаткування, будуть включені наступні податки, які сплачені за податковий період: податок на прибуток, єдиний податок, ПДФО та ВЗ з доходів найманих працівників, ПДФО та ВЗ з підприємницьких доходів (для ФОП на загальній системі оподаткування), ПДФО з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок сільгосппризначення, 20 % витрат на сплату орендної плати за сільгоспугіддя, орендодавцями яких є юрособи та/або які перебувають у державній чи комунальній власності [7]. Враховуючи зазначені критерії, сільськогосподарські товаровиробники за умов застосування різних систем оподаткування мають визначати різницю між МПЗ та сумою сплачених податків з урахуванням частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Розуміючи механізм визначення МПЗ, можна констатувати, що додатковий податковий тягар будуть мати дрібні аграрні виробники, в основному фермерські господарства. Великі аграрні компанії, які володіють значним земельним банком та виробничо-ресурсним потенціалом і отримують високі результати діяльності, не понесуть додаткові витрати, адже вони й так сплачують більші суми податків, зборів. Як приклад інформацію щодо сплачених податків великими агрохолдинговими компаніями (рис. 10). Враховуючи зазначені суми сплачених податків, навіть якщо вони містять складові, що не входять у зменшення мінімального податкового зобов'язання (ПДВ, ЄСВ та ін.), великі агрохолдингові компанії не будуть мати позитивної різниці між обчисленим МПЗ та сумою сплачених податків. Так, при користуванні сільськогосподарськими землями у розмірі навіть 300 тис. га при середній нормативні

грошовій оцінці 28924 грн/га сума мінімального податкового зобов'язання буде приблизно 435 млн грн

Оподаткування у сфері агробізнесу має враховувати особливості здійснення сільськогосподарської діяльності, технологічні процеси біологічних трансформацій, дохідність як галузей сільського господарства, так і окремих аграрних товаровиробників. Але, насамперед, необхідно враховувати розмір землекористування суб'єктів агробізнесу. Рациональне використання сільськогосподарських угідь дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції.

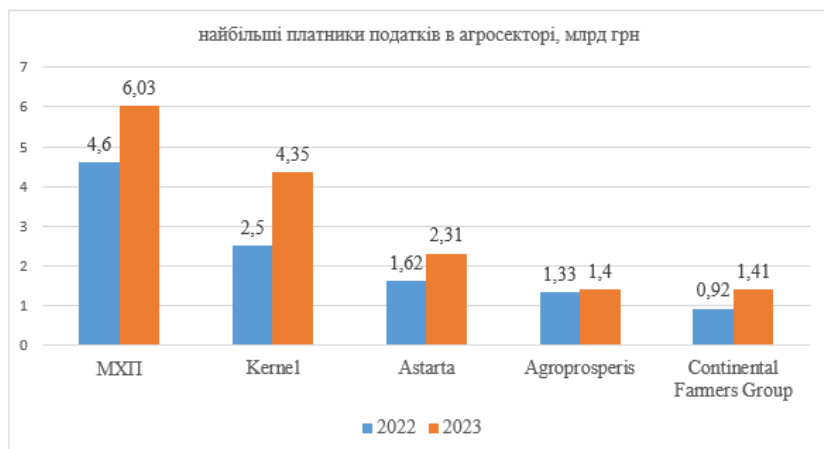


Рис. 10. Податкові надходження від агрохолдингових компаній
Джерело: складено за даними [12]

Ефективність землекористування в аграрному секторі економіки досить значно залежить від розмірів землекористування аграрних підприємств. так, за офіційними даними було визначено, що у найбільших агрохолдингових компанія отримання доходу з 1 га сільськогосподарських угідь мають досить високі значення (табл. 5).

Таблиця 5

Результати землекористування агрохолдингів України

	Площа земельного банку, га	Виторг, млрд грн	Виторг на 1 га, тис. грн/га
Kernel	510 000	129,5	253,92
МХП	370 000	85,4	230,81
«Астарт»	243 000	17,6	72,43
«Агропросперіс»	300 000	20-30*	100,0
UkrLandFarming	475 000	25-35*	73,68

* оцінка Forbes

Джерело: складено за даними [13]

Відповідні дослідження щодо землекористування та ефективності їх використання в аграрному виробництві також було здійснено за іншими великими сільськогосподарськими товаровиробниками (табл. 6).

Таблиця 6

Результати землекористування агрокомпаніями України

Аграрні компанії України	Площа земельного банку, га	Чистий дохід, млрд грн	Чистий дохід на 1 га, тис. грн/га
ПрАТ «Зернопродукт МХП	116601	8,9	76,33
СТОВ «Дружба-Нова»	115202	7,75	67,27
ТЗОВ «Енселко Агро	95307	8,48	88,98
ТОВ «Науково-виробнича фірма «Урожай»»	72423	6,54	90,3
ТЗОВ «Райз Північ»	57197	4,63	80,95
ТЗОВ «Райз Схід»	49456	3,91	79,06
ТЗОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля»	45734	3,65	79,81
ПрАТ «Продовольча компанія «Поділля»	45520	5,23	114,89

Джерело: складено за даними [14]

Результати дослідження ефективності використання земельних ресурсів свідчать про взаємозалежність розміру землекористування аграрних підприємств, їх спеціалізації та отриманого доходу у розрахунку на площу

сільськогосподарських земель, основним призначенням яких є забезпечення у майбутньому економічних вигід від продажу сільськогосподарської продукції, вирощеної саме із застосуванням такого безцінного ресурсу аграрної сфери виробництва.

В умовах сьогодення невеликі фермерські господарства і великі аграрні корпорації можуть скористатися спрощеною системою оподаткування для аграріїв, якщо відповідають встановленим критеріям. Проте, як у європейських країнах система оподаткування сільського господарства диференціюється залежно від масштабів виробництва та організаційних форм підприємницької діяльності. З цієї точки зору науковцями запропоновано реформації в системі оподаткування агробізнесу, а саме для дрібних виробників – прописати в законодавстві простий єдиний земельний податок. Для фермерських господарств і середніх сільськогосподарських підприємств потрібно повернути фіксований сільськогосподарський податок на основі нормативної грошової оцінки землі. Третю категорію – агрохолдинги – доцільно перевести на загальну систему оподаткування [15, с. 80].

В оподаткування земельних ресурсів доцільним є впровадження міжнародного досвіду. Можна виокремити три основні моделі зарубіжного регулювання земельного податку за критерієм методики його нарахування. Так, в одних країнах він справляється окремо (Естонія), в інших – як складова податку на нерухомість (Болгарія, Чехія, Словаччина, Латвія, Угорщина, Канада, Фінляндія, Японія, Кіпр, Німеччина, Нідерланди, Ірландія) або як складова навіть декількох податків (Китай, Польща, Франція). На сьогодні близько 30 країн світу використовують оподаткування землі як ефективний варіант податку на майно. У Бельгії земельний податок розраховується з урахуванням кадастрового доходу від нерухомості. Ставка земельного податку – 1,25% кадастрового прибутку. У Німеччині ставка земельного податку подвійна. Частина податку на землю – фіксоване значення, інша визначається залежно від фіскальної потреби держави [16].

Таблиця 7

Особливості механізму податку на землю в країнах ЄС

Країна	Назва податку	Бюджет	Податкова ставка
01	02	03	04
Данія	податок на землю	місцевий податок	1,6–3,4% від вартості землі
Естонія	податок на землю	державний	0,1–2,5% від вартості землі
Литва	сільсько-господарський податок	місцевий податок	Ставки податку залежать від виду землі та встановлюються відповідно до ціни так званого жито-гектара
Румунія	податок на землю	місцевий податок	Органом місцевого самоврядування встановлюється фіксована сума податку на 1 км ² залежно від площі та особливостей землекористування
Словаччина	податок на землю	місцевий податок	0,25% вартості землі. Податкові органи можуть підвищувати або зменшувати ставку відповідно до місцевих умов
Угорщина	податок на землю	місцевий податок	Податок стягується або на суму, що перебуває у власності землі, з максимальною ставкою 345 форинтів за м ² , або на кориговану справедливою ринковою вартістю землі, не більше 3% від цієї вартості.

Джерело: складено за даними [16]

Проаналізувавши основні підходи до справляння земельного податку в країнах ЄС, варто відмітити, що найбільш доцільним для України в нинішніх умовах є:

- перегляд бази оподаткування з урахуванням ринкових факторів;

- цільове використання податкових надходжень органами місцевого самоврядування;

- земля разом із розташованими на ній майном може оподатковуватися як за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель, так і за різними ставками;

- використання оцінки землі на основі ринкової вартості вимагає високого рівня розвитку ринку землі в державі, що в Україні наразі на початковій стадії;

- спростити регуляторні процедури при встановленні місцевих податків та зборів;

Власні дослідження справляння земельного оподаткування сільськогосподарських товаровиробників дали наступні результати. Так у частині застосування спрощеної системи оподаткування та сплати єдиного податку 4-ї групи було визначено, що сума сплачених податкових зобов'язань значно є меншою, ніж загальне мінімальне податкове навантаження.

Таблиця 8

Розрахунок податкових зобов'язань СФГ «ЛУКА» на основі МПЗ при застосуванні спрощеної системи оподаткування (грн)

Показники	2022	2023
01	02	03
Загальне МПЗ	2071 542,98	1869797,62
Загальна сума сплачених податків, зборів, платежів протягом податкового (звітного) року, у т.ч.	1 173 418,74	860 797,43
Єдиний податок	492 144,31	480 556,81
ПДФО з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	280 058,10	351 029,22

Продовження табл. 8

01	02	04
Військовий збір з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	23 499,33	29 211,40
ПДФО з доходів за договорами оренди	346 318,00	-
Військовий збір з доходів за договорами оренди	31 399,00	-
Різниця між сумою МЗП та загальною сумою сплачених податків, зборів	898 124,24	1 009 000,19

Джерело: власні розрахунки автора

Отже, при застосуванні спрощеної системи оподаткування фермерське господарство за звітні два роки повинно було сплатити додатково 1907124,43 грн податкових зобов'язань за використання сільськогосподарських угідь.

У разі, якщо б фермерське господарство було на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток, розраховане мінімальне податкове зобов'язання перевищило суму сплачених податків на 863787,94 грн (табл. 9)

Таблиця 9

Розрахунок податкових зобов'язань СФГ «ЛУКА» на основі МПЗ при застосуванні загальної системи оподаткування (грн)

Показники	2022	2023
01	02	03
Загальне МПЗ	2 071 542,98	1 869 797,62
Загальна сума сплачених податків, зборів, платежів протягом податкового (звітного) року, у т.ч.	1977658,74	1099893,92
Податок на прибуток	778338,0	213804
Податок на землю	518046,31	505849,3

Продовження табл. 9

01	02	03
ПДФО з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	280 058,10	351 029,22
Військовий збір з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	23 499,33	29 211,40
ПДФО з доходів за договорами оренди	346 318,00	-
Військовий збір з доходів за договорами оренди	31 399,00	-
Різниця між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів	93884,24	769903,7

Джерело: власні розрахунки автора

Отже, впровадження мінімального податкового зобов'язання за користування сільськогосподарськими угіддями негативно позначиться саме на результатах господарювання невеликих підприємств.

Враховуючи специфіку віднесення сплачених податків до витрат періоду аграрних підприємств, а саме врахування суми єдиного податку 4 групи у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом та віднесенням до собівартості виробленої продукції, отримані фінансові результати суб'єктів агробізнесу вплинуть на загальну їх ефективність та спроможність конкурувати з великими аграрними компаніями.

Податковий тягар стане відчутним саме для дрібних землекористувачів. Так, Подолянчук О. А. та Лепетан І. М. доведено збільшення фіскального навантаження на дрібний агробізнес і фермерів та зазначено, що нововведення в частині

оподаткування земель сільськогосподарського призначення можуть призвести до нових схем і маніпуляцій в частині нарахування, виплати та оподаткування орендної плати [17].

Прийнята урядом Національна стратегія доходів до 2030 року визначає основні реформації спрощеної системи оподаткування взагалі та, зокрема й у частині оподаткування аграріїв. Так, даним документом передбачено розширення бази оподаткування для фермерів (ФОП) в режимі четвертої групи на основі масової оцінки земельної ділянки. Для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) – поступовий перехід на загальну систему оподаткування [18]. Що стосується запроваджених реформації в системі спрощеного оподаткування для представників агробізнесу, то така ініціатива може призвести до втрати податкових надходжень саме від українських фермерів, які є найпоширенішою формою господарювання. Причому, особливості створення фермерських господарств передбачають їх функціонування як у статусі фізичної особи, так і обрання статусу юридичної особи. Доцільним у сфері землекористування аграрних товаровиробників впровадити зміни з урахуванням організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників, розмірів їх землекористування та спеціалізації аграрного виробництва

Ще одним проблемним питанням у системі оподаткування земельних ресурсів є запровадження масової оцінки земель як бази обчислення податкових зобов'язань.

Кабінет Міністрів України прийняв постанову від 13 жовтня 2023 р. № 1078 «Деякі питання реалізації пілотного проекту щодо проведення масово оцінки земель», кінцевою метою якої є заміна нормативної грошової оцінки земель на ринкову масову оцінку. Це пов'язано з тим, що нормативна грошова оцінка не завжди є об'єктивною, та подекуди спричиняє викривлення в оподаткуванні. Натомість масова оцінка земель базується не на умовних коефіцієнтах, а визначається з урахуванням відомосте про фактичні ціни земельних ділянок, нерухомого мана, що на них розташоване, ціни речових прав чи розміри орендно плати за користування земельними ділянками та іншим нерухомим майном. Пілотний проект із масово оцінки

земель буде проводитись протягом 11 місяців з дня прийняття постанови.

Масова оцінка земель – вид оцінки земель, який проводиться на всій території України з періодичним оновленням, базується на відомостях про ціну земельних ділянок та іншого нерухомого майна, що на них розташоване. Вартість речових прав чи розмір плати за користування чужими земельними ділянками та іншим нерухомим майном, що на них розташоване, відомостях про зареєстровані речові права на земельні ділянки та їх обтяження, та призначений, зокрема, для використання як база оподаткування плати за землю [19]. Масова оцінка земель базується на даних реєстраційно-кадастрових систем, головне призначення яких полягає в правовій та просторовій ідентифікації об'єктів власності, збереженні та поновленні інформації щодо правового режиму їх використання.

У систему масової оцінки міських земель входять як оцінка якості земель, придатності земель із метою містобудівних і для інших конкретних потреб так і визначення потенційної цінності земель у грошовому еквіваленті.

Земельні ділянки в населених пунктах оцінюються по їх функціональному призначенню з урахуванням насиченості забудови, престижності місця розташування, екологічного стану, соціального та інженерно-транспортного облаштування та інших споживчих властивостей.

У процесі масової оцінки земель проводиться зонування, яке включає виділення частин ділянок з однаковим призначенням, використанням та ринковою вартістю. Межі зон визначаються з урахуванням територіальних особливостей, забудови, лінійних об'єктів та кадастрових зон. Після цього складається картосхема зон і визначається ринкова вартість ділянок. Відповідно до міжнародних стандартів оцінки, основою для масової оцінки є ринкова вартість.

У результаті визначення ціни на землю буде зафіксовано в Державному земельному кадастрі. Ці дані будуть автоматично коригуватися зі зміною статусу, меж, площі ділянки, а також залежно від розташованих на ній споруд. Інформація може використовуватися всіма системами інформаційного

забезпечення ринку нерухомості та державними системами реєстрації. Масова оцінка буде функціонувати у складі програмного забезпечення Державного земельного кадастру, забезпечуючи автоматизацію її проведення та оновлення, а також оприлюднення результатів у відкритому доступі.

Однак з урахуванням викладених вище застережень і тривалості деяких процесів приведення у відповідність законодавства та технічної документації територіальні громади фактично будуть позбавлені можливості оцінити/змінити параметри розрахунку НГО. Це зі свого боку породжує ризик отримання суттєво підвищеної вартості земельних ділянок, якими володіє/користується бізнес, що призведе, окрім іншого, до збільшення орендної плати за землю та податкового навантаження.

У випадку ж впровадження масової оцінки без суттєвих доопрацювань є висока ймовірність того, що до процесу розрахунку вартості бізнес не матиме доступу та відповідно буде позбавлений можливості зрозуміти, які саме критерії були використані для розрахунку ціни конкретної земельної ділянки, й обґрунтовувати її завищення у випадку незгоди та необхідності оскарження.

У період швидкої цифровізації, автоматизація процесів є конкурентною перевагою. Проте територіальні громади можуть втратити можливість змінювати параметри розрахунку НГО, що може призвести до збільшення вартості ділянок для бізнесу та, відповідно, до зростання орендної плати і податкового навантаження.

За наявного порядку розробки технічної документації з НГО, бізнес має змогу оцінити розрахунки та вихідні дані, розуміє порядок застосування програмного забезпечення, за потреби може оскаржити в судовому порядку результати НГО, посиляючись на конкретні помилки чи недоліки. У випадку ж впровадження масової оцінки без суттєвих доопрацювань є висока ймовірність того, що до процесу розрахунку вартості бізнес не матиме доступу та відповідно буде позбавлений можливості зрозуміти, які саме критерії були використані для розрахунку ціни конкретної земельної ділянки [21].

З метою підвищення ефективності землекористування, на думку Мицишина І. Р., необхідно: розробити методiku, за якою можна було проводити дослідження агроекологічного стану земель сільськогосподарського призначення. Наприклад, увести обов'язковий, регулярний лабораторний аналіз якості ґрунтів на основі державних стандартів із відображенням інформації про родючість ґрунтів, їх агроекологічного стану. За неналежне використання земель, що призвело до ґрунтовтоми, пропонується ввести вагомi штрафи; – у питаннях орендних відносин: ввести мінімальний термін оренди ріллі і багаторічних насаджень – 20 років, що створить передумови для формування стійких орендних відносин і забезпечить відповідальне ставлення орендарів; – всіх сільськогосподарських товаровиробників оподатковувати єдиним земельним податком, ставка якого має диференціюватись в залежності від умов виробництва (що, своєю чергою, регулюються на державному рівні). Наприклад, за умови, коли сільськогосподарський товаровиробник у своїй діяльності використовує енергозберігаючі технології, проводить заходи із охорони та відновлення родючості ґрунтів тощо, для нього мають діяти податкові пільги у вигляді зменшення податкової ставки земельного податку або повного звільнення від оподаткування на деякий термін. Доцільно також підприємствам групи з найбільшою земельною площею та доходами (агрохолдингам) вести повну бухгалтерську й податкову звітність та оподатковуватись на загальних підставах. Запровадити в складі плати за землю податку за монопольне використання угідь.

Висновки і перспективи подальших розробок. Оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу має свої особливості залежно від виду земельної ділянки та правових відносин землекористування, організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників та відповідної системи їх оподаткування. Наявність та використання земельних ресурсів в аграрному секторі економіки підтримує фінансову стійкість територіальних громад та забезпечує податкові надходження до місцевих бюджетів з таких податків:

– земельного податку з юридичних та фізичних осіб;

- орендної плати за землі комунальної власності з юридичних осіб та фізичних осіб;
- єдиного податку четвертої групи з сільськогосподарських товаровиробників юридичних осіб та фізичних осіб-фермерів
- податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), отриманого від оренди земельних ділянок (паїв) чи продажу земельних ділянок (паїв);
- позитивної різниці між визначеним мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків платниками податків, які мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя.

Таким чином, реформування оподаткування у сфері агробізнесу має враховувати особливості здійснення сільськогосподарської діяльності, технологічні процеси біологічних трансформацій, дохідність як галузей сільського господарства, так і окремих аграрних товаровиробників. Але, насамперед, необхідно враховувати розмір землекористування суб'єктів агробізнесу. Саме використання земельних ресурсів у частині такої їх складової як сільськогосподарські угіддя, дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції. Відтак, підтримуємо думку науковців, що розробляючи напрями вдосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, основна увага повинна бути зосереджена на таких факторах, як земельні ресурси та додана вартість як об'єктах оподаткування.

Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України: офіційний вебсайт. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 02.11.2024).
2. Дребот О.І., Тарнавський В.А. Сучасний стан та тенденції розвитку сільськогосподарського землекористування в Україні. Агроекологічний журнал. 2022. № 2. С. 46-54.
3. Динаміка земельного фонду: як змінилися земельні ресурси України після 24 лютого 2022 року. URL: <https://kse.ua/>

wp-content/uploads/2024/03/Agroviglyad_2_ukr.pdf (дата звернення: 02.11.2024).

4. Мамонова Н., Бородин О., Кунс Б. Українське сільське господарство у воєнний час: стійкість, реформи та ринки. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2024/01/> (дата звернення: 10.11.2024).

5. Земельний кодекс України від 25.01.2001 р. № 2768-III. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 02.11.2024).

6. Матвеев М. Сільське господарство та ринок сільськогосподарських земель України: вплив війни. URL: <https://voxukraine.org/> (дата звернення: 02.11.2024).

7. Дрібним фермерам бракує землі: економіст розкрив, кому належать угіддя України. URL: <https://www.unian.ua/economics/agro/> (дата звернення: 02.11.2024).

8. Податковий кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 02.11.2024).

9. Державний веб-портал бюджету для громадян: офіційний вебсайт. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення: 12.11.2024).

10. Мищишин І. Р. Проблеми оподаткування землекористування в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7496> (дата звернення: 04.11.2024).

11. Довідник показників нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь в Україні. URL: <https://data.gov.ua/> (дата звернення: 20.11.2024).

12. Драйвери української економіки. Агрокомпанії, що сплатили найбільше податків у 2023 році. URL: <https://forbes.ua/company/> (дата звернення: 20.11.2024).

13. Агрохолдинги України URL: <https://tripoli.land.ua/agrokholdingi> (дата звернення: 20.11.2024).

14. Аналітика: 107 сільськогосподарських компаній отримали у 2022 році понад 1 млн грн виторгу. URL: <https://vkursi.pro/news/content/>. (дата звернення: 20.11.2024).

15. Сиявська Л.В., Тофан І.М. Проблемні аспекти оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. *Економічний вісник*. 2020. №3 С 74-83.

16. Плата за землю в країнах Європейського Союзу. URL: <https://decentralization.ua/uploads/attachment/document/1058> (дата звернення: 20.11.2024).

17. Подолянчук О. А., Лепетан І. М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт*. 2022. № 2. С. 37–44.

18. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/> (дата звернення: 04.11.2024).

19. Деякі питання реалізації пілотного проекту щодо проведення масової оцінки земель: Постанова кабінету Міністрів України від 13.10.2023 р. № 1078. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.11.2024).

20. Литвиненко І. В. Масова оцінка земель: перспективи впровадження в Україні «*Land & property development: innovations and transformations*» : зб. матер. III Міжнародної науково-практичної конференції, 23 - 24 травня 2024 р. / Київ. нац. ун-т буд-ва і архіт. ; ред. А. П. Лізунова, М. Ю. Михальова. – Київ : КНУБА, 2024. С. 88–91.

*Ігнат'єв О. В.,
здобувач вищої освіти
третього (освітньо-наукового) рівня,
Одеський національний економічний університет*

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНО- ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Транспортно-експедиторська діяльність є важливим елементом економіки, що забезпечує організацію внутрішніх і міжнародних перевезень, сприяє розвитку логістики та торгівлі. Проте, сучасний стан законодавчого регулювання обліку та оподаткування транспортно-експедиторських послуг в Україні характеризується низкою проблем.

По-перше, неузгодженість норм Податкового кодексу України (ПКУ) із специфікою транспортної галузі призводить до труднощів у визначенні бази оподаткування, моменту виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит. Особливо це актуально для послуг, які включають залучення субпідрядників або виконуються в міжнародному контексті, що часто супроводжується ризиками подвійного оподаткування.

По-друге, нечіткість законодавчих норм і складний облік комплексних операцій створюють правову невизначеність. Це призводить до виникнення численних судових спорів між транспортно-експедиторськими підприємствами та податковими органами, затримок у відшкодуванні податку на додану вартість (ПДВ) і збільшення адміністративного навантаження.

По-третє, відсутність чітких вимог до обліку витрат і доходів транспортно-експедиторських підприємств ускладнює їхню фінансову діяльність, а нестабільність законодавчих норм створює додаткові ризики для планування бізнес-процесів.

Крім того, транспортно-експедиторська діяльність у міжнародному середовищі вимагає гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами. Незавершеність цих

процесів обмежує конкурентоспроможність українських підприємств на світовому ринку.

Таким чином, актуальним є аналіз існуючої нормативної бази, виявлення проблем і недоліків у законодавстві, а також розробка практичних рекомендацій для вдосконалення обліку та оподаткування транспортно-експедиторської діяльності з урахуванням сучасних вимог.

Проблеми обліку та оподаткування у сфері транспортно-експедиторської діяльності є предметом численних досліджень як українських, так і зарубіжних науковців. Увага зосереджується на питаннях вдосконалення податкового законодавства, стандартизації бухгалтерського обліку та адаптації норм до міжнародних стандартів.

Нормативно-правова база транспортного сектору України визначається як один із ключових викликів, зокрема через недостатній рівень дотримання чинних норм, що спричиняє втрати доходів і створює умови для недобросовісної конкуренції серед постачальників послуг, які виконують встановлені вимоги. Науковці Бричка С. [1], Малишко О. та Приходько Н. [2] відзначають, що вдосконалення механізмів правозастосування, зокрема у сфері податкового регулювання, здатне суттєво зменшити ці проблеми та забезпечити сталий розвиток транспортної галузі.

Дослідники, зокрема Марченко Л. [3] і Бойко Є. [4], наголошують на складностях визначення бази оподаткування транспортних послуг, Бондаренко Л. [5] акцентує увагу на викликах, пов'язаних із класифікацією транспортних послуг з точки зору ПДВ та складність визначення, які з них підлягають оподаткуванню окремо чи загальною сумою.

Окремі дослідження (Свіріденко А. [6], Рудяк Ю. [7], Солошенко Л. [8], Артюх О., Ільюшенкова В. [9]) зосереджені на питаннях обліку доходів і витрат транспортно-експедиторських компаній, особливо у випадках посередницьких договорів. Вони відзначають необхідність вдосконалення методики обліку для точного відображення фінансових результатів та зменшення ризиків податкових спорів.

Попри численні напрацювання, залишаються аспекти, які потребують подальшого дослідження. Це включає питання розподілу витрат між експедитором і залученими субпідрядниками, а також стандартизацію вимог до податкових документів для мінімізації адміністративного навантаження на підприємства.

Таким чином, наукова література окреслює важливість модернізації податкового законодавства, вдосконалення методології бухгалтерського обліку та гармонізації нормативних вимог із міжнародними стандартами. Ці питання залишаються пріоритетними для дослідження й обговорення в сучасній економіці.

Незважаючи на значний науковий інтерес до питань обліку та оподаткування транспортно-експедиторської діяльності, низка аспектів залишається недостатньо розглянутими. Це створює суттєві труднощі для транспортно-експедиторських підприємств, особливо в умовах постійних змін законодавства та посилення вимог до фінансової звітності.

1. Застосування комплексної ставки у договорах транспортно-експедиторування. Нечіткість законодавчих норм щодо використання комплексної ставки, яка включає витрати експедитора та його винагороду, створює значні ризики для підприємств. Відсутність регламентації в цій сфері ускладнює визначення об'єкта оподаткування та нарахування податкових зобов'язань. Це призводить до суперечностей між податковими органами та підприємствами, зокрема у випадках міжнародних перевезень.

2. Розподіл витрат між експедитором і залученими субпідрядниками. Складна структура транспортно-експедиторських операцій, яка включає послуги третіх осіб, створює проблеми в обліку доходів і витрат. Законодавство не дає чітких вказівок щодо визначення бази оподаткування у таких випадках, що породжує ризики подвійного оподаткування та неправильної класифікації витрат.

3. Документальне підтвердження операцій. На практиці підприємства стикаються з труднощами підготовки та подання документів, які підтверджують витрати та право на податковий

кредит, особливо при міжнародних перевезеннях. Це спричиняє затримки у відшкодуванні ПДВ, збільшення адміністративного навантаження та фінансових витрат.

4. Гармонізація податкового законодавства з міжнародними стандартами. Попри спроби адаптувати українське податкове законодавство до вимог Європейського Союзу, залишаються численні невідповідності. Це стосується правил застосування нульової ставки ПДВ до міжнародних перевезень, визначення бази оподаткування та регулювання транзитних операцій.

5. Стабільність і передбачуваність законодавства. Часті зміни податкового та бухгалтерського законодавства ускладнюють фінансове планування для транспортно-експедиторських підприємств. Нестабільність нормативної бази створює ризики додаткових витрат, що знижує конкурентоспроможність галузі на національному та міжнародному ринках.

6. Стандартизація бухгалтерського обліку. Відсутність уніфікованих стандартів обліку транспортно-експедиторської діяльності, зокрема щодо операцій з транзитними послугами, обмежує можливості аналітичного обліку та призводить до помилок у фінансовій звітності.

Таким чином, для забезпечення стабільного розвитку транспортно-експедиторської діяльності необхідне вирішення зазначених проблем, що вимагає поглиблених наукових досліджень і практичних рекомендацій.

Метою даного дослідження є аналіз існуючих проблем обліку та оподаткування транспортно-експедиторської діяльності в Україні, виявлення недоліків чинної нормативної бази та розробка рекомендацій для її вдосконалення. Завдання дослідження передбачають:

– визначення ключових проблем, пов'язаних із обліком і оподаткуванням транспортно-експедиторських послуг, зокрема неузгодженість норм податкового законодавства із специфікою транспортної галузі та складність документального підтвердження витрат і податкових зобов'язань;

– дослідження практики застосування комплексної ставки у договорах транспортного експедирування для визначення її впливу на облік доходів, витрат і базу оподаткування;

– аналіз механізмів адміністрування ПДВ, включаючи процедури нарахування податкових зобов'язань, умови отримання податкового кредиту та відшкодування ПДВ;

– оцінка ефективності існуючої системи обліку транспортно-експедиторських послуг, включаючи методи ведення бухгалтерського обліку за прямими, посередницькими та змішаними договорами;

– вивчення міжнародного досвіду обліку та оподаткування транспортно-експедиторських послуг для адаптації до українського законодавства: гармонізація норм з європейськими директивами та інтеграція стандартів бухгалтерського обліку;

– розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та оподаткування транспортно-експедиторської діяльності, зокрема спрощення процедур документального підтвердження операцій, розробка стандартних схем бухгалтерських проведення для різних видів договорів та зменшення адміністративного навантаження та підвищення прозорості податкових операцій.

Виконання цих завдань сприятиме вирішенню ключових проблем у сфері транспортно-експедиторської діяльності та підвищенню конкурентоспроможності українських підприємств як на національному, так і на міжнародному ринках.

Сфера послуг – це обширний сектор економіки, який охоплює численні види послуг, що надаються підприємствами, організаціями та фізичними особами. Вона включає як матеріальні, так і нематеріальні послуги, призначені для задоволення різноманітних потреб споживачів, таких як транспорт, освіта, охорона здоров'я, фінансові, консалтингові, комунальні, культурні та інші послуги. З розвитком інформаційного суспільства сфера послуг набуває особливого значення і відрізняється високим рівнем динаміки, широкою територіальною сегментацією, швидким оборотом капіталу, індивідуальним підходом та нестандартністю надаваних послуг. Цей сектор також виявляє високу чутливість до змін у ринковому

середовищі, що впливає на його стабільність та здатність до адаптації [10].

За даними Державної служби статистики за 2023 рік, основна частина сфери послуг, яка складає 27%, представлена категорією «Транспорт». Це свідчить про те, що транспортні послуги займають найбільшу частку серед інших послуг. Також значними є категорії «Громадське харчування» – 19% і «Інші послуги» – 14%. Решта категорій, такі як фінансові послуги, ремонтні послуги, інформаційні послуги, послуги з нерухомості та побутові послуги, мають меншу частку, кожна з них займає від 3% до 12%. Охарактеризована вище структура сфери послуг в Україні наведена на рис. 1.



Рис. 1. Структура сфери послуг за основними видами за 2023 р.

Джерело: побудовано на основі даних Державної служби статистики України [11]

Загалом транспортні послуги мають найбільше значення в загальному розподілі послуг, і це свідчить про їх високу важливість та попит у досліджуваному середовищі.

Український уряд усвідомлює важливість транспортного сектору для економічного розвитку країни та здійснює заходи, спрямовані на його підтримку та стимулювання зростання. Водночас сектор стикається з низкою системних проблем, серед яких недосконалість інфраструктури, прояви корупції та недостатньо ефективна нормативно-правова база. Зазначені чинники негативно впливають на організацію бухгалтерського обліку та оподаткування транспортних послуг, спричиняючи втрати доходів і створюючи додаткові фінансові й операційні ризики для суб'єктів господарювання.

Облік та оподаткування транспортних послуг в Україні регламентуються комплексом законів, нормативно-правових актів і адміністративних процедур. Зокрема, ключовими документами є Податковий кодекс України, Закон України «Про транспорт», Митний кодекс України, Закон України «Про ціни і ціноутворення» та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Ці нормативні акти визначають основні принципи та вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, а також сплати податків і зборів у сфері транспортних послуг.

Законодавство щодо обліку та оподаткування надання послуг у сфері транспорту містить ряд законів та інших нормативно-правових актів, основні положення яких можуть бути охарактеризовані стисло наступним чином. Законодавство України:

- визначає правила оподаткування надання послуг у сфері транспорту, включаючи податок на додану вартість (ПДВ) та податок на прибуток;

- регулює питання обліку транспортних засобів та їх власників, включаючи відповідні реєстраційні процедури та ведення обліку відповідно до закону;

- встановлює правила технічної експлуатації транспортних засобів, включаючи технічний огляд, ремонт та заміну деталей;

- регулює питання безпеки дорожнього руху та встановлює вимоги до водіїв та транспортних засобів з метою запобігання аварій та інших негативних наслідків;

- встановлює правила надання послуг у сфері транспорту, включаючи укладення договорів, визначення відповідальності за невиконання умов договорів та регулювання спорів між сторонами;

- встановлює порядок транспортного оподаткування, включаючи платежі за користування дорогами, мита та інші збори.

Тобто, законодавство України щодо обліку та оподаткування надання послуг у сфері транспорту містить важливі норми та правила, які регулюють відносини між суб'єктами господарювання та іншими учасниками ринку транспорту [2, с. 7].

Незважаючи на законодавчу та нормативну підтримку обліку та оподаткування транспортних послуг в Україні, сектор стикається з проблемами, які впливають на його ефективність та результативність. Ці проблеми включають корупцію, неналежну інфраструктуру, слабе забезпечення дотримання законодавства, а також недостатню підготовку та розбудову потенціалу посадових осіб регуляторних органів.

Корупція є значною проблемою, яка впливає на транспортний сектор в Україні, призводячи до витоку доходів та неефективності. Відсутність прозорості та підзвітності в секторі ускладнює ефективний моніторинг і регулювання обліку та оподаткування транспортних послуг.

Недостатня інфраструктура є ще однією проблемою, яка впливає на ефективність транспортних послуг в Україні. Транспортна інфраструктура країни є недосконалою, особливо в сільській місцевості, де дороги та інші транспортні мережі погано розвинені. Це призводить до збільшення витрат і затримок у перевезенні, що впливає на конкурентоспроможність бізнесу, який покладається на транспортні послуги.

Слабке дотримання законодавства також є проблемою, яка впливає на облік та оподаткування транспортних послуг в Україні. Незважаючи на існування законів і нормативних актів,

деякі постачальники транспортних послуг працюють поза межами регуляторної бази, уникаючи сплати податків та інших зобов'язань. Це призводить до втрат надходжень до бюджету та створює недобросовісну конкуренцію для постачальників послуг, які дотримуються вимог законодавства.

Недостатня підготовка та розвиток потенціалу працівників регуляторних органів також є проблемою, яка впливає на облік та оподаткування транспортних послуг в Україні. Багатьом представникам регуляторних органів бракує навичок і знань, необхідних для ефективного моніторингу та регулювання транспортного сектору. Це призводить до непослідовного застосування нормативних актів і недостатнього захисту споживачів та інших зацікавлених сторін.

Для покращення нормативного забезпечення обліку та оподаткування транспортних послуг в Україні уряд має вжити кілька заходів. На нашу думку, вони можуть включати:

1) Посилення контролю за дотриманням законодавства: Уряд повинен вжити заходів для посилення контролю за дотриманням законодавства у транспортному секторі, особливо щодо дотримання податкового законодавства. Цього можна досягти шляхом посилення моніторингу та інспекційної діяльності, а також використання технологій для підвищення прозорості та підзвітності;

2) Покращення інфраструктури: уряд повинен інвестувати в розвиток транспортної інфраструктури, особливо в сільській місцевості, щоб зменшити транспортні витрати та підвищити конкурентоспроможність підприємств, які покладаються на транспортні послуги;

3) Посилення навчання та розбудови потенціалу: уряд повинен забезпечити навчання та розбудову потенціалу для посадових осіб регуляторних органів з метою покращення їхніх навичок та знань у сфері ефективного моніторингу та регулювання транспортного сектору. Це може включати навчання з питань дотримання податкового законодавства, правил безпеки та захисту прав споживачів;

4) Заохочення прозорості та підзвітності: уряд повинен заохочувати прозорість та підзвітність у транспортному секторі,

сприяючи використанню електронних систем для відстеження транспортної діяльності, а також заохочуючи постачальників транспортних послуг впроваджувати належні практики управління [12].

Надання транспортно-експедиційних послуг у транспортній сфері вирізняється специфічними особливостями, які впливають на організацію бухгалтерського обліку та оподаткування. Зокрема, суб'єкт господарювання, що здійснює таку діяльність, може не володіти власними транспортними засобами або не мати їх у своєму розпорядженні, що обумовлює необхідність врахування особливостей посередницьких операцій у облікових та податкових процедурах. Відповідно до Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» [13], за договором транспортного експедирування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Виходячи зі змісту, що викладений у договорі транспортного експедирування, такі договори можна поділити на три види:

- прямий – транспортно-експедиційне підприємство (далі – ТЕП) надає повний комплекс послуг, пов'язаних з перевезенням самостійно;

- посередницький – ТЕП організовує надання послуг, пов'язаних із перевезенням, залучаючи інших осіб. Даний договір особливий тим, що містить у собі елементи декількох видів договорів: доручення, комісії, підяду, зберігання, перевезення тощо;

- змішаний – ТЕП надає частину послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу самостійно, а інша частина послуг виконується третіми особами, за якими ТЕП виступає від свого імені, але за рахунок клієнта (договір комісії), або від імені клієнта (договір доручення).

Відображення в бухгалтерському обліку операцій визначення доходів та витрат, а також розрахунків з контрагентами напряму залежить від виду договору за яким веде діяльність ТЕП. Так, за прямим договором, діємо як і при звичайному договорі

надання послуг – вся сума доходів від реалізації транспортно-експедиційних послуг відображається експедитором на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Одночасно з визначенням доходу експедитор списує собівартість транспортно-експедиційних послуг кореспонденцією:

Дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

Кредит рахунку 23 «Виробництво»

Собівартістю реалізації у даному випадку будуть всі витрати експедитора, понесені ним для надання всього комплексу послуг, наприклад: заробітна плата водія та експедитора, нарахований на неї єдиний соціальний внесок, вартість паливо-мастильних матеріалів, амортизація, навантаження-розвантаження вантажу та інші (сюди також увійдуть послуги третіх сторін, якщо ТЕП залучить їх від свого імені та за свій рахунок). Розрахунки з клієнтами будуть відображатися на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», а розрахунки з постачальниками – на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Якщо ж договір посередницький, то до складу доходу увійде тільки винагорода експедитора, яка також відображатиметься на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Одночасно з визначенням доходу експедитор списує собівартість транспортно-експедиційних послуг кореспонденцією:

Дебет) субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

Кредит рахунку 23 «Виробництво»

Собівартістю реалізації за посередницьким договором будуть витрати з оплати праці менеджерів, що безпосередньо пов'язані з наданням транспортно-експедиційних послуг, нарахування єдиного соціального внеску, суми нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та інші витрати, що безпосередньо пов'язані з наданням транспортно-експедиторських послуг. Що стосується розрахунків, то тут є свої особливості. Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку

(далі – НП(С)БО) 15 «Дохід» суми надходжень від інших осіб за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо – не визнаються доходами, а згідно ПСБО 16 «Витрати» платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо – не визнаються витратами. Тому відповідно для ТЕП розрахунки з третіми особами, що залучені для надання транспортно-експедиційних послуг, не є розрахунками з типовими покупцями та постачальниками, а по суті є транзитними і не входять у оплату послуг експедитора. Як правило, для обліку розрахунків експедитора з клієнтом у частині купівлі послуг третіх осіб застосовують субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», а для розрахунків експедитора з третіми особами, залученими для надання транспортно-експедиційних послуг, використовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Розрахунки безпосередньо за послуги експедитора відображаються типово через рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

При змішаному типі договорі поєднуються обидві описані бухгалтерські схеми, втім слід бути обачним, адже такий договір серед умов повинен мати виражені норми договорів комісії та доручення, в протилежному випадку, такий договір можна буде визнати прямим.

На сьогодні, часто сторони в договорах транспортного експедирування погоджують комплексну ставку на послуги транспортно-експедиторського обслуговування вантажу. Під комплексною ставкою розуміють увесь комплекс витрат, необхідних для організації перевезення вантажів, а саме, наприклад, для залізничних перевезень: плату за подання вагонів, плату за користування вагонами за весь період перевезення, контроль за кількістю, прийняття та оформлення вантажу під завантаження та на відправку, вартість запірно-пломбувальних пристроїв, залізничний тариф, додаткові збори і плати, вартість станційних зборів, виготовлення перевізних документів, сертифікату походження, фітосанітарних, карантинних і ветеринарних та інших сертифікатів, свідоцтв, винагорода

експедитора, послуги з оформлення митного декларування вантажу, протоколів випробувань, лабораторних досліджень вантажу та інші послуги, вартість яких була включена у комплексну ставку, що погоджена сторонами за умовну одиницю (наприклад, тону вантажу).

Проаналізувавши складові такої форми розрахунків та спираючись на Узагальнюючу податкову консультацію № 610 від 06.07.2012 р., можна дійти до висновку, що такий договір носить характер звичайного прямого договору транспортного-експедирування або навіть договору перевезення, адже не відображення розміру експедиторської винагороди за послуги транспортного експедирування в договорах і актах може свідчити про те, що такі угоди не відповідають Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність». У зв'язку з цим, може скластися ситуація, коли послуги з міжнародного перевезення, що перевиставляються ТЕП клієнту транзитом за ставкою податку на додану вартість (ПДВ) 0% (абзац «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, потрібно буде виставляти за звичайною ставкою 20%, так як відсутні умови для визнання договору як договору транспортного експедирування.

Дана позиція деяких податкових органів є хибною, така думка також підтверджена судовою практикою. Статтею 9 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність», встановлені поняття «плата експедитору» та «витрати експедитора» за договором транспортного експедирування, він не забороняє поєднувати ці різновиди плат в загальній ціні договору та не містить вимоги щодо чіткого розподілу в ціні договору між платою експедитору та його витратами, а натомість вказує, що витрати експедитора визначаються на підставі документів, виданих суб'єктами господарювання, що залучалися до виконання договору транспортного експедирування або органами влади.

Пропонуємо внести зміни у відповідні законодавчо-нормативні документи та оновити узагальнюючу податкову консультацію № 610 від 06.07.2012 р., де чітко встановити можливість застосування комплексної ставки у рамках договору надання транспортно-експедиторських послуг.

Для формування аналітичної інформації щодо розрахунків за транзитними операціями на виконання посередницького договору транспортного експедирування з використанням комплексної ставки пропонуємо експедитору відкрити субрахунок 231 «Витрати на надання транспортно-експедиційних послуг» та 370 «Транзитні послуги до перевиставлення» з аналітичними рахунками у розрізі кожного замовлення, що дасть змогу здійснити достатню деталізацію обліку розрахунку собівартості транспортно-експедиційної послуги та транзитних операцій.[14]

Застосування субрахунків 231 і 370 в аналітичному обліку за кожним окремим замовленням дозволяє підприємству детально відображати накопичення витрат, пов'язаних із наданням конкретної транспортно-експедиційної послуги, а також облік даних щодо транзитних послуг, які з нею пов'язані. Після підписання акта надання транспортно-експедиційної послуги відповідні суми списуються на собівартість цієї послуги та перевиставляються як транзитні витрати. Такий підхід забезпечує чітке розмежування витрат експедитора та плати експедитору, що включені до комплексної ставки.

Повертаючись до проблем оподаткування транспортно-експедиційних послуг значну увагу слід приділити ПДВ, адже він є одним із основних непрямих податків в Україні, що регулюється ПКУ. Він накладається на кожному етапі виробничого циклу та постачання послуг і товарів, зокрема на додану вартість, що створюється на кожному етапі. ПДВ регулюється статтями 185–198 ПКУ [15], де вказані об'єкти оподаткування, правила визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту тощо.

Для суб'єктів господарювання ПДВ відіграє двояку роль у фінансовій діяльності. З одного боку, ПДВ збільшує вартість товарів і послуг, що впливає на кінцеву ціну для споживачів, а з іншого боку, забезпечує можливість відшкодування сплачених сум через механізм податкового кредиту, передбачений статтею 198 ПКУ [15]. Основна ставка ПДВ в Україні становить 20%, однак для окремих категорій товарів і послуг передбачені винятки: для медичних виробів застосовується знижена ставка у

розмірі 7 %, а для експортних операцій діє нульова ставка ПДВ (ст. 193 ПКУ) [15].

Особливості адміністрування ПДВ у сфері транспортно-експедиторської діяльності пов'язані з багатокомпонентною структурою операцій, що включають послуги з перевезення, експедирування та супутні роботи. Найбільші складнощі виникають під час розподілу витрат і визначення об'єкта оподаткування. Зокрема, міжнародні перевезення звільняються від оподаткування ПДВ шляхом застосування нульової ставки, тоді як для внутрішніх перевезень діє стандартна ставка у розмірі 20 % (ст. 195 ПКУ) [15]. Це створює необхідність чіткого обліку витрат, особливо у випадках, коли до виконання послуг залучаються субпідрядники. У таких умовах неправильний розподіл витрат або некоректне визначення об'єкта оподаткування може призвести до порушень податкового законодавства та накладення штрафних санкцій.

Додаткову увагу слід приділити праву на відшкодування ПДВ, особливо у випадках здійснення експортних операцій (ст. 200 ПКУ) [15]. Це право є ключовим для транспортно-експедиторських підприємств, оскільки дозволяє повернути сплачені суми ПДВ, оптимізуючи витрати підприємства та забезпечуючи його конкурентоспроможність на міжнародному ринку. Механізми коригування податкових зобов'язань також мають важливе значення, оскільки сприяють зменшенню податкового навантаження та підвищенню ефективності фінансового управління.

Зважаючи на ці аспекти, для підприємств транспортно-експедиторської сфери критично важливо забезпечити відповідність облікових і податкових процедур вимогам законодавства, приділяючи особливу увагу правильному відображенню витрат, документальному підтвердженню операцій та адмініструванню податкового кредиту. Оптимізація цих процесів є необхідною умовою для стабільного функціонування та розвитку галузі в умовах сучасної економіки.

Актуальні ставки ПДВ в Україні у сфері транспорту станом на 2024 рік можемо побачити у табл. 1.

Таблиця 1

Ставки ПДВ та випадки звільнення від сплати ПДВ в Україні, що застосовуються у сфері транспортних послуг

Вид операції	Ставка ПДВ	Характеристика
01	02	03
Послуги транспортно-експедиторських компаній	20 %	Застосовується до вартості послуг, які не входять до категорії міжнародних перевезень або транзитних операцій
Внутрішні перевезення пасажирів і вантажів	20 %	Оподатковуються за базовою ставкою ПДВ відповідно до статей 185 і 193 ПКУ
Послуги з навантаження/розвантаження	20 %	Включаються до вартості транспортно-експедиторських послуг і оподатковуються базовою ставкою ПДВ
Оренда транспортних засобів	20 %	Застосовується до операцій з оренди транспортних засобів на території України, включаючи супутні послуги
Транзитні перевезення через територію України	0 %	ПДВ не нараховується відповідно до митних режимів, що регламентуються статтею 195 ПКУ
Міжнародні перевезення товарів і пасажирів	0 %	Застосовується згідно зі статтею 195 ПКУ за умови підтвердження міжнародного характеру перевезення, але не є об'єктом оподаткування ПДВ
Експорт послуг, пов'язаних із перевезенням	0%	Застосовується до транспортних послуг, що надаються за межами митної території України, відповідно до статті 193 ПКУ
Перевезення пасажирів на міських та приміських маршрутах	Звільнено	Відповідно до статті 197 ПКУ, звільняються від оподаткування за умови перевезення пасажирів на регулярних маршрутах

Продовження табл. 1

01	02	03
Перевезення вантажів, необхідних для надання гуманітарної допомоги	Звільнено	Підпадає під звільнення згідно зі статтею 197 ПКУ, за умови підтвердження статусу гуманітарного вантажу
Перевезення вантажів, пов'язаних із ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій	Звільнено	Операції звільняються від оподаткування за спеціальними рішеннями, передбаченими статтею 197 ПКУ
Надання транспортно-експедиційних послуг нерезидентом (винагорода експедитора)	20 %	Якщо послуга надана нерезидентом і споживається на митній території України, замовник-резидент зобов'язаний самостійно нарахувати ПДВ (ст. 208 ПКУ)

Джерело: сформовано автором на основі ПКУ [15]

Інформація з табл. 1 систематизує основні положення ПКУ щодо ставок ПДВ для транспортних послуг і враховує особливості оподаткування різних видів операцій у цій сфері. Також, з табл. 1 видно, що механізм нарахування ПДВ на транспортно-експедиторські послуги в Україні залежить від кількох факторів: характеру перевезень, статусу сторін (резидент чи нерезидент) та напрямку надання послуг (внутрішні чи міжнародні). Варто врахувати, що якщо перевізником в транспортних послугах виступає нерезидент або транспортно-допоміжні послуги пов'язані з перевезенням фактично надані за кордоном, то такі послуги не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Стягнення ПДВ транспортно-експедиторськими підприємствами дійсно супроводжується низкою проблемних питань, які охоплюють як аспекти класифікації послуг, так і

питання міжнародного оподаткування, оформлення документації та проведення аудиту. Кожен з цих аспектів має свої проблеми, пов'язані з неоднозначністю норм, труднощами у застосуванні законодавства та ризиками для підприємств.

Проблемні питання, що стосуються оподаткування ПДВ транспортно-експедиторськими підприємствами узагальнено та наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Проблемні питання щодо оподаткування ПДВ на транспортно-експедиторських підприємствах

№ з/п	Проблемне питання	Характеристика
01	02	03
1	Особливості оподаткування ПДВ у сфері транспортно-експедиторських послуг	- визначення податкового статусу транспортно-експедиторських послуг (як послуг транспорту чи як послуг з організації перевезень); - проблеми класифікації послуг для цілей ПДВ.
2	Правові та нормативні аспекти стягнення ПДВ	- розгалужена законодавчих актів, що регулюють оподаткування ПДВ у сфері транспорту і експедиторської діяльності; - зміни в податковому законодавстві та їх вплив на транспортно-експедиторські підприємства.
3	Особливості визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту	- визначення моменту виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту у транспортно-експедиторських компаніях; - врахування специфіки контрактів і платежів при визначенні податкових зобов'язань.
4	Міжнародні перевезення та оподаткування ПДВ	- застосування ПДВ у разі міжнародних перевезень товарів та послуг; - питання податкових пільг і виключень для міжнародних перевезень, зокрема, питання щодо компенсації ПДВ.

Продовження табл. 2

01	02	03
5	Практичні проблеми при оформленні первинних та інших документів	- проблеми оформлення та обов'язковості звітів експедитора у транспортно-експедиторських компаніях; - визначення складу послуг для цілей оформлення податкових накладних.
6	Зміни в адмініструванні ПДВ в Україні та їх вплив на транспортно-експедиторські компанії	- реформи в адмініструванні ПДВ та їх вплив на діяльність транспортно-експедиторських підприємств; - оцінка ефективності нововведень для зменшення податкового навантаження на галузь.
7	Валютні коливання при отриманні оплати за послуги	- врегулювання питання правильного визначення валютного курсу, що виникає при оплаті за послуги транспортного експедирування в іноземній валюті; - розрахунок бази оподаткування ПДВ з урахуванням валютного курсу на день виникнення податкового зобов'язання з ПДВ.
8	Перспективи та тенденції розвитку ПДВ у міжнародних експедиторських компаніях	- огляд міжнародного досвіду оподаткування ПДВ у сфері транспортно-експедиторських послуг; - перспективи інтеграції національних систем ПДВ в глобальні правила і стандарти.

Джерело: розроблено автором

Основні закони та інші нормативні акти, які регулюють оподаткування транспортно-експедиторських послуг, не змінювались тривалий час та не завжди відповідають сьогоденню. Підприємствам часто доводиться керуватись індивідуальними податковими консультаціями, роз'ясненнями та судовою практикою, ніж чіткими встановленими нормами, що ускладнює довгострокове планування для бізнесу. Наприклад,

корективи до правил нарахування ПДВ можуть створювати потребу в перегляді контрактів та процедур розрахунків. Підприємства часто змушені враховувати зміни в адмініструванні ПДВ, що може включати додаткові вимоги до звітності та перевірок, а також створює ризики штрафних санкцій через можливі помилки, викликані частими змінами поглядів фіскальних органів.

Через специфіку діяльності транспортно-експедиторських компаній, вони часто є об'єктами податкових перевірок. У разі, коли компанія здійснює комплексні послуги, податкові органи можуть вимагати розмежування операцій для правильного нарахування ПДВ, що вимагає додаткових ресурсів для внутрішнього аудиту. Помилки при розрахунках можуть спричинити додаткові санкції і ризики для підприємства.

Для підвищення ефективності стягнення ПДВ на транспортно-експедиторських підприємствах рекомендації можуть бути розподілені за цільовими групами:

1. Для транспортно-експедиторських підприємств (практичні рекомендації):

- Впровадження автоматизованих систем обліку ПДВ: Автоматизовані системи звітності та контролю значно спрощують адміністрування податків для компаній, знижуючи витрати на обробку документів і зменшуючи ризик помилок. Це дозволяє автоматизувати процеси обчислення ПДВ та відшкодування податку, особливо при проведенні міжнародних операцій, які часто вимагають складних розрахунків та ретельного документального підтвердження;

- Навчання персоналу з податкового законодавства: Постійні зміни в податковому законодавстві вимагають підготовленого персоналу. Проведення регулярних тренінгів та вебінарів для працівників допоможе уникнути помилок, знизити штрафні санкції та зменшити втрати для компанії. Навчання має охоплювати особливості застосування нульової ставки ПДВ та процес документального підтвердження для міжнародних операцій;

- Систематизація документообігу: Чіткі стандарти щодо оформлення документів, особливо для міжнародних перевезень,

дозволять уникнути затримок і спростять процедуру використання нульової ставки ПДВ. Використання електронних документів для обміну інформацією з митними органами та податковими органами також полегшить ведення обліку та зменшить кількість необхідної документації;

– Вдосконалення процедури обліку: Важливо впорядкувати облік авансових платежів, особливо при застосуванні різних ставок ПДВ у перевезенні, та можливість застосовувати комплексну ставку як ціну при наданні транспортно-експедиційних послуг. Наприклад, створення окремих рахунків або автоматизованих звітів для контролю може забезпечити точність розрахунків ПДВ.

2. Для державних регуляторів та законотворців:

– Розробка нових методичних рекомендацій з обліку та оподаткування транспортно-експедиційних послуг: Законодавчо закріплені чіткі методичні рекомендації з обліку та оподаткування транспортно-експедиторських послуг (зокрема розмежування транспортних і організаційних послуг) знизять невизначеність щодо застосування ПДВ. Це допоможе уникнути спорів між бізнесом і податковими органами та спростить розрахунки;

– Стабілізація та спрощення податкового законодавства: Постійні зміни в податковому регулюванні викликають труднощі в адаптації бізнесу до нових правил. Зменшення частоти змін та забезпечення стабільності податкових умов дозволить компаніям розробляти довгострокові стратегії розвитку та планування. Це також сприятиме прогнозованості в податковому навантаженні, що є важливим для розвитку галузі;

– Спрощення процедур для міжнародних операцій та застосування нульової ставки: Податкове законодавство має передбачати простіші та більш прозорі механізми підтвердження для застосування нульової ставки ПДВ при міжнародних перевезеннях. Це особливо важливо для транспортно-експедиторських компаній, які працюють у сфері зовнішньоекономічної діяльності та стикаються з бар'єрами через складність документального підтвердження;

– Гармонізація з міжнародними стандартами: Поступове узгодження національної системи ПДВ з міжнародними стандартами допоможе зменшити бар'єри для українських компаній на зовнішніх ринках. Це може включати впровадження єдиних стандартів обліку та податкової звітності, прийняття електронних документів та їх обміну з країнами-партнерами для прискорення та спрощення процедур податкового обліку;

– Чіткі стандарти для аудиту та контролю: Встановлення єдиних вимог до аудиту транспортно-експедиторських операцій зменшить навантаження з боку податкових органів і допоможе уникнути надмірного контролю. Чіткі правила аудиту також надають можливість для компаній підготуватися до перевірок, що знижує ризик штрафів та втрат.

3. Загальні рекомендації (для створення сприятливого інформаційного середовища):

– рекомендується проводити відкритий діалог між державними органами та бізнесом, щоб краще враховувати потреби галузі під час внесення змін у податкове законодавство. Публічне обговорення податкових реформ та консультації з експертами галузі дозволять уникнути непередбачених законодавчих рішень, які можуть створити додаткові бар'єри для бізнесу;

– важливо забезпечити прозорість у процесах розрахунку та відшкодування ПДВ шляхом максимального переведення документального обігу в електронну форму. Це зменшить ризик людських помилок, підвищить точність звітності та полегшить виконання податкових зобов'язань як для бізнесу, так і для контролюючих органів.

Впровадження запропонованих рекомендацій сприятиме зниженню адміністративного навантаження на транспортно-експедиторські підприємства, підвищенню прозорості та ефективності процесів обліку та оподаткування, а також зменшенню ризику податкових спорів, що дозволить підвищити конкурентоспроможність галузі та стимулювати її розвиток.

Аналіз нормативно-правової бази демонструє актуальність і необхідність вдосконалення законодавчого та методичного регулювання обліку й оподаткування транспортно-

експедиторської діяльності. Сучасна нормативна база містить суттєві прогалини, які ускладнюють визначення бази оподаткування, адміністрування ПДВ і виконання податкових зобов'язань. Зокрема, нестабільність законодавства, недосконалість механізмів використання комплексної ставки й відсутність гармонізації з міжнародними стандартами створюють додаткові ризики для бізнесу, особливо в контексті міжнародної діяльності.

Особливої уваги потребує питання стандартизації облікових процесів. Складна структура договорів (прямі, посередницькі, змішані) вимагає чітко визначених правил, які дозволять уникнути помилок у фінансовій звітності та забезпечити точне відображення витрат і доходів. Також важливим є питання адміністрування ПДВ: у нинішніх умовах його облік і застосування податкових ставок потребують чіткіших норм і рекомендацій, зокрема для міжнародних перевезень.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на вдосконалення нормативної бази, розробку методичних рекомендацій і адаптацію українського законодавства до міжнародних стандартів. Зокрема, важливим є спрощення процедур документального підтвердження операцій, розширення використання електронних документів і цифровізація фінансових процесів. Це дозволить зменшити адміністративне навантаження, підвищити прозорість облікових операцій і знизити ризики податкових спорів.

Крім того, вивчення міжнародного досвіду дозволить інтегрувати передові практики в національну систему обліку й оподаткування. Створення аналітичних інструментів для більш детального обліку витрат і доходів також сприятиме підвищенню ефективності фінансового управління. Впровадження цих змін забезпечить стабільний розвиток галузі, підвищення її конкурентоспроможності та зміцнення позицій на внутрішньому і міжнародному ринках.

Список використаних джерел

1. Brychka S. Regulation of Transport Services in Ukraine: Current Status and Prospects for Development. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2020. № 2(102), P. 31-38.
2. Malyshko O., Pryhodko N. Transportation in Ukraine: Current State and Prospects for Development. *Ekonomika Transportu*. 2021. № 65. P. 7-18.
3. Марченко Л. Екологічні тенденції фіскальної політики України та країн Європейського союзу. *Економіка та суспільство*. 2022. № 40. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1512/1454> (дата звернення: 01.10.2024).
4. Бойко Є. О. Зарубіжний досвід використання логістичної концепції управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №3. С. 215-218.
5. Ярошевич Н. Б., Чубка О. М., Бондаренко Л. П. Класифікація інструментів боргового фінансування суб'єктів господарювання за податковими наслідками кредитних відносин. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*, 2018. Т. 23, Вип. 2. С. 132-136.
6. Свіріденко А. Надаємо експедиторські послуги: особливості обліку. *Податки та Бухоблік*. 2016. № 38. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/may/issue-38/article-17764.html> (дата звернення: 01.10.2024).
7. Рудяк Ю., Пироженко О. Усе про облік та організацію транспортно-експедиційної діяльності. Х. : Фактор, 2005. 392 с.
8. Солошенко Л. Перевиставлення послуг і ПДВ. *Податки та Бухоблік*. 2020. № 94. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/november/issue-94/article-112005.html> (дата звернення: 01.10.2024).
9. Артюх О. В., Ільющенкова В. В. Доходи та витрати транспортно-експедиторських компаній: проблемні аспекти обліку. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: Матеріали IX міжнародної науково-*

практичної конференції (м. Львів, 14-15 травня 2021 р.). Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. С. 24-27.

10. Соціальні детермінанти розвитку сфери послуг в концепції формування постіндустріального суспільства : монографія / Джинджоян В. В. та ін. Рівне. Волинські обереги, 2021. 208 с.

11. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 01.10.2024).

12. Ihnatiev O., Moskaliuk H. Problem issues of regulatory support for accounting and taxation of motor transport services in Ukraine. *Conf. şt. intern. studenţească, ISSC 2023: Culegere de articole ştiinţifice*, Ed. a 7-a, 9-10 martie 2023. Chişinău: ASEM, 2023, pp. 59-66.

13. Про транспортно-експедиторську діяльність: Закон України № 1955-IV від 01.07.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15> (дата звернення: 01.10.2024).

14. Ігнат'єв О. Проблеми обліку та оподаткування при застосуванні комплексної ставки транспортно-експедиторськими підприємствами. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2022. № 8(64). С. 118-123.

15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.10.2024).

*Кушнір В. О.,
здобувач вищої освіти
третього (освітньо-наукового) рівня,
Національний університет харчових технологій*

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПІДГОТОВКИ КАДРІВ В СФЕРІ ОБЛІКУ І АУДИТУ – ОГЛЯД СУЧАСНИХ ЗАКОНОДАВЧИХ ІНІЦІАТИВ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Постійна законодавча динаміка в Україні, імплементація директив ЄС у вітчизняне нормативне поле, впровадження передових практик ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання, регулярне удосконалення Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту, запровадження звітності зі сталого розвитку та інші інституціональні зміни вимагають від суб'єктів господарювання залучення для ведення обліку кадрів найвищої кваліфікації, здатних вирішувати низку складних професійних завдань. А це в свою чергу ставить нові вимоги перед фахівцями в сфері обліку і аудиту в частині підтримання ними високого рівня кваліфікації, безперервного навчання та постійного саморозвитку.

Підготовка відповідних висококваліфікованих фахівців на всіх освітніх рівнях, у тому числі на рівні бакалавра і магістра, з боку закладів вищої освіти є важливою складовою для забезпечення потреб ринку праці у кваліфікованих бухгалтерях та аудиторів.

Між тим, в останній рік проблеми підвищення якості підготовки фахівців в сфері обліку і аудиту постійно розглядаються на рівні Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України, професійних організацій бухгалтерів і аудиторів України, представників закладів вищої освіти і бізнесу. При тому на всіх інституціональних рівнях постійно обговорюється теза про необхідність подальшого створення умов для розвитку спеціальності «Облік і оподаткування», а також підвищення якості підготовки кадрів у сфері обліку і аудиту.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. У сучасній економічній літературі питання пошуку напрямів поліпшення підготовки фахівців в сфері обліку і аудиту розглядаються з різних сторін у роботах Гевлич Л. Л. [1; 2], Москалюк Г. О., Волчека Р. М., Копитовської А. [3], Левандовської Х., Сиротенко Н. А. [4] та інших авторів. Зокрема, у роботах Гевлич Л. Л. досліджуються напрями фахової діяльності випускника спеціальності «Облік і оподаткування», а також тенденції формування фахівця з обліку і оподаткування в умовах Digital-економіки [1; 2].

У праці Москалюк Г. О., Волчека Р. М., Копитовської А. аналізуються особливості реалізації навчально-пізнавальної діяльності здобувачів, що навчаються за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» у закладах вищої освіти [3].

Левандовська Х., Сиротенко Н. А. зосереджують свою увагу на пошуках напрямів удосконалення підготовки здобувачів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» в сучасних умовах воєнного стану в Україні [4].

У наших попередніх працях питання удосконалення підготовки кадрів у сфері обліку і аудиту досліджуються з позицій розробки професійних стандартів в сфері обліку і аудиту, як основи для підвищення якості системи управління персоналом відповідного напрямку [5].

Між тим, деякі з питань щодо підготовки фахівців у сфері обліку і аудиту продовжують залишатися дискусійними, про що свідчать спроби змінити процес регулювання підготовки за спеціальністю «Облік і оподаткування» на рівні держави, що викликає обговорення з боку наукової і професійної спільноти.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. До числа невирішених раніше частин проблеми відноситься те, що на сьогоднішній день остаточно не узгоджено, яким має бути підхід до регулювання спеціальності «Облік і оподаткування», яке місце в цьому процесі мають займати державні органи, зокрема Міністерство освіти і науки України, професійні організації бухгалтерів і аудиторів тощо.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в тому, щоб розглянути сучасні законодавчі ініціативи, спрямовані на

поліпшення підготовки фахівців з обліку і аудиту в Україні та проаналізувати їх з позицій перспектив і проблем їх впровадження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікова система вітчизняних суб'єктів господарювання сьогодні стикається з численними викликами, пов'язаними з необхідністю забезпечувати інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів якісною інформацією, яка б сприяла прийняттю ефективних управлінських рішень.

Відповідно, підприємства всіх галузей економіки потребують високо професійних кадрів у сфері обліку і аудиту і разом з тим стикаються з нестачею персоналу відповідного рівня.

На сьогодні в Україні підготовка майбутніх бухгалтерів, зовнішніх і внутрішніх аудиторів, податкових і фінансових консультантів та інших фахівців суміжних професій, здійснюється здебільшого за спеціальністю «Облік і оподаткування».

Законом України «Про вищу освіту» [6] Міністерство освіти і науки України наділено повноваженнями затверджувати перелік спеціальностей, що передбачають доступ до професій, для яких запроваджено додаткове регулювання.

Очевидно, переслідуючи мету підвищення якості освіти в цілому, і майбутніх бухгалтерів та аудиторів зокрема, Міністерством освіти і науки України започатковано обговорення питання включення спеціальності «Облік і оподаткування» до Переліку спеціальностей, здобуття ступеня освіти з яких необхідне для доступу до професій, для яких запроваджено додаткове регулювання.

Аналіз міжнародного та європейського досвіду показує, що, дійсно, у сфері обліку, аудиту, оподаткування є регульовані професії, доступ до яких (вимоги до претендентів) визначається законами та нормативними документами.

Директива Європейського парламенту і Ради 2005/36/ЄС про визнання професійних кваліфікацій встановила, що спеціального унормування потребують так звані регульовані професії, тобто професійна діяльність або група професійних видів діяльності, доступ до яких, заняття якими або один зі

способів заняття якими безпосередньо чи опосередковано регулюються законодавчими, нормативними чи адміністративними положеннями щодо володіння певною професійною кваліфікацією [7, с. 98]. При цьому, до прикладу Директива Європейського парламенту і Ради 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [8] встановлює обмеження, які стосуються, в першу чергу, практичного досвіду, необхідності проходження іспиту на можливість застосування теоретичних знань у професійній діяльності та підвищення кваліфікації, а не факту наявності конкретної спеціальності, за якою отримана вища освіта.

Не передбачає обов'язкового зв'язку між спеціальністю «Облік і оподаткування» та допуском до професії і чинне спеціальне законодавство України у сфері обліку та аудиту.

До прикладу Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] лише в одному випадку, встановлює, що головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [10] встановлено, що аудитором може бути визнана фізична особа, яка: 1) має вищу освіту; 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів; 3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності [10].

Відповідно не встановлені особливі вимоги щодо освіти кандидатів в аудитори для визнання їх кваліфікаційної придатності до провадження аудиторської діяльності.

Не передбачають можливості підтвердження професійної кваліфікації на основі здобутого відповідного рівня освіти і проекти професійних стандартів у сфері аудиту, що наразі розробляються Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [11]. При цьому, Законом України «Про вищу освіту» встановлені деякі особливі умови для спеціальностей, що передбачають доступ до професій, для яких запроваджено

додаткове регулювання, певна частини яких можуть бути одним із чинників підвищення якості освітніх послуг.

Запровадження регулювання спеціальності «Облік і оподаткування» веде до суттєвих змін, зокрема відносно:

1) можливого встановлення додаткових вимог для вступу на навчання (мінімальний конкурсний бал ЗНО);

2) визначення змісту навчання за освітніми програмами, в частині структури навчальних планів, співвідношення обов'язкових і вибіркового освітніх компонент тощо;

3) зменшення можливостей для побудови індивідуальної освітньої траєкторії здобувачів вищої освіти, які оберуть відповідну спеціальність;

4) запровадження єдиного державного кваліфікаційного іспиту за фахом при завершенні навчання, що призведе до можливості отримати диплом лише тим здобувачам вищої освіти, які успішно здали відповідний іспит з урахуванням встановленого прохідного балу.

Кожна з цих змін має свої переваги і недоліки, однак, зупинитися хотілося б на питанні обмежень у формуванні індивідуальної освітньої траєкторії здобувачів регульованої професії. Так, запровадження обмежень для даної спеціальності у вигляді зниження обсягу вибіркової дисциплін обмежить доступ до певних видів знань професійного спрямування та відповідно вплине на можливість всебічного розвитку майбутніх фахівців з обліку і аудиту, оскільки за спеціальністю «Облік і оподаткування» доступний досить широкий вибір спектра професій.

Потенційне застосування таких обмежень до спеціальності «Облік і оподаткування», поряд з їх відсутністю для інших суміжних спеціальностей економічного спрямування, за відсутності законодавчих переваг працевлаштування та планування професійного зростання випускників може негативно позначитися на конкурентоспроможності виборі цієї спеціальності та призвести до подальшої втрати її популярності серед абітурієнтів.

Це несе ризики в короткостроковій перспективі зменшення набору за спеціальністю, а в довгостроковій може призвести до закриття випускових кафедр бухгалтерського обліку, аудиту,

оподаткування, та відповідно подальшого згортання потенціалу підготовки фахівців освітнього рівня бакалавр і магістр у вітчизняних закладах вищої освіти, а також руйнування підвалин для наукової діяльності, що може призвести до втрати цілого покоління досвідчених викладачів та перспективних вчених.

За даними Державної служби статистики України у 2023 році налічувалося понад 400 тис. підприємств, які згідно з чинним законодавством зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність [12].

Водночас за даним того ж Держстату України на початок 2023-2024 навчального року кількість осіб, вперше прийнятих на навчання до закладів вищої освіти для здобуття освітнього рівня бакалавр на денній формі навчання у галузі знань «Управління та адміністрування» становила понад 27 тис. осіб [13].

При тому у цій галузі знань частка спеціальності «Облік і оподаткування» не перевищує 10%, що відповідно дає підстави вважати, що кількість випускників бакалаврів за цією спеціальністю складатиме близько 2 тис. осіб на рік з можливою подальшою тенденцією до зниження, що майже у 5 разів менше ніж у сусідній Польщі. До прикладу тільки за даним вебсайту «Work.ua» в Україні наразі наявні близько 3,5 тис. вакансій лише для бухгалтера.

До прикладу за даними Євростату у 2022 році у країнах Європейського Союзу налічувалося близько 44 тис. випускників бакалаврів за спеціальністю «Accounting and taxation», з них у Польщі понад 9 тис. випускників [14], а в Сполучених Штатах Америки за даними Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів цей показник складав близько 47 тис. випускників [15, с. 9]. При подальшому скороченні кількості випускників освітнього рівня бакалавр за спеціальністю «Облік і оподаткування» існують і ризики для національної економіки в цілому. Ураховуючи, що більшість важливих статистичних показників функціонування різних секторів національної економіки формується за даними бухгалтерського обліку, професійність та якість його ведення є одним із важливих факторів впливу на достовірність показників стану держави, що є особливо важливим в умовах воєнного стану.

Відповідно, з урахування незмінного курсу євроінтеграції, удосконалення податкового, митного, трудового та аудиторського законодавства, необхідністю посилення контролю за фінансовими ресурсами спрямованими на післявоєнне відновлення, держава ризикує стикнутися з суттєвим дефіцитом практикуючих висококваліфікованих спеціалістів, на підготовку яких знадобиться не один рік. Крім того, враховуючи, що такі негативні наслідки можуть впливати на провадження господарської діяльності вітчизняних підприємств доцільно провести додаткові консультації з представниками бізнесу, організаціями роботодавців та їх об'єднаннями. Додатково слід відзначити, що наразі в Переліку спеціальностей, за якими здійснюється підготовка фахівців у сфері фахової передвищої освіти з професій, для яких запроваджено додаткове регулювання, спеціальністю «Облік і оподаткування» відсутня.

Беручи до уваги суспільну значущість професій у сфері обліку та аудиту включення спеціальності «Облік і оподаткування» до Переліку спеціальностей, здобуття ступеня освіти з яких необхідне для доступу до професій, для яких запроваджено додаткове регулювання, не викликає сумнівів, але без одночасного передбачення у спеціальному законодавстві відповідних вимог щодо фахового спрямування потенційних фахівців виглядає передчасним.

Між тим, на інституціональному рівні важливим є унормування вимог до кваліфікації працівників у сфері обліку і аудиту та їх компетентностей, що може бути забезпечено завдяки розробці професійних стандартів аудиторів і бухгалтерів, які в подальшому можуть бути взяті за основу для удосконалення підготовки фахівців закладами вищої освіти при розробці і оновленні освітніх програм за спеціальністю «Облік і оподаткування». У даному випадку слід звернути увагу, що проекти професійних стандартів «Ключовий партнер (Партнер із завдання)», «Аудитор», «Асистент (Помічник) аудитора», «Інспектор з контролю якості аудиторських послуг» вже можуть бути застосовані як орієнтир для закладів вищої освіти, а стандарти для бухгалтерських професій у найближчий час також будуть розроблятись, а отже, державні органи, професійні

організації і інша спільнота зможуть долучитися до цього процесу і тим самим сприяти підвищенню якості підготовки за спеціальністю. Професійні стандарти постають важливим інструментом, який, з одного боку, може допомогти вибудувати якісну програму підготовки фахівців з обліку і аудиту закладам вищої освіти, а з іншого боку, буде сприяти розумінню управлінського персоналу суб'єктів господарювання в частині переліку компетентностей, якими має володіти персонал аудиторських компаній чи обліковий персонал в частині бухгалтерських професій в розрізі основних посад. Тобто професійні стандарти в сфері обліку і аудиту – це допомога освіті і бізнесу. І саме через такі інструменти бажано впливати на якість підготовки фахівців, а не шляхом кардинальної зміни умов підготовки за рахунок державного регулювання професії.

Висновки і перспективи подальших розробок. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Запровадження державного регулювання підготовки за спеціальністю «Облік і оподаткування», як засобу підвищення якості підготовки, вбачається передчасним без додаткової підтримки з боку держави вступу та навчання за освітніми програмами відповідного спрямування.

2. З метою підвищення якості підготовки за спеціальністю «Облік і оподаткування» пропонується ширше впровадити в навчальну діяльність закладів вищої освіти напрацювання проєктів професійних стандартів «Ключовий партнер (Партнер із завдання)», «Аудитор», «Асистент (Помічник) аудитора», «Інспектор з контролю якості аудиторських послуг», які вже пройшли громадське обговорення.

3. Оскільки професійні стандарти у сфері бухгалтерського обліку зараз знаходяться на стадії розробки, зокрема «Головний бухгалтер підприємства суспільного інтересу», «Бухгалтер дипломований», «Бухгалтер» пропонується професійній спільноті, бізнесу і державним органам долучитися до участі в цьому процесі з метою вироблення чіткого переліку трудових функцій, трудових дій, а далі переліку компетентностей і результатів навчання за відповідним напрямом.

Розробка і подальше використання професійних стандартів посад у сфері бухгалтерського обліку і аудиту в освітньому процесі закладів вищої освіти допоможе зорієнтувати вищу школи на запити бізнесу і буде сприяти якості підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування».

Список використаних джерел

1. Гевлич Л.Л. Підготовка фахівців з обліку і оподаткування в Digital-економіці. Електронний ресурс. URL : [https://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/2473/1/Гевлич Л. Підготовка фахівців з обліку та оподаткування в Digital-економіці.pdf](https://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/2473/1/Гевлич_Л.Підготовка_фахівців_з_обліку_та_оподаткування_в_Digital-економіці.pdf) (дата звернення: 01.11.2024).
2. Гевлич Л. Л. Професія бухгалтера у цифровій економіці. *Економіка і організація управління*, 2021. № 3 (43), С. 138-146.
3. Москалюк Г. О., Волчек Р. М., Копитовська А. Особливості навчально-пізнавальної діяльності студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» у закладах вищої освіти. Збірник матеріалів «Міжнародної науково-методичної конференції «Забезпечення якості вищої освіти: проблеми та перспективи розвитку» (м. Одеса, 22-23 лютого 2023 р.). Одеса: ОНЕУ, 2023. С.104-106.
4. Левандовська Х., Сиротенко Н.А. Підготовка здобувачів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» в умовах воєнного стану в Україні. Збірник матеріалів «Міжнародної науково-методичної конференції «Забезпечення якості вищої освіти: проблеми та перспективи розвитку» (м. Одеса, 22-23 лютого 2023 р.). Одеса: ОНЕУ, 2023. С.10-12.
5. Лоханова Н. О., Кушнір В. О. Місце професійних стандартів у забезпеченні якості системи управління персоналом. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: «Економіка і менеджмент». 2024. Випуск № 59. С.85-92.
6. Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII: станом на 16 серп. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18#Text> (дата звернення: 01.11.2024).
7. Семигіна Т., Баланюк Ю., Семенець-Орлова І. Політика Європейського Союзу щодо взаємного визнання професійних

кваліфікацій. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом*. Політичні науки та публічне управління. 2023. № 3(63). С. 96–105. URL: [https://doi.org/10.32689/2523-4625-2022-3\(63\)-13](https://doi.org/10.32689/2523-4625-2022-3(63)-13) (дата звернення: 01.11.2024).

8. On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts : Directive від 17.05.2006 № 2006/43/EC : станом на 9 січ. 2024 р. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02006L0043-20240109> (дата звернення: 01.11.2024).

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV : станом на 3 верес. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 01.11.2024).

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII : станом на 20 черв. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 01.11.2024).

11. Публічне громадське обговорення проєктів професійних стандартів. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=6910. (дата звернення: 01.11.2024).

12. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2023 році. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/xls/ksg_ue_23.xlsx. (дата звернення: 01.11.2024).

13. Вища та фахова передвища освіта в Україні у 2023 році. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/osv/vush_osv/vfpo_Ukr_2023.xls. (дата звернення: 01.11.2024).

14. Graduates by education level, programme orientation, sex and field of education. European Statistical Office. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/educ_uoe_grad02/default/table?lang=en. (дата звернення: 01.11.2024).

15. 2023 Trends: A Report on Accounting Education, the CPA Exam and Public Accounting Firms' Hiring of Recent Graduates. The Association of International Certified Professional Accountants, 2023. 26 p. URL: <https://www.aicpa-cima.com/professional-insights/download/2023-trends-report>. (дата звернення: 01.11.2024).

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Проблема у загальному вигляді полягає в тому, що при складанні фінансової звітності за МСФЗ виникають складні чи дискусійні питання з точки зору практичного застосування окремих норм стандартів, які пов'язані з дією різних чинників, а саме:

- різними підходами до тлумачення окремих пунктів стандартів;

- труднощами виконання певних розрахунків, передбачених обов'язковими вимогами МСФЗ;

- не дотриманням принципу затрат і вигід при виконанні певних облікових дій, коли витрати на пошук, обробку чи формування певної інформації або проведення окремих розрахунків відповідно до вимог МСФЗ перевищують очікувані доходи від використання відповідної інформації та таке інше.

Таким чином, інтерес становить визначення відповідного кола проблемних аспектів, що виникають при складанні фінансової звітності суб'єктів господарювання, які використовують Концептуальну основу фінансової звітності за МСФЗ.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питання складання фінансової звітності за МСФЗ опрацьовуються в численних працях вітчизняних і закордонних фахівців.

Особливо звертають на себе увагу напрацювання Голова С. Ф., Костюченко В. М. [1], Харламової О. В. [2; 3], Зубілевич С. Я., Мазині О. І., Рогозного С. А., Карпачової О. В., Дядюн О. О. [4], Кузіної Р. В. [5], Сас Л., Баланюк І., Шеленко Д., Василюк М., Матковського П., Гнатишина Л. [6] та інших вітчизняних і закордонних дослідників.

У відповідних працях глибоко розглянуті теоретичні і методологічні питання формування фінансової звітності за МСФЗ, трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат,

практики імплементації звітності за МСФЗ в Україні, теоретичних засад і практичних нюансів застосування окремих МСФЗ та інші важливі з теоретичної і практичної точки зору питання.

Окремі аспекти практики впровадження МСФЗ в Україні досліджені також в наших попередніх роботах [7].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на те, що питання складання фінансової звітності за МСФЗ майже постійно знаходяться в колі уваги дослідників, деякі аспекти їх застосування залишаються дискусійними. До того ж, триває процес оновлення МСФЗ, виникають нові вимоги теорії і практики, які потребують вирішення.

А отже, наукове опрацювання питань складання фінансової звітності за МСФЗ не втрачає свого значення, а навпаки набуває особливої актуальності.

До числа складових загальної проблеми, які вимагають подальших розробок, зокрема, належить розгляд проблем у формуванні фінансової звітності за МСФЗ з точки зору практичного застосування норм відповідних стандартів з урахуванням різних умов функціонування суб'єктів господарювання, визначення складу дискусійних і складних для практичної імплементації вимог МСФЗ та таке інше.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в тому, щоб зробити огляд проблемних аспектів складання фінансової звітності за МСФЗ з урахуванням узагальнення досвіду обраних для ознайомлення вітчизняних підприємств суспільного інтересу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Міжнародні стандарти фінансової звітності на сьогоднішній день широко застосовуються суб'єктами господарювання в Україні.

Це стосується як тих підприємств, що зобов'язані застосовувати МСФЗ відповідно до вимог діючого законодавства, а саме – підприємств суспільного інтересу згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», так і підприємств, що використовують МСФЗ на добровільних засадах.

На жаль, внаслідок дії повномасштабного вторгнення Російської Федерації в Україну і оголошеного воєнного стану деякі підприємства були змушені відкласти подання фінансової звітності за МСФЗ з відповідним проведенням обов'язкового аудиту, тому точної статистики, скільки вітчизняних підприємств станом на 01.01.2024 року застосовують МСФЗ для складання фінансової звітності немає.

Між тим, можна побачити певний тренд в тому, як змінюється кількість великих підприємств в Україні, які зобов'язані здійснювати звітування за МСФЗ, на підставі наявної статистики Державної служби статистики України, наведеної в табл. 1.

Таблиця 1

Інформація щодо кількості діючих великих підприємств з урахуванням вимог Закону України № 996-XIV

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення (+,-)	
01	02	03	04	05	06	07	08	09
Великі підприємства	446	518	512	610	494	508	+14	+2,8
Частка у загальній кількості	0,13%	0,14%	0,14%	0,16%	0,19%	0,17%	-0,02	-10,5
Всього підприємств	355877	380597	373822	370834	261924	307788	+45864	+17,5

Джерело: складено на підставі [8]

У графічному вигляді кількість великих підприємств в Україні в 2018-2023 роках і лінія тренду представлені на рис.1.

Як видно за даними табл. 1 і рис. 1, у період з 2018 року до 2021 року кількість великих підприємств в Україні, що звітують за МСФЗ стабільно зростала.

Однак, в 2022 році після початку повномасштабного вторгнення Російської Федерації в Україну кількість відповідних суб'єктів суттєво впала – на 116 од. або 19,0%, що пояснюється цілком об'єктивними причинами, а саме окупацією частки території України, згоранням бізнесу з боку окремих суб'єктів господарювання, скороченням обсягів діяльності, релокацією підприємств за кордон та таке інше.

У 2023 році загальна кількість підприємств за даними Державної служби статистики України склала 307788 од., тоді як кількість великих підприємств становила 508 од.



Рис.1. Кількість великих підприємств в Україні в 2018-2023 роках, що мають звітувати за МСФЗ

Джерело: складено на підставі [8]

У цілому 2023 рік продемонстрував збільшення кількості підприємств порівняно з попереднім 2022 роком на 45864 од. або на 17,5 %, що є позитивним чинником і свідчить про те, що вітчизняні суб'єкти господарювання змогли пройти випробування воєнного часу, відключення електроенергії і зберегти бізнес.

У свою чергу у 2023 році кількість суб'єктів господарювання, що відносяться до великих підприємств, збільшилася порівняно з 2022 роком на 14 од. або на 2,8 %, тоді як їх частка у загальній кількості підприємств несуттєво знизилася – на 0,02 % в абсолютному вимірі або на 10,5 % у відносному вимірі порівняно з попереднім роком.

Враховуючи, що великі підприємства відповідно до діючого законодавства України мають складати фінансову звітність за МСФЗ, поряд з іншими суб'єктами господарювання, віднесеними до ПСІ, то на підставі наведених даних можна зробити висновок, що актуальність розгляду питань удосконалення складання фінансової звітності за МСФЗ і пошуку проблемних питань, які стоять на заваді такого процесу для вітчизняних суб'єктів зберігання, не тільки зберігається, а й зростає.

Важливим є також аналіз звітування підприємств за міжнародними стандартами в системі фінансової звітності в форматі iXBRL, який може бути виконаний за даними Центру збору фінансової звітності (табл. 2).

Таблиця 2

Інформація щодо кількості суб'єктів, які завантажили звітність до Системи фінансової звітності в форматі iXBRL у 2021-2023 роках

Показник	Станом на:		
	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023
01	02	03	04
Кількість суб'єктів, які завантажили звітність до Системи фінансової звітності в форматі iXBRL	3958	5211	7202
Кількість пакетів річної та квартальної фінансової звітності поданих суб'єктами господарювання:			
регулювання і нагляд за якими віднесено до: компетенції НКЦПФР	8279	8532	4068
регулювання і нагляд за якими віднесено до компетенції НБУ	4948	4485	1700
які не входять до сфери регулювання НБУ та НКЦПФР	1934	2658	1903

Джерело: складено автором на підставі [28; 29; 30]

У даному випадку слід мати на увазі, що підприємства суспільного інтересу, які звітують в форматі таксономії, підпадають у сферу регулювання або НКЦПФР, або НБУ, або не входять в сферу регулювання відповідних органів, тому в саме такому контексті проаналізуємо подання фінансової звітності за МСФЗ.

У графічному вигляді кількість суб'єктів господарювання, які завантажили фінансову звітність за міжнародними стандартами до Системи фінансової звітності в форматі iXBRL наведена на рис.2, а кількість поданих пакетів річної та квартальної фінансової звітності суб'єктами господарювання, діяльність яких регулюється різними регуляторами – НКЦПФР, НБУ, або тих, які не входять до сфери регулювання НКЦПФР і НБУ, у 2021-2023 роках, наведена на рис. 3.

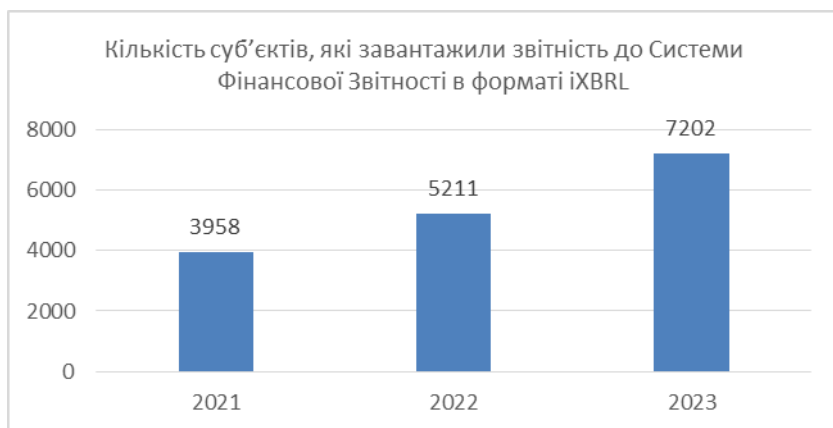


Рис. 2. Кількість суб'єктів господарювання, які завантажити фінансову звітність за міжнародними стандартами до Системи фінансової звітності в форматі iXBRL

Джерело: складено автором на підставі [28; 29; 30]

Як видно з рис. 2, кількість суб'єктів господарювання, що звітували в системі таксономії протягом 2021-2023 років постійно зростала і досягла в 2023 році 7202 од.

Між тим, кількість пакетів річної та квартальної фінансової звітності суб'єктами господарювання протягом 2021-2023 років постійно знижувалась, що пов'язано з дією несприятливих обставин діяльності компаній в умовах оголошеного в Україні воєнного стану в 2022 і 2023 роках, порівняно з 2021 роком (рис. 3).

Отже, з одного боку, простежується тенденція збільшення кількості суб'єктів, що звітують за МСФЗ, з іншого боку, кількість зданих ними пакетів річної і квартальної фінансової звітності в системі таксономії зменшується.

При тому майже всі вітчизняні компанії під час складання фінансової звітності за МСФЗ стикаються з певним колом проблем.

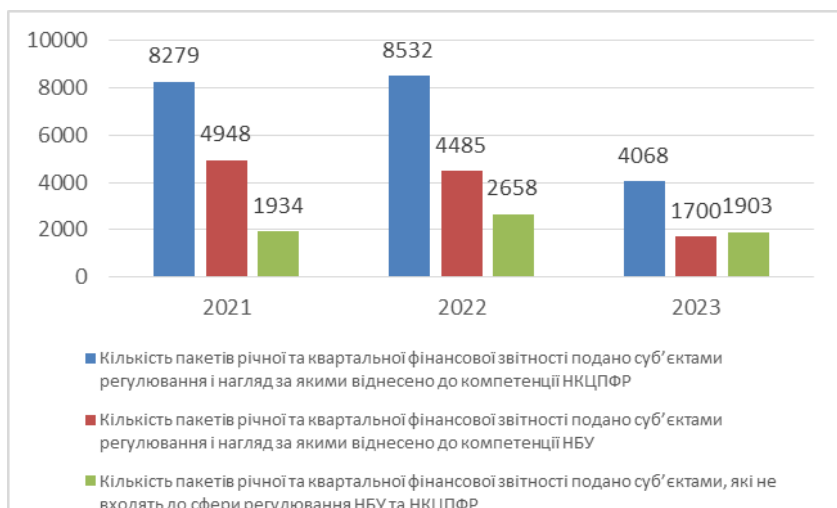


Рис.3. Кількість поданих пакетів річної та квартальної фінансової звітності суб'єктами господарювання суб'єктами господарювання в розрізі регуляторів

Джерело: складено автором на підставі [28; 29; 30]

Слід звернути увагу на те, що проблеми застосування МСФЗ у вітчизняній практиці досліджувались різними авторами з різних позицій.

У роботі [6, с. 78-90] звернуто увагу на такі проблемні питання застосування МСФЗ в Україні:

- «на законодавчому рівні не передбачено підвищення кваліфікації бухгалтерів та працівників контролюючих органів, отримання необхідних знань з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку»;

- відмінності у вимогах міжнародних та національних стандартів до складання та подання фінансової звітності;

- наявність неузгодженостей між національними та міжнародними стандартами, обмежень щодо підходів до обліку та вимог до розкриття інформації;

- необхідність переналаштування програмного забезпечення для облікового процесу на підприємстві;

- необхідність подання фінансової звітності за МСФЗ в єдиному електронному форматі» [6, с. 80].

Як бачимо, в наведеному переліку переважно представлені проблемні аспекти організаційного характеру, які так чи інакше можуть стояти на заваді впровадженню МСФЗ і, відповідно, перешкоджають якісному складанню фінансової звітності за Міжнародними стандартами.

На наш погляд, з переліченого в праці [6, с. 80] переліку проблем застосування МСФЗ в Україні, виходячи з власного практичного досвіду ведення обліку і складання фінансової звітності за МСФЗ, а також аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, що використовують Концептуальну основу МСФЗ, можемо зробити висновок, що реальну проблему на сьогодні становить лише ситуація із забезпеченням програмним забезпеченням, оскільки у випадку застосування МСФЗ воно дійсно потребує суттєвого переналаштування. Всі решта з перелічених вище проблемних питань вітчизняні підприємства достатньо ефективно долають.

При тому стосовно програмного забезпечення компаній шукають різні підходи до вирішення проблеми – від повного переналаштування автоматизованої системи обліку для

забезпечення виконання всіх необхідних розрахунків відповідно до вимог МСФЗ безпосередньо в автоматизованому режимі в єдиній програмі обліку, наприклад, як це зроблено ТОВ «АТБ-Маркет», до виконання розрахунків, необхідних за МСФЗ, в окремих таблицях EXCEL з подальшим внесенням інформації в програму ведення обліку, що задіяє більшість вітчизняних підприємств.

Тобто на сьогодні вирішення цього питання покладено цілком на плечі суб'єктів господарювання і ефективного системного рішення на зараз ще не знайдено.

У цілому можна зробити висновок, що питання автоматизації розрахунків за МСФЗ з автоматичним підтягуванням результатів таких розрахунків для виконання бухгалтерських проведення вимагає суттєвого доопрацювання наявних в Україні програмних продуктів власними силами програмістів самих підприємств або силами постачальників програмного забезпечення.

Ця проблема, на жаль, на сьогодні остаточно не вирішена і тому потребує пошуку ефективних кроків для її подолання.

Що ж стосується інших моментів, то хотілося б звернути увагу, що авторами роботи [6, с. 78-90] пропонуються ряд напрямів вирішення перелічених вище проблем із застосуванням МСФЗ в Україні, наведених у табл. 3, з нашим аналізом того, як ці проблеми вирішені на цей момент часу.

Як видно з табл. 3 окреслені проблеми застосування МСФЗ в Україні щодо організації навчання, упорядкування законодавства, здійснення моніторингу кількості підприємств, що складають звітність за МСФЗ, названі в роботі [6, с. 78-90] як ключові, на даний час мають високий рівень їх вирішення.

Це ж стосується проблем інституціонального характеру, окреслених в роботі Мельничука Б. В. [13], а також в праці Богуцької Л. Т. [17, с. 1302-1306].

Дещо з інших позицій до огляду проблемних аспектів застосування МСФЗ в Україні підходить Засадний Б.А. в праці [16], який, зокрема, відносить до них те, що «перехід на МСФЗ в більшості випадків відбувається лише технічно» [16].

Таблиця 3

Оцінка стану вирішення деяких проблем застосування
МСФЗ в Україні

№ з/п	Напрями вирішення деяких проблем застосування МСФЗ в Україні за підходом авторів праці [6, с. 78-90]	Стан вирішення відповідних проблем із застосуванням МСФЗ в Україні
01	02	03
1	Організація навчальних заходів, спрямованих на підвищення кваліфікації бухгалтерів з питань МСФЗ на безоплатній основі шляхом проведення семінарів, курсів підвищення кваліфікації, вебінарів	Професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів (ФПБАУ, ГО «ПО аудиторів, бухгалтерів і викладачів ОКД», АПУ регулярно проводяться Круглі столи, вебінари, семінари з питань застосування МСФЗ з розміщенням матеріалів на відкритих каналах YouTube для широкого доступу
2	Усунення існуючих колізій у законодавстві щодо порядку подання фінансової звітності за МСФЗ	Розділом 4, ст.12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV чітко регламентовано порядок подання фінансової звітності за МСФЗ. На сьогодні добре відпрацьовано як механізм подання фінансової звітності за МСФЗ в звичайному форматі регуляторам, механізм оприлюднення фінансової звітності на сайтах компаній для відкритого доступу всіх зацікавлених сторін, так і механізм подання фінансової звітності за МСФЗ в форматі таксономії в Центр збору фінансової інформації.

Продовження табл. 3

01	02	03
3	Проведення Державною службою статистики України моніторингу кількості суб'єктів господарювання, які подають фінансову звітність за міжнародними стандартами, на основі об'єднання зусиль бухгалтерів-практиків, професійних бухгалтерських організацій, аудиторських і консалтингових фірм, науковців, Міністерства фінансів України	Державна служба статистики України здійснює узагальнення інформації щодо кількості суб'єктів господарювання, які звітують за МСФЗ з наданням відповідної інформації за запитом. Також інформація щодо звітування за МСФЗ в межах своїх повноважень узагальнюється НКЦПФР, Центром збору фінансової інформації, ОСНАД (в частині звітів, що підлягали аудиту) тощо

Джерело: складено автором з використанням [6, с. 78-90]

Дослідником робиться висновок, що лише деякі вітчизняні компанії здійснили трансформацію звітності попередніх періодів і розробили якісну облікову політику за МСФЗ, тоді як, на думку автора, «більшість компаній, швидше за все, проставляють галочку «згідно МСФЗ» без будь яких відповідних змін та трансформацій у процесі формування фінансової звітності» [16].

До числа ключових проблем, які стоять на перешкоді повноцінного використання МСФЗ вітчизняними суб'єктами господарювання, Засадний Б.А. також відносить:

- 1) прив'язку «положень Податкового кодексу України до даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності»;
- 2) наявність єдиного замовника і користувача фінансової звітності, складеної за МСФЗ, у вигляді держави;
- 3) невідповідність менталітету і професійного досвіду вітчизняних бухгалтерів поставленому завданню [16].

Отже, в даному випадку дослідником знову-таки робиться акцент на проблемах інституціонального і організаційного характеру. Методичні ж аспекти застосування МСФЗ залишаються поза увагою.

Проаналізуємо кожну з окреслених в роботі Засадного Б. А. ключових проблем застосування МСФЗ в Україні.

Стосовно першої з наведених ключових проблем зазначимо, що той факт, що фінансова звітність за МСФЗ береться за основу для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств не є проблемою, оскільки наразі наявний достатньо добре налаштований інструмент обліку податкових різниць, який працює як в системі МСФЗ (на підставі МСБО 12 «Податки на прибуток»), так і в системі НП(С)БО (на підставі НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»).

До того ж, використання фінансової звітності як основи даних для оподаткування прибутку підприємств полегшує процес розрахунку податку на прибуток при добре налаштованій системі обліку і дозволяє запобігати паралельному веденню обліку для різних цілей. Між тим, для того, щоб прив'язка оподаткування до фінансової звітності за МСФЗ не становила проблеми для суб'єктів господарювання-платників податку на прибуток, потрібно лише виважено підходити до визначення переліку податкових різниць в нормах Податкового кодексу, тобто це питання до законодавців, а не до МСФЗ.

Відносно другої з названих ключових проблем щодо наявності єдиного замовника і користувача фінансової звітності у вигляді держави не можемо погодитися з цією тезою, оскільки на сьогодні фінансова звітність за МСФЗ все частіше затребується широким колом стейкхолдерів – це і власники бізнесу, і банківські установи, і потенційні інвестори, хоча в загальному переліку користувачів важливе місце займають й різні державні органи – Державна податкова служба, НКЦПФР, Державна служба статистики України тощо.

Звернемо увагу, що в роботі [17] Богуцької Л. Т. серед проблемних питань застосування МСФЗ також називається те, що «немає запиту з боку реального користувача на формування саме такої звітності» [17, с. 1306].

У даному контексті хотілося б зазначити, що для того, щоб запит на фінансову звітність за МСФЗ був з боку власників, інвесторів тощо, ця звітність має бути такою, щоб задовольняти потреби відповідної групи користувачів. А тут є певні нюанси.

З одного боку, МСФЗ спрямовані на формування фінансової звітності, яка задовольняє певним якісним характеристикам, розкритим в Концептуальній основі фінансової звітності, і власне її мета, як «фінансової звітності загального призначення полягає в тому, щоб надавати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів... у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання» [12].

Але, з іншого боку, об'єктивно кажучи, не всі норми МСФЗ забезпечують формування тієї інформації, що цікавить власника або інвестора. І це не лише питання стосовно користувачів звітності вітчизняних суб'єктів господарювання і їх власників, а і більш глобальне питання.

Для прикладу розглянемо ситуацію зі створенням резерву під очікувані кредитні збитки за сумами дебіторської заборгованості за операціями з пов'язаними сторонами в окремій чи індивідуальній фінансовій звітності компаній, які входять в групу, материнська компанія якої складає консолідовану фінансову звітність.

Відповідно до вимог МСФЗ 9 немає ніяких особливостей для створення резерву під очікувані кредитні збитки за заборгованостями пов'язаних осіб. Більше того, МСБО 24 навіть підсилює вимоги щодо розкриття інформації про суми дебіторської заборгованості і резерву під очікувані кредитні збитки за операціями з пов'язаними сторонами.

Але виникає питання: який економічний сенс саме для власника бізнесу резерву під очікувані кредитні збитки, створеного в окремій чи індивідуальній фінансовій звітності компаній групи, якщо в консолідованій фінансовій звітності групи він повністю нівелюється? Більш того, саме власник використовує міжгрупові операції всередині групи для оптимального управління своїми ресурсами, і для нього резерв під очікувані кредитні збитки окремих компаній – це фактично формальна операція, виконана виключно на вимогу МСФЗ, оскільки за вимогами МСФЗ 9 будь-яке підприємство, що входить в групу і звітує за МСФЗ в індивідуальній чи окремій фінансовій звітності зобов'язано його створити, якщо мають

місце ознаки знецінення, в тому числі затримки платежів понад певний термін. Але в ряді випадків затримка платежів всередині групи може бути пов'язана не з чинником знецінення, а з управлінням дебіторськими заборгованостями і управлінням грошовими коштами всередині групи. Для власника немає ніякого знецінення, бо він сам приймає рішення, куди, в яку компанію йому економічно вигідно спрямувати кошти. Це елемент його фінансового управління. І іноді бухгалтерам і аудиторам дуже важко пояснити власнику доцільність створення резерву під очікувані кредитні збитки всередині компаній групи.

Окремо хотілося б зазначити, що у даному прикладі ми не ставимо на меті поставити під сумнів необхідність створення резерву під очікувані кредитні збитки в окремій чи індивідуальній фінансовій звітності за вимогами МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Ми лише здійснюємо спробу проілюструвати, що застосування певних норм МСФЗ в деяких випадках ускладнює сприйняття звітності з боку реального власника бізнесу і є для нього даремним.

А отже, коли констатується теза про те, що немає запиту на фінансову звітність ні в кого, крім держави, то може потрібно відповісти на питання, а чи враховують самі по собі МСФЗ те, щоб вся сформована за допомогою них інформація у фінансовій звітності була корисна власнику, інвестору тощо, тобто основним користувачам такої звітності? Відповідь на це питання може бути не завжди однозначна: в значній мірі – так, але в ряді випадків – ні. Розуміння цього висновку дозволяє покласти відповідальність за якісне і ефективне використання МСФЗ не лише на укладачів такої фінансової звітності, а й на розробників (Раду з МСБО), науковців і практиків, які повинні визначати проблемні місця МСФЗ, розбиратися з їх причинами і доводити до розгляду і розв'язання саме на рівні Ради з МСБО в процесі оновлення і удосконалення міжнародних стандартів.

Стосовно менталітету і професійного досвіду вітчизняних бухгалтерів (третя з окреслених у праці [16] ключових проблем), то в даному випадку хотілося б звернути увагу на те, що за останні майже плюс-мінус десять років, коли МСФЗ активно

використовуються в Україні, фахівці з обліку і аудиту набули відповідного професійного досвіду.

До того ж, відносно менталітету вітчизняних бухгалтерів слід додати, що для нього насамперед притаманна здатність швидко адаптуватися і прилаштовуватися до різноманітних змін, які майже постійно відбуваються у вітчизняному законодавстві.

А отже, хоча впровадження і застосування МСФЗ – це один з прикладів кардинальних і складних змін в обліковій системі, однак, більшість бухгалтерів ПСІ успішно пройшли цей етап свого розвитку.

Ознайомлення з фінансовою звітністю 12 вітчизняних підприємств суспільного інтересу, перелік яких наведено в табл. 4 нижче, оприлюдненої на сайтах відповідних компаній і в Системі фінансової звітності в форматі iXBRL (в форматі таксономії) довело, що всі з дванадцяти розглянутих підприємств у цілому забезпечили відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ, що підтверджується аудиторськими висновками незалежних аудиторів з числа «десятки» лідерів аудиторських фірм.

І хоча певні недоліки фінансової звітності розглянутих компаній мають місце, та на них звертають увагу аудитори, модифікуючи аудиторську думку і фіксуючи певні викривлення у складі застережень, однак, в цілому не можна говорити про те, що використання МСФЗ у більшості випадків носить формальний характер. Навпаки, більшість ПСІ відноситься до складання фінансової звітності за МСФЗ відповідально і виражено. Велика заслуга в тому аудиторських компаній, які перевіряють відповідну фінансову звітність і сприяють професійному росту облікового персоналу, з яким працюють, а також регуляторів (НКЦПФР, НБУ) і Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, які здійснюють функції регулювання і контролю.

Все це дає підстави для висновку, що труднощі в застосуванні МСФЗ для підприємств дуже часто криються не в тому, що вітчизняні бухгалтери та аудитори не розуміються на порядку застосування норм Міжнародних стандартів фінансової звітності, чи в Україні створені недостатні інституціональні механізми для використання МСФЗ, а в інших причинах.

На наш погляд, проблемні аспекти застосування МСФЗ полягають в тому, що, з одного боку, об'єктивні умови функціонування вітчизняних підприємств ускладнюють застосування окремих норм стандартів, а, з іншого боку, деякі, назовемо їх «імперативні», норми МСФЗ не в усіх випадках є такими, що носять беззаперечно методологічно відпрацьований характер, тоді як інші – надмірно складні для застосування в певних умовах здійснення господарської діяльності бізнес-суб'єктів.

Об'єктивно кажучи, деяким нормам МСФЗ притаманні реальні труднощі їх практичної реалізації, тоді як для інших норм стандартів характерні неоднозначні тлумачення, що призводить до використання їх в різних варіаціях і різного розуміння в процесі як складання фінансової звітності, так і її аудиту, і навіть подальшого моніторингу аудиторських висновків з боку ОСНАД чи інших регуляторів.

Тобто проблеми застосування норм МСФЗ в практиці складання фінансової звітності – це не лише питання рівня підготовленості вітчизняних суб'єктів господарювання і інститутів до відповідного процесу, а саме іманентно притаманні Міжнародним стандартам фінансової звітності труднощі практичного використання внаслідок наявності в них у певній мірі складних підходів, моделей і процедур, виконання яких потребує інформації, яка може бути або відсутня, або потребувати значних витрат на отримання тощо.

Виходячи з такої думки, можна зробити припущення, що з проблемами практичного характеру стикаються не тільки вітчизняні підприємства при застосуванні МСФЗ, а й суб'єкти господарювання інших країн світу.

Достатньо згадати для прикладу проблеми визначення обґрунтованої ставки дисконтування, яка необхідна для виконання значної кількості розрахунків, що знаходяться в основі обліку фінансових інструментів, оренди, забезпечень та інших економічних об'єктів. Саме по собі питання обґрунтованого вибору ставки дисконтування не є однозначним, а постає дискусійним і таким, що може бути оспорено в конкретних практичних ситуаціях. Для прикладу достатньо навести спроби

Державної податкової служби при перевірках поставити під сумнів використання взятої за основу ставки дисконтування при виконанні окремих розрахунків за МСФЗ, що впливають на показники податкової звітності, що в подальшому призводить до судових позовів. При тому складність визначення доречних ставок дисконтування проявляється не лише для вітчизняних підприємств, що складають звітність за МСФЗ, а й для закордонних компаній, що працюють на відповідній концептуальній основі.

У будь-якому випадку при складанні фінансової звітності за МСФЗ завжди стоїть питання забезпечення якості такої фінансової звітності.

З одного боку, забезпечення якості фінансової звітності і її відповідності вимогам МСФЗ досягається за рахунок проведення обов'язкового аудиту, але, з іншого боку, навіть проведення обов'язкового аудиту не знімає проблемні питання застосування норм МСФЗ і надання такої фінансової звітності, яка надавала б об'єктивну картину господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Це серед іншого пов'язано з такими причинами:

1) Цілий ряд норм МСФЗ передбачають застосування професійного судження, а, отже, відсутні однозначні підходи, які можуть бути легко і беззаперечно застосовані.

Фахівцям з обліку необхідно вміти визначити своє професійне судження з урахуванням особливостей діяльності підприємства, що звітує, а також вміти обґрунтувати його перед аудиторами, а також контролюючими органами, наприклад, ДПС, оскільки фінансова звітність береться за основу оподаткування податком на прибуток підприємств.

Від обраних облікових політик, облікових оцінок і припущень управлінського персоналу багато в чому залежать не лише фінансовий стан і фінансові результати, а й суми сплачених податків.

2) Слід звернути увагу на те, що внаслідок значної невизначеності, в якій в сучасних умовах доводиться функціонувати суб'єктам господарювання, цілий блок практичних сфер застосування МСФЗ є складним з точки зору

реалізації, зокрема, це стосується можливості коректного визначення справедливої вартості активів, особливо в умовах воєнного стану, в якому зараз функціонують вітчизняні підприємства; обґрунтованого розрахунку очікуваних кредитних збитків щодо фінансових активів; коректного відображення модифікації договорів оренди; модифікації фінансових інструментів тощо.

3) Застосування МСФЗ містить цілу низку вимог, які з одного боку, є важливим засобом забезпечення достовірності і якісного складання звітності, але, з іншого боку, несуть певні складнощі практичного застосування і не в усіх випадках можуть бути належним чином виконані.

Звернемо увагу на деякі моменти.

Як відомо, відповідно до вимог п.16 МСБО 1 «Суб'єкт господарювання не повинен характеризувати фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, якщо вона не відповідає усім вимогам МСФЗ» [9].

При тому відповідно до п.19 цього ж МСБО 1 стандарт дозволяє за «надзвичайно рідкісних обставин» у випадку, коли «управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі МСФЗ може настільки вводити в оману, що це суперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі, суб'єкт господарювання повинен відхилитися від такої вимоги так, як це описано у пункті 20, якщо відповідна регуляторна концептуальна основа вимагає (або іншим чином не забороняє) таке відхилення» [9].

Це висуває дуже жорсткі вимоги перед суб'єктом господарювання дотриматися фактично беззаперечного виконання всіх вимог МСФЗ відповідно до обраних методів, що становлять суть його облікової політики.

Але суб'єкти господарювання функціонують в надзвичайно швидко змінюваних обставинах, тоді як у свою чергу МСФЗ змінюються досить повільно, і лише в окремих випадках оновлення норм стандартів встигає за зміною умов діяльності.

Звернемо, наприклад, увагу на ситуацію суттєвої зміни умов діяльності при настанні пандемії коронавірусної інфекції, яка призвела до необхідності термінового прийняття поправок

«Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «covid-19», для орендарів», яка передбачила можливість застосування орендарем практичного прийому стосовно рішення не проводити оцінку того, чи є поступка з оренди модифікацією оренди у випадку відповідності наведеним в поправці умовам.

Внесення відповідної поправки до МСФЗ 16 «Оренда» дозволило врахувати реалії діяльності в умовах карантину, але чи лише ситуація карантину є такою, що ускладнює для підприємства достовірне відображення модифікації договорів оренди? Здається, що ні.

Якщо розглянути ситуацію здійснення господарської діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, які функціонують з 24.02.2022 року в умовах оголошеного в Україні правового режиму воєнного стану, то стає зрозумілим, що відповідна ситуація мало чим відрізняється від труднощів карантинного періоду і також пов'язана з випадками суттєвого скорочення орендних платежів, що призводять до перегляду суми відшкодування за оренду, коли вона або залишається в колишньому розмірі або стає менше.

Між тим, можливості для застосування відповідної поправки МСФЗ 16 в умовах воєнного стану для підприємств не передбачено.

У зв'язку з цим виникають такі роздуми:

1) МСФЗ 16 «Оренда» врахував ситуацію карантину тому, що це була всесвітня проблема, але в різних країнах для різних умов діяльності можуть мати місце інші ситуації, які наближені до таких саме складних зовнішніх обставин, на які ніяк не впливає суб'єкт господарювання, який, з одного боку, прагне скласти якісну фінансову звітність, а, з іншого боку, йому важко забезпечити дотримання всіх вимог МСФЗ у визначальному вигляді, які розраховані на роботу в нормальних умовах.

2) Саме прийняття поправки до МСФЗ 16 щодо застосування поступок у відображенні оренди для орендаря в умовах карантину covid-19 наводить на думку, що доцільним є доопрацювання, оновлення відповідного стандарту, який на постійній основі мав би враховувати можливість застосування практичного прийому щодо звільнення від модифікації з оренди в

чітко визначених стандартом випадках з наданням права суб'єктам господарювання, що знаходяться й в інших складних умовах (крім карантину через «covid-19»), скористатися полегшенням у відображенні зміни орендних платежів.

У цілому прийняття поправки щодо поступок з оренди Радою з МСФЗ висвітлює проблему неврахування стандартом певних об'єктивних реалій, які роблять використання норм стандарту ускладненим.

Між тим, на практиці відповідна зміна в МСФЗ 16 на постійній основі для широкого кола аналогічних ситуацій складних умов господарської діяльності, крім карантину внаслідок covid-19, не здійснювалася і навіть не обговорювалася, тоді як нагальна потреба в цьому є.

На наш погляд, доцільним є внесення до МСФЗ 16 «Оренда» норми щодо можливості застосування поступок з оренди у вигляді практичного прийому щодо відображення зміни в орендних платежах і звільнення від необхідності відображення модифікації договору оренди в обліку на постійній основі у таких випадках, як:

- пандемії світового чи регіонального характеру;
- дії оголошеного правового режиму стану війни або воєнного стану;
- дії інших довготривалих (наприклад, понад одного року) обставин непереборної сили тощо.

Вважаємо, що внесення відповідних змін до МСФЗ 16 «Оренда» дозволило б поліпшити якість складання фінансової звітності тим суб'єктам господарювання, які опинилися в умовах дії відповідних надзвичайних зовнішніх чинників.

Ще одним питанням, яке є складним для більшості суб'єктів господарювання, і на якому вважаємо за доцільне зупинитися, є питання визначення очікуваних кредитних збитків за фінансовими активами з урахуванням вимог МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Відповідно до п. 5.5.17 МСФЗ 9 підприємство здійснює оцінювання суми очікуваних кредитних збитків таким способом, який має відображати:

«(а) об'єктивну та зважену за ймовірністю суму, визначену шляхом оцінки певного діапазону можливих результатів;

(б) часову вартість грошей; і

(в) обґрунтовано необхідну та підтверджувану інформацію про минулі події, поточні умови та прогнози майбутніх економічних умов, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль станом на звітну дату» [11].

Як видно з наведеної норми МСФЗ 9, в основу розрахунку очікуваних кредитних збитків покладено необхідність визначення об'єктивної і зваженої за ймовірністю суми, яка отримується завдяки оцінці діапазону можливих результатів, отже, постає ряд практичних запитань:

1) чим забезпечується і як підтверджується об'єктивність оцінки діапазону можливих результатів?

2) як гарантувати коректність оцінки ймовірності настання певних можливих результатів?

3) як отримати підтверджувану інформацію про прогнози майбутніх економічних умов діяльності під час оцінювання резерву під очікувані кредитні збитки в умовах суттєвої невизначеності, в якій сьогодні функціонує більшість суб'єктів господарювання?

Найти обґрунтовані відповіді на ці питання складно в нормальних умовах діяльності компаній і тим більше в умовах, які відрізняються від нормальних і пов'язані з високим рівнем невизначеності.

Окремо хотілося б звернути увагу на таку статтю фінансових активів Балансу (Звіту про фінансовий стан) за МСФЗ, як «Грошові кошти та їх еквіваленти».

Як відомо, МСФЗ 9 не містить окремих специфічних вимог щодо відображення зменшення корисності такого виду фінансових активів, як «Грошові кошти та їх еквіваленти», а, отже, суб'єкти господарювання зобов'язані, виконуючи вимоги МСФЗ 9, здійснити оцінку очікуваних кредитних збитків за відповідним активом. І зазвичай під час проведення аудиторської перевірки аудитори вимагають від компаній наводити у фінансовій звітності належним чином розраховану суму резерву

під очікувані кредитні збитки за всіма фінансовими активами, що враховуються за моделлю амортизованої вартості.

У даному випадку зрозуміло, що стандартом застосовано однаковий підхід щодо створення резерву від очікувані кредитні збитки для різних видів фінансових активів, що враховуються за амортизованою вартістю, крім таких активів, як торговельна дебіторська заборгованість і договірні активи, що є наслідком операцій у межах МСФЗ 15, та дебіторської заборгованості за орендою, для яких дозволено спрощений підхід відповідно до п. 5.5.15 МСФЗ 9.

Між тим, хотілося б звернути увагу на такі нюанси:

1) Стаття «Грошові кошти та їх еквіваленти» може включати різні складові, наприклад, грошові кошти на поточних рахунках в національній і іноземній валюті, грошові кошти в дорозі, грошові еквіваленти у вигляді високоліквідних депозитів тощо. І стосовно кожної з цих складових існує певна специфіка.

У свою чергу відносно складової «Грошові кошти на поточних рахунках в банку в національній і іноземній валюті», які є ключовим фінансовим активом більшості компаній, слід зазначити, що це найбільш ліквідний фінансовий актив.

І якщо взяти до увагу інформацію щодо руху грошових коштів на поточних рахунках в банку в національній і іноземній валюті після звітної дати до дати затвердження фінансової звітності, то найчастіше відповідна сума грошових коштів вже використана, і гроші встигли зробити кілька оборотів.

Тобто на дату подання фінансової звітності у більшості випадків при активному русі грошових коштів на поточних рахунках в банках немає сумніву в тому, що вартість цих коштів в повній мірі відшкодована, і зменшення корисності на дату кінця звітного періоду немає.

Але при чіткому дотриманні норм МСФЗ 9 оцінювання доцільності визнання резерву під очікувані кредитні збитки підприємствам необхідно проводити.

На практиці найчастіше це робиться з урахуванням рейтингу банків, де зберігаються грошові кошти.

Додамо, що все це є в повній мірі зрозумілим, а відповідна процедура добре налагоджена.

Однак, постає просте логічне запитання до норм самого стандарту – МСФЗ 9, застосованих відносно грошових коштів на поточних рахунках в банках: для чого взагалі оцінювати очікувані кредитні збитки за грошовими коштами на рахунках і створювати відповідний резерв у конкретному випадку, коли гроші, що знаходилися в залишку коштів станом на дату звітності повністю використані підприємством в термін до дати затвердження фінансової звітності?

Чому норми МСБО 10 «Події після звітної дати» працюють лише у випадку, коли компанія не визнала належну суму резерву під очікувані кредитні збитки по фінансових активах і має це зробити при отриманні додаткової інформації до дати подання і затвердження фінансової звітності, і не працюють в іншому випадку, коли створення резерву очікуваних кредитних збитків по залишку грошових коштів в банку здається не в повній мірі логічним, бо актив повністю використано і ця інформація відома до дати затвердження звіту? МСБО 10 в даному випадку не застосовується, але чи це в повній мірі коректно? Здається, що ні.

Дотримуючись норм МСФЗ 9 підприємство при складанні фінансової звітності на звітну дату зобов'язано оцінити суму очікуваних кредитних збитків з урахуванням суттєвості, беручи до уваги рейтинг банківських установ та інші чинники. І мова про те: використані грошові кошти чи не використані в період після звітної дати, до уваги не береться.

Для ілюстрації ситуації зі створенням резерву під очікувані кредитні збитки у табл. 4 узагальнена інформація щодо підходів до розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності за 2022-2023 роки дванадцяти вітчизняних компаній, які відносяться до складу ПСІ і звітують за МСФЗ, відносно оцінки очікуваних кредитних збитків за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти».

Всі фінансові звіти, взяті для розгляду, були перевірені незалежним аудитором і не мають застережень відносно розкриття відповідної інформації щодо даної групи фінансових активів.

Як видно за даними табл. 4, з дванадцяти досліджених фінансових звітів підприємств, складених за МСФЗ, тільки в трьох компаніях створено резерв під очікувані кредитні збитки

під статтю фінансових активів «Грошові кошти та їх еквіваленти».

Таблиця 4

Розкриття інформації щодо резерву очікуваних кредитних збитків (далі РОКЗ) за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти»

у Примітках до фінансової звітності
вітчизняних підприємств суспільного інтересу

Назва підприємства	Створено РОКЗ за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти»	Не створено РОКЗ		
		РОКЗ не створено з наданням розкриття інформації щодо кредитної якості активів і поясненням не суттєвості кредитного ризику	Відсутнє пояснення щодо несуттєвості кредитного ризику, але розкрито інформацію про банки, де зберігаються кошти, і зазначено їх високий кредитний рейтинг	Зазначено рівень кредитного рейтингу (здійснено аналіз кредитної якості) без деталізації банків, де зберігаються кошти і без зазначення несуттєвості кредитного ризику
01	02	03	04	05
ПрАТ «ВФ Україна»	+	-	-	-
ТОВ «Щедро» (2023)	-	+	-	-
ДП «Адміністрація морських портів України» (2023)	-	-	+	-
ТОВ «АБРИЛ ФАРМ» (2023)	-	-	-	+
ТОВ «СІЛЬПО-ФУД» (2023)	-	-	+	-
ТОВ «АТБ-МАРКЕТ»	-	-	-	+

Продовження табл. 4

01	02	03	04	05
ПІПФ «АНТОШКА» (2023)	-	-	-	+
ТОВ «РУШ» (2022)	-	+	-	
ТОВ «Львівська кондитерська фабрика «СВІТОЧ» (2023)	+	-	-	-
ТОВ «НЕСТЛЕ Україна» (2023)	+	-	-	-
ТОВ «Шредер» (2023)	-	-	+	-
ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ Україна»	-	--	-	+

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності підприємств [14]

У решти компаній резерв під очікувані кредитні збитки не створено. Між тим, відповідні підприємства можна умовно поділити на три основні групи відносно того, як саме ними здійснено розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності стосовно кредитної якості такої групи фінансових активів, як грошові кошти та їх еквіваленти:

1) підприємства, якими не створено резерв очікуваних кредитних збитків з наданням розкриття інформації щодо кредитної якості фінансових активів (наданням інформації щодо кредитного рейтингу банківських установ) і наведенням та обґрунтуванням висновку про несуттєвість очікуваного кредитного ризику – дві компанії з досліджених;

2) підприємства, якими не надано пояснення щодо несуттєвості очікуваного кредитного ризику за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти», але розкрито інформацію про банки, де

зберігаються кошти, і зазначено їх конкретний високий кредитний рейтинг – три компанії з досліджених.

3) підприємства, якими зазначено рівень кредитного рейтингу банківських установ, а отже, здійснено аналіз кредитної якості фінансових активів без деталізації банків, де зберігаються кошти і без зазначення несуттєвості очікуваного кредитного ризику – чотири компанії з досліджених.

Тобто фактично всі досліджені компанії, з одного боку, дотримались умов МСФЗ 9 відносно необхідності розкриття кредитної якості фінансових активів у вигляді грошових коштів та їх еквівалентів. Однак, з іншого боку, ними були застосовані і прийняті аудиторами різні підходи до розкриття відповідної інформації стосовно очікуваного кредитного ризику за грошовими коштами на рахунках в банках.

До того ж, цікаво, що при порівнянні Приміток до фінансової звітності різних компаній, можна було побачити, що при наявності поточних рахунків в національній і іноземній валюті в одних і тих самих банківських установах з певним рівнем рейтингу, одні компанії створили резерв під очікувані кредитні збитки для такого виду фінансового активу, а інші – не зробили, зацентрувавши увагу саме на рівень рейтингу. При тому всі фінансові звіти перевірені аудиторами, і стаття є суттєвою.

Ці міркування наводять на думку, що у зв'язку з тим, що норми МСФЗ 9 не передбачили особливостей для проведення оцінки очікуваних кредитних збитків для різних видів фінансових активів, і, зокрема, грошових коштів на поточних рахунках в банках, тим самим не було створено підґрунтя для однозначного застосування стандарту в наведеній ситуації.

На наш погляд, було б бажано передбачити нормами МСФЗ 9, або прикладами до нього більш чіткі підходи для створення резерву під очікувані кредитні збитки для різних груп фінансових активів, що суттєво полегшило б його застосування на практиці і призвело до уникнення непорозумінь між бухгалтерами і аудиторами відносно створення/чи не створення резерву під очікувані кредитні збитки в конкретних ситуаціях господарської діяльності підприємств.

У даному випадку ми зупинилися лише на одній складовій фінансових активів, яка присутня фактично у звітності всіх суб'єктів господарювання. Між тим, якщо взяти до розгляду інші складові фінансових активів, то можна також побачити, що головна проблема криється не в тому, щоб розібратися з тим, як технічно нараховувати резерв під очікувані кредитні збитки відповідно до вимог МСФЗ 9, хоча й це іноді є проблемою, а в тому, як практично оцінити ту саму вірогідність настання дефолту, чи інші складові процедури оцінювання очікуваних кредитних збитків в практиці підприємств.

Ще одним питанням, яке не має однозначності рішення є проблема в коректності відображення і підтвердження визнання у фінансовій звітності відстрочених податкових активів.

Як відомо, відповідно до вимог МСБО 12 «Податки на прибуток» при виникненні відстрочених податкових активів їх необхідно визнавати з обережністю і оцінювати ймовірність отримання в подальшому оподатковуваного прибутку, за рахунок якого зможуть бути закриті тимчасові податкові різниці, які підлягають вирахуванню.

При тому і бухгалтери при складанні фінансової звітності за МСФЗ, і аудитори під час проведення її аудиту зазвичай для підтвердження можливості підприємства визнати відстрочені податкові активи за рахунок того, що є вірогідність їх зарахувати в майбутньому при отриманні оподатковуваного прибутку, використовують фінансові прогнози, бізнес-плани діяльності компанії та таке інше. У свою чергу в умовах надзвичайної невизначеності зовнішнього середовища складання прогнозів, які мають реальне підґрунтя, суттєво ускладнене. На це цілком правильно звертає увагу В. Шекера, радник KPMG в Україні в своїй роботі [15].

Отже, знову маємо справу з нормою стандарту (МСБО 12), яку об'єктивно ускладнено виконати в нестабільних умовах господарювання підприємств.

Крім перелічених випадків, навіть поверхневий огляд загального пакету МСФЗ дозволяє виділити ряд складних для практичного використання норм міжнародних стандартів.

У табл. 5 узагальнені деякі норми МСФЗ, які характеризуються високим рівнем складності в частині їх коректного дотримання.

Таблиця 5

Приклади норм МСФЗ, які характеризуються високим рівнем складності в частині їх коректного застосування

МСФЗ	Приклади деяких норм стандарту, що викликають дискусії, неоднозначні тлумачення в теорії і складнощі застосування на практиці
01	02
МСБО 1 [9]	Джерела невизначеності оцінки (ст. 55-133), що стосуються того, що підприємство має розкривати інформації про зроблені припущення стосовно майбутнього та інші джерела невизначеності оцінок, які становлять значний ризик суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань [9]. Розкриття компонентів іншого сукупного доходу в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).
МСБО 2 [19]	Порядок визначення чистої вартості реалізації з урахуванням п.30, згідно з яким «попередні оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірних фактах, які були на момент здійснення попередніх оцінок очікуваної суми реалізації запасів» [19]. Труднощі пов'язані з отриманням таких достовірних фактів. Порядок відновлення вартості запасів, які були враховані за чистою вартістю реалізації, з урахуванням п.33, згідно з яким «Якщо тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується» [19]. Норма вимагає подальшого відстеження обставин, які спричиняють збільшення чистої вартості запасів, що є достатньо складним процесом.
МСБО 12 [18]	Можливість визнання відстрочених податкових активів з урахуванням вимог п. 34, згідно з яким відстрочений податковий актив слід визнавати за умови, «якщо є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати

Продовження табл. 5

01	02
МСБО 12 [18]	невикористані податкові збитки та невикористані податкові вигоди» [18]. Вірогідність отримання майбутнього оподаткованого прибутку важко оцінити в умовах високої невизначеності.
МСБО 16 [21]	Порядок відображення основних засобів за моделлю переоцінки з урахуванням вимог п.31-35 МСБО 16. Застосування переоцінки вимагає достовірного підтвердження справедливої вартості, як правило, із залученням незалежного оцінювача. При тому переоцінки мають проводитися регулярно в подальшому при суттєвому відхиленні балансової вартості від справедливої.
МСБО 36 [22]	Порядок визначення вартості відшкодування активу, як в частині коректного розрахунку вартості використання активу при наявності труднощів з прогнозуванням майбутніх очікуваних грошових потоків від активу чи одиниці, яка генерує грошові потоки (ОГП), так і справедливої вартості активу за мінусом витрат на продаж. Трудомісткість і коректність розподілу втрат від знецінення між об'єктами основних засобів, що входять до складу одиниць, що генерують грошові потоки (ОГП).
МСБО 37 [20]	Достовірна оцінка забезпечень з урахуванням чинника невизначеності, коректне застосування «достовірної наближеної оцінки» і «найкращої оцінки видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду» [20]. Вибір і обґрунтування доречної ставки дисконтування для цілей створення різних видів забезпечень. Взаємозв'язок забезпечень і умовних зобов'язань.
МСФЗ 7 [24]	Розкриття інформації щодо стратегії управління ризиками, пов'язаними з фінансовими інструментами. Розкриття інформації щодо характеру та величини ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів з урахуванням вимог п.31-42 МСФЗ 7 тощо.

Продовження табл. 5

01	02
МСФЗ 9 [11]	Вибір і обґрунтування доречної ставки дисконтування для обліку фінансових інструментів. Порядок визначення резерву під очікувані кредитні збитки з використанням сценарного підходу. Порядок визначення справедливої вартості фінансових інструментів, у випадку застосування відповідної моделі оцінки. Порядок застосування моделі обліку фінансових інструментів за справедливою вартістю через інший сукупний дохід. Порядок обліку модифікації фінансових інструментів та ін.
МСФЗ 12 [25]	Розкриття інформації щодо часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання. Віднесення суб'єктів до числа структурованих суб'єктів господарювання з визначенням необхідності відповідного розкриття інформації у фінансовій звітності.
МСФЗ 13 [23]	Практичне застосування підходів до визначення справедливої вартості і її обґрунтування для цілей використання в оцінці статей фінансової звітності. Обґрунтоване застосування вхідних даних третього рівня ієрархії при визначенні справедливої вартості.
МСФЗ 15 [26]	Порядок визнання доходів за договорами з покупцями при наявності змінної частини відшкодування. Відповідне виявлення зобов'язань щодо виконання. Коректність визначення доходу відносно зобов'язань щодо виконання, що задовольняються у певний момент часу, або зобов'язань щодо виконання, які задовольняються з плином часу. Коректний розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання та інше.
МСФЗ 16 [27]	Вибір і обґрунтування застосовної ставки дисконтування в обліку договорів оренди. Порядок відображення модифікації договорів оренди. Облік операцій з продажу і зворотної оренди за різних умов та інше.

Джерело: складено автором на підставі огляду МСФЗ [9; 19; 18; 21; 22; 20; 24; 11; 25; 23; 26; 27]

Розглянутий в табл. 5 перелік прикладів норм МСФЗ, які характеризуються високим рівнем складності в частині їх коректного застосування, не є вичерпним. Він може бути продовжений.

Між тим, у даному випадку ми намагалися лише проілюструвати конкретними прикладами норм і підходів, передбачених Міжнародними стандартами фінансової звітності, той факт, що деякі з них є достатньо складними для застосування, такими, що потребують уважної підготовки додаткової інформації для реалізації, що практика їх використання може не мати однозначного рішення тощо.

І саме це ускладнює процес складання фінансової звітності за МСФЗ для підприємств, робить його напруженим, таким, що вимагає ретельного і всебічного пошуку додаткової інформації з різних джерел, формування і обґрунтування професійних суджень управлінського персоналу, що передбачає певний рівень його підготовки і володіння відповідними навичками формування таких суджень.

Висновки і перспективи подальших розробок. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Проблемні аспекти застосування МСФЗ пов'язані насамперед з наявністю в них норм, яким притаманний високий рівень складності, а також норм, які базуються на судженнях управлінського персоналу, які мають бути обґрунтовані, що достатньо складно зробити відносно цілого ряду оцінок в умовах невизначеності.

2. У випадку використання МСФЗ для складання фінансової звітності підприємства змушені дотримуватися вимог всіх стандартів з урахуванням обраних підходів в обліковій політиці, можливість відступити від їх виконання є виключенням і може мати місце лише у випадках, передбачених МСБО 1 з відповідним докладним розкриттям.

3. МСФЗ є достатньо глибоко пропрацьованим пакетом стандартів на міжнародному рівні, однак, в деяких випадках норми стандартів відстають від вимог мінливого зовнішнього середовища, оскільки оновлення, внесення змін і їх впровадження

– це дуже складний і довгий процес, що здійснюється на кількох інституціональних рівнях.

У зв'язку з цим важливим є пошук в певній мірі «слабких» місць стандартів, а також норм, при виконанні яких витрати на отримання фінансової інформації перевищують вигоди від її використання користувачами з подальшим опрацюванням інших підходів, які б були більш простими і менш вартісними для широкого практичного застосування.

4. У свою чергу можливості суб'єкта господарювання відмовитися від виконання певних норм з опорою на вимогу співвіднесення витрат і результатів, тобто коли витрати вище вигід від проведення певних розрахунків чи процедур, надзвичайно обмежені, бо довести аудиторам чи регуляторам, що якісь дії не були виконані управлінським і обліковим персоналом внаслідок того, що розрахунки вимагають значних витрат, часто мало ймовірно, бо навряд чи буде сприйняте з розумінням.

Ураховуючи все вище викладене, доцільним є пошук напрямів подальшого удосконалення норм МСФЗ з наданням рекомендацій з боку науковців і практиків Раді з МСБО при обговоренні оновлень стандартів, спрямованих на впровадження так званих «спрощених підходів» для конкретних ситуацій, наприклад, таких як передбачено для оренди активів низької вартості чи короткострокової оренди.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з формулюванням конкретних пропозицій задля поліпшення окремих норм Міжнародних стандартів фінансової звітності з метою їх більш докладного і зрозумілого опису, додавання спрощених підходів там, де це можливо і перспективно.

Вважаємо, що це дозволить підвищити якість фінансової звітності більш широкого кола підприємств, які застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності як на обов'язкових засадах, так і добровільно. Більш того, це дозволить створити сприятливі умови для розширення добровільного використання МСФЗ, а, отже, буде сприяти в цілому підвищенню якості і прозорості звітності більшого числа компаній, зростання їх привабливості для інвесторів, бо зрозуміла і прозора фінансова

звітність – запорука і певний захист для кожного інвестора і власника бізнесу.

Список використаних джерел

1. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. Х. : Фактор, 2007. 976 с.

2. Харламова О. В. Фінансова звітність за Міжнародними стандартами : методологія формування та практика імплементації в Україні : Монографія/О.В.Харламова. Харків: Лідер, 2015.374 с.

3. Харламова О. В. Методологія формування та архітектоніка транспарентної фінансової звітності: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит; наук. конс. А. С. Крутова. Харків, 2016. 41 с.

4. МСФЗ : короткий курс для практиків / [С. Я. Зубілевич, О. І. Мазина, С. А. Рогозний, О. В. Карпачова, О. О. Дядюн]. Харків : ТОВ «Фактор – Друк», 2020. 364 с.

5. Кузіна Р. В. Побудова класифікації міжнародних стандартів фінансової звітності. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 5. С. 1004-1007. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/204.pdf> (дата звернення: 01.11.2024).

6. Сас Л., Баланюк І., Шеленко Д., Василюк М., Матковський П., Гнатишин Л. (2023). Міжнародні стандарти фінансової звітності в обліковій системі України. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 2023. Вип. 1(48). С. 78–90 (дата звернення: 01.11.2024).

7. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні : Монографія / За ред. Н. О. Лоханової. Харків : 2019, 234 с.

8. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2023 роки: Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/arh_kp_ed_u.htm (дата звернення: 01.11.2024).

9. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%201_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
10. МСФЗ 16 «Оренда» URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2016_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
11. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%209_ukr_2024.pdf (дата звернення : 01.11.2024).
12. Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/Концептуальна основа_ukr\(3\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/Концептуальна%20основа_ukr(3).pdf) (дата звернення: 01.11.2024).
13. Мельничук Б.В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні : інституціональний підхід. Облік і фінанси АПК : освітній портал. URL: <https://magazine.faa.org.ua/problemizaprovadzhennya-msfz-v-ukraini-institucionalniy-pidhid.html> (дата звернення: 01.11.2024).
14. Портал Система фінансової звітності. URL: <https://portal.frs.gov.ua/> (дата звернення: 01.11.2024).
15. Шекера В. Гострі МСФЗ проблеми на українських теренах. Сайт KPMG. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2021/09/hostri-msfz-problemy-na-ukrayinskykh-terenakh.html> (дата звернення: 01.11.2024).
16. Засадний Б.А. Стан та перспективи застосування МСФЗ в Україні. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/57.pdf> (дата звернення: 01.11.2024).
17. Богуцька Л.Т. Актуальні питання підготовки фінансової звітності за МСФЗ: завдання та виклики. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип.13. С. 1302-1306. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/13_ukr/217.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
18. МСБО 12 «Податки на прибуток». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2012_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
19. МСБО 2 «Запаси». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%202_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).

20. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2037_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).

21. МСБО 16 «Основні засоби». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2023.pdf (дата звернення: 01.11.2024).

22. МСБО 36 «Зменшення корисності активів». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2036_ukr_2023.pdf (дата звернення : 01.11.2024).

23. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2013_ukr_2024.pdf (дата звернення : 01.11.2024).

24. МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%207_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).

25. МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2012_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).

26. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2015_ukr_2023.pdf (дата звернення : 01.11.2024).

27. МСФЗ 16 «Оренда». https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2016_ukr_2024.pdf (дата звернення: 01.11.2024).

28. Річний звіт Національної комісії цінних паперів та фондового ринку за 2021 рік. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=12887934> (дата звернення: 01.11.2024).

29. Річний звіт Національної комісії цінних паперів та фондового ринку за 2022 рік. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=13884471> (дата звернення: 01.11.2024). <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=20721190>

30. Річний звіт Національної комісії цінних паперів та фондового ринку за 2023 рік. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=20721190> (дата звернення: 01.11.2024).

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ В АУДИТІ

Постановка проблеми у загальному вигляді. В сучасних турбулентних умовах питання аудиту безперервності діяльності суб'єктів господарювання набувають особливої актуальності.

В останні роки по всьому світу відзначається збільшення ситуації, пов'язаних з банкрутством корпорацій, потрясіннями в секторі фінансових послуг, обмеженнями глобальної пандемії, військовими конфліктами, природними катаклізмами, які впливають на невизначеність діяльності у цілому та привертають увагу суспільства до проблем і питань роботи аудиторів щодо оцінки можливостей підприємства (суб'єкта господарювання) продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Припущення про безперервність діяльності є одним з ключових принципів бухгалтерського обліку під час підготовки та складання фінансової звітності підприємства. Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, то активи та зобов'язання відображаються в бухгалтерському обліку виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за звичайного перебігу господарської діяльності [1]. Відповідно до вимог МСБО управлінський персонал зобов'язаний здійснювати власну оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та розкрити у фінансовій звітності відповідну інформацію у зв'язку з даним питанням. Належна якість розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання особливо за умов коли виявлено певні несприятливі події або умови та існує суттєва невизначеність щодо подальшої діяльності необхідна для досягнення достовірного подання, розуміння користувачами звітності наявних загроз та можливого розвитку подій. Розкриття інформації на основі припущення про безперервність діяльності

дозволяє користувачам фінансової звітності (акціонерам, інвесторам, кредиторам та власникам бізнесу) базувати подальші стратегії розвитку, приймати та ухвалювати економічні та інвестиційні рішення. Також важливо враховувати, що якщо управлінський персонал приходить до висновку, що підприємство не має альтернативи, крім ліквідації або суттєвого скорочення обсягів своєї діяльності, принцип безперервності діяльності не може бути використаний, і фінансова звітність має бути підготовлена на іншій основі. Але тоді аудитор зможе провести аудит такої фінансової звітності за умови, що інший принцип бухгалтерського обліку, який застосований на думку аудитора буде доречним.

Аудиторська оцінка дотримання принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності, тобто оцінка можливості функціонування підприємства на безперервній основі є одним із важливих питань незалежного аудиту. Відповідальність аудитора згідно МСА 570 «Безперервність діяльності» полягає в тому, щоб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та визначитись чи є прийнятним за існуючих обставин використання управлінським персоналом суб'єкта господарювання припущення про безперервність діяльності для фінансового звітування. Аудиторський висновок про дотримання припущення безперервності діяльності базується на професійному судженні щодо значної кількості різних аспектів діяльності суб'єкта господарювання, які аналізуються на всіх етапах аудиторського обстеження і фіксуються у робочій документації аудиторської фірми. Питання оцінки безперервності діяльності впливає на аудиторські висновки, підходи до здійснення перевірки, структуру і зміст аудиторського звіту.

Оцінка аудитора базується на методологічних засадах аудиту і дозволяє реалізувати комплексний діагностичний процес, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме і далі та за результатами якого можна об'єктивно оцінити тенденції розвитку суб'єкта господарювання, виявити викривлення фінансової звітності, ідентифікувати вплив негативних факторів на фінансовий стан підприємства, оцінити ризик банкрутства та

окреслити необхідні стратегічні управлінські рішення. Своєчасне виявлення та оцінка факторів негативних наслідків, постійний аналіз сукупності всіх наявних ознак сприяють більш чіткому формуванню аудиторської думки.

Важливість питання витікає і з обов'язковості дотримання аудиторами законодавчих вимог, зокрема, інформування регуляторів (НКЦПФР, НБУ, інших органів), які відповідно до законодавства здійснюють нагляд за підприємствами суспільного інтересу про суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі (стаття 36 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність») [3].

Руйнівні наслідки пов'язаних з російсько-українською війною подій є одним з найактивніших факторів впливу на діяльність підприємств, які при взаємодії з поточними складними ринковими умовами в країні підвищують економічну нестабільність, погіршують фінансовий стан суб'єктів господарювання і сприяють виникненню суттєвої невизначеності щодо подальшої їх можливості функціонувати безперервно. Цілком ймовірно, що для окремих підприємств війна спричинить виникнення подій та умов, які можуть викликати значні сумніви у здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, відповідно аудиторам доведеться виконувати додаткові процедури відповідно до параграфа 16 МСА 570 «Безперервність діяльності» [1].

Враховуючи існування під час воєнного стану деяких обмежень щодо можливості отримання необхідної інформації (обмеження доступу до реєстрів тощо) з метою формування аудиторських доказів під час аудиту виникає необхідність перегляду та розширення варіативності застосування аудиторських процедур.

Аналіз літературних джерел свідчить про те що при розгляді питань, що стосуються безперервності діяльності в якості основних методів і прийомів перевірки перш за все виділяють аналітичні процедури. Однак для формування об'єктивної аудиторської думки необхідна комплексна оцінка, яка базується на застосуванні різноманітних процедур.

Формування методики аудиторської перевірки дотримання припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання при підготовці фінансових звітів його управлінським персоналом повинно базуватись на дотриманні положень та рекомендації МСА, регуляторів; врахуванні особливостей та специфіки діяльності підприємства, застосування ним принципів обліку і фінансового звітування, умов в яких відбувається діяльність; практичного досвіду і власних методологічних розробок аудиторських фірм.

Постановка завдання. Аудиторська оцінка використання управлінським персоналом суб'єкта господарювання припущення про безперервність діяльності є важливим та складним методологічним аспектом аудиторської практики і одним із основних інструментів, який сприяє підвищенню якості фінансової інформації, що досліджується в процесі аудиту фінансової звітності з метою визначення та попередження кризових ситуацій. Аудитору необхідно оцінити міркування управлінського персоналу та мати власне судження стосовного того, чи можуть викликати ті чи інші події, окремо або в сукупності, значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і чи є доречним застосування припущення про безперервність, як основи для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання в існуючій ситуації.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що аудитор повинен знати, володіти і за необхідності переглядати основні методологічні засади аудиту, володіти певним інструментарієм перевірки, який дозволить йому встановити дотримання концептуальних основ фінансового звітування, зокрема, і стосовно питання застосування принципу безперервності, ідентифікувати вплив негативних факторів на фінансовий стан підприємства, викривлення фінансової звітності, висловлювати адекватну незалежну думку ґрунтуючись на певних оцінках, розрахунках, аналізі в тому числі і прогнозуванні ключових коефіцієнтів фінансового стану і можливого перебігу подій.

Актуальність та важливість питання підтверджується і обов'язковістю дотримання законодавчих вимог (стаття 36 Закону

України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність») щодо інформування (повідомлення) суб'єктом аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, про суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі.

Мета дослідження полягає в узагальненні ключових методичних засад аудиторської оцінки безперервності діяльності; підходів щодо ідентифікації ознак порушення припущення про безперервність діяльності при підготовці фінансової звітності управлінським персоналом підприємства під час проведення аудиту фінансової звітності; визначення алгоритму дій та послідовності аудиторських процедур формування судження аудитора; можливостей застосування методів аналізу фінансового стану підприємства для діагностики показників діяльності і прогнозування ключових коефіцієнтів тощо.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Безперервність діяльності в аудиті та її сутність досліджувалась у працях Адамса Р., М. Б. Хірша, Дж. К. Лоббека, Дж. Робертсона, Г. Р. Дженика та інших західних авторів.

Ці положення отримали подальший розвиток у працях вітчизняних науковців, таких як, зокрема, О. А. Петрик, Н. М. Проскуріна, О. Ю. Редько, В. Я. Савченко, Я.М. Гринчишин, Т.В. Мултанівська, М.С. Горяєва, С.В.Селіщев, А.В. Озеран та інших.

Аналіз робіт, в яких розглядається проблема аудиторської діагностики безперервності діяльності показав, що науковці значну увагу приділяють організаційному, методичному й ресурсному її забезпеченню.

Особливої уваги серед питань аудиту фінансової звітності потребує визначення ключових аспектів аудиту безперервності діяльності підприємств, обґрунтування необхідності використання різних методів та підходів щодо отримання аудиторських доказів, включаючи прогнозування показників фінансової звітності.

Такі важливі аспекти аудиту безперервності діяльності, як застосування фінансового аналізу, планування аудиту, оцінка впливу невизначеності на достовірність даних фінансової

звітності, підходи до процесу модифікації аудиторського висновку на базі реалізації допущення про безперервність діяльності та наявності ознак суттєвої невизначеності залишаються актуальними та потребують уточнень.

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Особливість організації сучасного аудиторського процесу характеризується розвитком інформаційно-комунікативних технологій і можливістю отримання від суб'єкта господарювання, звітність якого аудується, більшого обсягу систематизованої інформації. З іншого боку наявність форс-мажорних обставин (пандемія, військові дії тощо) призводить до деяких обмежень щодо повноти та своєчасності отримання необхідної інформації, що вимагає від аудитора певних дій, зокрема, розширення аудиторських процедур. Саме такі процедури і використання спеціалізованого програмного забезпечення потребують уточнення.

Важливою вимогою якісного аудиту є достатність та зрозумілість документального оформлення. Тобто результати аудиту безперервності діяльності повинні бути зафіксовані у відповідній робочій документації, яка складається на всіх стадіях аудиту безперервності. Зміст та перелік такої документації підлягає постійному перегляду та оновленню та залежить від професійного судження аудитора, методологічних наробок аудиторських фірм.

До теперішнього часу дискусійними залишаються питання визначення комплексу аналітичних процедур для аудиторської діагностики безперервності діяльності суб'єкта господарювання відповідно до потреб користувачів фінансової звітності, необхідного обсягу інформаційно-аналітичного забезпечення для виконання таких процедур, а також організації взаємодії аудитора з управлінським персоналом в частині повноти отримання інформації щодо безперервності діяльності

Подальшого дослідження потребує питання на яких стадіях аудиту фінансової звітності необхідно використовувати методи прогнозування основних показників фінансової звітності та які з методів можуть бути найбільш ефективними для досягнення мети.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність розгляду питань аудиту безперервності діяльності підприємств в Україні зумовлена цілою низкою факторів:

- перебудовою системи незалежного аудиту, підвищенням вимог до його якості, а також, як результат, вжиття жорстких заходів регулювання як ринку цінних паперів, так і самого ринку аудиторських послуг;

- обов'язковістю дотримання принципу безперервності при складанні фінансової звітності суб'єктами господарювання і відповідності його обґрунтованого застосування;

- обов'язковістю дотримання вимог МСА щодо оцінки безперервності діяльності підприємства під час аудиту;

- дотриманням аудиторами норм Закону про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність щодо звітування до органів нагляду про загрози або сумнівів щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі та включення вразі наявності інформації про суттєву невизначеність до звіту аудитора за результатами обов'язкового аудиту;

- незахищеністю діяльності суб'єктів господарювання, що супроводжується банкрутствами та рейдерськими захопленнями;

- наявністю суттєвої невизначеності щодо можливості суб'єктів господарювання безперервно продовжувати діяльність під час воєнного стану і повномасштабного російського військового вторгнення в Україну;

- збільшенням недовіри населення до об'єктивності інформації про діяльність підприємств;

- зростання попиту на достовірну інформацію про подальші перспективи функціонування та розвитку підприємств.

Звернемо також увагу на той факт, що частка аудиторських звітів складених у 1 півріччі 2023 року, в яких визначена наявність суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності, збільшилася на 4,5 % та становила 79,7 % порівняно із 2022 роком. В аудиторських звітах за цей період відсутність суттєвої невизначеності спостерігається лише у 23 %, а наявність суттєвої невизначеності у здатності підприємств суспільного інтересу (ПСІ) продовжувати свою діяльність на безперервній основі зазначається у 77 % аудиторських звітів [21].

Посилаючись на думку науковців зазначимо, що практично важко відокремити методологію від методики науки оскільки між ними існує безпосередній зв'язок. При цьому – методика контролю може розглядатися, як сукупність технічних прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних та виявлення відхилень [17].

Таким чином, при здійсненні контрольного процесу (аудиторської перевірки) нам необхідно визначити мету, завдання, джерела контролю (нормативні та документальні), його етапи (напрями перевірки), заходи (прийоми, методи, дії), порядок документування контрольних процедур і оформлення результатів.

В якості ключових нормативних джерел незалежного аудиту необхідно виділити: Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні; Закон про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА); Міжнародний Кодекс етики професійних бухгалтерів включаючи міжнародні стандарти незалежності; міжнародні (МСФЗ) та національні стандарти обліку (НП(С)БО); рекомендації регуляторів стосовно питань, які досліджуються тощо.

МСА регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, визначають основні принципи та важливі процедури, які мають застосовуватись аудитором в усіх випадках, які передбачає стандарт. Також стандарти вимагають від аудитора обов'язковості використання професійного судження та професійного скептицизму. Кожен стандарт (МСА) присвячений окремим питанням аудиту, має сферу застосування, визначає мету та відповідальність аудитора, надає чіткі рекомендації щодо послідовності дій при дослідженні означених питань. Дотримання рекомендацій стандартів є запорукою якісного виконання завдання.

Аудит безперервності діяльності підприємства має певні особливості та ключові аспекти, які зазначені перш за все МСА 570 «Безперервність діяльності». Стандарт розглядає питання:

відповідальності аудитора під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності та впливу на звіт аудитора; припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку; відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; процедури оцінки ризику та відповідні дії; оцінювання оцінки управлінського персоналу; додаткові аудиторські процедури; висновки аудитора; вплив на звіт аудитора; повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями; значної затримки у затвердженні фінансової звітності; наводить приклади подій або умов, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; приклади звітів аудитора, що стосуються безперервності діяльності [1].

Тобто при проведенні аудиту дотримання припущення безперервності діяльності дії аудиторів, методи, способи та технології (підходи) обробки необхідної інформації застосовуються в певній послідовності, яка обумовлена необхідністю дотримання вимог МСА 570 «Безперервність діяльності» [1].

Безумовно під час аудиту аудитори спираються не тільки на ключовий стандарт (МСА 570), а враховують і інші МСА, наприклад, МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища», МСА 260 «Повідомлення інформації тим кого наділено найвищими повноваженнями», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 520 «Аналітичні процедури», МСА 540 «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації», МСА 560 «Події після звітного періоду» в частині тих питань, які важливі під час аудиту безперервності.

Стандарти містять вимоги та настанови щодо аудиторських процедур, їх вибору, відповідності меті та цілям аудиту, впливу на отримання доказів, а доказів на формування висновків та звіт аудитора. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту безперервності характеризується різноманіттям та обсягом

інформації, яка підлягає оцінці. До складу такої інформації відносяться не тільки різні документальні джерела (первинні документи, облікові реєстри, звітність, розпорядча документація, облікова політика тощо); розрахунки; результати внутрішніх комунікацій з управлінським персоналом, менеджментом, керівництвом (інформація стосовно стану справ, планів, прогнозів тощо), а і зовнішня інформація щодо подій, рішень регуляторів, які можуть мати вплив на подальший розвиток подій і наміри суб'єкта господарювання, зовнішні підтвердження, отримані на запити аудиторів;.

Основні проблеми, з якими стикається аудитор при формуванні професійного судження стосовно безперервності це вирішенні питання щодо отримання та аналізу такої інформації, яка б була доречною, достовірною, релевантною, достатньою і відповідала вимогам регламентуючих документів. Тобто проблематика даного напрямку щодо його інформаційно-аналітичного забезпечення в цілому співпадає з загальними проблемами забезпечення якісного аудиторського процесу і умовно включає: загальну проблематику, притаманну інформаційно-аналітичному забезпеченню аудиторського процесу в цілому; і специфічну, обумовлену власне особливостями здійснення аудиторської діагностики безперервності діяльності.

Метою аудиту безперервності діяльності суб'єктів господарювання є забезпечення достовірності фінансової звітності шляхом отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо оцінки доцільності застосування принципу безперервності діяльності та наявності підстав вважати що підприємство має можливості продовжувати діяльність на безперервній основі.

МСА наголошують, що в ході аудиту безперервності діяльності аудитор повинен досягти цілей:

- отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом підприємства припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності;

– ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, зробити висновок, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати свою діяльність;

– визначити наслідки для аудиторського звіту [1, с. 517].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) визначають безперервність діяльності як припущення. Даний принцип складання звітності ухвалений в усьому світі і передбачений у МСФЗ, US-GAAP та національних стандартах різних країн. У вітчизняному обліку, безперервність діяльності підприємства як принцип, закріплено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [18] та у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [20].

У концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, яка є основою всіх міжнародних стандартів, зазначено, що фінансова звітність складається на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в найближчому майбутньому [4]. Тобто, припускається, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або згортати свою діяльність в найближчому майбутньому. Під найближчим майбутнім МСФЗ розуміють період у дванадцять місяців з дати балансу (найближчий фінансовий рік). Втім, якщо підприємство не розкриває цю інформацію в примітках до фінансової звітності, то встановити такі наміри звичайним користувачам фінансової звітності проблематично. Якщо ж керівництво компанії все ж таки передбачає можливість припинити якийсь вид діяльності, то даний намір необхідно обов'язково розкрити у примітках до звітності поточного року.

В національних нормативах обліку трактування принципу безперервності та його застосування є значно звуженими ніж в міжнародних, оскільки, не передбачає повноти розкриття інформації про суттєві невизначеності у фінансовій звітності.

Науковці зазначають щодо припущення про безперервність діяльності впливає на організацію і методологію бухгалтерського обліку та інформативність бухгалтерської звітності, а також його

застосування сприяє реалізації інших принципів бухгалтерського обліку. Застосування принципу безперервності діяльності обумовлює відображення в обліку доходів і витрат за методом нарахування; розподіл активів і зобов'язань на короткострокові і довгострокові; використання принципу фактичної собівартості, необхідність створення резервів (принцип обачності); розподіл діяльності підприємства та звітування на певні періоди часу (принцип періодичності) [15].

При розгляді питання щодо розкриття інформації з застосуванням принципу безперервності у фінансовій звітності також за певних обставин можливо використання таких міжнародних стандартів, як: МСФЗ 5 «Довгострокові активи призначені для продажу, та припинена діяльність»; МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»; МСФЗ 10 «Події після закінчення звітного періоду».

Нормативне закріплення і визнання припущення безперервності діяльності, як фундаментального принципу складання фінансової звітності, що є одним із важливих об'єктів аудиту, знайшло своє відображення у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА 570 «Безперервність діяльності» [1].

Аналіз понятійно-термінологічного апарату показує, що у бухгалтерському обліку та аудиті підходи «принцип» та «припущення» безперервності діяльності не суперечать один одному, а доповнюють один одного. У бухгалтерському обліку відносно безперервності діяльності слід більше зосереджуватись як на принципі, тобто обов'язковому для виконання, що не припускає варіативності і зазначає єдиний можливий спосіб відображення фактів господарської діяльності підприємства. А припущення більш підходить для розгляду з позиції аудиту як попереднє судження, гіпотеза, що не підтверджене достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

Достовірність інформації у фінансовій звітності є обов'язковою умовою її оприлюднення. Не останню роль в цьому відіграє інформація про дотримання припущення безперервності діяльності підприємства як об'єкта діагностування аудиторами,

що здійснюється для забезпечення відповідного якісного рівня аудиту фінансової звітності з погляду на потреби її користувачів.

Вивчаючи питання дотримання принципу безперервності необхідно звертати увагу на коментарі та рекомендації регуляторів та законодавців. Так слід згадати, що під час пандемії COVID-19 Рада МСФЗ надала освітній матеріал «Безперервність діяльності – фокус на розкритті» в якому було наведено можливі сценарії застосування принципу безперервності у випадках погіршення ситуацій у компаніях. У даній публікації визначено лише три сценарії при яких застосування принципу є виправданим [19].

Таблиця 1

Сценарії застосування принципу безперервності

Сценарій	Сутність	Застосування принципу
01	02	03
Сценарій 1	Компанія прибуткова, відсутні проблеми з ліквідністю, немає сумнівів щодо можливості продовжувати діяльність на безперервній основі	Застосування принципу є виправданим та вказується основою складання звітності
Сценарій 2 проміжний	Є сумніви що компанія може продовжувати діяльність у наступному році. Але розроблено план дій виходу з кризи, залучено фінансування і не виникає сумнівів щодо продовження діяльності	Застосування принципу є виправданим
Сценарій 3	Компанія збиткова, знаходиться на межі закриття, за очікуваннями джерела фінансування вичерпаються протягом року. Існують ризики, що не вдасться залучити фінансування або знайти новий ринок збуту	Принцип все ще може бути застосований, але у звітності необхідно розкрити інформацію про невизначеність

Джерело: узагальнено авторами за матеріалами [19; 23]

Оцінка аудитором доречності застосування припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності повинна враховувати події та умови після закінчення звітного періоду та до дати затвердження фінансової звітності до випуску.

В процесі проведення аудиту припущення про безперервність діяльності підприємства обов'язково необхідно визначитись чи дотримується концепція безперервності, її відповідність обліковій політиці суб'єкта господарювання і як саме управлінський персонал оцінює безперервність діяльності. Відповідно до МСА 570 (переглянутого) аудитор повинен визначити, чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття інформації. При цьому стандарт відзначає дві ситуації коли: виявлено події або умови та існує суттєва невизначеність та виявлено події або умови, але не існує суттєвої невизначеності. Оцінка припущення про безперервність діяльності підприємства враховується постійно на всіх стадіях аудиторського контролю, починаючи з прийняття завдання і завершуючи оцінкою подій після звітної дати та завершення аудиту. МСА наполягають на постійній уважності аудиторів до питання отримання аудиторських доказів щодо подій або умов безперервності протягом усього аудиту.

В процесі аудиторського контролю (перевірки) аудитор має оцінити сукупність подій або умов (рис. 1), що можуть мати вплив на діяльність суб'єкта господарювання і поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності. Виникнення, існування таких подій або умов в свою чергу має вплив на характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур (МСА 330). МСА 315 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор переглядав оцінку аудиторського ризику та за необхідності змінював подальші заплановані аудиторські процедури, а якщо події або умови, виявлені після виконаних аудитором процедур оцінок ризику, то тоді необхідно додатково переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення.

Для розуміння обґрунтованості застосування принципу безперервності діяльності вагоме значення має ознайомлення з намірами управлінського персоналу та власників стосовно

подальшого функціонування підприємства, заходами які здійснюються для їх реалізації. Якщо управлінський персонал надає аудитору відомості про плани поліпшення ситуації або припущення отримання фінансової допомоги третіх сторін чи надання гарантій, аудитор повинен додатково отримати письмові підтвердження відповідних сторін.

Діяльність суб'єкта господарювання не може вважатись безперервною, якщо его керівництво, власники або мають наміри ліквідувати підприємство, або припинити діяльність, або відсутні реальні альтернативи таким рішенням.



Рис. 1. Оцінка дотримання принципу безперервності
Джерело: узагальнено авторами за матеріалами [1; 19; 22]

Окремої уваги заслуговує питання щодо проведення опитування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про наміри щодо безперервності діяльності. Однак, необхідно враховувати, що будь-яке судження щодо майбутнього ґрунтується на інформації, доступній тоді, коли таке судження висловлюється. Наміри, управлінського персоналу, як і подальша діяльність підприємства можуть бути різними. Даже при

наявності позитивних показників фінансового стану подальша діяльність підприємства може залишатись невизначеною із-за впливу внутрішніх або зовнішніх факторів. А при наявності негативних фінансових показників підприємство, яке має оптимістичні наміри та високу вмотивованості персоналу може продовжувати свою діяльність.



Рис. 2. Оцінка управлінським персоналом здатності продовжувати діяльність на безперервній основі
Джерело: узагальнено авторами за матеріалами [1; 19; 22]

Подальші події можуть призвести до результатів, які суперечать попереднім судженням, які відповідали ситуації на час їх висловлення.

З метою перевірки виконання управлінським персоналом роботи щодо попередньої оцінки здатності підприємства безперервно продовжувати свою діяльність, аудитором

складається та надається запит до управлінського персоналу щодо безперервності діяльності. На судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників. Саме з цієї причини концептуальна основа фінансової звітності вимагає чіткої оцінки управлінського персоналу, і визначає період (в межах не менше 12 місяців від звітної дати), за який управлінському персоналу потрібно врахувати всю доступну для такого судження інформацію.

Зазначимо, що в практиці можливо існування декількох ключових аудиторських завдань під час яких вирішуються та досліджуються питання безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Основним є аудит фінансової звітності та ініціативні завдання, які метою дослідження визначають саме питання можливі функціонування суб'єкта господарювання в подальшому. Регулярні аудити допомагають бути готовими до потенційних загроз, таких як природні катастрофи чи кібератаки, та мінімізувати можливі збитки.

В ході їх виконання для формування незалежної думки аудитор повинен отримати достатні аудиторські докази і щодо питання припущення безперервності діяльності. Під час здійснення аудиту дотримання припущення безперервності діяльності підприємства аудиторами можуть застосовуватися різні методи, способи та технології обробки інформації, що забезпечить виконання вимог МСА 570 «Безперервність діяльності».

Аудиторські компанії на своїх сайтах надають пропозиції щодо проведення комплексного аудиту безперервності діяльності суб'єктів господарювання зазначаючи, що при його проведенні можливий розгляд наступних чотирьох базових складових такого дослідження: аналіз ефективності за допомогою показників економічної, соціальної та екологічної продуктивності; аналіз нефінансових показників з використанням системи збалансованих показників для вивчення їх впливу на господарську діяльність; оцінка впливу невизначеності на достовірність фінансової звітності, аналіз потенціалу безперервності та ринкових можливостей; оцінка фінансового

стану, включаючи індикатори активів, ліквідності, фінансової стабільності, бізнес-активності та прибутковості.

Аудитор за допомогою проведення аудиторських процедур повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів з метою висловлення коректної думки щодо безперервної діяльності підприємства. При цьому найбільш доцільними вважаються запити, опитування, спостереження. Аудиторські процедури безперервності діяльності необхідно організовувати в чіткій послідовності дій з отриманням результатів у вигляді аудиторських доказів.

Наведемо певний перелік процедур, які необхідно виконувати під час аудиту безперервності. Як вже зазначалось послідовність їх виконання може бути зорієнтована на стадії (етапи) аудиту фінансової звітності. Під час попереднього етапу, аудитор проводить процедури прийняття клієнта, ознайомлення з його бізнесом, проводить попередній аналіз фінансової звітності, визначає його фінансовий стан, відповідність показників діяльності загальногалузевим, проводить опитування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про наміри щодо безперервності діяльності, проводить тестування системи внутрішнього контролю тощо.

В свою чергу, МСА 570, виокремлює чинники, що є важливими при висловленні судження щодо безперервності діяльності і які повинні бути враховані аудитором. До них відносяться: ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, значно збільшується, чим більш віддаленими в майбутньому є така подія, умова чи результат.

Задля винесення рішення про безперервність діяльності необхідно вивчення всієї доступної інформації і намірів управлінського персоналу, проаналізувати показники рентабельності, платоспроможності, джерела фінансування, графіки погашення зобов'язань та іншу інформацію щодо діяльності підприємства.

Перелік факторів, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності надано в МСА 570 й він поділяється фінансові, операційні та інші. Тобто основні події, які можуть поставити під

сумнів безперервність діяльності підприємства, включають різноманітні фактори, які повинні бути враховані та проаналізовані. Ці фактори можуть окремо або в сукупності викликати серйозні сумніви щодо здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі (рис. 3).

За сьогоднішніх умов найбільшу увагу та занепокоєння бізнесу в Україні викликає російсько-українська війна. Під час війни існує безліч подій, які можуть призвести до негативних наслідків та невизначеності щодо безперервності діяльності. Основні з них включають: фізичне знищення або пошкодження майна; руйнування виробничих потужностей, складів, офісів, що негативно впливає на виробничу діяльність; знищення або пошкодження сировини, запасів, товарів, що ускладнює виконання замовлень; збоїв у постачаннях; припинення діяльності контрагентів або порушення логістичних маршрутів; пошкодження транспортних шляхів; втрати можливості своєчасного погашення боргів через зниження доходів або збільшення витрат; ускладнення отримання кредитів або інвестицій через нестабільність на ринку; введення економічних санкцій може обмежити можливості для ведення бізнесу; нестача кадрів через міграцію та мобілізацію; зростання кіберзагроз під час війни може призвести до втрати даних або зупинки операцій; вилучення активів державою для суспільних потреб без належної компенсації тощо.

Війна створює невизначеність щодо майбутньої діяльності підприємств, що ускладнює складання фінансової звітності. Керівництво повинно оцінити ризики та можливі наслідки для безперервності діяльності, що може вимагати додаткових розкриттів у фінансовій звітності. Військова агресія суттєво підвищує ризики для фінансової ліквідності суб'єктів господарювання через численні фактори негативного впливу, фінансові труднощі і постійну невизначеність в зв'язку з непередбачуваністю перебігу подій. Керівництву компаній важливо постійно оцінювати ці ризики та адаптувати свої стратегії для забезпечення стабільності в умовах невизначеності. А аудиторам також враховувати їх можливий вплив на аудиторські висновки та оцінки.

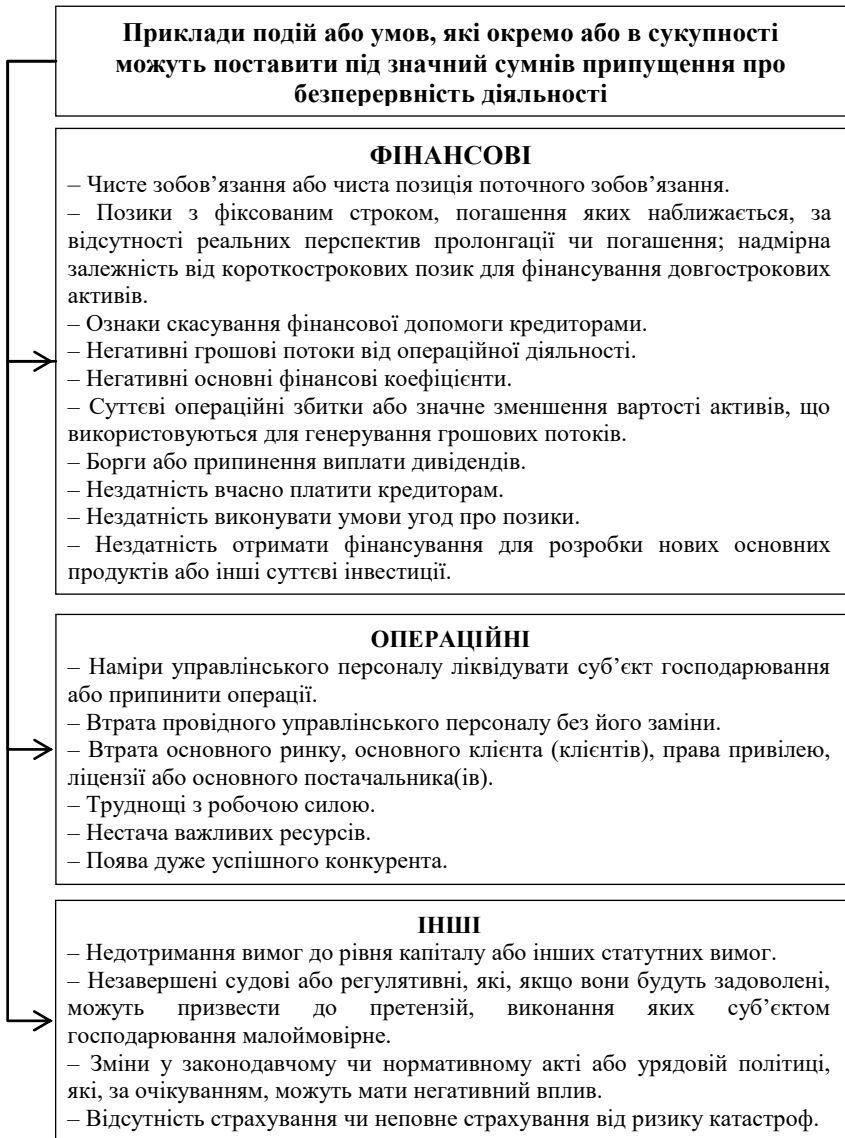


Рис. 3. Приклади подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності

Джерело: складено авторами на підставі [1]

Вплив військової агресії РФ проти України на безперервність діяльності, це вплив зовнішніх факторів: політичних, економічних, соціальних, екологічних, галузевих, кон'юнктури ринку, діяльність контрагентів, діяльність банківської системи.

Згідно з інформаційним листом Ради аудиторської палати України, схваленим рішенням Ради АПУ від 06.05.2022 року (протокол № 86) [23] під час аудиту фінансової звітності, аудитор повинен розглядати безперервність діяльності підприємства, враховуючи наслідки подій, спричинених військовою агресією. Також у цьому листі розглянуті питання, щодо відносних обов'язків управлінського персоналу підприємства та аудитора.

У листі наведено приклад інформації, що має бути розкрита у фінансовій звітності у зв'язку з військовою агресією Росії проти України.

Також у цьому листі розглянуті питання, щодо відносних обов'язків управлінського персоналу підприємства та аудитора.

Тобто, під час перевірки аудитор повинен скласти додаткові листи-запити щодо роз'яснення ситуації яка склалась на підприємстві та можливих наслідків подій, спричинених військовою агресією. Виконання цієї аудиторської процедури потребує здійснення аналізу допоміжних відповідей управлінського персоналу, які будуть надані в відповідях на запити стосовно припущення щодо безперервності діяльності підприємства, проведення додаткового аналізу основних показників діяльності підприємства, коригування робочих документів аудитора та використання додаткових аналітичних процедур.

Аудитор повинен провести аналіз кожного пункту відповіді, зіставляє їх з результатами, отриманими під час перевірки з метою виявлення подій чи загроз висловлення припущення щодо безперервної діяльності підприємства.

Саме при прийнятті клієнта та плануванні аудиторської перевірки вже необхідно врахувати необхідність виконання аудиторських процедур для виявлення присутності в діяльності суб'єкта господарювання факторів, які викликають сумніви щодо його можливостей продовжувати діяльність на

безперервній основі. Для розуміння політики компанії щодо безперервності необхідно визначити, які стратегії та стандарти вона застосовує, зрозуміти цілі планів щодо безперервності бізнесу. Плани повинні відповідати потребам бізнесу, мати чіткі цілі, стратегії відновлення та вичерпний перелік ролей і обов'язків щодо їх виконання. А також враховувати необхідним законодавчі вимоги і галузеві норми.

В процесі планування перевірки припущення безперервності діяльності аудитор, як правило працює з анкетною «Оцінка факторів, які впливають на судження щодо допущення безперервності діяльності» або з аналогічними документами в яких здійснюється критична оцінка складових безперервності діяльності підприємства згрупованих за ключовими зовнішніми та внутрішніми факторами впливу.

Аудитору слід переглянути оцінки ризиків, які визначають потенційні загрози та вразливі місця, щоб переконатися, що всі ризики враховано та що управлінський персонал має стратегії для пом'якшення цих ризиків.



Рис 4. Фактори оцінки аудиторського ризику

Джерело: складено авторами на підставі [1; 23]

На даному етапі можливо застосовувати такі процедури, як запити управлінському персоналу, аналіз фінансового стану, оцінка розміру чистих активів, тестування, анкетування, аналіз самостійної оцінки управлінським персоналом дотримання безперервності діяльності тощо.

На виконання вимог Міжнародного стандарту аудиту 315 (переглянутого) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» процедури оцінки ризиків повинні включати: запити (про події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, третім сторонам на підтвердження умов фінансування, щодо планів майбутніх дій, зовнішні підтвердження про надані (отримані) гарантії, щодо існування судових позовів або претензій, оцінки їх результатів), аналітичні процедури, спостереження; перевірки записів та документів (фінансової звітності, контрактів по позикам, бізнес-планів, протоколів засідань, контрактів, угод про наміри, листувань щодо реструктуризації боргів, договорів з постачальниками та покупцями, тощо).

У випадку коли аудитор виявляє події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі йому необхідно обрати та здійснити додаткові аудиторські процедури, які мають включати наступні дії: якщо управлінський персонал не виконав оцінку безперервності звернутись до нього з проханням про проведення такої оцінки; надати запити управлінському персоналу щодо його планів; проаналізувати та оцінити надійність прогнозів, визначити належність припущень в ньому; отримати письмові запевнення щодо здійсненності планів тощо.

У разі існування суттєвої невизначеності МСА 570 рекомендує звернути увагу на розкриття інформації про таке: як оцінює управлінський персонал значущість подій або умов, що стосуються здатності суб'єкта господарювання виконувати свої зобов'язання, або які значні судження, зроблені управлінським персоналом, як складова його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [1].

Під час проведення етапу перевірки по суті повинно здійснюватися формування основної інформаційної бази збору аудиторських доказів, їх оцінки (аналізу) щодо дотримання підприємством припущення щодо безперервності діяльності.



Рис. 5. Послідовність аудиторської оцінки
Джерело: складено авторами на підставі [1; 22; 23]

Джерелами збору аудиторських доказів є документація, яка стосується розпорядчої інформації суб'єкта господарювання (протоколи засідань та рішення засновників, ради директорів, правлінь та зборів акціонерів і так далі; накази; розпорядження); управлінських звітів щодо питань ефективності управлінської політики, результатів виконання показників бюджетів, аналізу істотних розбіжностей, виконання договірних умов, кредитної політики; доповідні записки та інші матеріали, щодо ідентифікації можливих ризиків; бізнес-плани, стратегії розвитку; дані обліку та звітності; політики та процедури підприємства тощо.

Аудитор повинен підтримувати відкритий діалог із керівництвом підприємства. Такий діалог дозволяє отримати інформацію про різні аспекти бізнесу, які можуть вплинути на безперервність діяльності.

Аудитору потрібно перевірити, чи виконує підприємство свої зобов'язання перед кредиторами, постачальниками та іншими сторонами. Це може включати в себе перегляд платежів і зобов'язань на предмет їх виконання.

Аудитори отримують письмові запевнення від управлінського персоналу про їхню відповідальність за складання фінансової звітності та підтвердження інформації, що стосується безперервності діяльності.

Результатом виконання сукупності зазначених аудиторських процедур є виокремлення і систематизація умов, які викликають сумніви у можливості подальшого функціонування підприємства. При наявності таких сумнівів аудитори повинні розглядати питання можливих модифікацій звіту аудитора і звертати увагу регуляторів і зацікавлених сторін на дані проблеми.

Заклучний етап аудиту направлений на узагальнення зібраної інформації, формування незалежної аудиторської думки на основі отриманих достатніх та прийнятних аудиторських доказів та надання зацікавленим сторонам звіту незалежного аудитора або аудиторського висновку. Всі проведені процедури та отримані докази повинні бути належним чином задокументовані.

Відповідальність за рішення про вплив питань, що стосуються безперервності діяльності, на аудиторській звіт та обрання виду аудиторського звіту покладається на ключового партнера з аудиту, який підписує звіт на основі оцінки отриманих і задокументованих доказів.

Користувачі звітності очікують від аудиту безперервності отримання обґрунтованої впевненості, що підприємство продовжуватиме ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому, не має наміру ліквідуватися, не має ознак банкрутства, збереже платоспроможність і його фінансовий стан дозволяє вчасно виконувати фінансові зобов'язання.

Комітет з контролю якості аудиторських послуг АПУ опублікував на своєму сайті інформаційно-методичний матеріал з питання формування думки аудитора щодо дотримання безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Дана публікація має цілу низку практичних порад суб'єктам аудиторської діяльності щодо виконання аудиторських процедур з метою отримання прийнятних аудиторських доказів для отримання розуміння та висловлення думки стосовно існування суттєвої невизначеності щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

МСА 570 «Безперервність діяльності» у відповідному параграфі «Вплив на звіт аудитора» відзначає декілька ситуацій такого впливу, які повинні бути розглянуті аудитором: використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним; використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, але існує суттєва невизначеність; інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності; інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності [1].

Замовники аудиту та користувачі фінансової звітності мають розуміти, що немодифікований аудиторський висновок, в аспекті дотримання керівництвом суб'єкта господарювання припущення про безперервність діяльності при підготовці звітності не є гарантією безперервності діяльності такого суб'єкта.

Таблиця 2

Вплив на звіт аудитора висновків щодо безперервності діяльності

№ з/п	Висновок аудитора	Вплив на звіт аудитора
01	02	03
1	Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним	1.1.Аудитор висловлює негативну думку незалежно від розкриття такої інформації у фінансовій звітності 1.2.Аудитор може провести аудит за умови складання фінансової звітності за іншим принципом, якщо він доречний (наприклад, на основі ліквідації). Думка залежить від належного розкриття інформацію про принцип бухгалтерського обліку, на основі якого складається фінансова звітність
2	Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, але існує суттєва невизначеність	Використання аудитором окремого розділу звіту, який містить посилання на той факт, що існує суттєва невизначеність
3	Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності	Додаток до МСА 700 (переглянутий) містить приклад формулювання, яке повинно бути включено до звіту аудитора
4	Інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності	4.1. Аудитор може висловити думку із застереженням або негативну думку в залежності від оцінки отриманих доказів та доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності 4.2. У ситуаціях, пов'язаних із численними невизначеностями, які є значними, за надзвичайно рідкісних обставин висловити відмову від думки

Джерело: складено авторами на підставі [1]

За допомогою проведення аудиторських процедур, аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів з метою висловлення коректної думки щодо безперервної діяльності підприємства. При цьому найбільш доцільними вважаються запити, опитування, спостереження.

Аудиторський звіт є завершальним етапом і метою усього процесу аудиту, який виконує аудитор. Аудиторська думка визначається декількома факторами, включаючи рівень суттєвості помилок у фінансовій звітності, відповідністю стандартам обліку та вимогам МСА і незалежності.

Аудитори повинні слідкувати за подіями після звітного періоду, які можуть вплинути на оцінку безперервності діяльності, і при необхідності коригувати висновки у звіті.

Під час здійснення аудиту дотримання припущення безперервності діяльності підприємства аудиторами можуть застосовуватися різні методи, способи та технології обробки інформації, що забезпечить виконання вимог МСА 570 «Безперервність діяльності».

Повідомлення аудиторів управлінському персоналу щодо безперервності діяльності підприємства є важливою частиною аудиторського процесу, що включає оцінку можливості підприємства продовжувати свою діяльність протягом найближчого періоду (12 місяців).

Аудитори повідомляють управлінський персонал про результати оцінки та виявлені ризики. Це може здійснюватися через офіційні листи або зустрічі, де обговорюються рекомендації щодо покращення ситуації.

Належна комунікація між аудиторами і управлінським персоналом є критично важливою для підтримання прозорості та достовірності фінансової звітності підприємства.

На нашу думку слід більше уваги приділяти питанням застосування різних методів аналізу під час проведення аудиту за допомогою яких аудитором може бути висловлена незалежна думка.

Аналітичні процедури є важливим інструментом для проведення аудиту. Вони дозволяють аудиторам виявити не тільки відхилення або аномалії але і невідповідності, незвичайні

операції або події, а також суми, співвідношення та тенденції, що вказують на питання, які можуть мати наслідки для аудиту.

Основні етапи аналітичних процедур включають:

1. Збір та аналіз даних – аудитори збирають фінансову інформацію, таку як баланси, звіти про доходи, звіти про рух грошових коштів, примітки до річної фінансової звітності та інші важливі документи.

2. Порівняльний аналіз – проводиться порівняння фактичних показників з попередніми періодами, бюджетом, галузевими стандартами або прогнозами.

3. Визначення ризиків – на основі отриманих аналітичних даних аудитори виявляють області з високим ризиком, які потребують додаткового дослідження.

4. Перевірка обґрунтувань – аудитори здійснюють перегляд пояснень відсутності відповідності або аномалій, надсилаючи запити управлінському персоналу підприємств чи запити щодо додаткової інформації (даних).

5. Документування результатів – всі знайдені дані, разом з висновками та рекомендаціями, документуються для формування аудиторського звіту.

Використання таких етапів аналітичних процедур допомагає виявити загрози безперервності діяльності суб'єкта господарювання, підвищити рівень довіри до його фінансових звітів і забезпечує ефективність прийнятих рішень.

Аналітичні процедури можуть бути використані на кожному етапі аудиторської перевірки.

Аудиторські процедури безперервності діяльності мають бути організовані в чіткій послідовності дій з отриманням результатів у вигляді аудиторських доказів. Одним із елементів, який допомагає отримати ці докази є застосування аналітичних процедур (табл. 3).

В таблиці 3 наданий перелік аналітичних процедур за етапами аудиту фінансової звітності, яких необхідно дотримуватись під час аудиту безперервності. Як видно з таблиці, аудит фінансової звітності в частині безперервності діяльності починається на підготовчому етапі.

Таблиця 3

Перелік аналітичних процедур за етапами аудиту фінансової звітності, яких необхідно дотримуватись під час аудиту безперервності

№ з/п	Етапи аудиту	Стадії аудиту	Аналітичні аудиторські процедури	Форми контролю
01	02	03	04	05
1	Підготовчий етап	Ознайомлення з бізнесом клієнта (в частині безперервності діяльності).	1. Попередній горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати; 2. Розрахунок і аналіз розміру чистих активів; 3. Попередній розрахунок і аналіз показників фінансового стану; 4. Внутрішньогалузевий аналіз; 5. Аналіз конкурентоспроможності.	Внутрішній контроль якості (моніторинг)
2	Етап планування аудиту	Визначення загальної стратегії і розробка плану (в частині безперервності діяльності).	Аналіз відхилень показників діяльності підприємства.	Внутрішній контроль якості (моніторинг)
3	Основний етап (перевірка по суті)	1. Процедури з оцінки ризиків безперервності діяльності	Аналіз умов або подій, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності: 1. Аналіз динаміки обсягу продажу; 2. Аналіз можливості зниження витрат (аналіз упущеної вигоди); 3. Детальний горизонтальний та вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати;	Внутрішній контроль якості (моніторинг)

Продовження табл. 3

01	02	03	04	05
3	Основний етап (перевірка по суті)	1. Процедури з оцінки ризиків безперервності діяльності	4. Аналіз динаміки чистого оборотного капіталу; 5. Аналіз можливості реалізації активів; 6. Аналіз можливості одержання кредитів тощо.	Внутрішній контроль якості (моніторинг)
		2. Оцінка дотримання припущення безперервності діяльності.	1. Застосування багатфакторних моделей для аналізу дотримання припущення безперервності діяльності (моделі: Альтмана, Бівера, Колишкіна, Ліса, Матвійчука, Тафлера, Терещенка, Г. Кадикова тощо). 2. Використання методів прогнозування діяльності підприємства.	
4.	Заключний етап	Формування звіту незалежного аудитора (аудиторський висновок).	1. Остаточний аналіз показників фінансового стану та ділової активності підприємства; 2. Вплив висновків щодо аналітичних процедур на висновки аудитора	Внутрішній контроль якості (моніторинг)

Джерело: складено авторами на підставі [1; 16; 24]

Під час цього етапу, аудитор знайомиться із клієнтом та його бізнесом, проводить попередній аналіз балансу та звіту про фінансові результати, визначає його фінансову стійкість, платоспроможність, ділову активність, досліджує стан галузі до якої відноситься клієнт, визначає рейтинг підприємства його конкурентоспроможність.

На наступному етапі, етапі планування аудиту, аудитором проводиться аналіз відхилень основних показників діяльності підприємства та розробляється програма аудиту безперервності діяльності. В якій визначаються аудиторські процедури, які будуть використовуватися в ході основного етапу аудиту (перевірки по суті) та дадуть змогу отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.

Під час основного етапу аудиту (перевірки по суті) проводиться аналіз та надається оцінка ризиків безперервності діяльності. Оцінка (аналіз) можуть бути виконані за допомогою експрес-діагностики та/або фундаментальної діагностики.

Під час аналізу необхідно звернути увагу і на аналіз взаємовідносин з пов'язаними сторонами. Важливість аналізу операцій з пов'язаними сторонами витікає з ситуацій коли такі операції складають істотну частку в бізнесі компанії. За певних обставин може існувати ситуація коли при зміні діяльності групи, окрема її компанія не здатна до самостійної здійснювати господарську діяльність. Відповідно аналітичні розрахунки можуть свідчити про те, що показники бізнес-активності компанії, наприклад, можуть бути перекручені за рахунок трансфертних цін, або інших інструментів розподілу прибутку між пов'язаними сторонами. До прикладів, які можуть привернути увагу аудиторів можливо віднести і ситуації, коли підприємство, яке належить до складу групи може мати в активах суттєву частку позик, виданих пов'язаним сторонам, але рух щодо погашення таких позик не відбувається. В такому випадку, необхідно отримати аудиторські докази, щодо підтвердження задовільного фінансового становища учасників групи щодо можливостей повернення позик. При проведенні аудиту слід розглядати фінансові результати взаємодії учасників (підприємств) в середині групи.

Але, існують події або умови (фактори), які в сукупності можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності. У нормативних документах з бухгалтерського обліку такий конкретний перелік не надається. А в МСА 570 «Безперервність» такий перелік факторів надано й він поділяється на фінансові, операційні та інші [1]. Такий розподіл факторів можна віднести до внутрішніх. Але на практиці, є зовнішні фактори, що впливають на припущення про безперервність діяльності й тому їх слід розподіляти на зовнішні та внутрішні. Приклад розподілу факторів на зовнішні та внутрішні наведено на рис. 6.

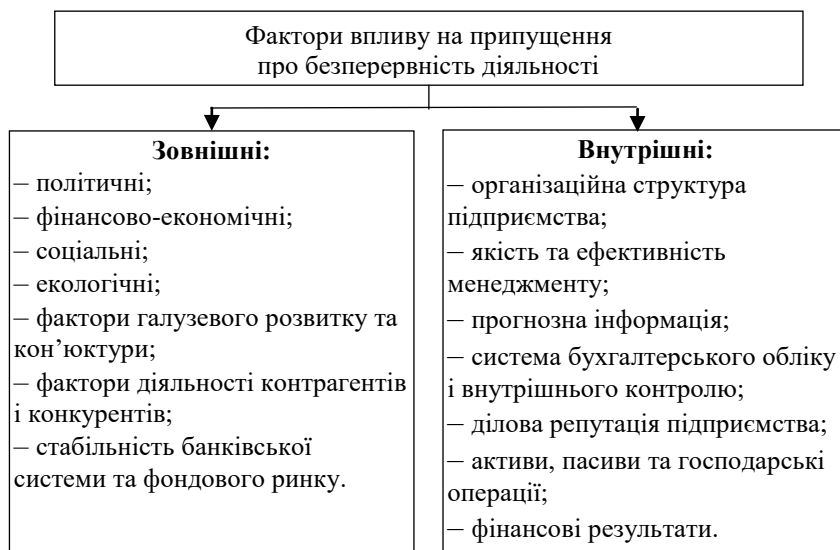


Рис. 6. Фактори впливу на припущення про безперервність діяльності підприємства

Джерело: складено авторами на підставі [1; 16; 23]

Такий розподіл факторів дає змогу, як аудиторам так і управлінському персоналу провести більш детальнішу оцінку безперервності діяльності. І він є доречним, так як згідно з інформаційним листом Ради аудиторської палати України,

схваленим рішенням Ради АПУ від 06.05.2022 року (протокол № 86) [23] під час аудиту фінансової звітності, аудитор повинен розглядати безперервність діяльності підприємства, враховуючи наслідки подій, спричинених військовою агресією.

Тобто, така ситуація дуже чітко характеризує розмежування між зовнішніми та внутрішніми факторами впливу та показує їх зворотній зв'язок і вимагає від аудиторів розгляду необхідності коригування аналітичних процедур.

Під впливом зовнішніх факторів відбуваються зміни у впливі внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства. А саме зміни: організаційної структури підприємства, організації ефективного менеджменту, системи обліку та контролю, витрат підприємства, а це у свою чергу має значний вплив на фінансові результати, фінансовий стан підприємства та його ділову репутацію

На заключному етапі аудиту підсумовуються і загальні результати аналітичних процедур, виявлені тенденції, їх відповідність загальним очікуванням тощо. Тобто аналітичні процедури даного етапу є ключовими в загальному переліку аудиторських доказів, результуючими та мають суттєвий вплив на аудиторські висновки та подальші рішення щодо формування аудиторського звіту.

Як бачимо, на всіх етапах аудиту присутні аналітичні процедури щодо аналізу показників фінансового стану підприємства. Результати цього аналізу є необхідною інформаційною базою для визначення проблем (ризиків) та допомагають аудиторам під час висловлення незалежної думки та при прийнятті рішень щодо покращення діяльності підприємства.

Для оцінки безперервності діяльності підприємств різних галузей важливо використовувати ефективні методи фінансового аналізу. Наведемо ті, які можна віднести до основних:

1. Коефіцієнтний аналіз:

1.1. *Аналіз ліквідності* (платоспроможності) – коефіцієнти ліквідності включають коефіцієнт поточної ліквідності, поточної та абсолютної ліквідності. Ці показники допомагають оцінити здатність підприємства вчасно покривати свої короткострокові зобов'язання. Наприклад, коефіцієнт поточної ліквідності

показує, скільки разів підприємство може покрити свої короткострокові борги за рахунок мобілізації активів.

1.2. *Аналіз фінансової стійкості* – до показників, які виступають індикаторами фінансової стійкості та відображають здатність підприємства продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому відносяться:

- коефіцієнт автономії – визначає частку власного капіталу в загальному капіталі підприємства. Він показує, наскільки підприємство залежить від зовнішніх джерел фінансування. Високе значення коефіцієнта автономії свідчить про більшу фінансову залежність;

- чистий обіговий капітал – позитивний чистий обіговий капітал свідчить про здатність підприємства виконувати свої зобов'язання;

- коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами – відображає, наскільки власні оборотні кошти покривають запаси. Високе значення коефіцієнта вказує на меншу залежність від зовнішніх джерел фінансування для покриття запасів;

- коефіцієнт покриття боргових зобов'язань – вимірює здатність підприємства виконувати свої боргові зобов'язання за рахунок прибутків. Високе значення коефіцієнта свідчить про менший ризик неплатоспроможності;

- аналіз динаміки дебіторської та кредиторської заборгованості – зміни у дебіторській та кредиторській заборгованості можуть вказувати на фінансову стабільність підприємства. Зростання дебіторської заборгованості може свідчити про проблеми з отриманням платежів, а збільшення кредиторської заборгованості може вказувати на затримки у виконанні зобов'язань.

1.3. *Аналіз ділової активності підприємства* – це показники (коефіцієнти), які використовують для оцінки здатності підприємства здійснювати операції безперервно протягом певного періоду часу. Коефіцієнти оборотності відіграють важливу роль у визначенні рівня безперервності діяльності підприємства. В розрахунках цих коефіцієнтів приймає участь чистий дохід підприємства від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Зміни у чистому доході мають особливе значення,

наприклад зміни більше ніж на 20%, можуть вказувати на нестабільність бізнесу. Таке зниження може свідчити про втрату ринку або попиту на продукцію.

1.4. *Аналіз рентабельності* – показує ефективність використання ресурсів підприємства та його прибутковість. Наприклад, рентабельність продажів і рентабельність активів – ці показники дозволяють оцінити ефективність бізнесу. Низьке або від’ємне значення цих коефіцієнтів може свідчити про проблеми в управлінні витратами або попитом на продукцію.

2. Аналіз грошових потоків – це оцінка операційних, інвестиційних і фінансових грошових потоків, яка дозволяє зрозуміти, чи генерує підприємство достатньо готівки для покриття своїх зобов’язань. Позитивні операційні грошові потоки є критично важливими для безперервності діяльності.

3. Факторний аналіз – цей метод використовується для виявлення причин змін у фінансових показниках підприємства і допомагає зрозуміти вплив різних чинників на фінансовий стан підприємства і виявити ризики.

4. Трендовий аналіз – аналіз тенденцій у фінансових показниках за кілька років дозволяє екстраполювати дані на майбутнє та прогнозувати можливі зміни в діяльності підприємства.

5. Порівняльний аналіз – порівняння фінансових показників підприємства з показниками конкурентів або галузевими стандартами допомагає оцінити його позицію на ринку та виявити сильні та слабкі його сторони.

6. Горизонтальний аналіз – порівняння фінансових показників за кілька періодів для виявлення тенденцій і змін у фінансовому стані.

7. Вертикальний аналіз – оцінка структури фінансових звітів, що дозволяє зрозуміти вплив кожної статті на загальний результат.

8. Інтегральна оцінка – цей підхід передбачає використання загального показника для оцінки фінансової стійкості, що враховує кілька аспектів одночасно. Вона дозволяє отримати цілісну картину фінансового стану підприємства.

Ці методи аналізу дозволяють отримати комплексну оцінку діяльності підприємства і його здатності продовжувати діяльність у майбутньому, що є важливим, як для прийняття управлінських рішень, так і для формування незалежної аудиторської думки на основі отриманих достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

Застосування різного виду аналітичних процедур під час аудиту безперервності дає змогу більш повно та якісно вивчити питання перевірки, зафіксувати фактичний фінансовий стан підприємства, спрогнозувати та оцінити можливі наслідки подій, що відбуваються на підприємстві.

Під час використання цих методів аналізу можуть виникнути питання щодо ризику банкрутства підприємства. Аудиторська оцінка застосовності припущення про безперервність діяльності на базі врахування існуючих ризиків та прогнозів може стати одним з найважливіших інструментів аудитора для виявлення ознак, що свідчать про загрозу банкрутства. Це важливий аспект фінансового та управлінського аналізу, який залежить від існування можливості того, що підприємство не може сплачувати свої зобов'язання або може вийти з бізнесу. Для того щоб зменшити ризики банкрутства, підприємство має постійно аналізувати та оцінювати свої операції, переглядати свої стратегії та бути готовими до змін у зовнішньому середовищі. Ефективне управління, адаптація до ринкових змін і постійне вдосконалення бізнес-процесів можуть допомогти підприємствам зберегти свою безперервність діяльності і запобігти банкрутству.

У випадку, якщо виникають загрози щодо безперервності діяльності підприємства (тобто виникає необхідність діагностувати загрози банкрутства) необхідно використовувати якісні моделі оцінки ризику банкрутства, які обґрунтовуються на аналізі текстової інформації та дослідницьких аналітичних розрахунків.

Приклади таких моделей:

1. Модель Е. Альтмана, або Z-Score, є одним із найпопулярніших та найдоступніших методів оцінки ризику банкрутства підприємства. Вона була розроблена Едвардом

Альтманом у 1968 році і досі залишається важливим інструментом для аналітиків та фінансистів.

Вона використовує п'ять фінансових показників для розрахунку Z-Score, який вказує на ризик банкрутства підприємства. Основна ідея моделі полягає в тому, щоб об'єднати кілька фінансових показників в один індикатор, який може бути використаний для оцінки ризику банкрутства, але слід пам'ятати, що вона не є бездоганною і її результати повинні бути використані в контексті інших результатів аналізу фінансових показників підприємства.

2. Модель Бівера (Beaver Model) – була розроблена Річардом Бівером і є похідною від моделі Альтмана, вона використовує інший набір фінансових показників і має свої особливості, які роблять її корисною для певних видів аналізу. Вона використовує п'ять фінансових показників для розрахунку індексу банкрутства. Основна ідея моделі полягає в тому, щоб об'єднати такі показники, як Current Ratio, Profitability Index, ROA, Sales to Asset Ratio, Earning to Asset Ratio в один індикатор, який може бути використаний для оцінки ризику банкрутства. Ця модель може допомогти ідентифікувати підприємство, яке може перебувати в зоні ризику фінансових труднощів. Вона може використовуватись фінансовими аналітиками, інвесторами та управлінським персоналом підприємства для прийняття рішень щодо інвестицій, кредитування та управління ризиками.

3. Модель Кадикова – розроблена Сергієм Кадиковим, є похідною від моделі Альтмана і застосовується для оцінки фінансового стану підприємства. Вона також включає кілька фінансових показників, які об'єднуються в індикатор для оцінки ризику банкрутства. Вона може бути особливо корисною для підприємств, які мають особливі фінансові показники або працюють в певних галузях, де такі моделі, як модель Альтмана, можуть бути менш ефективними.

4. Модель Колишкіна – розроблена Сергієм Колишкіним, також включає кілька фінансових показників, які є індикатором для оцінки ризику банкрутства підприємства.

5. Моделі Сергія Ліса, Володимира Матвійчука, Норберта Таффлера, Олександра Терещенка та інших розробників. Всі ці моделі побудовані на використанні декількох фінансових показників, які під час об'єднання виступають індикатором для оцінки ризику банкрутства. В усіх цих моделях змінним є набір фінансових показників.

Використання цих моделей дає можливість оцінити ризик банкрутства та допомагає користувачам:

1. Отримати комплексну оцінку фінансового стану підприємства.

2. Передбачити фінансові труднощі – ідентифікувати підприємство, яке може перебувати в зоні фінансових труднощів.

3. Ідентифікувати загрози – виявляти якість ризику, який може вплинути на безперервність діяльності.

4. Розробити стратегії – для зменшення ризиків і забезпечення безперервності діяльності.

5. Планувати фінанси – планувати фінансові ресурси та управління капіталом для запобігання банкрутству.

Управління ризиками та забезпечення стабільності бізнесу є критично важливими для успішної діяльності будь-якого підприємства. А оцінка безперервності діяльності є важливим аспектом фінансового менеджменту та аудиту. Вона передбачає аналіз здатності підприємства продовжувати свою діяльність протягом наступних 12 місяців без наміру ліквідації або суттєвого скорочення обсягів роботи.

В якості такого аналізу можуть виступати різні методи прогнозування безперервності діяльності підприємства. Вони є важливими інструментами для забезпечення стабільності та ефективності функціонування підприємств та допомагають передбачити майбутні зміни в ринковій кон'юнктурі, фінансових показниках і внутрішніх процесах. Методи прогнозування можна класифікувати за різними критеріями. До основних категорій, на наш погляд, можна віднести такі:

1. За природою даних:

- кількісні методи – ґрунтуються на числових даних, таких як історичні фінансові показники. Включають статистичні методи, регресійний аналіз, часові ряди тощо;

– якісні методи – залежать від експертних оцінок та суб'єктивних інтерпретацій. Включають дослідження думки експертів, анкетування, фокус-групи.

2. За підходом до моделювання:

– екстраполяційні методи – включають проведення прогнозів на основі історичних трендів (лінійна регресія, ковзні середні);

– причинно-наслідкові моделі – враховують взаємозв'язок між різними економічними показниками (багатофакторний регресійний аналіз).

3. За термінами прогнозу:

– короткострокові прогнози – зазвичай охоплюють період одного року;

– середньострокові прогнози – охоплюють період від одного до трьох років;

– довгострокові прогнози – зазвичай розраховуються на період більше трьох років.

4. За використанням технологій:

– традиційні методи – статистичні та математичні моделі;

– сучасні методи – використання технологій штучного інтелекту, машинного навчання, нейронних мереж, що дозволяє аналізувати великі обсяги даних.

5. За рівнем деталізації:

– макроекономічні прогнози – оцінка загальноєкономічних показників (ВВП, інфляція, безробіття);

– мікроекономічні прогнози – прогнозування на рівні підприємства, включаючи фінансові результати, витрати, доходи.

6. За об'єктом прогнозування:

– прогнозування доходів – визначення майбутніх доходів підприємства;

– прогнозування витрат – оцінка витрат на виробництво та інші аспекти діяльності;

– грошові потоки – аналіз руху грошових коштів.

Вибір конкретного методу прогнозування залежить від цілей, наявності даних, ресурсів та специфіки діяльності підприємства. Ефективне поєднання різних методів може значно

підвищити точність прогнозів і, відповідно, безперервність діяльності підприємства.

Під час використання методів прогнозування для визначення можливості безперервної діяльності підприємства аудитори та керівництво підприємства повинні виступати у якості експертів, які оцінюють ці можливості.

Експертні оцінки є важливим інструментом у процесі прогнозування фінансових показників діяльності підприємства. Вони можуть допомогти у визначенні майбутніх тенденцій, ризиків і можливостей, базуючись на досвіді та знаннях фахівців у відповідній сфері.

Для того щоб експерт був компетентним у прогнозуванні, він повинен відповідати певним критеріям, які забезпечують точність і надійність його оцінок.

До основних ознак компетентного експерта можна віднести:

1. Професійна кваліфікація – експерт повинен мати відповідну освіту, науковий ступінь або професійні сертифікати в своїй галузі. Це підтверджує його знання та навички, необхідні для оцінки специфічних ситуацій.

2. Досвід роботи – наявність практичного досвіду в прогнозуванні та успішних результатів у цій сфері. Це може включати попередні проекти, дослідження або інші види діяльності, де експерт продемонстрував свої здібності.

3. Широкий кругозір – експерт повинен бути обізнаним не лише у своїй спеціалізації, а й у суміжних областях. Це дозволяє йому краще розуміти контекст і взаємозв'язки між різними факторами.

4. Стабільність оцінок – експерт має демонструвати стабільність у своїх оцінках протягом часу, що свідчить про його здатність до об'єктивного аналізу ситуації без впливу зовнішніх факторів.

5. Аналітичні здібності – здатність до логічного мислення, аналізу даних та виявлення тенденцій. Це важливо для формування обґрунтованих прогнозів на основі наявної інформації.

6. Комунікаційні навички – експерт повинен вміти чітко і зрозуміло висловлювати свої думки, аргументувати свої оцінки та взаємодіяти з іншими членами експертної групи.

7. Інтуїція та креативність – здатність бачити неочевидні проблеми і пропонувати нестандартні рішення. Це особливо важливо в умовах невизначеності.

8. Незалежність думки – експерт повинен мати можливість формувати власну думку без тиску з боку колег чи організаційних структур.

9. Анонімність – у деяких методах важливо забезпечити анонімність експертів, щоб уникнути впливу особистих думок і тиску з боку інших учасників експертної оцінки.

10. Етика та відповідальність – важливо, щоб експерт дотримувався етичних норм і був готовий нести відповідальність за свої прогнози та рекомендації.

Виходячи з вищенаведеного, можемо зробити висновок, що компетентний експерт є ключовим елементом у процесі прогнозування, оскільки його знання, досвід і аналітичні здібності безпосередньо впливають на якість отриманих результатів. Відбір експертів з урахуванням цих ознак може значно підвищити точність та надійність прогнозів.

Наведемо кілька ключових аспектів, які варто враховувати під час використання методів експертних оцінок:

1. Метод Делфі – цей метод передбачає проведення ряду опитувань серед експертів, де результати кожного раунду аналізуються і повертаються для подальшого доопрацювання. Це дозволяє досягти консенсусу між експертами.

2. Групова дискусія – зібрання експертів для обговорення проблеми або сценарію може дати цінні інсайти, оскільки вони можуть ділитися своїм досвідом та думками.

3. Індивідуальне інтерв'ю – поглиблені інтерв'ю з експертами дозволяють отримати детальніші та якісніші оцінки.

4. SWOT-аналіз – цей метод допомагає оцінити внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на діяльність підприємства, і може використовуватися в поєднанні з експертними оцінками.

Методи експертних оцінок можуть застосовуватись в таких сферах:

1. Фінансовий аналіз – експертні оцінки можуть бути використані для прогнозування доходів, витрат, прибутковості, ліквідності тощо.

2. Оцінка ризиків – експерти можуть допомогти в ідентифікації потенційних ризиків та їх впливу на фінансові результати.

3. Стратегії розвитку – завдяки експертним оцінкам підприємство може визначити перспективні напрями розвитку, інвестиційні рішення та нові ринки.

Для використання та при проведенні експертних оцінок необхідно чітко визначити критерії, за якими буде здійснюватися оцінка фінансових показників. Це можуть бути:

- історичні дані;
- тенденції в галузі;
- макроекономічні показники;
- внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на діяльність підприємства.

Слід, також, враховувати, що при використанні методів експертних оцінок можуть виникнути виклики та обмеження. До них можна віднести:

- суб’єктивність – експертні оцінки можуть бути схильні до суб’єктивності, тому важливо мати кілька незалежних оцінок для зменшення упередженості експертів;
- доступність інформації – інколи експерти можуть мати обмежений доступ до інформації, що може вплинути на точність їх оцінок;
- зміни в ринкових умовах – швидкі зміни в економічних або політичних умовах можуть зробити прогнози менш точними.

Отже, експертні оцінки відіграють ключову роль у прогнозуванні фінансових показників. Поєднуючи різні методи та підходи, аудитори та підприємства можуть отримати більш точні та об’єктивні прогнози, що допоможе в прийнятті стратегічних рішень.

Все вищенаведене, дає можливість стверджувати про доцільність використання в якості аналітичних процедур прогнозування фінансових показників діяльності підприємства на

майбутнє з метою визначення чинників, які впливають на припущення щодо безперервності діяльності підприємства.

У зв'язку з цим виникає необхідність апробації розрахунків на прикладі фінансової звітності підприємства з метою виявлення взаємозв'язку цих питань та надання рекомендацій по їх застосуванню.

У сучасних умовах функціонування підприємств відбувається за складних обставин, тобто змінності зовнішнього (військова агресія РФ, політична ситуація, конкурентна боротьба, змінність законодавства, погіршення економічного стану, підвищення інфляції, коливання курсу валюти, зміна цін на сировину, матеріали, фінансова криза) та внутрішнього середовища (нестача ресурсного забезпечення, скорочення персоналу, виробничих потужностей, обсягів виробленої продукції та надання послуг), що позначається на їх фінансовому стані.

Виникає потреба у дослідженні показників діяльності в майбутньому, що стає можливим за допомогою проведення прогнозування ключових коефіцієнтів фінансового стану.

Здійснення прогнозу ключових коефіцієнтів фінансового стану підприємства дасть змогу оцінити його можливості, загрозу настання кризового стану, виявити відхилення у фінансовій діяльності, причини погіршення аналізованих показників, прийняти рішення, що спрямовані на покращення функціонування та розвитку в майбутньому.

Тому є потреба у здійсненні діагностики ключових коефіцієнтів фінансового стану підприємств як передумови оцінки результативності всіх видів діяльності та формування шляхів до покращення роботи, усунення загроз, ризиків.

Проведення прогнозування ключових коефіцієнтів фінансового стану підприємств дасть змогу отримати інформацію щодо основних показників діяльності, прийняти управлінські рішення та визначити резерви підвищення результативності.

Відповідно, діагностика ключових коефіцієнтів фінансового стану також проводиться для оцінки ефективності операційної діяльності за умови врахування відповідних показників.

У процесі прогнозування доцільно аналізувати комплекс показників, що дасть змогу спрогнозувати операційну діяльність, рівень прибутковості, суму витрат.

Зокрема, на практиці використовують різні методи прогнозування результатів діяльності підприємств, серед яких: метод експертних оцінок (здійснюється за результатами оцінки фінансового стану групою експертів, що відображається у вигляді анкетування); метод екстраполяції (здійснюється за результатами тенденцій минулого, сьогодення та дає змогу прогнозувати результати на майбутнє); методи економіко-математичного моделювання (дають змогу оцінити вплив факторів на фінансові процеси, динаміку фінансових показників та побудувати відповідні моделі); метод експоненціального згладжування (використовується для побудови прогнозних моделей, оцінки параметрів тренду); регресійний аналіз (дає змогу оцінити вплив факторів на результативний показник) [26].

З вище перелічених методів прогнозування нами обраний метод екстраполяції, який буде здійснюватися за результатами тенденцій минулого, сьогодення та дасть змогу прогнозувати результати на найближчий рік.

Для прогнозування ефективності господарської діяльності передбачається оцінювання показників економічного та фінансового стану підприємства, таких як: коефіцієнт поточної ліквідності, оборотність запасів, тривалість обороту дебіторської заборгованості, ресурсовіддача (ТАТ), коефіцієнт фінансового левериджу, чистої рентабельності діяльності (NPM), чистої рентабельності активів (ROA), чистої рентабельності власного капіталу (ROE) та чистої рентабельності інвестованого капіталу (ROI).

Також для здійснення діагностики фінансового стану використовують різні моделі: нормативні (дають змогу порівняти фактичні результати функціонування підприємств із нормативними, з'ясувати причини відхилення отриманих даних від встановлених нормативів, використовуються для внутрішнього фінансового аналізу); дескриптивні (використовують для оцінки фінансового стану, здійснення вертикального та горизонтального аналізу звітності, порівняння

фінансових показників, визначення факторів впливу на задані показники); предикативні (дають змогу здійснити прогноз доходів та витрат підприємства, показників діяльності, обсягів виробництва та збуту продукції) [27; 28].

Відповідно до проведеного аналізу методів, показників, моделей прогнозування ключових коефіцієнтів фінансового стану підприємств слід відзначити, що вони мають як переваги, так і недоліки та є необхідними для використання, що дасть змогу оцінити перспективи розвитку.

Перш ніж розрахувати прогноз ключових коефіцієнтів фінансового стану підприємства, проведемо динамічний аналіз такого показника, як обсяг реалізації продукції підприємства, що дасть змогу визначити прогрес цього показника та тенденції його зміни у наступному звітному періоді.

Таблиця 4

Аналіз динаміки обсягу реалізації продукції

Період	Рівні ряду динаміки, n	Обсяг реалізації продукції, тис. грн.	Відхилення		
			абсолютне, тис. грн.	відносне, %	прогрес зміни, %, Т
01	02	03	04	05	06
5	0	10800	-	-	-
4	1	10305	-495	-4,58	95,42
3	2	9783	-522	-5,07	94,93
2	3	10271	+488	+4,99	104,99
1 (звітний)	4	9531	-740	-7,21	92,79

Джерело: розраховано авторами за даними фінансової звітності підприємства

Як свідчать розрахунки, наведені в табл. 1, обсяг реалізації продукції має такий прогрес змін, у четвертому періоді порівняно з п'ятим обсяг реалізації зменшився на 495 тис. грн. і становив 95,42 %, у третьому періоді порівняно з четвертим також спостерігається зменшення на 522 тис. грн. (94,93 %), у другому періоді порівняно з третім обсяг реалізації продукції збільшився на 488 тис. грн. та становив 104,99 %, а у першому (звітному)

періоді знов спостерігається його зменшення на 740 тис. грн. (92,79 %).

На наступному етапі слід провести розрахунок середньорічної тенденції прогресу зміни обсягу реалізації продукції за допомогою наступної формули (1):

$$\bar{T}_x = \sqrt[4]{T_1 \times T_2 \times T_3 \times T_4} = \sqrt[4]{X_4 / X_0} \quad (1)$$

Було отримано наступний результат: $\sqrt[4]{0,8825} = 0,9692$ або 96,92%, тобто середній приріст обсягу реалізації послуг на наступний рік буде дорівнювати $96,92 - 100 = -3,08$ %.

Таким чином, ми можемо зробити висновок, що за останні 5 років загальний прогрес обсягу реалізації продукції підприємства є негативним та складає в середньому (-3,08) % приросту в рік і ми можемо зробити припущення про те, що спадання обсягів реалізації продукції у наступних звітних періодах складе в середньому 3,08 % і це є нормальним.

Враховуючи вище приведені припущення, ми можемо провести процедуру координації статей фінансової звітності за методом відсотку від виручки. Для цього на наступному етапі дослідження необхідно розрахувати середнє значення відносних показників координації за останні два роки (табл. 5).

Таблиця 5

Середнє значення відносних показників координації статей фінансової звітності за останні два роки, %

№ з/п	Відносні показники координації	За попередній період	За звітний період	Середнє значення
01	02	03	04	05
Координація основних статей форми № 2 «Звіт про фінансові результати»				
1	Відношення собівартості реалізованої продукції до чистого доходу від реалізації продукції	75,76	74,16	74,96

Продовження табл. 5

01	02	03	04	05
2	Відношення операційного прибутку до чистого доходу від реалізації продукції	10,39	9,64	10,02
3	Відношення витрат з податку на прибуток до чистого доходу від реалізації продукції	3,89	2,89	3,39
4	Відношення чистого прибутку до чистого доходу від реалізації продукції	6,37	6,13	6,25
Координація статей форми № 1 «Баланс»				
1	Відношення необоротних активів до чистого доходу від реалізації продукції	55,34	64,92	60,13
2	Відношення оборотних активів до чистого доходу від реалізації продукції	9,23	8,63	8,93
3	Відношення запасів до чистого доходу від реалізації продукції	3,31	3,17	3,24
4	Відношення дебіторської заборгованості до чистого доходу від реалізації продукції	2,53	3,37	2,95
5	Відношення грошових коштів до чистого доходу від реалізації продукції	2,19	1,09	1,64
6	Відношення активів до чистого доходу від реалізації продукції	64,57	73,56	69,06
7	Відношення власного капіталу до чистого доходу від реалізації продукції	27,09	35,33	31,21

Продовження табл. 5

01	02	03	04	05
8	Відношення зобов'язань до чистого доходу від реалізації продукції	37,47	38,23	37,85
9	Відношення довгострокових зобов'язань до чистого доходу від реалізації продукції	17,53	13,31	15,42
10	Відношення поточних зобов'язань до чистого доходу від реалізації продукції	19,94	24,92	22,43

Джерело: розраховано авторами за даними фінансової звітності підприємства

Після визначення середнього значення відносних показників координації фінансової звітності за останні два роки вважається доцільним перейти до прогнозування статей фінансової звітності, а саме форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (табл. 6).

Таблиця 6

Прогнозування даних основних статей форми № 2 «Звіт про фінансові результати»

№ з/п	Статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати»	Звітний період	Прогноз на наступний рік	Зміни	Тенденція
01	02	03	04	05	06
1	Чистий дохід від реалізації продукції	9531	9237	-294 або -3,08 %	негативна
2	Собівартість реалізованої продукції	7068	6924	-144 або -2,04 %	позитивна
3	Операційний прибуток	919	926	+7 або 0,76 %	позитивна

Продовження табл. 6

4	Витрати з податку на прибуток	275	313	+38 або 13,82 %	негативна
5	Чистий прибуток	584	577	-7 або -1,2 %	негативна

Джерело: розраховано авторами за даними фінансової звітності підприємства та даних табл. 4, 5.

Як свідчать дані, наведені в табл. 6, за умов спадання обсягів реалізації продукції підприємства на 3,08 %, тобто на 294 тис. грн. відбудеться зменшення собівартості реалізованих послуг на 144 тис. грн. або на 2,04 %, що є позитивним моментом у діяльності підприємства. Також до позитивної тенденції можна віднести збільшення операційного прибутку на 7 тис. грн. або на 0,76%. Але за цих умов відбудеться збільшення витрат підприємства з податку на прибуток на 38 тис. грн. або на 13,82% та зменшення чистого прибутку на 7 тис. грн. або на 1,2 %.

Дані табл. 6 також дозволяють нам спрогнозувати дані основних статей форми № 1 «Баланс» (табл. 7).

Таблиця 7

Прогнозування даних основних статей форми № 1 «Баланс»

№ з/п	Статті форми № 1 «Баланс»	Звітний період	Прогноз на наступний рік	Зміни	Тенденція
01	02	03	04	05	06
1	Необоротні активи	6188	5554	-634 або -10,25 %	зменшення потреби
2	Оборотні активи	823	825	+2 або 0,24 %	залучення
2.1	Запаси	302	299	-3 або -0,99 %	вивільнення
2.2	Дебіторська заборгованість	321	272	-49 або -15,26 %	вивільнення
2.3	Грошові кошти	104	152	+48 або 46,15 %	залучення
3	Активи	7011	6379	-632 або -9,01 %	зменшення потреби

Продовження табл. 7

01	02	03	04	05	06
4	Власний капітал	3367	2883	-484 або -14,37 %	негативна
5	Зобов'язання підприємства	3644	3496	-148 або -4,06 %	позитивна
5.1	Довгострокові зобов'язання	1269	1424	+155 або 12,21 %	негативна
5.2	Поточні зобов'язання	2375	2072	-303 або -12,76 %	позитивна

Джерело: розраховано авторами за даними фінансової звітності підприємства та даних табл. 4, 5

Як свідчать дані, наведені в табл. 7, за умов спадання обсягів реалізації продукції підприємства на 3,08 %, тобто на 294 тис. грн. на підприємстві відбудеться зменшення потреби в активах на 632 тис. грн. або на 9,01 % за рахунок зменшення необоротних активів на 634 тис. грн. або на 10,25 % при цьому відбудеться збільшення оборотних активів на 2 тис. грн. або на 0,24 %. Збільшення оборотних активів відбудеться за рахунок збільшення грошових коштів на 48 тис. грн. або на 46,15 %. При цьому відбудеться зменшення дебіторської заборгованості на 49 тис. грн. або на 15,26 % та зменшення запасів на 3 тис. грн. або на 0,99 %.

Що стосується джерел формування активів, то по ним також відбудеться зменшення на 632 тис. грн. за рахунок зменшення власного капіталу на 484 тис. грн. або на 14,37 % та зменшення зобов'язань підприємства на 148 тис. грн. або на 4,06 %. Зменшення зобов'язань буде викликано зменшенням поточних зобов'язань на 303 тис. грн. або на 12,76 %, при цьому довгострокові зобов'язання збільшаться на 155 тис. грн. або на 12,21 %.

По закінченню процедури прогнозування даних основних статей форми № 1 «Баланс» та форми № 2 «Звіт про фінансові результати» виявляється доцільним розрахувати ключові коефіцієнти фінансового стану підприємства за звітними та прогнозними даними, провести їх порівняння та визначити позитивні та негативні зміни з метою виявлення сильних та

слабких сторін (ризиків) в діяльності підприємства в майбутньому (табл. 8).

Таблиця 8

Аналіз ключових коефіцієнтів фінансового стану підприємства

№ з/п	Назва коефіцієнта	Оптимальне значення	Звітний період	Прогноз на наступний рік	Зміни	Тенденція
01	02	03	04	05	06	07
Коефіцієнти платоспроможності підприємства						
1	Коефіцієнт поточної ліквідності	> 1,5	0,3465	0,3981	+0,0516	позитивна
2	Норма грошових резервів	> 0,8	0,0438	0,0736	+0,0298	позитивна
3	Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	< 1	7,3987	7,6176	+0,2189	негативна
4	Термін безпеки ліквідності, дні	> 7	1,143	1,479	+0,336	позитивна
Коефіцієнти фінансової стійкості підприємства						
5	Коефіцієнт автономії (не залежності)	$\geq 0,5$	0,480	0,452	-0,028	негативна
6	Коефіцієнт фінансової стійкості	> 2	0,924	0,825	-0,099	негативна
7	Коефіцієнт фінансового левериджу	> 0,1	1,082	1,213	+0,131	негативна
Коефіцієнти ділової активності підприємства						
8	Оборотність запасів, раз	> 8	22,02	23,04	+1,02	позитивна
9	Тривалість обороту запасів, дні	< 45	16	15	-1	позитивна
10	Оборотність дебіторської заборгованості, раз	> 4	32,81	31,15	-1,66	негативна

Продовження табл. 8

01	02	03	04	05	06	07
11	Тривалість обороту дебіторської заборгованості, дні	< 90	11	12	+1	негативна
12	Тривалість операційного циклу, дні	< 135	27	27	-	без змін
13	Ресурсовіддача (TAT)	> 1,2	1,397	1,321	-0,076	негативна
Коефіцієнти прибутковості підприємства						
14	Чиста рентабельність діяльності (NPM), %	> 0,5	0,061	0,062	+0,001	позитивна
15	Чиста рентабельність активів (ROA), %	> 0,01	0,086	0,086	-	без змін
16	Чиста рентабельність власного капіталу (ROE), %	> 0,15	0,131	0,185	+0,054	позитивна
17	Чиста рентабельність інвестованого капіталу (ROI), %	> 0,4	0,153	0,207	+0,054	позитивна

Джерело: розраховано авторами за даними фінансової звітності підприємства та даних табл. 6, 7

Коефіцієнтний аналіз платоспроможності підприємства показав, що на даний час підприємство має низький рівень платоспроможності, але в осяжному майбутньому платоспроможність має можливість покращитись.

Так, якщо у звітному році підприємство мало змогу за рахунок мобілізації усіх оборотних активів розрахуватись по поточним зобов'язанням на 34,65 % при оптимальному значенні більше 150 %, то враховуючи прогноз, покращення складе 5,16 % і значення коефіцієнта буде становити 39,81 %, що також менше оптимального значення.

Що стосується норми грошових резервів, то тут спостерігається така ж тенденція. Тобто, у звітному році підприємство мало змогу розрахуватись по поточним зобов'язанням за рахунок мобілізації грошових коштів та їх еквівалентів та поточних фінансових інвестицій на 4,38 % при оптимальному значенні більше 80 %, а враховуючи прогноз на наступний рік воно зможе покрити поточні зобов'язання вже на 7,36 %.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості у звітному році мав значення 7,3987 при оптимальному значенні менше 1, а враховуючи прогноз його значення збільшується і буде становити вже 7,6176. Даний коефіцієнт забезпечує інформацію про дотримання підприємством розрахунково-платіжної дисципліни та свідчить, що такої дисципліни підприємство не дотримується й має негативну тенденцію до її погіршення.

Термін безпеки ліквідності підприємства має оптимальне значення більше 7 днів, на досліджуваному підприємстві він складає 1 день у звітному році та 1 день за прогнозом, але спостерігається незначна тенденція до його зростання.

Коефіцієнтний аналіз фінансової стійкості підприємства показав, що на даний час підприємство має незадовільну поточну фінансову стійкість та в осяжному майбутньому вона може погіршитись.

Так, коефіцієнт автономії (не залежності) у звітному році складав 0,480, тобто власний капітал підприємства у загальній сумі джерел формування активів займав 48 % (оптимальне значення – дорівнює або більше 50 %), враховуючи прогноз на наступний рік значення коефіцієнта зменшиться на 2,8 % і буде становити 45,2 %.

Коефіцієнт фінансової стійкості показує, що у звітному році на 1 гривню зобов'язань припадало 92,4 коп. власного капіталу (при оптимальному значенні більше 2 грн.). Враховуючи прогноз на наступний рік ми бачимо погіршення ситуації, а саме значення коефіцієнта зменшиться на 0,099 і на 1 гривню зобов'язань буде припадати вже 82,5 коп. власного капіталу.

Коефіцієнт фінансового левериджу має оптимальне значення більше 0,1. На досліджуваному підприємстві у звітному році на 1 гривню власного капіталу припадало 1 грн. 08 коп. позикового капіталу. Враховуючи прогноз, у наступному році на 1 гривню власного капіталу буде припадати 1 грн. 21 коп. позикового капіталу. Тобто, відбудеться зростання фінансової залежності підприємства від позикового капіталу.

Коефіцієнтний аналіз ділової активності підприємства показав, що на даний час підприємство має тривалість операційного циклу 27 днів. Враховуючи прогноз, у наступному році операційний цикл не зміниться і також буде складати 27 днів. При цьому, враховуючи результати прогнозу, оборотність запасів зросте з 22 до 23 оборотів за рік і тривалість одного обороту скоротиться з 16 до 15 днів, що є позитивним моментом у майбутній діяльності підприємства.

Оборотність дебіторської заборгованості на даний час складає майже 33 обороти на рік, а враховуючи результати прогнозу вона скоротиться до 31 обороту на рік. При цьому тривалість одного обороту на даний час складає 11 днів, а враховуючи результати прогнозу вона буде складати вже 12 днів, що є негативною тенденцією, але не є критичним моментом.

Ресурсовіддача (ТАТ) на даний момент складає 1,397 грн. на 1 гривню середньорічної вартості активів при оптимальному значенні більше 1,2 грн. Враховуючи результати прогнозу відбудеться її зменшення до 1,321 грн. на 1 гривню середньорічної вартості активів, що є негативною тенденцією, але ресурсовіддача залишиться в межах оптимального значення і це також не є критичним моментом у діяльності підприємства.

Коефіцієнтний аналіз прибутковості підприємства показує, що чиста рентабельність діяльності (NPM) у звітному періоді складає 6,1 %, враховуючи результати прогнозу вона зросте до 6,2 %, що є позитивним моментом у діяльності підприємства.

Також, враховуючи результати прогнозу, ми бачимо, що на підприємстві відбудеться збільшення чистої рентабельності власного капіталу (ROE) та чистої рентабельності інвестованого капіталу (ROI). Так, у звітному періоді рентабельність власного капіталу (ROE) складає 13,1%, а враховуючи результати прогнозу

зросте до 18,5 % та перевищить оптимальне значення більше 15 %.

Рентабельності інвестованого капіталу (ROI) у звітному періоді складає 15,3 %, а враховуючи результати прогнозу вона зросте до 20,7 %, що також характеризує позитивну динаміку діяльності підприємства.

Що стосується чистої рентабельності активів (ROA), то у звітному періоді вона складає 8,6 % і враховуючи результати прогнозу в ній не відбудеться змін, тобто вона залишиться на рівні звітного період у розмірі 8,6 %.

Узагальнюючи результати порівняльного аналізу даних звітного періоду та прогнозних даних по обраним 17 коефіцієнтам, які виступають індикаторами щодо можливого продовження безперервної діяльності підприємства, можемо зробити позитивний висновок та підтвердити що у підприємства є всі ознаки для подальшої безперервної діяльності.

Так із 17 обраних коефіцієнтів, які характеризують платоспроможність підприємства, його фінансову стійкість, ділову активність та прибутковість, враховуючи прогноз, 8 коефіцієнтів – в майбутньому можуть мати позитивну динаміку, 2 коефіцієнта – залишаться без змін, 7 коефіцієнтів – можуть мати негативну динаміку, але у 5-ти з них ця динаміка не є критичною, вони залишаться в межах оптимальних значень. І лише у 2-х коефіцієнтів негативна динаміка є критичною, але у підприємства є можливість виправити ситуацію за рахунок прийняття оптимальних управлінських рішень щодо налагодження розрахункової політики с постачальниками продукції, товарів, робіт та послуг і таким чином довести співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості до оптимального рівня, а також розглянути можливі джерела щодо поповнення власного капіталу та таким чином покращити ситуацію щодо автономності підприємства.

Отже, застосування прогнозування фінансових показників в якості аналітичних процедур, дає можливість аудиторам отримати певні докази щодо продовження підприємством безперервної діяльності, а керівному складу підприємства надає

можливість щодо визначення напрямків та формування стратегічних управлінських рішень.

Слід зазначити, що нами були обрані 17 коефіцієнтів, які враховують специфіку діяльності обраного для дослідження підприємства, а варіації можуть бути і іншими в залежності від напрямів дослідження, умов роботи підприємства та врахування впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на діяльність підприємств.

На даний час, це дуже актуальне питання, так як військова агресія, зокрема війна, має значний вплив на діяльність підприємств. Основні аспекти цього впливу можна розглянути через кілька ключових подій та факторів:

1. Пошкодження активів – війна може призвести до фізичного знищення або пошкодження виробничих потужностей, складів та інших активів підприємства. Це безпосередньо впливає на здатність підприємства генерувати доходи і відповідно впливає на платоспроможність підприємства.

2. Перебої в ланцюгах постачання – військові дії можуть порушити логістичні маршрути, що призводить до затримок у постачанні сировини, матеріалів та товарів. Це може викликати зупинку виробництва або зниження обсягів продажу, що негативно вплине на грошові потоки підприємства.

3. Зниження попиту – економічна нестабільність під час війни часто призводить до зменшення споживчого попиту. Споживачі можуть скорочувати витрати через невизначеність, що прямо впливає на доходи підприємств.

4. Збільшення витрат – витрати на ведення бізнесу можуть зрости через інфляцію або необхідність додаткових витрат на безпеку.

5. Ускладнення доступу до фінансування – підприємства можуть зіткнутися з труднощами в отриманні кредитів або при рефінансуванні існуючих боргів через ризики, пов'язані з війною.

6. Невизначеність у фінансові звітності – війна створює невизначеність щодо майбутньої діяльності підприємств, що ускладнює складання фінансової звітності. Керівництво підприємств повинно оцінити ризики та можливі наслідки для

безперервності діяльності, що може вимагати розкриття додаткової інформації у звітності.

7. Мобілізація персоналу – втрата ключових співробітників через мобілізацію або еміграцію також може негативно вплинути на операційну діяльність підприємства, що також може позначитись на його ліквідності (платоспроможності).

8. Зміни в умовах кредитування – банки можуть змінювати умови кредитування (збільшення відсоткових ставок, зміна термінів погашення), що створює додатковий тягар для підприємств і може призвести до зниження рівня платоспроможності підприємства та його фінансової стійкості й ділової активності.

Отже, військова агресія суттєво підвищує ризики для фінансово-господарської діяльності підприємств через численні фактори й тому виникає необхідність постійної оцінки ризиків та адаптування стратегій підприємства для забезпечення стабільності в умовах невизначеності.

Завдяки застосуванню аналітичних аудиторських процедур в сукупності з іншими аудиторськими процедурами та діями розширюються можливості постійного моніторингу фінансового стану, аналізу й оцінки сукупності всіх наявних факторів та ознак, досягається своєчасне виявлення негативних тенденцій, прогнозування варіантів можливого розвитку подій, що забезпечує підґрунтя для детального формування аудиторської думки з подальшим розробленням заходів і рекомендацій щодо покращення фінансового стану підприємства та виходу із кризових ситуацій.

Результати аудиторської перевірки дозволяють керівництву суб'єкта господарювання ознайомитись з незалежною оцінкою діяльності, отримати певний рівень впевненості у її результатах та прийняти їх для розуміння ризиків і розробки відповідних рішень та заходів для стабілізації та розвитку бізнесу.

На підставі інформації, отриманої від аудиторів керівництво підприємства може розробити та запровадити систему заходів для підтримки своєї економічної стійкості, яка включає: проведення постійного моніторингу стану підприємства; заходи із зниження зовнішньої вразливості

підприємства; плани заходів щодо врегулювання проблемних ситуацій та здійсненні попередніх заходів для їх реалізації; впровадження практичних заходів врегулювання кризових ситуацій, обґрунтування ризикових і нестандартних рішень для покращення ситуації; координацію дій всіх учасників і контроль за виконанням заходів та їхніми результатами. Саме за таких умов можна забезпечити внутрішню систему моніторингу кожної із складових економічної стійкості підприємства, яка б дозволила оптимізувати систему управління відповідно до перспектив розвитку. Відповідно якщо моніторингом виявляється недостатній рівень фінансової стійкості підприємства, то тоді необхідно реалізувати такі дії: оптимізація руху фінансових ресурсів підприємства і врегулювання його фінансових відносин, під час розрахункових операцій для їх ефективного розподілу; формування стійкої фінансової стратегії; складання перспективних і поточних фінансових планів, прогнозних балансів та бюджетів; розрахунок прогнозних значень ключових показників діяльності і планів капіталовкладень, визначення джерел фінансування господарської діяльності, а також кредитування тощо.

Успіх безперервності діяльності пов'язується з адекватною фінансовою стратегією підприємства, що забезпечує відповідність стратегічним цілям, які відповідають реальним економічним та фінансовим можливостям підприємства, коли методи управління є гнучкими і адекватними змінам зовнішніх та внутрішніх факторів.

Для виконання аудиторських процедур аудиторські фірми використовують пакети шаблонів робочих документів за напрямками та етапами аудиторської перевірки на базі застосування прикладних програм Microsoft Word та Microsoft Excel. Також використовуються спеціальні аудиторські програми найбільш поширеними серед яких є: Prime Expert, ACL Analytics, CaseWare Working Papers, Audit Expert, Project Expert, TeamMate, AuditXP, Pervasive Audit Master, Audit System/2 тощо [6]. Наразі триває розробка та впровадження в аудиторську практику спеціалізованого програмного забезпечення українського

розробника за ініціативою та підтримки аудиторської спільноти та АПУ – «АКСІОМА-АУДИТ».

Автоматизація процесу збору та обробки аудиторських доказів сприяє прискоренню виконання деяких рутинних процедур, проведення аналітичних розрахунків, аналізу та обробці баз даних, вибірки, документування, що відповідно оптимізує аудиторську роботу, підвищує її продуктивність. З іншого боку автоматизація вимагає від фірм забезпечення наявності технічного оснащення, відповідної підготовки персоналу його розуміння та дотримання алгоритмів та принципів роботи, включаючи попередження ризиків збоїв в роботі, несанкціонованого доступу і можливої втрати цілісності інформації тощо.

Сучасні дослідження в галузі безперервності результатів аудиту зосереджені на підвищенні прозорості, оперативності та точності аудиторських перевірок. Цей підхід відомий як "безперервний аудит" (continuous auditing), який застосовує автоматизовані технології для моніторингу та аналізу даних у режимі реального часу або з мінімальними затримками.

Діджиталізація аудиторської діяльності пов'язується з такими напрямками: штучний інтелект, машинне навчання, технологія блокчейн. До напрямів діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств віднесені: використання аналітики даних; штучний інтелект; цифровий аудит; використання блокчейн технологій [6, с. 96-97]. Інтеграція аудиту з ERP-системами шляхом вбудовування аудиторських процесів у корпоративні системи (наприклад, SAP, Oracle) дозволяє забезпечити безперервний потік даних та автоматичний аналіз транзакцій, що дозволяє аудиту ставати більш оперативним та інтегрованим. Однак, зауважимо, що більшість з перелічених технологій діджиталізації аудиту для впровадження в практику потребує значних коштів, що по силі поки що лише великим аудиторським компаніям.

Розглядаючи методичні засади аудиту неможливо не згадати таке ключове питання його організації, проведення та регулювання, як якість. В цілому якісна перевірка забезпечує відповідність її результатів, які наведені в аудиторських

висновках та звітах реальному стану діяльності суб'єктів господарювання і базується на дотриманні аудиторами МСА, етичних та регуляторних вимог.

Внутрішній контроль якості аудиторської фірми є обов'язковою умовою її діяльності. Здійснення такого контролю під час аудиту є невід'ємною частиною загального аудиторського підходу до виконання аудиторської перевірки. Саме повнота та своєчасність внутрішнього контролю якості фірми надає гарантію того, що аудиторські процедури виконуються на високому рівні професіоналізму та у відповідності до вимог стандартів. Внутрішній контроль здійснюється на всіх етапах аудиту і питання безперервності діяльності не є виключенням. Так, під час планування аудиту зосереджується увага на визначені чітких цілей, обсязі роботи та розподілі обов'язків між аудиторами групи з виконання завдання. Під час збору даних контролюється чи дотримувались аудитори критеріїв якості, чи впевнелись у надійності джерел інформації, Важливо, актуальності та достовірності даних. При виконанні аудиторських процедур контроль якості може включати регулярні огляди їх виконання на відповідність стандартам та дотримання вимог документування.

Аудиторські файли повинні бути документовані чітко і зрозуміло. Під час оцінки зібраних доказів важливо забезпечити, щоб висновки були обґрунтованими та враховували ризики, пов'язані з аудитом. Це забезпечується шляхом періодичних перевірок та обговоренням результатів з командою з виконання завдання. І ключовим питанням залишається питання відповідності структури аудиторського звіту професійним стандартам та обставинам завдання. Внутрішній контроль якості повинен переконатися, що всі факти, аналіз та рекомендації викладені належним чином. Дотримання вимог якості допомагає забезпечити високий рівень аудиторських послуг та підвищує довіру клієнтів до аудиторської діяльності.

Більша частина недоліків, які ідентифікуються при контролі якості аудиту пов'язана з дотриманням вимог стандартів щодо повноти проведення аудиторських процедур та їх належного документування.

Так, Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України в своїх публікаціях наводить окремі приклади найтипівіших недоліків ідентифікованих під час перевірок контролю якості аудиторських послуг, що стосуються питання оцінки безперервності діяльності суб'єктів господарювання аудиторами. Зокрема, до даного переліку включено наступні зауваження щодо виконання аудиторських процедур:

- відсутність або недостатність документальних підтверджень виконання аудитором на етапі оцінки ризиків аудиторських процедур, направлених на розгляд, чи існують події та умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

- недоречність посилань в аудиторській документації на робочі документи, які фактично не відповідають питанню, що розглядається аудитором, так як не підтверджують виконання аудиторських процедур, направлених на перевірку доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності, оскільки ці РД стосуються інших питань;

- припущення про подальшу безперервну діяльність не підтверджені іншими доказами, що отримуються за результатами виконання аудиторських процедур;

- аудиторські файли з виконання завдань не містять підтвердження, що виконувалася оцінка здійсненності планів управлінського персоналу та запитів на отримання письмових запевнень від управлінського персоналу та, якщо це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно планів щодо майбутніх дій на підтримку безперервності та їх реалізації;

- при ідентифікації аудитором ризику, який пов'язаний з безперервністю діяльності дії у відповідь на цей ризик не були визначені і інші додаткові процедури не виконувались;

- невідповідність зазначених під час перевірки фактів друг другу, їх протиріччя (у звітності суб'єкта господарювання зазначено події, що свідчать про існування суттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності, у той же час

аудитори в своїй робочій документації зазначають відсутність будь-якого ризику безперервності).

Висновки і перспективи подальших розробок.

Застосування концепції безперервності діяльності надає впевненості інвесторам щодо продовження підприємницької діяльності підприємства для досягнення заздалегідь визначеної мети. Принцип безперервності в проаналізованих літературних джерелах, нормативних документах та бухгалтерських і аудиторських стандартах трактується однаково та зводиться до того, що діяльність підприємства буде безперервною. Застосування принципу безперервності визначає підходи до оцінки активів і зобов'язань підприємства.

Аудит безперервності діяльності є одним з обов'язкових елементів аудиту фінансової звітності. Розуміння аудитором очікувань користувачів фінансової звітності щодо інформації про безперервність діяльності та врахування об'єктивно існуючого внаслідок притаманних аудиту обмежень «розриву в очікуваннях», дозволить аудитору правильно визначитись з вибором джерел необхідної інформації, кількістю та сутністю аудиторських процедур і найбільш раціональної послідовності їх виконання в аудиторському процесі оцінки безперервності діяльності, уникнути непорозумінь з користувачами та самим суб'єктом господарювання при представленні результатів аудиту, зберегти власну ділову репутацію в ситуації, коли діагностована аудитором фінансова неспроможність клієнта приймає незворотний характер.

Результати аудиту безперервності діяльності направлені на оцінку стабільності діяльності підприємства. Застосування інтегрованого підходу надає аудиторам додаткові інструменти для оцінки коректності використання припущення про безперервність діяльності підприємства та проводити детальний аналіз ключових напрямів господарської діяльності суб'єкта господарювання з врахуванням всіх діючих бізнес-процесів, прогнозувати перспективи безперервності діяльності з урахуванням наявного фінансового потенціалу.

Спираючись на міжнародний досвід можливо звернути увагу на урегулювання питання узгодження інформації, яка

підлягає розкриттю щодо питання невизначеності безперервності діяльності за вимогами стандартів бухгалтерського обліку та вимогами стандартів з аудиту з метою забезпечення адекватності розкриття інформації про безперервність діяльності в обліку та звітності на практиці.

Ми припускаємо, що від осіб, які встановлюють стандарти бухгалтерського обліку та регуляторів можуть знадобитись додаткові вказівки щодо формування такої оцінки, підходів щодо формування та оприлюднення такої інформації та ступеню її деталізації.

Формування та розвиток методичної бази аудиторської оцінки допущення про безперервність діяльності яка є обґрунтуванням аудиторського висновку відносно реалій та перспектив подальшого функціонування підприємства, її закріплення у відповідних внутрішніх та зовнішніх нормативах аудиторської діяльності сприяє подальшому удосконаленню аудиту.

Подальші дослідження варто продовжувати в напрямі поглибленого вивчення процедурного забезпечення аудиту в процесі оцінки дотримання принципу безперервності діяльності, підвищення якості проведення та документування. Крім того, в контексті розробки та вдосконалення методологічного інструментарію доцільно розглянути питання стандартизації підходів до визначення якісних і кількісних показників аудиторських доказів щодо зазначених процедур, включаючи застосування можливостей автоматизації аудиторських процедур формування відповідних доказів, перевірку якості.

Систематичний розвиток ІТ-систем та цифрова трансформація аудиторської галузі змінює не тільки сам аудит, застосовувані методи та моделі, а й саму довгострокову концепцію розвитку аудиторської галузі.

Наведена нами система процедур за етапами аудиту фінансової звітності під час аудиту безперервності підтверджує необхідність застосування різних аудиторських процедур та прийомів, включаючи методи прогнозування в аудиті, так як необхідність проведення аналізу фінансових показників діяльності підприємства для підвищення рівня впевненості

користувачів у достовірності фінансової звітності виникає на різних етапах. Результати розрахунків можуть бути використані як докази при висловленні незалежної думки аудитора щодо безперервності діяльності. Але такий аналіз не буде повним без використання методів прогнозування, так як саме вони дозволять не тільки впевнитись у достовірності фінансової звітності, а й дадуть змогу передбачити, які результати можуть бути досягнуті підприємством в майбутньому.

Порівняння результатів прогнозування з фактичними показниками дозволяє визначитись під впливом яких чинників відбувались зміни й дають змогу виявити вузькі місця в діяльності підприємства, що також може підсилити довіру до фінансової звітності та допоможе у прийнятті професійно-обґрунтованих рішень широкого кола користувачів цієї інформації.

Крім того, методи прогнозування дозволять визначити вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на життєздатність підприємства, виявити події чи загрози, які мають бути використані при формуванні незалежної аудиторської думки на основі отриманих достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2020 року, частина 1. Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board): URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf. - 1277 с. (дата звернення: 10.10.2024).

2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2024 рік). URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_of_2024-736 (дата звернення: 15.10.2024).

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.10.2024).

4. Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/Концептуальна_основа_ukr\(3\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/Концептуальна_основа_ukr(3).pdf) (дата звернення: 01.11.2024)

5. Гринчишин Я.М. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 11. С. 3–8.

6. Гуцаленко Л., Альошин В. Напрями діджиталізації аудиту безперервності діяльності підприємств – передумова підвищення його ефективності. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 2. С. 92–105 DOI: 10.35774/visnyk2024.02.092.

7. Проскуріна Н. М. Аудит дотримання принципу безперервності як перспективний напрямок розвитку аудиту. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/jpdf/Vlca_ekon_2014_44_30.p. (дата звернення: 10.11.2024).

8. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. - К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 493 с.

9. Рубітель О. Ю. Дії аудитора під час оцінки безперервності діяльності як основи бухгалтерського обліку URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/02/%D0%B2%D0%B8%D0%BC%D0%BE%D0%B3%D0%B8-%D0%9C%D0%A1%D0%90-5701.pdf> (дата звернення: 15.10.2024).

10. Петрик О. А Аудит: методологія та організація: [монографія] / О. А. Петрик. - К.: КНЕУ, 2003. 260 с.

11. Савченко В. Я. Аудит: [навч. посіб.] / В. Я. Савченко. - К.: КНЕУ, 2002. 322 с.

12. Самострол С. В. До питання розгляду безперервності діяльності під час аудиту. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2022. 140-143 с.

13. Селіщев С. В. Аудиторські докази щодо припущення про безперервність діяльності підприємства. *Статистика України*. 2018. №3. С. 78–82.

14. Селіщев С. В. Оцінка ризиків безперервності діяльності, пов'язаних із бізнес середовищем суб'єкта господарювання. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*: зб. наук. пр.. 2018. №4. С. 122-128.

15. Озеран А. В. Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки власності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана. 2012. Вип. 2 (23). С. 234-242.

16. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 2(07). С. 285-291.

17. Бутинець Т. А. Методологія господарського контролю <https://magazine.faaf.org.ua/metodologiya-gospodarskogo-kontrolyu-966.html> (дата звернення: 20.10.2024).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України №336/22868 від 28.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 10.11.2024).

19. Принцип безперервності діяльності: що означає і як застосовувати у кризу URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/printsip-nepreryvnosti-deyatelnosti> (дата звернення: 10.11.2024).

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV (зі змінами). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення: 15.11.2024).

21. Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні 01 січня 2022 року – 30 червня 2023 року. URL: <https://www.apob.org.ua> (дата звернення: 15.11.2024).

22. Інформаційно-методичний простір формування думки аудитора щодо дотримання безперервності діяльності суб'єкта господарювання URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/1_%D0%9C.pdf (дата звернення: 15.11.2024).

23. Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності. Безперервність діяльності як основа бухгалтерського обліку. Інформаційний лист Ради аудиторської палати України, схвалений рішенням Ради АПУ від 06.05.2022 року (протокол № 86) URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/apu/informaciyniy-list-radi-1065533.html> (дата звернення: 15.11.2024).

24. Волкова Н. А., Подвальна Н. Е., Семенова К. Д. Економічний аналіз: Навч. Посібник. – Одеса: ППЦ «Белка», 2020. 220 с.

25. Волкова Н. А., Гайдаєнко О. М., Семенова К. Д., Подвальна Н. Е., Чернишова Л. В. Економічний аналіз суб'єктів господарювання: Навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. Одеса: ОНЕУ. 2022. 217 с.

26. Гайбура Ю. А., Загнітко Л. А. Фінансове прогнозування як елемент управління фінансовими ресурсами підприємства. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 968-974.

27. Азарова А. О., Рузакова О. В. Математичні моделі та методи оцінювання фінансового стану підприємства: монографія. Вінниця: ВНТУ, 2010. 172 с.

28. Скібіцька Л. І., Матвеев В. В., Щелкунов В. І., Подреза С. М. Антикризовий менеджмент: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 584 с.

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Війна, розв'язана сусідньою державою проти України в лютому 2022 року, створила безпрецедентні виклики для українського бізнесу. Бойові дії, економічна невизначеність, втрата ринків збуту, пошкодження інфраструктури та людські втрати суттєво змінили умови функціонування підприємств. Відповідно, український бізнес був змушений шукати нові стратегії для виживання та адаптації до радикально нових обставин. Вплив війни на діяльність підприємств в Україні можна розглядати через кілька ключових аспектів: економічні втрати, зміни в логістиці, релокацію бізнесу, трансформацію ринків праці та інноваційні підходи до управління.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Економічний аналіз під час війни є складним процесом, який вимагає інтеграції різних підходів та методик. У таких умовах економісти стикаються з численними викликами, такими як непередбачуваність ситуації, значні зміни в інфраструктурі, масова міграція та військові витрати. Незважаючи на ці труднощі, аналітики використовують різноманітні інструменти для оцінки стану економіки та прогнозування її розвитку. Фахівці використовують різноманітні джерела даних, зокрема офіційну статистику, дані досліджень міжнародних організацій тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на численні дослідження в даній сфері, залишаються невирішеними низка питань, особливо у сучасних умовах. Вирішення проблем українських підприємств, пов'язаних із воєнними діями на території країни, повинно базуватися на аналізі стану та динаміки результатів їх діяльності, на дослідженні тенденцій, що сформувалися до початку повномасштабної війни, та в її умовах. Глибоке розуміння цих процесів є необхідним для ухвалення ефективних рішень на

державному та міжнародному рівнях, а також для розробки стратегій економічного відновлення України після війни.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є аналіз сучасних тенденцій, що сформувалися в роботі бізнесу України, і розробка на основі результатів проведеного аналізу рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснювати діяльність в умовах воєнного стану є досить складним завданням для підприємства, оскільки війна призводить до форс-мажорних ситуацій, які можуть спричиняти не лише скорочення обсягів роботи, але й до його повної зупинки або втрати майна й наявних ресурсів.

Проте досвід повномасштабної війни між Україною та сусідньою державою показав, що війна не завжди означає кризу для бізнесу. Завдяки гнучкості та швидкому реагуванню на зміни ринку, при ефективному управлінні можна продовжувати роботу, зберігати активи та ресурси, а в деяких випадках навіть сприяти їх розвитку.

Близько 50 % українських підприємств були змушені адаптуватися до нових умов війни, що вимагало міграції в інші регіони країни, повної диверсифікації продукції та переходу до нових бізнес-моделей. Ці моделі включають зміни у фінансовій системі підприємств та створення нових джерел надходження грошових потоків [1].

Безсумнівно, діяльність будь-якого бізнесу під час війни потребує обережного планування з урахуванням численних ризиків і непередбачуваних обставин.

Діяльність підприємства має ґрунтуватися на створенні «фінансових подушок безпеки», які забезпечать здатність оперативно реагувати на непередбачувані обставини, такі як втрата майна, трудових або матеріальних ресурсів. Це також включає пошук альтернативних джерел доходу та можливість співпраці з іншими учасниками ринку.

Війна відкрила можливості для нових видів діяльності, які допомагають багатьом підприємствам не лише вижити, а й зміцнити свої позиції на ринку, з перспективою стати лідерами у майбутньому. Ті компанії, які в умовах війни постійно

відслідковують зовнішні виклики та адаптують свою операційну діяльність, мають шанси на успішне функціонування.

Для виявлення сформованих тенденцій проведемо аналіз динаміки кількості підприємств України за 2015-2023 рр. (табл. 1).

Як показує аналіз даних табл. 1, структура кількості підприємств залишалася практично незмінною протягом усього аналізованого періоду. На структурні зрушення війна внесла незначні корективи. У загальній кількості підприємств протягом 2015-2020 рр. питома вага великих підприємств складала 0,1 %, а в 2022-2023 рр. підвищилася до 0,2 %.

Таблиця 1

Динаміка структури кількості підприємств України

Рік	Кількість підприємств			
	усього, одиниць	у тому числі у % до загальної кількості		
		великі	середні	малі
01	02	03	04	05
2015	343440	0,1	4,4	95,5
2016	306369	0,1	4,9	95,0
2017	338256	0,1	4,4	95,5
2018	355877	0,1	4,5	95,4
2019	380597	0,1	4,7	95,2
2020	373822	0,1	4,7	95,2
2021	370834	0,2	4,7	95,1
2022	261924	0,2	5,6	94,2
2023	307788	0,2	4,5	95,3

Джерело: сформовано за даними Державної служби статистики України [2]

Частка середніх підприємств найвищою була в 2022 році – вона складала 5,6 % загальної кількості підприємств. Однак у 2023 році питома вага цих підприємств скоротилася і досягла довоєнних показників.

Практично незмінною залишалася частка малих підприємств, коливаючись на рівні 94,2 % - 95,5 %. Так, у 2019-

2020 рр. вона складала 95,2 %, а на початку повномасштабної війни вона була найвищою і складала 94,2 %.

У 2023 році бізнес частково пристосувався до таких умов діяльності, налагодилася, хоч і не повністю, логістика, повернулася в Україну частина кваліфікованих працівників, які виїхали за межі країни на початку війни.

Представимо динаміку загальної кількості підприємств за допомогою рис. 1 для виявлення сформованих протягом аналізованого періоду тенденцій.



Рис. 1. Динаміка кількості підприємств України

Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики України [2]

Представлений графік свідчить про те, що на загальну кількість підприємств, звичайно, війна суттєво вплинула. Так, у передвоєнному 2021 році загальна кількість підприємств складала 370,8 тис. одиниць, а в 2022 році їх залишилося

261,9 тис. одиниць, тобто відбулося зменшення на 29,4 %. Однак, як відмічалось вище, бізнес адаптувався до умов війни і в 2023 році кількість підприємств зросла і склала 307,8 тис. одиниць. Слід також відмітити вплив кризи COVID-2019: протягом 2020-2021 рр. відбувалося певне зменшення кількості підприємств: так, у 2019 році їх кількість складала 380,6 тис. одиниць, а в 2021 році скоротилася до 370,8 тис. одиниць.

Проведемо аналіз динаміки кількості зайнятих працівників, оскільки робоча сила є основою бізнес-діяльності, а на початку війни багато людей залишилися без роботи. Нині однією з головних проблем для бізнесу є нестача робочої сили, попри все ще високий рівень безробіття. Це свідчить про збільшення структурного безробіття в Україні. Війна поставила перед ринком праці серйозні випробування, зокрема значну втрату робочої сили через міграцію та мобілізацію, а також структурні зміни в зайнятості.

Через масовий виїзд громадян за кордон, внутрішню міграцію та мобілізацію, дефіцит робочої сили в Україні продовжує зростати. За оцінками ООН, кількість українських мігрантів у світі становить 6,7 мільйона осіб, серед яких переважають жінки і діти. Серед них приблизно 1,7 мільйона були працевлаштовані до виїзду, що складає 10,6 % економічно активного населення України на момент початку повномасштабного вторгнення [3].

Відповідно до опитувань Національного банку України, у 2023 році 44 % підприємств зазнали труднощів через значне скорочення кількості працівників, спричинене мобілізацією, а 24 % відчували значні наслідки нестачі необхідних кваліфікованих робочих кадрів через міграцію [4].

Дослідження Європейської бізнес-асоціації також вказують на зростання дефіциту кадрів: у квітні 2024 року 74 % опитаних роботодавців стикалися з цією проблемою (на 19 в. п. більше, ніж восени 2023 року), тоді як лише 7 % підприємств не відчували нестачі працівників (зниження склало 5 в. п.) [5].

Опитування Державної служби зайнятості України показало, що у 2023 році 26,7 % підприємств стикалися з кадровим дефіцитом, тоді як дані НБУ вказують на 36 % [6].

Динаміка кількості зайнятих працівників в Україні з розподілом на великі підприємства, середні та малі за 2015-2023 рр. представлена в табл. 2.

Якщо порівняти тенденції кількості підприємств (табл. 1) і кількості зайнятих (табл. 2) у довоєнні роки, то можна побачити, що вони були подібними.

Однак у 2022-2023 рр. тенденції порушилися. Так, кількість підприємств у 2022 році порівняно з довоєнним 2021 роком зменшилася на 31 %, а кількість зайнятих скоротилася на 16 %. У 2023 році порівняно з 2022 роком кількість підприємств зросла на 17,5 %, а кількість зайнятих зменшилася на 6,8 %. Тобто, підприємствам, які працюють в умовах війни, для виживання і намагання подальшого розвитку доводиться скорочувати чисельність працівників.

Таблиця 2

Динаміка кількості зайнятих працівників в Україні

Рік	Кількість зайнятих			
	усього, осіб	у тому числі у % до загальної кількості підприємств		
		великі	середні	малі
01	02	03	04	05
2015	5889701	29,0	44,2	26,8
2016	5801140	27,4	45,2	27,4
2017	5812922	26,9	44,6	28,5
2018	5959474	26,4	46,1	27,5
2019	6407537	25,1	47,6	27,3
2020	6366104	24,7	48,5	26,8
2021	6391660	25,8	46,4	27,8
2022	5382372	25,4	48,0	26,6
2023	5014253	25,8	46,4	27,8

Джерело: сформовано за даними Державної служби статистики України [2]

Значне скорочення чисельності робочої сили у 2023 році порівняно з довоєнним 2021 роком, за оцінкою НБУ, пов'язане з такими чинниками, як демографічні втрати, перехід людей до

економічно неактивного статусу, труднощі тимчасово переміщених осіб з працевлаштуванням, окупація частини території України, необхідність догляду за членами родини та відсутність необхідних навичок на ринку праці [4].

Для того, щоб в умовах війни залишатися на ринку, підприємства змушені скорочувати свої витрати, зокрема на оплату праці. Серед заходів такої оптимізації стали: переведення працівників на неповний робочий день, скорочення робочих годин та надання відпусток без збереження заробітної плати. З початку повномасштабної війни було скорочено 1,32 млн. (28 % від загальної кількості) працівників у середньому, малому та мікробізнесі, 18 % було відправлено у відпустку, а 22 % – зменшено зарплату. За офіційними даними, на 1 січня 2023 року статус безробітного мали 186,5 тис. осіб, тоді як на ринку було доступно 21,2 тис. вакансій. Таким чином, на одну вакансію претендувало майже дев'ять зареєстрованих шукачів роботи [2].

Проведемо аналіз динаміки кількості безробітних та рівня безробіття в Україні за досліджуваний період (табл. 3).

Таблиця 3

Динаміка кількості зареєстрованих безробітних та рівня безробіття в Україні

Рік	Кількість зареєстрованих безробітних, тис. осіб	Рівень безробіття за методологією МОП, %
01	02	03
2015	461,1	9,5
2016	407,2	9,7
2017	352,5	9,9
2018	341,7	9,1
2019	338,2	8,6
2020	459,2	9,9
2021	295,0	10,3
2022	186,5	21,1
2023	96,1	19,0

Джерело: сформовано за даними Державної служби статистики України [2]

Протягом 2015-2019 рр. в Україні панувала тенденція до зменшення кількості безробітних. Якщо у 2015 році їх кількість складала 461,1 тис. осіб, то у 2019 – 338,2 тис. осіб. У 2020 році число безробітних збільшилося на 35,8 %, що було обумовлене переходом багатьох підприємств на онлайн-режим і у зв'язку з цим скорочення чисельності працівників. Однак після того, як бізнес пристосувався до нових умов і почав розвиватися, кількість зареєстрованих безробітних суттєво скоротилася: з 459,2 тис. осіб у 2020 році до 295,0 тис. осіб у 2021 році.

Після початку повномасштабної війни кількість зареєстрованих безробітних в Україні скоротилася до 186,5 тис. осіб, а в 2023 році – до 96,1 тис. осіб. Очевидно, що це було обумовлено, в першу чергу, окупацією частини України та виїздом значної частини населення за межі країни.

Дещо іншою була тенденція рівня безробіття, який розраховується за методологією Міжнародної організації праці (МОП). Згідно з цією методологією, безробітними вважаються особи віком 15-70 років (як зареєстровані, так і незареєстровані в державній службі зайнятості), які відповідають таким трьом критеріям: не мали роботи (прибуткової діяльності); протягом останніх чотирьох тижнів активно шукали роботу або намагалися організувати власний бізнес; були готові розпочати роботу протягом наступних двох тижнів, тобто працювати за наймом або на власному підприємстві для отримання доходу чи оплати. До цієї категорії також належать ті, хто планує почати роботу найближчим часом, чекає відповіді на пропозицію чи вже знайшов роботу [2].

Більш наочно динаміка рівня безробіття за методологією МОП представлена на рис. 2.

Як видно із рис. 2, до 2021 року рівень безробіття в Україні коливався на рівні 9,1-10,3 %, а в 2022 році він стрімко підвищився і досяг значення 21,1 %. Однак у 2023 році він знизився до рівня 19,0%. За останніми оцінками НБУ, рівень безробіття продовжить залишатися високим, хоча й знизився з 21% у 2022 році до 19 % у 2023 році, і прогнозується його зменшення до 14% у 2024 році, якщо продовжаться сформовані тенденції [4].

Слід зазначити, що до 2022 року офіційні дані про рівень безробіття надавалися Державною службою статистики України на основі регулярних опитувань домогосподарств. Проте через війну ці опитування були призупинені, що вплинуло на точність оцінок.

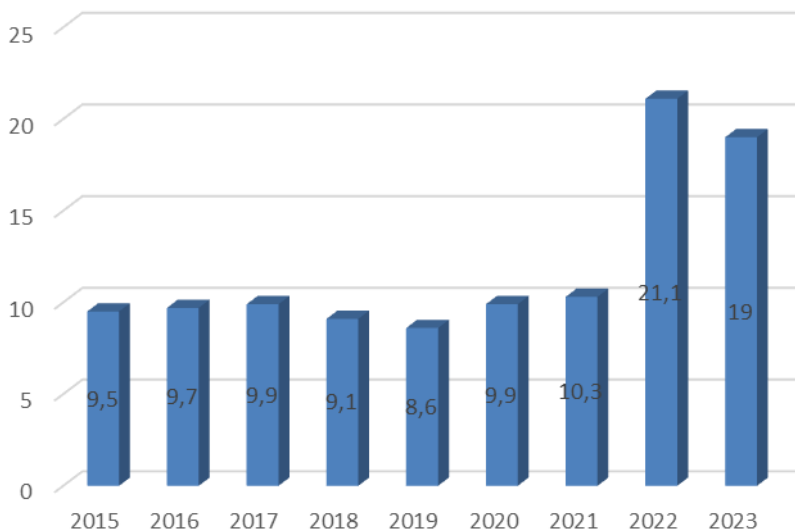


Рис. 2. Динаміка рівня безробіття в Україні, %

Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики України [2]

Нинішні показники базуються на вибіркових опитуваннях і моделюванні ринку праці. Водночас безробітні продовжують шукати роботу, але їхні навички та кваліфікація не завжди відповідають вимогам роботодавців. За даними опитувань, 16% роботодавців стикалися з браком необхідної кваліфікації серед претендентів на вакансії [6].

Рівень безробіття серед внутрішньо переміщених осіб (ВПО) є вищим, ніж серед загального населення України. За інформацією Міністерства соціальної політики, в Україні

zareestrovano 4,7 mln. chol. VPO, z yakih 42,3 % skladajut' ljudi pracездatnogo viku [7].

Stanom na veresень 2023 roku pracevlasthovanimi були близько 800 тис. chol. VPO praceездатного viku, що становить 38 % їх загальної кількості. За результатами опитування Міністерства оборони України, проведенного у квітні 2024 року, рівень зайнятості серед цієї групи населення зріс: 45 % працювали за наймом, а 7 % займалися самозайнятістю [8].

Основними причинами безробіття VPO є нестача робочих місць у нових місцях проживання та невідповідність їхньої кваліфікації вимогам ринку праці. Також, якщо VPO переїжджають у регіони, де школи працюють онлайн або недостатньо дитячих садків, жінки часто не мають можливості працювати [8].

Війна загалом сприяла зростанню ролі жінок на ринку праці, що виявляється у наступному:

по-перше, у Збройних силах України служать 67 тис. жінок, що на 40% більше порівняно з 2021 роком, а кількість жінок-офіцерів збільшилася у шість разів;

по-друге, збільшилася частка жінок серед тих, хто шукає роботу або займається підприємницькою діяльністю. Так, у першому кварталі 2024 року 58,8 % зареєстрованих фізичних осіб-підприємців становили жінки, що на 7,8 в. п. більше, ніж у відповідному періоді попереднього 2021 року [8].

Також серед користувачів сервісу пошуку роботи Work.ua частка жінок складає 59 %.

З огляду на регіональний і кваліфікаційний дисбаланс на ринку праці, потрібні стратегічні підходи для узгодження потреб роботодавців з можливостями претендентів.

На міжнародній конференції, що відбулася в Берліні 11-12 червня 2024 року, присвяченій відновленню України, уряд спільно з міжнародними партнерами оголосив про запуск трирічної програми «Skills Alliance for Ukraine». Даний альянс націлений як на молодь, так і на доросле населення, зокрема на внутрішньо переміщених усіх громадян та жінок, з метою подальшого розширення їх можливостей для майбутньої післявоєнної відбудови України [9].

Ініціатива, запроваджена в рамках конференції, спрямована на розв'язання актуальних проблем людського капіталу в Україні, спричинених повномасштабним вторгненням сусідньої держави. Війна призвела до значного переселення як всередині країни, так і за її межами, а також завдала серйозної шкоди освітній інфраструктурі, що підтверджується регулярними дослідженнями. Ці перешкоди, разом із військовими потребами, спричинили критичний дефіцит навичок, особливо в професіях, де традиційно переважали чоловіки, що в результаті вкрай негативно впливає на економічний і бізнесовий розвиток.

На початку 2024 року, в межах кампанії підкреслювалося, що План відновлення України має враховувати як поточні, так і майбутні потреби. Це бачення залишалося пріоритетним у всіх сферах програм підтримки та діяльності ETF протягом останніх двох з половиною років з моменту початку повномасштабної агресії [10].

Ініціатива спрямована на перенавчання та підвищення кваліфікації українців у секторах будівництва, транспорту, ІТ, інженерії та охорони здоров'я. У рамках цієї програми, що вже розпочалася, протягом трьох років планується виділити 700 млн. євро, залучених від близько 50 країн, міжнародних партнерів, донорів та бізнес-спільноти. Це значно перевищує можливості держави в рамках власних програм зайнятості, хоча їх кількість залишається досить великою.

Розглянувши загальні питання, перейдемо безпосередньо до аналізу показників діяльності підприємств.

Проаналізуємо динаміку обсягу продукції, виробленої суб'єктами господарювання в Україні, протягом 2015-2022 рр. (за 2023 рік дані відсутні) (табл. 4).

Представлені дані свідчать про те, що протягом 2015-2021 рр. в Україні відбувалося щорічне зростання обсягу виробництва продукції. Особливо значним було зростання у передвоєнному 2021 році, коли обсяг продукції склав 9639,3 млрд. грн. і збільшився порівняно з попереднім роком на 32,1 %. Однак, у 2022 році, після початку повномасштабної війни, виробництво продукції в країні очікувано скоротилося і склало 7712,5 млрд. грн., що на 20 % менше, ніж у 2021 році.

Таблиця 4

Динаміка обсягу виробленої продукції суб'єктами
господарювання в Україні

Рік	Обсяг виробництва продукції, млрд. грн.	Темп зростання до попереднього року, %
01	02	03
2015	3449,9	-
2016	4217,8	122,3
2017	5329,0	126,3
2018	6207,7	116,5
2019	6981,9	112,5
2020	7294,4	104,5
2021	9639,3	132,1
2022	7712,5	80,0

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Порівняємо структуру виробництва продукції у 2022 році та передвоєнному 2021 році (табл. 5).

Таблиця 5

Структура виробництва продукції за видами діяльності

Вид економічної діяльності	Структура, %		Відхилення структури, в. п.
	2021 рік	2022 рік	
01	02	03	04
Сільське, лісове та рибне господарство	11,73	9,59	-2,15
Промисловість	46,21	43,25	-2,96
Будівництво	5,97	3,38	-2,59
Оптова та роздрібна торгівля	16,44	23,35	6,91

Продовження табл. 5

01	02	03	04
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	6,46	6,81	0,34
Інші види економічної діяльності	13,18	13,62	0,44
Усього	100,00	100,00	-

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Як свідчать дані таблиці 5, у 2022 році порівняно довоєнним 2021 роком відбулися суттєві структурні зрушення в обсягу виробництва продукції за окремими видами економічної діяльності. Так, зменшилася частка продукції сільського, лісового та рибного господарства, промисловості і будівництва відповідно на 2,2 в. п., 3,0 в. п. та 2,6 в. п.

У той же час суттєво зросла питома вага продукції оптової та роздрібної торгівлі. Так, у 2021 році вона складала 16,4 %, а в 2022 році підвищилася на 6,9 в. п. Питома вага продукції транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності, а також інших видів економічної діяльності зазнала незначних змін у структурі.

Причин суттєвого зменшення обсягів виробництва продукції та їх структурних зрушень ціла низка. Сучасні компанії найбільше потерпають через значне зниження попиту на товари та послуги, і більшість із них шукають нових споживачів і канали збуту. Підприємці також стикаються з проблемами через відсутність або суттєві затримки платежів.

Одним із ключових факторів, що впливає на діяльність бізнесу, є нестача фінансування. Близько 40 % українських підприємств потребують додаткового оборотного капіталу, якого їм бракує через значні обмеження банківського кредитування [4].

Серйозною проблемою для українських підприємств стали логістичні труднощі: традиційні транспортні маршрути більше не функціонують, порти частково заблоковані, все більше надається

пріоритет гуманітарним постачанням, а також військовим. Значною проблемою є також нестача пального.

Ситуацію погіршують російські ракетні удари, які знищили близько 20% складських приміщень. Військові дії також спричинили дефіцит робочої сили та скоротили кількість необхідних фахівців, не дивлячись на зниження рівня безробіття (про яке мова йшла раніше).

Для досягнення швидкого зростання та ефективних результатів сучасні економічні дослідження виділяють кілька пріоритетних видів діяльності:

- металургія та металообробка;
- сільське господарство;
- розвиток стартапів;
- ІТ-сектор [11].

Також важливими напрямками є будівництво, військова промисловість, енергетика та охорона здоров'я. Крім того, відбудова інфраструктури, логістичні проекти, деревообробка та меблеве виробництво залишаються привабливими для інвестицій.

Розглянемо перспективи кожної з основних пріоритетних галузей, які будуть розвиватися в повоєнні роки.

Металургія традиційно вважалася однією з найпривабливіших сфер для інвесторів і відігравала важливу роль в експорті України. За даними Державної служби статистики, в останні передвоєнні роки частка виробництва металургійної продукції становила близько 20 % від загального обсягу експорту країни [2].

Війна здійснила значний негативний вплив на українську металургію. Через російську агресію Україна втратила контроль над двома найбільшими металургійними комбінатами – ММК ім. Ілліча та «Азовсталь», які до війни виробляли близько 40 % усього металопрокату в країні. Близько половини родовищ залізної руди зараз знаходяться на непідконтрольних територіях або зазнали значних пошкоджень через бойові дії.

Додатково ускладнюють ситуацію логістичні проблеми. Морські порти можуть обслуговувати лише обмежені обсяги експорту, переважно з аграрного сектору, а залізничні потужності

не в змозі забезпечити необхідні обсяги для експорту металопродукції.

Внутрішній попит на метал знизився через зупинку багатьох промислових і інфраструктурних проєктів. На світових ринках попит також зменшився через перенасиченість пропозицією, що створює додаткові виклики для української металургії.

Однак ця галузь має перспективи для розвитку. Одним із найперспективніших напрямів для інвестицій є проєкт «зеленої сталі». Україна має значний потенціал для підтримки європейських ініціатив щодо переходу на виробництво сталі з низьким вуглецевим слідом.

Серед сприятливих факторів варто виділити такі найбільш значущі:

- добре розвинені потужності для збагачення сировини;
- доступ до дешевої енергії;
- наявність багатих родовищ залізної руди;
- вигідне географічне розташування;
- існуючу інфраструктуру для транспортування водню.

Ці умови роблять Україну перспективним гравцем у виробництві заліза прямого відновлення та постачанні необхідних речовин для ланцюга виробництва «зеленої» сталі.

Сільськогосподарська продукція є ключовою складовою експорту України. У 2021 році експорт аграрної продукції досягнув 27,8 млрд. дол. США, що становило 41 % від загального обсягу експорту товарів. Галузь забезпечувала роботою близько 14 % населення України [2].

Країна має сприятливі умови для виробництва сільськогосподарської продукції завдяки помірному клімату, родючим ґрунтам і достатній кількості опадів. Україна є одним із провідних світових виробників та експортерів аграрної продукції: перше місце за експортом соняшникової олії та шроту, третє місце за обсягами експорту ріпаку й ячменю, а також четверте місце у світі за експортом кукурудзи. Завдяки цьому український аграрний сектор залишається перспективним для інвестицій, навіть у період війни.

Проте військові дії значно вплинули на галузь, викликавши такі проблеми:

- руйнування транспортної інфраструктури, зокрема залізниць і морських портів;
- пошкодження земель та їх мінування;
- брак кваліфікованих працівників через мобілізацію та міграцію;
- пошкодження об'єктів для зберігання та обробки продукції;
- відсутність страхових програм, що покривають ризики, пов'язані з війною.

У довоєнний період Україна займала 11-те місце в рейтингу ІТ-секторів серед країн Європи з середнім рівнем доходу. Інформаційні технології стали провідною галуззю серед експортних послуг, які становили більше ніж 4% від українського ВВП у 2021 році. Обсяг доходів від експорту послуг досяг майже 6,9 млрд. дол. США [11].

Сфера ІТ користується попитом як серед підприємців, що активно створюють нові компанії, так і серед фахівців, багато з яких змінили кваліфікацію за останні роки. Український ринок інформаційних технологій налічує понад 5 тисяч компаній, включаючи унікальні стартапи. За останні кілька передвоєнних років спостерігалось динамічне зростання кількості спеціалістів у цій галузі.

Зараз в Україні функціонує понад 2 тисячі компаній у сфері технологій та стартапів. Згідно статистичних даних, зростання інвестицій у цю галузь у період з 2014 року по 2019 рік відбулося в 10 разів. У 2020-2021 рр. інвестиції в стартапи збільшилися майже вдвічі. Приблизно 40 % із цих інвестицій спрямовані на експорт, тоді як 60 % орієнтовані на внутрішній ринок [11].

На вартісні показники обсягу виробництва продукції значний вплив мають інфляційні процеси, що відбуваються в країні. Для усунення впливу інфляції на вартісні показники корегують на індекс інфляції.

Індекс інфляції – це ключовий макроекономічний показник, який відображає загальний рівень зростання цін на товари та послуги в економіці за певний період часу. Цей індекс є

важливим інструментом для оцінки стану економіки, прийняття фінансових рішень урядами, центральним банком та інвесторами, а також для коригування соціальних виплат.

Інфляція є процесом тривалого зростання загального рівня цін у країні, що призводить до зниження купівельної спроможності грошей. Індекс інфляції відображає середнє підвищення (або в рідкісних випадках зниження) цін на споживчі товари та послуги і дозволяє визначити, наскільки змінилася вартість життя за певний період.

Найбільш поширеними індексами інфляції є:

- індекс споживчих цін, який вимірює зміну вартості кошика споживчих товарів і послуг, що купує на ринку середнє домогосподарство;

- індекс цін виробників, який відображає зміну цін на продукцію на етапі виробництва, до її надходження на ринок.

Індекс інфляції є показником, що відображає зміни загального середнього рівня цін на товари й послуги, які населення купує для домашнього невиробничого споживання. Цей індекс характеризує зміну вартості певного споживчого набору товарів та послуг (споживчий кошик) у поточному періоді порівняно з попереднім. Даний споживчий набір включає в себе найбільш важливі та вживані товари і послуги для кожного домогосподарства. Він встановлюється в країні централізовано і є однаковим для всіх регіонів України.

Індекс цін виробників – це інший показник, що відображає середню зміну рівня оптових цін, що формуються на матеріали, сировину, а також на товари проміжного споживання, які національні виробники використовують для виробництва та продажу своїх товарів. Даний індекс охоплює всі етапи виробництва, включаючи сировину, проміжні стадії виробництва та виготовлену готову продукцію, а також всі сектори економіки, зокрема такі, як промисловість і сільське господарство. Важливо зазначити, що в цей індекс не включаються ціни на імпортні товари.

Основною відмінністю індексу цін виробників від індексу споживчих цін є те, що перший охоплює лише товари, і не враховує послуги, причому це відбувається на рівні їх реалізації.

Зростання індексу цін виробників протягом тривалого періоду може свідчити про можливе підвищення споживчої інфляції, що робить його дуже важливим раннім інфляційним індикатором. Крім того, індекс цін виробників відображає зміни, що формуються щодо рівня купівельної спроможності валюти.

Основою для розрахунку індексу інфляції є здійснення порівняння рівня цін у двох суміжних періодах. З метою розрахунку індексу споживчих цін необхідно використовувати певний кошик товарів і послуг, що відображає структуру споживання середньостатистичного домогосподарства.

На рівень інфляції впливає низка як внутрішніх, так і зовнішніх чинників:

- зростання виробничих витрат: підвищення вартості ресурсів, таких як енергія або сировина, збільшує витрати на виробництво, що відображається на кінцевих цінах для споживачів;

- попит і пропозиція: зростання попиту на товари та послуги при недостатній пропозиції може викликати підвищення цін;

- монетарна політика: надмірний обіг грошей в економіці сприяє зростанню цін, оскільки збільшується купівельна спроможність населення при незмінному обсязі вироблених товарів;

- зміни валютного курсу: девальвація національної валюти призводить до подорожчання імпортованих товарів, що також сприяє інфляції;

- критична економічна ситуація в країні, до якої можна віднести стихійні лиха, військові дії тощо.

Високий рівень інфляції приносить значні негативні наслідки для економіки:

- невизначеність в економіці: підвищення рівня інфляції створює значну невизначеність у бізнес-середовищі, ускладнюючи при цьому планування та інвестиційні рішення;

- зниження купівельної спроможності: при досить швидкому зростанні цін населення країни стикається з необхідністю постійно витрачати більше коштів для забезпечення основних потреб;

– ерозія заощаджень: в умовах високої інфляції заощадження, які формує населення, швидко втрачають свою вартість, якщо вони не коригуються відповідно з темпами зростання цін.

На рис. 3 представлено динаміку індексу інфляції та індексу цін виробників в Україні за 2015-2023 рр.

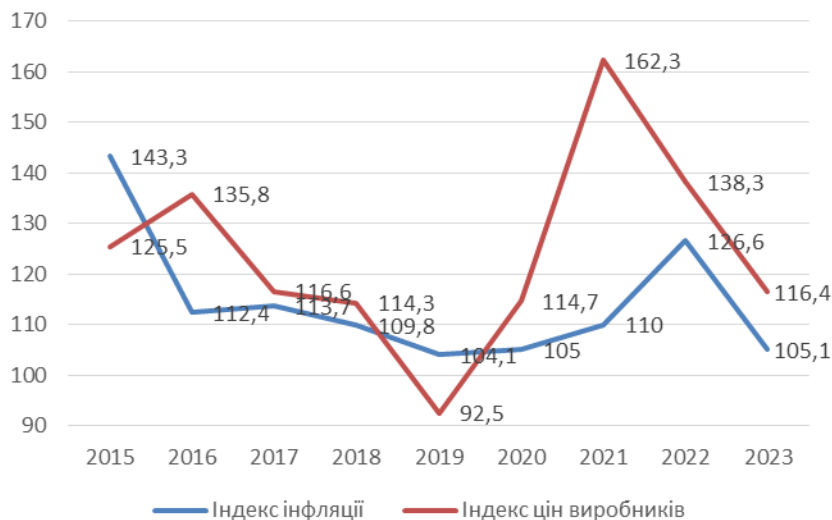


Рис. 3. Динаміка індексу інфляції та індексу цін виробників в Україні

Джерело: побудовано за даними Міністерства фінансів України [12]

Як видно з даних, представлених на рис. 3, протягом аналізованого періоду найвищим індекс інфляції був у 2015 році – він склав 143,3 %. Найнижчим його рівень був у 2019 році – 104,1 %. Очікувано у 2022 році він значно підвищився і склав 126,6 %. У 2023 році відбулося його зменшення до 105,1 %. Станом на серпень 2024 року в річному еквіваленті індекс інфляції складає 104,9 %.

Дещо іншою була тенденція індексу цін виробників. Протягом 2016-2019 рр. відбувалося його поступове зменшення і

в 2019 році щодо цін на сировину та інші покупні матеріали відбулася дефляція (індекс склав 92,5 %). Однак найбільшим було підвищення даного індексу в 2021 році, коли він склав 162,3 %. Навіть у воєнні роки його значення дещо знизилося – до 138,3 % у 2022 році та 116,4 % – у 2023 році. Однак станом на серпень 2024 року в річному еквіваленті індекс цін виробників уже складає 121,0 %.

У переробній промисловості цей показник склав 7,2%, у добувній промисловості – 10,8%, а в енергетиці сягнув 48,1%.

За даними Державної служби статистики, у першу чергу зростання загального індексу цін виробників було обумовлено суттєвим зростанням цін (на 28,3%) на постачання газу, електроенергії, пари та кондиційованого повітря [2].

Проведемо порівняльний аналіз темпів зростання обсягу виробленої продукції суб'єктами господарювання та індексу інфляції (табл. 6).

Таблиця 6

Темпи зростання обсягу виробленої продукції суб'єктами господарювання в Україні та цін

Рік	Темп зростання обсягу виробленої продукції до попереднього року, %	Індекс інфляції, %
01	02	03
2015	-	143,3
2016	122,3	112,4
2017	126,3	113,7
2018	116,5	109,8
2019	112,5	104,1
2020	104,5	105,0
2021	132,1	110,0
2022	80,0	126,6

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Як показав порівняльний аналіз, протягом 2016-2019 рр. та 2021 р. темпи зростання обсягів виробництва продукції суб'єктами господарювання випереджали темпи зростання цін.

У 2020 році, під час COVID-19 темп зростання цін дещо випереджав темп зростання обсягів виробництва. Очікувано, що у 2022 році з початком війни обсяг виробництва продукції зменшився порівняно з попереднім довоєнним роком на 20 %, а ціни в цей час, навпаки, зросли на 26,6 %. У 2023 році зростання цін уповільнилося й індекс склав 105,1 %.

Проведемо аналіз динаміки обсягу реалізації продукції підприємств України за 2015-2023 рр., який враховує не лише обсяги виробництва продукції, а й їх продаж (табл. 7).

Таблиця 7

Динаміка обсягу реалізації продукції підприємствами України

Рік	Обсяг реалізації продукції, млрд. грн.	Ланцюгові показники	
		абсолютний приріст, млрд. грн.	темп зростання, %
01	02	03	04
2015	5556,5	-	-
2016	6726,7	1170,2	121,1
2017	8312,3	1585,5	123,6
2018	9966,8	1654,5	119,9
2019	10524,1	557,3	105,6
2020	11062,3	538,2	105,1
2021	14989,8	3927,5	135,5
2022	11119,9	-3869,9	74,2
2023	13574,9	2455,0	122,1

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Як можна відмітити, протягом усього аналізованого періоду в Україні відбувалося збільшення чистого доходу від

реалізації продукції на підприємствах, за виключенням 2022 року.

За результатами розрахунків можна відмітити значне збільшення досліджуваного показника у 2017 році порівняно з 2016 роком: на 1585,5 млрд. грн. або на 23,6 %.

Однак найбільше зростання відбулося у передвоєнному 2021 році, коли обсяг реалізації продукції збільшився на 3927,5 млрд. грн. або на 35,5 %. Таке зростання відбулося у першу чергу за рахунок збільшення обсягів продажу продукції торгівлі та інших підприємств, що надають послуги. Однак очікувано з початком повномасштабної війни у 2022 році доходи підприємств стрімко зменшилися – на 3869,9 млрд. грн. або на 25,8 %. Але після того, як бізнес пристосувався до умов війни, обсяг реалізації продукції у 2023 році порівняно з 2022 роком збільшився на 2455 млрд. грн. або на 22,1 %. Однак його рівень не досяг довоєнного, коли підприємствами було реалізовано продукції на суму 14989,8 млрд. грн.

Якщо порівняти темпи зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, то в 2022 році порівняно з 2021 роком виробництво зменшилося значно менше, ніж обсяг реалізації продукції.

Для узагальнення динаміки обсягів реалізації продукції підприємств та оцінки відхилення від загальної тенденції з початком війни виявимо основні тенденції розвитку даного показника на основі методу аналітичного вирівнювання.

Основна тенденція розвитку – це загальний напрямок змін показника, який аналізується. Вона може вказувати на його зростання, спад або стабільність.

Для виявлення основної тенденції використовуються різні методи. Найпростішим підходом до аналізу ряду динаміки є визначення закономірностей змін рівнів через розрахунок підсумкових або середніх показників для більших часових інтервалів. У випадку інтервального ряду цей метод передбачає перехід від місячних рівнів до квартальних або річних, а від річних – до багаторічних, за допомогою простого підсумовування. Після цього для укрупнених інтервалів обчислюються середні показники.

Якщо в ряді динаміки спостерігаються коливання з чіткою періодичністю (як «хвилі»), тоді доцільно укрупнювати інтервали, підлаштовуючи їх під період коливань, тобто під цикл «хвиль».

Якщо періодичність не спостерігається, укрупнення виконують поступово: від менших інтервалів до більших, поки загальний напрямок змін не стане чітко вираженим. У випадку, якщо ряд динаміки є моментним, підсумовування рівнів не має сенсу, і для виявлення основної тенденції використовують середні значення для укрупнених періодів.

Недоліком цього методу є те, що при укрупненні інтервалів кількість елементів ряду значно зменшується, і зміни рівнів всередині цих укрупнених періодів залишаються непомітними.

Метод ковзної середньої полягає в заміні фактичних рівнів досліджуваного показника середніми, розрахованими для певної кількості перших значень ряду, потім розрахунок здійснюється для такої ж кількості, але починаючи з другого рівня, далі – починаючи з третього, і так далі.

Важливим недоліком згладжування ряду динаміки на основі ковзної середньої є те, що отриманий ряд суттєво скорочується у порівнянні з вихідними фактичними даними. І чим довшим є період згладжування, тим меншим буде отриманий кінцевий ряд динаміки. Крім того ковзна середня має ще один недолік: вона не дає можливості надати математичне вираження сформованої закономірності динаміки.

Більш дієвим методом виявлення основної тенденції є аналітичне вирівнювання ряду динаміки, при якому рівні ряду розглядаються як функція часу. Суть цього підходу полягає в тому, щоб визначити вид функції, яка описує сформовану тенденцію, розрахувати її параметри на основі фактичних даних і потім використовувати отриману формулу для обчислення теоретичних рівнів.

Зазвичай для опису тренду використовуються такі математичні моделі, як пряма, парабола другого або третього порядку, гіпербола, експонента, показникова функція та ін. Вибір конкретної форми тренду здійснюється на основі графічного аналізу вихідних даних та розрахунку характеристик ряду

динаміки. В економічних дослідженнях найбільш поширеними зазвичай є або пряма лінія, або парабола другого порядку. А в соціальних – показникова.

Після вибору типу кривої її параметри визначають за допомогою методу найменших квадратів. Суть цього методу полягає в тому, щоб знайти таку криву, яка мінімізує суму квадратів відхилень фактичних рівнів ряду динаміки від вирівняних рівнів, що відповідають цій кривій у кожен момент часу. Це дозволяє побудувати найкращу функцію, яка описує основну тенденцію. Математично ця умова записується наступним чином:

$$\sum (Y - \hat{Y})^2 \rightarrow \min \quad (1)$$

Згладжування за допомогою прямої використовується, коли абсолютні прирости ряду динаміки є відносно сталими, тобто коли рівні змінюються в арифметичній прогресії або наближаються до такого типу зміни. У цьому випадку для опису тренду застосовується лінійне рівняння прямої, яке має вигляд:

$$\hat{Y}_1 = a_0 + a_1 t \quad (2)$$

де $\hat{Y}_1$ – згладжені (розрахункові) рівні, які розташовуються

на знайдений прямій;

t – порядковий номер інтервалу або моменту часу;

a_0 і a_1 – параметри рівняння.

Параметр a_0 , який є вільним членом рівняння, змістовної інтерпретації не має; a_1 є коефіцієнтом регресії, що характеризує зміну досліджуваного показника в середньому за одиницю часу,

тобто його збільшення або зменшення з урахуванням сформованої тенденції до рівномірного зростання або зменшення.

Згладжування за допомогою експоненти застосовують у тих випадках, коли більш-менш стабільними є розраховані для первинного ряду динаміки ланцюгові темпи приросту, тобто коли показник змінюється на постійний відсоток у кожен період часу.

Гіперболічне згладжування використовують у випадках, коли рівні ряду динаміки наближаються до певної межі, демонструючи поступове уповільнення зростання або спадання економічного показника.

Для аналітичного вирівнювання рівняння параболі другої степені підходить тоді, коли швидкість змін (зростання чи зниження) досліджуваного економічного показника нерівномірна, і є тенденція до прискорення або сповільнення.

Якщо динаміка є складнішою, можна використовувати багаточлени вищих степенів, наприклад, параболу третього чи четвертого порядку, яка дозволяє більш точно відобразити складніші зміни ряду. Однак чим більшою є степінь функції, тим менш придатною вона може бути для подальшого прогнозування, оскільки в такому випадку не виявляється основна тенденція розвитку, а просто описується поведінка рівнів досліджуваного економічного показника в часі.

Якість побудованого рівняння тренду оцінюється за допомогою індексу детермінації, який показує, наскільки близькими є фактичні значення досліджуваного показника до розрахункових. Індекс детермінації може набувати значень від нуля до одиниці. Чим ближчим є значення цього індексу до одиниці, тим точніше отримане рівняння тренду відображає сформовану тенденцію.

Індекс детермінації розраховується як співвідношення факторної і загальної дисперсії:

$$I^2 = \frac{\sigma_t^2}{\sigma_0^2} \quad (3)$$

Факторна σ_t^2 і загальна σ_0^2 дисперсії розраховуються за такими формулами:

$$\sigma_t^2 = \frac{\sum(\hat{Y}_t - \bar{Y})^2}{n-m}, \quad (4)$$

$$\sigma_0^2 = \frac{\sum(Y - \bar{Y})^2}{n-m}, \quad (5)$$

де n – кількість вихідних рівнів ряду динаміки;

m – кількість параметрів побудованого тренду.

Індекс детермінації, виражений у відсотках, характеризує частку загальної варіації досліджуваного показника, яка пояснюється впливом особливостей окремих років (або інших проміжків часу залежно від наявної інформації).

Для оцінки сили зв'язку також використовують показник, що розраховується як квадратний корінь із індексу детермінації – індекс кореляції. Чим ближче значення індексу кореляції до одиниці, тим точніше тренд відображає фактичну динаміку явища. Індекс кореляції, як і індекс детермінації, може приймати значення в діапазоні від 0 до 1.

Згладжування часових рядів є важливим інструментом аналізу соціально-економічних процесів, що постійно змінюються з часом. Вибір правильної форми тренду має велике значення як у теорії, так і на практиці, особливо для подальшого прогнозування, або екстраполяції.

Екстраполяція тренду передбачає продовження виявленої тенденції за межі аналізованого динамічного ряду. Цей метод полягає в тому, щоб на основі отриманих математичних рівнянь прогнозувати майбутній розвиток досліджуваних явищ. Екстраполяція базується на припущенні, що отримані на основі побудованого тренду дані достатньо точно відображають тенденції зростання (або зменшення) досліджуваного показника,

тому їх можна застосовувати для передбачення майбутніх значень у динамічному ряді.

Очікуваний, або прогнозний, рівень досліджуваного економічного показника залежить від обраної бази, що передедує прогнозуванню, та тривалості періоду упередження.

У практичній діяльності зазвичай використовують не точкові, а інтервальні прогнози, які з певною ймовірністю вказують на довірчі межі прогнозного рівня. Стандартна похибка прогнозу, що впливає на ці межі, визначається адекватністю трендової моделі, залишковою дисперсією, довжиною динамічного ряду та тривалістю періоду упередження. Вона визначається за формулою:

$$\sigma_p = \sigma_e \sqrt{\frac{n+1}{n} + \frac{3(n+2\tau-1)^2}{n(n^2-1)}}, \quad (6)$$

де τ – період упередження (прогнозування).

При цьому залишкова дисперсія σ_e розраховується на підставі відхилень фактичних рівнів ряду динаміки від теоретичних рівнів:

$$\sigma_e^2 = \frac{\sum (Y - \hat{Y}_t)^2}{n-m}, \quad (7)$$

де Y – фактичні рівні ряду динаміки досліджуваного економічного показника;

$\hat{Y}$ – розрахункові рівні, що знаходяться на отриманій лінії тренду.

Представимо динаміку обсягу реалізації продукції підприємствами за 2015-2021 рр., проведемо його аналітичне вирівнювання для подальшого прогнозування, і порівняємо з фактичними даними 2022-2023 рр. (рис. 4, 5).

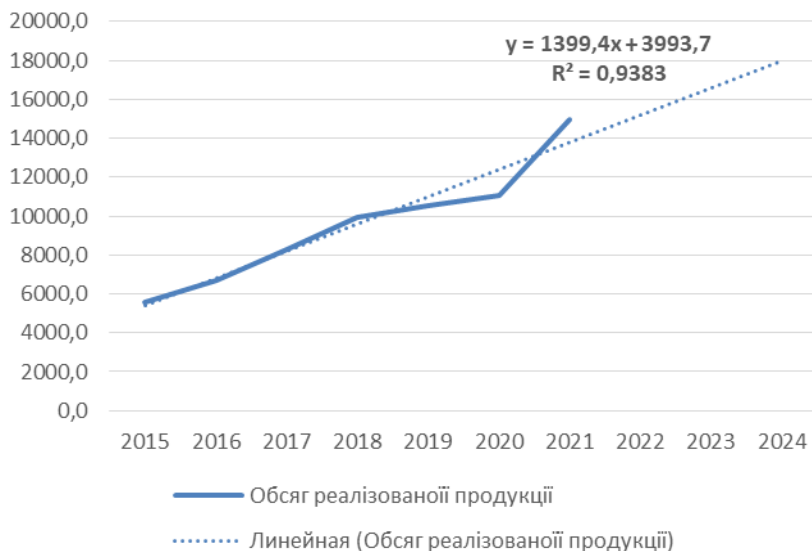


Рис. 4. Динаміка обсягу реалізації продукції підприємств України
Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики України [2]

Провівши дослідження нами було встановлено, що в якості найбільш прийнятної форми тренду необхідно обрати пряму лінію. На основі здійсненого аналітичного вирівнювання ми отримали таку форму лінійного тренду:

$$\hat{Y}_1 = 3993,7 + 1399,4t \quad (8)$$

Надамо економічну характеристику отриманого тренду. Результати показали, що обсяг реалізованої продукції підприємствами України протягом 2015-2021 рр. у середньому щорічно збільшувався на 1399,4 млрд. грн. з урахуванням тенденції до рівномірного зростання. Індексу детермінації, який складає 0,9383, свідчить про високий рівень адекватності

побудованого рівняння тренду. Тому на його основі можна робити прогноз, який і відображено на рис. 4. Отже, якби тенденція обсягу реалізації продукції, яка сформувалася протягом 2015-2021 рр., зберіглася і в майбутні роки, то можна було очікувати, що обсяг реалізації продукції у 2022 році склав би 15188,9 млрд. грн, у 2023 році – 16588,3 млрд. грн., і в 2024 році – 17987,7 млрд. грн.

Однак із початком повномасштабної війни в Україні сформовані тенденції були порушені. Їх видно на рис. 5.

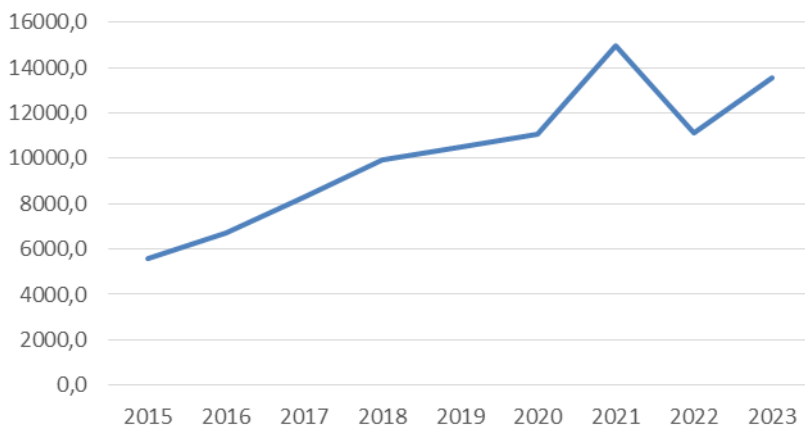


Рис. 5. Динаміка обсягу реалізації продукції підприємств України
Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики України [2]

Таким чином, порівняльний аналіз прогнозованих і фактичних рівнів обсягу реалізації продукції (рис. 4 і 5), дозволяє встановити відхилення, які викликали зміни ситуації в країні.

На діяльність підприємств значний вплив здійснює структура активів і пасивів.

Активи є невід’ємною частиною будь-якого підприємства, забезпечуючи його фінансову стабільність, можливість зростання та прибутковість. Розуміння структури активів, правильне їх оцінювання та ефективне управління ними – це основні фактори, які впливають на успішність бізнесу. Підприємства, які вміло

розпоряджаються своїми ресурсами, мають більше шансів на стійкий розвиток і досягнення стратегічних цілей.

Відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», активами вважаються ресурси, які контролювані підприємством, приносять або можуть принести певний дохід у майбутньому [13].

Активи підприємства поділяються на визначені групи залежно від різних критеріїв. Основними з них є групування за:

– *природою*:

матеріальні активи: фізичні ресурси, такі як нерухомість, обладнання, сировина, транспортні засоби тощо;

нематеріальні активи: нематеріальні ресурси, такі як патенти, авторські права, торгові марки, програмне забезпечення, репутація (гудвіл);

– *терміном використання*:

довгострокові (необоротні) активи: ресурси, які використовуються підприємством тривалий час (понад один рік) і не можуть бути швидко перетворені на грошові кошти (це нерухомість, будівлі, машини, обладнання та нематеріальні активи);

короткострокові (оборотні) активи: ресурси, які використовуються протягом одного операційного циклу або одного року (сюди входять грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси сировини та готової продукції);

– *формою володіння*:

власні активи: це ресурси, які належать підприємству на правах власності;

залучені активи: ресурси, які знаходяться у розпорядженні підприємства, але не належать йому на правах власності (орендоване майно, кредити тощо).

Активи відіграють критичну роль у функціонуванні підприємства. Основні функції активів полягають у наступному.

Забезпечення виробничої діяльності. Матеріальні активи, такі як обладнання, сировина та інші ресурси, необхідні для здійснення виробничих процесів. Без них неможливо забезпечити

безперервну роботу та виготовлення продукції або надання послуг.

Формування капіталу. Власні та залучені активи складають капітал підприємства, який використовується для фінансування його діяльності. Залучення додаткових активів (наприклад, через кредити чи інвестиції) дозволяє підприємству розширювати свою діяльність.

Генерація прибутку. Основною метою функціонування будь-якого підприємства є отримання прибутку. Активи допомагають досягти цієї мети, оскільки вони використовуються для виробництва товарів, надання послуг або інвестування в інші доходні проекти.

Підтримка ліквідності. Короткострокові активи, зокрема грошові кошти та дебіторська заборгованість, відіграють важливу роль у забезпеченні платоспроможності підприємства. Вони дають змогу швидко реагувати на фінансові потреби та забезпечують виконання поточних зобов'язань.

Збільшення ринкової вартості підприємства. Власники підприємства зацікавлені в підвищенні його вартості. Висока рентабельність і наявність значних активів підвищують привабливість підприємства для потенційних інвесторів та кредиторів, що сприяє його подальшому розвитку.

Ефективне управління активами – це важливий аспект, який безпосередньо впливає на успіх підприємства. Воно включає такі основні етапи.

На першому етапі здійснюється оцінка активів. Для того, щоб розуміти фінансовий стан підприємства, необхідно правильно оцінювати його активи. Це дозволяє розробити стратегії щодо їх оптимального використання.

На другому етапі проводиться контроль і облік. Постійний контроль за станом активів дозволяє вчасно виявляти проблеми, пов'язані з їх знеціненням, псуванням чи втратою.

Третій етап передбачає оптимізацію структури активів. Для підприємства важливо знайти баланс між різними типами активів. Наприклад, надлишок матеріальних активів може бути не вигідним, якщо вони не приносять достатнього доходу, тоді як

нераціональне використання грошових коштів може призвести до втрати фінансової гнучкості.

Четвертий етап присвячений забезпеченню ліквідності. Оборотні активи мають бути достатніми для покриття короткострокових зобов'язань підприємства. У разі їх дефіциту, може виникнути проблема з платоспроможністю.

Проведемо аналіз структури активів підприємств за аналізований період (табл. 8).

Таблиця 8

Динаміка структури активів підприємств України

Рік	Активи усього, млрд. грн.	У тому числі у % до загальної суми активів	
		необоротні активи	оборотні активи
01	02	03	04
2015	8073,8	49,1	50,9
2016	9991,8	42,2	57,8
2017	9961,8	43,3	56,7
2018	10878,1	42,2	57,8
2019	11495,0	42,2	57,8
2020	12682,5	41,9	58,1
2021	14070,5	40,2	59,8
2022	14654,7	38,4	61,6

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Як свідчать дані табл. 8, протягом усього досліджуваного періоду в структурі активів підприємств переважали оборотні активи. Тобто активи підприємств у цілому є мобільними. Причому в 2015 році їх питома вага була майже однаковою, а починаючи з 2017 року частка оборотних активів у їх загальній сумі щороку зростала і в 2022 році вона перевищила 60 %. Тобто, підприємства стали більше коштів витрачати на поточну діяльність, а не на капіталізацію.

Важливе значення для підприємства відіграє структура пасивів, тобто джерел формування активів. Ефективне управління пасивами дозволяє підтримувати фінансову стійкість, забезпечувати ліквідність і підвищувати рентабельність бізнесу. Правильне балансування між власним капіталом і зобов'язаннями допомагає підприємству уникати фінансових труднощів і досягати довгострокових цілей розвитку.

Пасиви здійснюють значний вплив на фінансовий стан та стійкість підприємства. Серед основних аспектів впливу пасивів на фінансову діяльність можна виділити такі.

Баланс між власним капіталом і зобов'язаннями визначає фінансову стійкість підприємства. Якщо підприємство надто сильно залежить від позикових коштів, це підвищує ризик неплатоспроможності.

Короткострокові зобов'язання впливають на здатність підприємства швидко розраховуватися за своїми поточними боргами. Високий рівень короткострокових зобов'язань може свідчити про ризик ліквідності, якщо підприємство не має достатньо оборотних активів для їх покриття.

Залучення позикових коштів може підвищити рентабельність власного капіталу, оскільки прибуток, зароблений на позикових коштах, йде власникам підприємства. Однак надмірне використання боргового фінансування може призвести до зростання витрат на обслуговування боргу і знизити прибутковість.

Високий рівень боргових зобов'язань може негативно впливати на кредитний рейтинг підприємства, що ускладнить отримання нових кредитів на вигідних умовах. Ефективне управління пасивами забезпечує фінансову стабільність та знижує ризики. Основними стратегіями можуть бути такі.

Оптимізація структури капіталу. Підприємства повинні підтримувати баланс між власним і позиковим капіталом. Оптимальна структура капіталу дозволяє отримувати вигоди від позикових коштів, не збільшуючи ризиків неплатоспроможності.

Контроль за короткостроковими зобов'язаннями. Підприємства повинні мати достатньо оборотних активів для

покриття короткострокових зобов'язань. Це дозволяє уникнути проблем з ліквідністю.

Планування грошових потоків. Для своєчасного погашення зобов'язань важливо планувати рух грошових коштів. Це допоможе уникнути затримок у платежах і штрафних санкцій.

Реструктуризація боргів. Якщо підприємство має значні довгострокові зобов'язання, варто періодично переглядати умови кредитних договорів з метою зниження процентних ставок або продовження термінів погашення.

Проведемо аналіз структури пасивів підприємств України за аналізований період (табл. 9).

Таблиця 9

Динаміка структури пасивів підприємств України

Рік	Пасиви усього, млрд. грн.	У тому числі у % до загальної суми пасивів		
		власний капітал	довгострокові зобов'язання і забезпечення	поточні зобов'язання і забезпечення
01	02	03	04	05
2015	8073,8	28,3	20,7	51,0
2016	9991,8	24,5	17,0	58,5
2017	9961,8	24,7	17,4	57,9
2018	10878,1	24,9	16,2	58,9
2019	11495,0	26,9	14,3	58,8
2020	12682,5	26,3	15,2	58,5
2021	14070,5	29,2	13,2	57,6
2022	14654,7	27,1	13,4	59,5

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Дані, наведені в табл. 9, свідчать про те, що протягом усього аналізованого періоду в структурі пасивів підприємств більше 50 % складають поточні зобов'язання і забезпечення. Причому їх питома вага має тенденцію до зростання. Найвищою вона була у 2022 році. Позитивним є зростання частки власного

капіталу протягом 2016-2021 рр., яка у 2021 році досягла 29,2 %. Однак у 2022 році вона скоротилася порівняно з попереднім роком на 2,1 в. п. Якщо порівняти з рекомендованим значенням коефіцієнта автономії, то в цілому підприємства не можна вважати незалежними від позикових джерел фінансування, оскільки питома вага власного капіталу значно нижча, ніж рекомендовані 50 %.

Узагальнюючими показниками, що відображають результати діяльності підприємств, є прибуток та рівень рентабельності.

Прибуток є однією з ключових категорій у фінансовому аналізі підприємства і показником його економічної ефективності. Саме прибуток визначає успішність бізнесу, впливає на його стійкість і можливість розвитку. Однак прибуток – це не лише кінцева мета, але й важливий інструмент для прийняття стратегічних рішень.

У фінансовому аналізі виділяють кілька видів прибутку, кожен з яких має своє значення і використовується для різних аспектів оцінки діяльності. Серед них основними є прибуток від операційної діяльності та чистий прибуток підприємства.

Прибуток має кілька ключових функцій для бізнесу, без яких підприємство не може успішно існувати та розвиватися.

По-перше, прибуток – це основний показник результативності діяльності підприємства. Позитивний прибуток свідчить про ефективність управління, а збиток сигналізує про необхідність коригування стратегії.

По-друге, прибуток служить джерелом для подальших інвестицій у розвиток підприємства. Чистий прибуток може бути реінвестований у розширення виробництва, нові технології або маркетингові активності.

По-третє, підприємства використовують частину прибутку для створення резервів на покриття непередбачених витрат або ризиків. Це дозволяє підтримувати фінансову стабільність навіть у періоди криз.

По-четверте, для власників і акціонерів прибуток є основним джерелом отримання доходу у вигляді дивідендів.

Високий рівень прибутковості приваблює інвесторів і підвищує вартість компанії на ринку.

По-п'яте, рівень прибутку безпосередньо впливає на розмір податків, які підприємство має сплачувати державі. Відповідно, ефективне управління витратами та збільшення прибутковості допомагає зменшити податкове навантаження.

По-шосте, прибутковість підприємства є індикатором його фінансової стійкості. Вона свідчить про здатність компанії виконувати свої зобов'язання, залучати нові інвестиції і протистояти економічним кризам [14].

Проведемо аналіз динаміки показників сальдо чистого фінансового результату підприємств України (рис. 6).

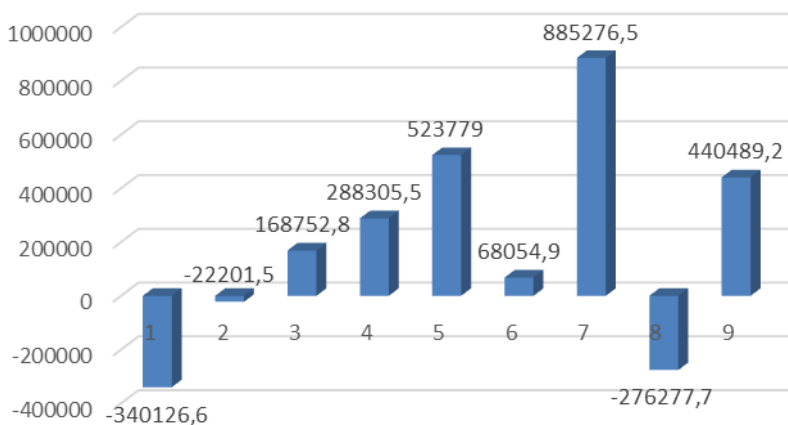


Рис. 6. Динаміка сальдо чистого фінансового результату підприємств України

Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики України [2]

Аналіз даних, представлених на рис. 6, показав, що у 2015-2016 рр. підприємства отримали від'ємне сальдо фінансового результату. Причому в 2015 році збиток склав 340,1 млрд. грн. У 2017-2021 рр. і в 2023 році підприємства України отримали

позитивне сальдо. Причому найбільшою його сума була у 2021 передвоєнному році – 885,3 млрд. грн. У 2022 році сальдо чистого фінансового результату було від’ємним і склало 276,3 млрд. грн. збитку. Однак у 2023 році ситуація виправилася і чистий фінансовий результат знов став позитивним.

У сучасних умовах головними напрямками збільшення прибутку для підприємств повинно стати ефективне управління витратами, зниження собівартості продукції, підвищення продуктивності праці, а також упровадження нових технологій або інноваційних рішень, що в результаті приводить до зниження виробничих витрат і підвищення конкурентоспроможності продукції.

На рис. 6 представлено сальдо фінансового результату підприємств, причому було встановлено, що діяльність частини із них була прибутковою, а частини – збитковою. Для отримання більш повної інформації у табл. 10 представлено сальдо фінансового результату до оподаткування з виділенням суми прибутку та збитку, а також питомої ваги підприємств, що їх отримали.

Таблиця 10

Динаміка фінансового результату до оподаткування і частки прибуткових та збиткових підприємств України

Рік	Фінансовий результат (сальдо) до оподаткування, млн. грн.	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млн. грн.	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млн. грн.
01	02	03	04	05	06
2015	–340126,6	73,7	597321,2	26,3	815447,8
2016	-22201,5	73,4	523759,4	26,6	545960,9
2017	274831,6	72,8	674386,5	27,2	399554,9
2018	429129,3	74,3	746530,5	25,7	317401,2
2019	664849,8	74,0	933160,0	26,0	268310,2
2020	303219,3	71,4	848622,7	28,6	545403,4

Продовження табл. 10

01	02	03	04	05	06
2021	1119261,7	73,3	1352088,2	26,7	232826,5
2022	46127,2	66,1	1010079,4	33,9	963952,2
2023	863779,8	71,0	133993,5	29,0	476155,3

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України [2]

Наочно динаміка фінансового результату до оподаткування підприємств України представлена на рис. 7.

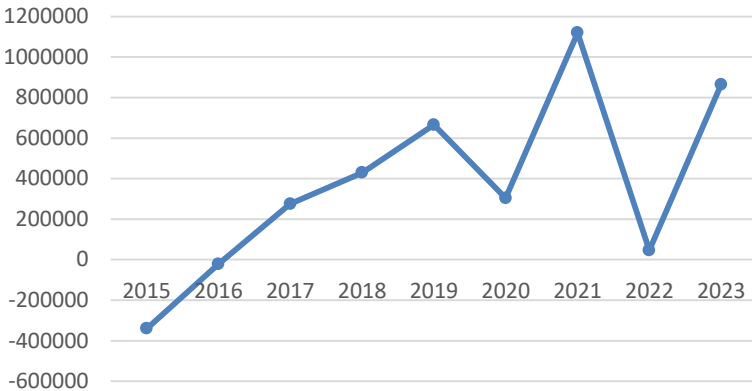


Рис. 7. Динаміка сальдо фінансового результату до оподаткування підприємств України, млн. грн.

Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики України [2]

Представлені результати свідчать про те, що протягом усього досліджуваного періоду в Україні переважала частка підприємств, які отримували прибуток від своєї діяльності, не дивлячись на те, що у 2015-2016 рр. сальдо фінансового результату було від'ємним. Значно зменшилася частка прибуткових підприємств у 2022 році, на що очевидно вплинула повномасштабна війна. Однак у 2023 році підприємства пристосувалися до умов війни і вийшли в цілому на позитивний

фінансовий результат і часка прибуткових підприємств досягла рівня 71,0 %.

Висновки і перспективи подальших розробок. Проведене дослідження показало, що повномасштабна війна, яка почалася в Україні в 2022 році, суттєво вплинула на результати діяльності підприємств, порушивши всі сформовані тенденції. У першу чергу це стосується значного скорочення чисельності працівників. Однак у 2023 році почалося покращення діяльності підприємств: знов почала зростати їх кількість, збільшився обсяг реалізації продукції, зменшився темп інфляції, за результатами своєї діяльності підприємства стали більше отримувати прибутки і як наслідок збільшилася частка підприємств, діяльність яких стала рентабельною. Тобто, бізнес продемонстрував пристосування до складних умов. Війна поставила перед українськими підприємствами безліч викликів, однак одночасно стимулювала процеси інновацій, цифровізації та переосмислення бізнес-моделей. Незважаючи на складнощі, українські підприємства демонструють здатність до адаптації та стійкість, що є важливим чинником для майбутнього відновлення країни.

Список використаних джерел

1. Україна – Тематичний бриф: Економічна стійкість під час війни. Доходи, зайнятість та соціальна допомога в Україні (квітень 2024). *Міжнародна організація міграції*: веб-сайт. URL: Displacement Tracking Matrix (iom.int) (дата звернення 02.10.2024).
2. Державна служби статистики України: веб-сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 02.10.2024).
3. Ситуація з біженцями в Україні. *ООН*: веб-сайт. URL: <https://data.unhcr.org/en/working-group/437?secret=unhcrrestricted&geo=0&sv=65#target-one> (дата звернення: 03.10.2024).
4. Інфляційний звіт. *Національний банк України*: веб-сайт. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/IR_2024-Q2.pdf?v=7 (дата звернення: 05.10.2024).
5. Дослідження ринку праці України. *Європейська бізнес-асоціація*: веб-сайт. URL: <https://eba.com.ua/wp-content/uploads/>

2023/10/Doslidzhennya-rynku-pratsi-Ukrayiny_compressed.pdf (дата звернення: 05.10.2024).

6. Державна служба зайнятості України: веб-сайт. URL: <https://dcz.gov.ua/> (дата звернення: 06.10.2024).

7. Стратегія демографічного розвитку України на період до 2040 року. *Міністерство соціальної політики України*: веб-сайт. URL: <https://www.msp.gov.ua/projects/870/> (дата звернення: 11.10.2024).

8. Кількість жінок в армії на початок січня 2024 року становила майже 70 тисяч. *Міністерство оборони України*: веб-сайт. URL: <https://mil.gov.ua> (дата звернення: 11.10.2024).

9. Міжнародна конференція з питань відновлення України. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-vidbudova/3874911-rezultat-konferencii-urc2024-v-berlini-ugodi-na-16-mlrd-evro.html> (дата звернення: 15.10.2024).

10. Україна та майже 50 партнерів заснували Skills Alliance на понад 700 млн євро. *Урядовий портал*. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-vidbudova/3874911-rezultat-konferencii-urc2024-v-berlini-ugodi-na-16-mlrd-evro.html> (дата звернення: 16.10.2024).

11. Перспективні галузі економіки, прогнози розвитку після війни. *YC Market*: веб-сайт. URL: <https://blog.youcontrol.market/pierspektivni-ghaluzi-iekonomiki-proghnozi-rozvitku-pislia-viini/> (дата звернення: 06.10.2024).

12. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 16.10.2024).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 20.10.2024).

14. Мазур Н. А. Фінансові результати підприємств України: особливості бухгалтерського забезпечення їх формування та управління. Проблеми сучасних трансформацій. 2023. № 8. С. 38-45.

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Стан бухгалтерського обліку та тенденції його розвитку залежать від особливостей розвитку технологічних укладів та сучасних глобалізаційних процесів. Дані обробляються у процесі обліку за допомогою комп'ютерних програм з аналітичними можливостями. Останнім часом відбувається прогрес у розвитку програмного забезпечення, що пов'язаний з новими можливостями використання комп'ютерної техніки й Інтернет-технологій. Але спостерігається повільний процес розробки технологій штучного інтелекту. Не дивлячись на вагомий розробки програмного забезпечення для автоматизації системи обліку світові тенденції вимагають впровадження більш ефективних технологій.

У практичній діяльності підприємств для потреб бухгалтерського обліку розробниками програмного забезпечення запропоновано багато облікових систем, які мають різне функціональне наповнення. Використовуються різні автоматизовані інформаційні системи, які відрізняються залежно від галузі виробництва за вимогами до постановки завдань автоматизації; складом головних підсистем і програмних платформ та функцій, що реалізуються цими підсистемами так і тим, що кожне підприємство застосовує певні методи та моделі управління та по різному інформує керівництво про поточну діяльність підприємства. Керівники мають володіти різними засобами одержання та аналітичної обробки інформації для вибору та формування управлінських альтернатив стосовно всіх напрямків діяльності підприємства. Тільки ефективне використання його потенціалу та розвинених інформаційних аналітичних технологій може мобілізувати потенціал

підприємства на успішне вирішення проблем як всередині, так і зовні.

Система бухгалтерського обліку, яка існує сьогодні, не має майбутнього без впровадження та використання нових технологій на практиці. Враховуючи зазначене, кардинальних змін потребує і облік як інформаційна система. В такому контексті набувають актуальності питання майбутнього бухгалтерського обліку в умовах застосування сучасних інформаційних технологій.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Нині у вітчизняній економічній науці створена достатньо цілісна науково обґрунтована концепція організації бухгалтерського обліку в комп'ютерному середовищі, яка заснована на узагальненні накопиченого досвіду побудови програмних систем з позицій сучасних інформаційних технологій та підходів до організації облікової роботи на підприємствах. Проведений аналіз публікацій показав, що перспективи застосування у сфері бухгалтерського обліку мають такі інформаційні технології, як: хмарні технології; технологія блокчейн, технології штучного інтелекту; технологія Big Data.

Дослідженням проблем застосування інформаційних технологій у бухгалтерському обліку займалися як вітчизняні так і зарубіжні вчені. Значний науковий доробок містить наукові праці таких фахівців, як М. М. Бенько, який висвітлює актуальні теоретичні та прикладні питання автоматизації бухгалтерського обліку на підставі інформаційних технологій. Визначає теоретико-методологічні основи, практичний інструментарій застосування сучасних інформаційних технологій у бухгалтерському обліку та зміни в ньому, які зумовлені їх застосуванням [1].

С. Я. Король висвітлює вплив цифрової економіки на діяльність підприємства та організацію роботи його структурних підрозділів. Встановлено, що сучасні програмні та технічні засоби частково перебирають на себе певні професійні завдання, розширюють функціональні можливості працівників підприємства, обумовлюють потребу постійно вдосконалювати професійні компетенції [2].

І. Спільник та М. Палюх акцентують увагу на тому, що значні інформатизаційні та технологічні зрушення, зокрема зростання інформаційного потенціалу цифрового економічного простору мають стимулювати модернізацію бухгалтерської науки, сприяти розвитку методології й організації облікового процесу, актуалізувати проблему позиціонування облікової системи [3].

Т. Корольок та О. Мазуренок визначили основні перешкоди зі швидкого налагодження автоматизації інформаційних процесів вітчизняних підприємств та шляхи їх вирішення через трансформацію бізнес-процесів на підприємствах, автоматизацію електронного документообігу, використання новітнього обладнання, перехід на хмарні технології [4].

J. D. Warren, K. C. Moffitt, P. Byrnes наголошують на тому, що інформація, доступна через Big Data, може забезпечити покращення практики управлінського й фінансового обліку та фінансової звітності. Вони вказують на те, що Big Data підвищить актуальність та якість бухгалтерської інформації. Також, на їхню думку, Big Data може сприяти розвитку ефективних систем управлінського контролю та процесу бюджетування; створенню та вдосконаленню стандартів бухгалтерського обліку, надаючи гарантію про те, що професія бухгалтера й надалі буде надавати корисну інформацію в міру розвитку динамічної глобальної економіки в режимі реального часу [5].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проблемам впровадження та використання сучасних інформаційних технологій, зокрема хмарних технологій та технології блокчейн присвячені роботи таких науковців, як М. О. Любимов, В. А. Кулик [6], С. Я. Король, А. О. Клочко [7], Н. В. Голячук [18], Ю. М. Попівняк [9] та інших. Але в них недостатньо висвітлено питання щодо сучасного стану та використання їх в обліку на підприємствах.

Постановка завдання. Незважаючи на значну кількість публікацій із досліджуваної тематики, є потреба на підставі наукового доробку дослідників системного опрацювання напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах

застосування сучасних інформаційних технологій. Це зумовлює актуальність теми дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток теорії та вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку зумовлює розширення інформаційного потенціалу реального економічного простору. Сукупність тенденцій та факторів розвитку бухгалтерського обліку в умовах цифровізації економіки визначають облікову методологію, процедури, принципи та характеристики інформаційного продукту, виділення видів обліку та їх інтегрування, систематизацію та ідентифікацію об'єктів обліку, встановлення критеріїв їх визнання тощо. Фактори розвитку бухгалтерського обліку в умовах цифровізації економіки та їх характеристики наведено у табл. 1.

Таблиця 1.

Фактори розвитку бухгалтерського обліку в умовах
цифровізації економіки

Фактори	Характеристика факторів
01	02
Швидкий розвиток електронного документообігу	Заміна паперових документів на електронні; адміністрування податкових платежів; фінансова звітність в електронному форматі
Сучасні технічно-технологічні можливості облікового процесу щодо оперативного збору та якості опрацювання інформації	Нова обчислювальна техніка; сучасні інформаційні системи та технології збору та обробки інформації; велика кількість різних програмних продуктів: спеціалізовані облікові програми, програми і сервіси для дистанційного банкінгу
Виділення інформації як чинника вартості бізнесу	Інформація має важливе місце серед економічних ресурсів; інформація та інформаційна послуга стають активом, що може впливати на ринкову вартість компаній

Продовження табл. 1

01	02
Поява нових об'єктів обліку	Виникнення нових видів активів, таких як електронні гроші, криптовалюти; токеновані активи, що вимагають спеціальних облікових підходів
Орієнтація на нефінансові цільові пріоритети	Сталий розвиток; енергозберігаючі технології
Зростання залученості до облікової системи нефінансової інформації	Підвищення інтересу до нефінансової інформації (стан ринку, конкуренція в галузі; екологічна безпека)
Використання альтернативних облікових методик	Нові економічні реалії потребують перегляду традиційних облікових методик та створення нових стандартів і норм (актуарні розрахунки; види вартості; методи оцінки тощо)
Формування глобального інформаційного середовища та пов'язаних з ним технологій і вимог інформаційної безпеки	Вплив міжнародного обміну даними та посилення вимог до інформаційної безпеки потребують нових методів захисту й управління інформацією (сервери мережевої присутності для оприлюднення інформації, Інтернет-торгівлі, ділового листування; пошукові системи; блокчейн-технології; інформаційні платформи, хмарні сховища даних; технології супутникового, стільникового та радіозв'язку; антивірусний та контентний захист)

Джерело : складено автором на підставі [3]

Обставини, що зазначені у таблиці 1 створюють передумови для побудови системи бухгалтерського обліку, що буде відповідати запитам користувачів, включати інформацію

про внутрішні бізнес-процеси та стан зовнішнього середовища, виражені у фінансових і нефінансових показниках, з врахуванням різних пріоритетів, передбачати застосування альтернативних облікових методів, нових об'єктів бухгалтерського обліку, результати використання інтегрованих видів обліку в режимі реального часу з застосуванням нових інформаційних технологій [3]. Отже, теоретичні напрацювання мають знайти своє місце при розробці методичних рекомендацій, застосування яких в практичній діяльності буде сприяти ефективному розвитку бухгалтерського обліку.

Основними напрямками розвитку бухгалтерського обліку в умовах цифровізації економіки є: впровадження електронного документообігу в бізнес-процесах підприємств; використання хмарних сервісів в інформаційних процесах підприємств; використання технологій blockchain і інструментів штучного інтелекту в облікових процесах; використання технології роботи з Big Data.

Документообіг є ключовим елементом ефективної управлінської системи на підприємстві. Електронний документообіг перетворюється у важливий інструмент підвищення ефективності діяльності, а інформаційні технології, що впроваджуються стають поширеним напрямком удосконалення бізнес-процесів. Серед переваг електронного документообігу можна виділити наступні: підвищення оперативності, точності, своєчасності, ефективності, прозорості реалізації бізнес-процесів. Це дозволить зменшити фінансові, часові, трудові витрати, які пов'язані з опрацюванням інформації та документації, а також мінімізувати ризики, що викликані впливом людського фактора. Головним недоліком електронного документообігу є необхідність використання відповідного програмного забезпечення для кожного суб'єкту ринку [10].

Від того як організовано документообіг в інформаційній системі управління підприємством залежить стан підприємства в цілому. Без налагодженої системної роботи з документами можуть бути постійні збої всіх бізнес-процесів. Своєчасне розроблення та відповідний контроль документообігу дозволить

вчасно отримувати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Останнім часом, враховуючи швидкий розвиток інформаційних технологій спостерігається перехід суб'єктів господарювання на електронний документообіг. У зв'язку з цим орієнтир організації електронного документообігу почав зміщуватися на універсальність і функціональність програмного забезпечення та інтеграцію з іншими програмними рішеннями, комфортність роботи мобільної версії.

Серед програмного забезпечення електронного документообігу можна виділити наступні сервіси:

- ІнстаДок (сервіс електронного документообігу, що виступає конструктором документів зі збереженням часу підприємства та коштів щодо оформлення документів; містить достатній обсяг шаблонів документів, що розроблений для малого та середнього бізнесу);

- Deals (сервіс погодження та підписання документів);

- Сучасний електронний документообіг (можливість працювати з документами в режимі 24/7);

- DocuSign (набір програм та інтеграцій для автоматизації та під'єднання усього процесу узгодження документів користувачами, з електронною системою підпису документів);

- SmartDoc (дозволяє здійснювати управління підприємством та електронним документообігом);

- BAS Документообіг КОРП (широкофункціональне рішення для управління бізнес-процесами та спільної роботи співробітників компанії);

- М.Е.Дос (програмне рішення для своєчасного подання звітності та обміну електронними документами);

- Сота (дозволяє формувати електронну звітність і забезпечує електронний документообіг між контрагентами);

- Вчасно (забезпечує миттєвий обмін документами онлайн з контрагентами) [10].

На сьогоднішній день є велика кількість програм, кожна з них містить певний набір функціональних можливостей та технічних особливостей щодо організації електронного документообігу. Тому кожен суб'єкт господарювання, вивчивши

цінові пропозиції різних компаній розробників програмного забезпечення робить свій вибір та адаптує програмне забезпечення до своїх конкретних потреб. Але при виборі сервісу електронного документообігу необхідно орієнтуватись на індивідуальні потреби свого підприємства та врахувати головні критерії вибору: мету та напрями впровадження системи електронного документообігу; структуру та масштаби господарської діяльності підприємства; рівень підготовки й наявність власних або залучених ресурсів [11].

Серед основних факторів на які необхідно звертати увагу при виборі системи електронного документообігу можна виділити наступні: вартість послуг (включає послуги з впровадження, індивідуальні рішення й оперативну технічну підтримку); зручність та зрозумілість інтерфейсу (сервіс має певний набір інструментів і відрізняється інтерфейсом); підтримка мобільної версії на сумісність (більшість сучасних систем електронного документообігу дають можливість працювати через звичайний інтернет-браузер, що не потребує встановлення спеціалізованого програмного забезпечення. Завдяки цьому у користувачів є можливість працювати з документами з любого пристрою, у будь-який час); служба підтримки (зручно працювати в системі не лише з комп'ютера, а також із планшета чи мобільного телефону); можливості для підписання (сучасний електронний документообіг має підтримувати використання КЕП/УЕП); кваліфікований та удосконалений електронні підписи, видані АЦСК (бажана наявність функції пакетного підписання); рівень безпеки системи (залежить від платформи на якій він розроблений. Має бути надійним. Не допускати можливість навмисного або випадкового витоку даних, їх несанкціонований збір чи передачу третім особам) [11].

Необхідно відмітити, що важливим для правильного впровадження електронного документообороту є дотримання певної послідовності виконання основних етапів: дослідження ринку програмних продуктів (порівняльний аналіз функціональності системи електронного документообігу; надійність підприємства-розробника; наявність ліцензії; технічна

підтримка; відповідність стандартам; відповідність вітчизняному законодавству; збереження інформації на серверах; функціональне призначення; безпека даних). Вибір програмного продукту (інтеграція з різними обліковими системами; вибір тарифу; вивчення схеми ліцензування та вибір оптимального варіанту; наявність необхідної документації на програмний продукт; вартість додаткових функцій; вартість сховища даних; визнаність програмного засобу). Розроблення інструкції для співробітників щодо впровадження електронного документообігу (затвердження інструкції про електронні документи; проектування типів документів, де зазначають інформацію щодо бланка, перелік реквізитів). Адаптація системи електронного документообігу під наявні програмні продукти (інтеграція з наявним програмним забезпеченням; налаштування маршруту погодження документів, розподіл робіт за виконавцями, розподіл прав доступу між користувачами). Тестування системи електронного документообігу, навчання та підготовка персоналу, внесення правок та доопрацювання в процесі експлуатації (встановлення безкоштовної версії, аналіз бізнес-процесів і побудова схеми бізнес-процесів; створення віртуальної структури підприємства та користувачів; проектування документів; налаштування папок; тестове заповнення документів; пошук документів за різними критеріями; налаштування поштового серверу; створення для співробітників поштових акаунтів; створення шаблонів маршрутів та відправлення документів по визначеним маршрутам; внесення корективів у створені шаблони маршрутів). Створення та отримання кваліфікованого електронного підпису (КЕП) (створення удосконаленого КЕП на кваліфікованому сертифікаті відкритого ключа: вибір варіанту і типу, заповнення заявки, оплата послуги, надання пакету документів, отримання ключа та сертифікату КЕП. Вибір варіанту збереження КЕП на захищених носіях). Сповіщення контрагентів (надіслати повідомлення про реєстрацію електронного цифрового підпису в контролюючі органи, сповістити контрагентів про перехід на електронну форму, використання КЕП). Оцінювання та аналіз результатів впровадження системи електронного документообігу

(оцінювання й аналіз результатів впровадження системи щодо їїньої ефективності доцільно за напрямками та видами документообігу: фінансовий, управлінський, технічний, кадровий, архівний тощо) [11]. Отже, впровадження системи електронного документообігу надає можливості для розвитку підприємства та удосконалення його фінансово-господарської діяльності.

Важливим напрямком розвитку бухгалтерського обліку в умовах цифровізації економіки є використання хмарних технологій – спроектованого та наданого у комерційне користування віртуального програмного середовища (сервери, комп'ютери, сервіси), розгорнутого у хмарі на базі обчислювальних потужностей, що розміщені у дата-центрах провайдера хмарних сервісів. Це технології зберігання та роботи з даними онлайн в хмарі, а не на жорсткому диску комп'ютера або ноутбука. Доступ до програм через хмару забезпечує вільний потік інформації, незалежно від того, де знаходиться користувач і який пристрій він використовує. Хмара також дає внутрішнім і зовнішнім користувачам можливість доступу до даних про діяльність підприємства, полегшуючи спільну роботу й обмін інформацією.

Хмарні технології націлені на вирішення наступних завдань: забезпечення можливості роботи з файлами на кількох пристроях: можливість їх редагування без перенесення з одного пристрою на інший, без необхідності піклуватися про сумісність програмного забезпечення; забезпечення можливості групової роботи з файлами; вирішення проблеми обмеженого об'єму жорсткого диску комп'ютера або флешкарти та технічних обмежень пристроїв для здійснення відповідних обчислень; питання використання ліцензованого програмного забезпечення [6]. Отже, хмарні технології уособлюють концепцію надання ІТ-ресурсів у вигляді послуг.

Хмарні технології поділяють на декілька основних категорій за типами надаваних послуг:

- IaaS (Infrastructure as a Service) – модель надання користувачу комп'ютерної інфраструктури як послуги;

– PaaS (Platform as a Service) – модель надання користувачу інтегрованої платформи для розробки, тестування, розгортання й підтримки веб-додатків як послуги;

– SaaS (Software as a Service) – модель надання користувачу програмного забезпечення, за якої постачальник надає замовникам доступ до програмного забезпечення через вебінтерфейс, клієнт чи мобільний додаток [6]. В останні роки саме модель SaaS є головним трендом у розробці бухгалтерського програмного забезпечення, яка реалізується або шляхом адаптації традиційних прикладних програмних продуктів до хмарних рішень, або через створення нових сервісів, які передбачають надання послуг лише на основі хмарних технологій.

Використання хмарних технологій в обліку має ряд переваг та недоліків. Більш детально розкриємо головні з них. Важливими перевагами є економія (дозволяє значно знизити накладні витрати на початку відкриття підприємства; вартість вже включає оновлення, інформаційно-технічну підтримку, консультації фахівців з будь-яких питань пов'язаних з роботою програми); безпека (інформація зберігається на віддалених серверах, розташованих за кордоном, які мають додатковий фізичний захист, а також захист від вірусних та хакерських атак; регулярно створюються резервні копії баз; доступ до всіх даних, що зберігаються на сервері є тільки у визначених осіб); зручність (можливість повернути інформацію за попередній період, щодня відбувається резервне копіювання бухгалтерської бази; здійснюються регулярні оновлення в автоматичному режимі); мобільність (можливість працювати в програмі з офісу, будинку, з будь-якого місця де є Інтернет); визначеність (наявність чітко специфікованого переліку сервісів у вигляді сервісного каталогу); масштабованість рішень (можливість збільшувати та зменшувати кількість користувачів, додавати нові рішення) [8].

Разом із тим є і недоліки, що стримують розвиток хмарних технологій. Серед яких: необхідність постійного підключення до Інтернету (серйозний збій у роботі інтернет-провайдера може позбавити можливості підключення, що не дозволить користуватися хмарними сервісами); залежність від умов провайдера (спочатку пропонують користуватися сервісом

безкоштовно, а потім встановлюють плату); безпека даних залежить від якості роботи провайдера хмарних сервісів (неналежне виконання обов'язків провайдером може призвести до втрати конфіденційності); неможливість використання попередніх версій програмного забезпечення (можливість використовувати тільки ту версію, яку надасть провайдер); небезпека хакерських атак на сервер (все залежить від політики безпеки провайдера хмарних сервісів) [12]. Основною перешкодою поширення «хмарних» технологій в Україні є відсутність довіри до виробників хмарних сервісів.

В сучасних умовах система обліку потребує швидких змін, каталізатором яких стають інформаційні технології, зокрема технологія блокчейну. Дж. Кондос, В. Г. Соррел, С. Л. Донеган трактують її як тип розподіленої електронної бази даних (головна книга), яка може зберігати будь-яку інформацію (наприклад, записи, події, транзакції) і встановлювати правила щодо оновлення цієї інформації [13].

Д. С. Пілевич вказує на те, що по суті технологія блокчейн становить собою розподілений реєстр даних, що фіксує інформацію про всі здійснені користувачами транзакції. Об'єднана в блоки та ланцюги інформація не може бути підробленою чи фальсифікованою. Технологією блокчейн надається користувачам право переглядати інформацію і відстежувати її рух [14].

Узагальнивши підходи різних авторів можна відмітити, що технологія блокчейн ґрунтується на технології розподіленого реєстру; вид технології розподіленої бази даних, де останні зберігаються на багатьох комп'ютерних пристроях (копії зберігаються у всіх користувачів, записи теж вносяться одночасно у всіх користувачів, кожен користувач є гарантом достовірності інформації) подібно бухгалтерській книзі, де зберігається інформація про всі проведені операції. Її обсяг зростає по мірі того, як додаються учасниками у послідовно-хронологічному порядку нові блоки із записами останніх транзакцій. Оскільки ця база децентралізована, то вона не належить жодному суб'єкту господарювання чи учаснику, не регулюється і не контролюється третьою стороною,

характеризується анонімністю та застосуванням узгодженого механізму консенсусу. Для підтвердження запису використовуються механізми доказу виконання роботи, всі зміни мають бути схвалені більшістю учасників, а коли їх вже записано в системі, проведену транзакцію практично неможливо видалити чи змінити [9]. Тому технологію блокчейн вважають ідеальною для обліку, бо вона відстежує операції, повідомляє про зміни в системі, не допускає навмисних перекручень та маніпуляцій з даними, що залишаються правдивими незалежно від ступеня довіри до контрагента.

На сьогоднішній день в Україні не існує нормативно-правової бази, що регулює порядок застосування технології блокчейн. Серед вчених тривають дискусії щодо того чи потрібно законодавчо регулювати цю сферу діяльності. В економічній літературі шириться думка, що вітчизняний облік, ґрунтується на застарілих методах та принципах, що не відповідають сучасним вимогам і суперечать новій цифровій економіці, де основне місце займають інформаційні технології. Тому технологія блокчейн розглядається як поштовх до змін у методології його ведення. Як результат, процеси контролю та аудиту стануть більш автоматизованими, аналітичними та безперебійними.

Наслідком інтеграції блокчейну в облік стане розкриття аномальних їх процесів у режимі реального часу. Замість ведення окремих записів на підставі документів про операції підприємства можуть фіксувати свої транзакції безпосередньо у спільний реєстр, таким чином створюючи систему бухгалтерських записів, які криптографічно закодовані, їх фальсифікація та знищення для приховування діяльності практично нереальні. Технологію блокчейн можна інтегрувати з існуючою системою обліку. Важко знайти суб'єкт господарювання, який би повністю трансформував усі процеси у блокчейн [9].

Баланс та звітність можна буде формувати повністю автоматизовано у режимі реального часу, не очікуючи закінчення звітного періоду. Якщо до можливої трансформації у системі рахунків призвичаїтися нескладно, то принцип потрібного запису, на якому ґрунтується блокчейн і який заміняє звичний

подвійний запис, сприймається не так легко. Взагалі «потрійний запис» часто вживається у контексті технології блокчейн та набуває все більшої актуальності з практичної точки зору. Цей термін означає, що, використовуючи технологію блокчейн для ведення обліку, до традиційного подвійного запису на рахунках додається третій – підтвердження транзакції через розподілену книгу (криптографічна перевірка і «запечаткування»); «звичайний облік за подвійним записом, де бухгалтерські записи сторін операції доповнюються криптографічним «опечаткуванням» третьою стороною (блокчейном)». Таким чином зростає довіра до даних з боку третіх осіб, незалежних державних аудиторів, банків, фіскальних і судових органів, автоматично відбувається перевірка фінансової інформації, боротьба з внутрішніми фінансовими крадіжками [9]. При його використанні аудитор може знизити обсяги дублювання записів, скористатися перевагами програмного забезпечення для безперервного аудиту та скорочення часу між здійсненням транзакції та її підтвердженням, миттєво перевірити записи про господарську операцію, від моменту, коли вона була вперше здійснена та внесена в систему, до часу, коли ці дані відобразилися в головній книзі та звітності. Крім цього, аудитор легко відстежує й ідентифікує протиправні дії і шахрайство, фільтрує дані й виконує розрахунки автоматично через потрібні інтервали. Необхідно зазначити, що в результаті запровадження такої технології бухгалтерам та аудиторам буде потрібно постійно розвивати та вдосконалювати навички користування сучасними інформаційними технологіями, бо їх робота набуде іншого характеру [9].

Серед переваг технології блокчейн можна виділити: забезпечення прозорості та абсолютної впевненості щодо права власності й історії активів та існування зобов'язань; забезпечення цілісності облікових даних в результаті інтеграції даної технології з типовими обліковими процедурами; підвищення ефективності через автоматичне виконання завдання контролю операцій при реалізації даної технології, відмову від систематичного дублювання трудомістких операцій; зменшення помилок в наслідок мінімізації участі людини у реалізації

облікових завдань; зменшення шахрайства через те, що технологія блокчейн унеможливорює маніпулювання обліковими даними [7]. Зменшення кількості бухгалтерських помилок, що одночасно підвищує достовірність бухгалтерської інформації; прозорість ведення бухгалтерського обліку; ухилення від сплати податків стане просто не можливим; зниження витрат на організацію відділу бухгалтерії; підвищення рівня захисту та збереження інформації; метод подвійного запису доповниться третім, який призначений для підтвердження операції у блокчейні [15].

Недивлячись на таку велику кількість переваг технологія блокчейн має певні недоліки, серед яких можна виділити: Висока енергозалежність, висока вартість створення і впровадження, зниження швидкості транзакцій зі зростанням навантаження на систему; загрози на рівні мережі, користувача, загрози цілісності системи й інші загальні для мережових технологій загрози; відсутність конфіденційності даних, різке зростання вартості її застосування зі збільшенням числа транзакцій, наявність альтернативних рішень, які позбавлені названих недоліків [7]. Високий рівень ризику, що пов'язаний з оцифруванням документів; відсутність законодавчо-нормативної бази чи стандартів щодо регулювання операцій з використанням технології блокчейн; боротьба з шахрайством, що дасть змогу забезпечити прозорість ведення обліку та реальність; висока вартість програмного забезпечення та значні витрати на забезпечення працівників відповідною технікою; неможливість визначення ефективності від використання технології блокчейну; нестача кваліфікованих працівників; безповоротність внесення операцій, коли при помилковому введенні даних, виправити їх практично неможливо [15].

Попри беззаперечні переваги й позитивні сторони технології блокчейн, до прийняття кінцевого рішення про її застосування в обліку варто підійти з розумною долею скептицизму, зваживши також усі «проти». Так численні представники бізнес-спільноти переконані, що через складність цієї технології та її зародковий стан мине ще немало часу, доки ми зможемо усвідомити справжню «силу» блокчейну. Слід також

пам'ятати, що для її впровадження доведеться змінити мислення працівників, основні засади організаційної культури на підприємстві, бізнес-процеси, бізнес-моделі, а це потребує часу і додаткових витрат. І, нарешті, відкритість та доступність інформації (фінансова прозорість), передбачена технологією блокчейн, може негативно вплинути на діяльність підприємства внаслідок розповсюдження конфіденційних даних [9].

Впровадження принципів функціонування технології блокчейн у практику ведення обліку багато вчених сьогодні вважає перспективним напрямом її застосування. Як показало дослідження, розвиток технології блокчейн у різних її проявах дійсно відбувається стрімкими темпами, а сам термін сьогодні вживається при кожній нагоді. За допомогою блокчейну можна трансформувати навіть застарілі методи ведення бухгалтерського обліку, які використовуються на вітчизняних підприємствах. Беззаперечними її перевагами також є зменшення витрат на ведення обліку та проведення аудиту, одержання достовірних і завжди актуальних даних про господарську діяльність, підвищення швидкості доступу до бухгалтерської інформації, автоматизація багатьох функцій бухгалтера й аудитора, які раніше доводилося виконувати з набагато більшими витратами часу. Використання блокчейну також дозволяє підприємству розширити доступ до фінансування та покращити довірі відносини з комерційними й фінансовими партнерами. Проте, як і стосовно будь-якої іншої нової технології, є сумніви щодо надійності, швидкості, безпеки та масштабованості блокчейну. Тому перед прийняттям управлінського рішення про запровадження цієї технології, треба провести комплексний аналіз та оцінку багатьох чинників впливу [9].

Розглянувши підходи різних науковців щодо переваг та недоліків використання в обліку сучасних інформаційних технологій, зокрема хмарних технологій та технології блокчейн можна зробити висновок про те, що не дивлячись на наявність певних недоліків, головними з яких є: відсутність нормативної бази та стандартів регулювання операцій, що відображаються з їх використанням; необхідність постійного підключення до Інтернету; залежність користувачів сервісів від якості інтернет-

зв'язку та неможливість доступу до системи в разі його відсутності; рівень приватності та конфіденційності даних про діяльність підприємства; нестача кваліфікованих працівників; існує велика кількість переваг стосовно їх використання. Тому сучасним підприємствам необхідно долучатися до їх використання, що дозволить вести безперервну господарську діяльність, зменшить кількість бухгалтерських помилок, що підвищить достовірність бухгалтерської інформації; забезпечить можливість проведення контролю, аудиту, складання й подання звітності в режимі реального часу; знизить ризики втрат інформації; зменшить витрати на ведення обліку [16].

Останнім часом в сфері бухгалтерського обліку все частіше застосовується штучний інтелект для підвищення ефективності, точності й прийняття рішень і дозволяє підприємствам залишатися привабливими та конкурентоспроможними. Фахівці мають можливість зосередитися на більш важливих обов'язках, завдяки автоматизації процесів, що повторюються за допомогою використання алгоритмів штучного інтелекту. Він допомагає бухгалтерам бути більш продуктивними та ефективними, підвищує якість їх роботи, знижує можливість виникнення помилок. Застосовуючи штучний інтелект підприємства можуть здійснювати прогноз грошових потоків, передбачати банкрутство та виявляти шахрайство, що дозволяє бухгалтерам допомогти своїм контрагентам до того, як проблема стане серйозною.

Штучний інтелект може допомогти в дотриманні нормативних вимог, в управлінні ризиками завдяки моніторингу в режимі реального часу та аналізу фінансових даних. Бухгалтерський облік змінюється, бо стає більш точним, ефективним та стратегічним. А бухгалтерам необхідно розвивати свої навички аналізу даних і машинного навчання для того, щоб отримувати прибуток від застосування механізмів штучного інтелекту.

Головною перешкодою на шляху комплексного застосування технологій штучного інтелекту є відтворення природної мови, порозуміння з людиною. Бо людське спілкування є заплутаним та багатограним. Тому ідеї з галузевих документів кінцевих користувачів нерідко вилучаються

за допомогою програмного забезпечення NLP (Natural Language Processing), що дозволяє машині не лише інтерпретувати та розуміти людську мову, а й відтворювати її. Сьогодні підприємства мають великі обсяги текстових та голосових даних із різних каналів зв'язку (текстові повідомлення, електронні листи, стрічки новин соціальних мереж, аудіо, відео). Вони застосовують програмне забезпечення NLP для автоматичної обробки цих даних, аналізу настроїв або намірів у повідомленнях та реагування на людське спілкування в режимі реального часу. Так як бухгалтерський облік нерідко має справу з текстовими документами (звіти про фінансові показники, стандарти предметної галузі, управлінські оцінки, правила та допоміжна документація) технологія NLP може допомогти підприємствам у вилученні певних ідей, методологій та висновків для покращення їх розуміння й зниження потенційних ризиків. Також дозволяє підприємствам автоматизувати різні бухгалтерські операції, включаючи, зокрема введення даних, виставлення рахунків і квитанцій, створення фінансових звітів, усунення втрат часу та скорочення витрат. За допомогою NLP підприємства можуть автоматизувати різні процеси бухгалтерського обліку. Наприклад, компанії у всьому світі застосовують Botkeeper, бухгалтерське рішення від Botkeeper Inc., для автоматизації бухгалтерської діяльності. В Україні активно застосовується система BAS, як програмне рішення для автоматизації практично всіх бізнес-процесів. Вона створена та активно розвивається для обслуговування різних процесів кожної сфери підприємницької діяльності [17].

Також необхідно відмітити, що науковці виділяють три основні методи штучного інтелекту, що можуть використатися в управлінському обліку для підвищення ефективності роботи бухгалтерів. Серед них: експертні системи, аналітика даних та нейронні мережі.

Експертні системи – це комп'ютерні програми чи підсистеми, що враховують експертний досвід у систему бази знань. В бухгалтерському обліку експертні системи використовуються для контролю запасів, аналізу витрат, аналізу відхилень, діагностики систем управлінського контролю та

прийняття рішень. Цей метод позитивно впливає на трансформацію діяльності бухгалтера. Експертні системи – це спроба інтегрувати міркування, процеси прийняття управлінських рішень та знання експертів у комп’ютерні системи й програми для консультування керівників за допомогою технології штучного інтелекту. Вони базуються на правилах, що отримують від експертів, та застосовуються для аналізу відповідей і надання рекомендацій. За допомогою експертних систем бухгалтери можуть швидше реалізувати свої обов’язки, зокрема перевіряти достовірність та точність фінансової інформації, здійснювати перевірку фінансової звітності. Також їх застосування дає можливість визначення трансфертної ціни чи ціни продажу конкретного товару для інших підприємств, підготовки бюджетів, оцінювання ефективності роботи, розробки планів стимулів та винагород, ціноутворення на продукцію тощо. Важливою перевагою застосування штучного інтелекту є зменшення часу, що необхідний для того щоб проаналізувати інформацію.

Розвиток сучасних технологій, зокрема великих даних потребує застосування аналітики даних, що дозволяє виявити нові моделі взаємозв’язків у великих обсягах даних, що сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень. Покращений аналіз даних і підтримка прийняття рішень – це ключові фактори для досягнення успіху в бізнесі. Завдяки інструментам аналізу даних бухгалтер зможе результативно та ефективно виконувати свої завдання в епоху цифровізації економіки.

Нейронні мережі використовують для визначення рівня відповідності політикам на підприємствах та для виявлення ризикових або потенційно шахрайських транзакцій у різних сферах. Завдяки тому, що нейронні мережі являються ефективним інструментом для виявлення шахрайства за допомогою аналізу даних, що є доступними для побудови мережі та необхідності для виявлення незвичайних транзакцій. Нейронні мережі також можна використовувати для аналізу клієнтів та постачальників. Наприклад, визначити постачальників, які надають товари своєчасно та без затримок. Отже, нейронні мережі можуть впливати на підвищення продуктивності роботи

бухгалтерів, а це призведе до підвищення ефективності роботи підприємства в цілому [18].

Зараз розглядаються питання про те, що штучний інтелект може повністю замінити людину в різних сферах, зокрема і в обліковій. Проте на сьогоднішній день це неможливо, тому що штучний інтелект не зможе замінити поєднання досвіду, творчості та професійної компетенції сучасних бухгалтерів та не впорається з поставленими ними завданнями. Але штучний інтелект має використовуватися бухгалтерами в своїй професійній діяльності, що суттєво покращить їх роботу. Бухгалтери мають реагувати на вплив штучного інтелекту. Для цього постійно розвивати свої професійні навички, підвищувати кваліфікацію, щоб забезпечити високу якість своєї професійної діяльності, можливість швидко аналізувати велику кількість фінансової інформації, приймати рішення при оцінці фінансових проєктів, коли не задані критерії його успішності. Поряд з тим штучний інтелект може прогнозувати та планувати елементи податкової політики підприємства, їх вплив на прибутковість, платоспроможність та інші показники діяльності підприємства. Для того, щоб адаптуватися до розвитку штучного інтелекту, бухгалтери мають добре знати теорію та практику бухгалтерського обліку, мати знання в галузі інформаційних технологій, а також володіти навичками управління іншими пов'язаними з бухгалтерським обліком сфер.

Для того, щоб впровадити штучний інтелект в сферу бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно підготувати персонал за допомогою наступних заходів:

- адаптація до змін у робочому процесі та більший акцент зробити на управлінський облік. Для того, щоб точно надавати велику кількість фінансових даних бухгалтерському персоналу необхідні навички фінансового аналізу даних, що отримані із великих масивів даних, що мають значення для майбутнього розвитку підприємства у сфері фінансової інформації;

- адаптація до розвитку науки та технологій, знаходити свою власну цінність та позиціонувати її. Бухгалтерам постійно необхідно оновлювати свої професійні знання та навички, щоб відповідати вимогам сучасного бізнесу. Слідкувати за останніми

трендами у галузі бухгалтерського обліку, інформаційних технологій, що забезпечують якісну та ефективну роботу [18].

Також необхідно підкреслити, що світова індустрія інформаційних технологій дуже плідно працює над впровадженням штучного інтелекту в сфері бухгалтерського обліку. Головні лідери світових компаній свою увагу зосереджують на подоланні збоїв та перешкод, виправленні помилок, а свої зусилля направляють на збереження часу облікових робіт для залучення фахівців до аналітичних завдань, зменшення витрат, намагаючись отримати більшу вигоду від нових можливостей. Головними світовими лідерами в галузі штучного інтелекту є країни Північної Америки, але також активні позиції займають країни Європи та Азії. З кожним роком спостерігається пришвидшення темпів зростання заходів по впровадженню технології штучного інтелекту в облікову діяльність українських підприємств. Керівники підприємств замислюються над тим, щоб більше інвестувати в цифрові технології для того, щоб отримати першочергові переваги та створити процеси по розвитку світового ринку.

У серпні 2023 року у Thomson Reuters було представлено Звіт про майбутнє професіоналів. У проведеному дослідженні розглядалися можливі наслідки експансії автоматизації та штучного інтелекту на зайнятість у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та управління ризиками. В опитуванні приймало участь 1200 фахівців у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування, управління ризиками фірм, юриспруденції, глобальної торгівлі різних підрозділів підприємств та державних органів з Північної та Південної Америки, Великобританії. В результаті опитування фахівців стосовно того, що вони очікують від впровадження штучного інтелекту отримали наступні данні: будуть великі зміни – 67 % впевнені, що штучний інтелект зробить радикальні зміни в їх професії в найближчі 5 років; майбутнє не виглядає похмурим – 60 % опитаних заявили, що вони з оптимізмом дивляться на штучний інтелект, а кожен десятий очікує позитивних змін; головні напрями змін – прорив буде зроблено в галузі операційної продуктивності та внутрішньої ефективності податкових та бухгалтерських фірм, а

також сфері їх взаємодії з клієнтами; ризики існують – штучний інтелект точно не замінить висококваліфікованих головних бухгалтерів та консультантів, а рядові бухгалтери можуть залишатися у зоні ризику. Але про можливість масової втрати роботи та повного занепаду професії думають відповідно 19 % та 17 % з числа опитаних респондентів. Проте перспектива плідної взаємодії професії та штучного інтелекту існує, бо 66 % опитаних очікує, що завдяки штучному інтелекту відкриються нові кар'єрні шляхи й нові форми послуг, а 51 % респондентів прогнозує, що складну роботу доручатимуть молодим співробітникам. Отже, не можна заперечувати, що штучний інтелект зробить революцію у сфері зайнятості у зазначених сферах. Проведене дослідження свідчить про те, що спеціалісти готові до змін й розуміють, що їхня сфера діяльності може бути істотно змінена швидким вторгненням штучного інтелекту, що вже вносить зміни до багатьох напрямів їх роботи. Головний результат цього дослідження – це впевненість спеціалістів як у своїй професії, так і в нових можливостях, які створюються в результаті сучасної автоматизації завдань. Впевненість ця зберігається, навіть незважаючи на те, що фахівці добре усвідомлюють супутні проблеми, які їм доведеться вирішувати [19].

Статистичні дані, стосовно підприємств, що застосовують технології штучного інтелекту свідчить про те, що в Україні частка кількості підприємств, що використовують технології штучного інтелекту, у загальній кількості підприємств становить 5,4 %. Це незначна кількість підприємств, але процес впровадження технології штучного інтелекту поступово відбувається. Інформація стосовно використання за видами технології штучного інтелекту представлена у табл. 2.

Таблиця 2

Частка кількості підприємств, що використовують технології штучного інтелекту, у загальній кількості підприємств за видами технологій штучного інтелекту у 2022 році

Вид технології штучного інтелекту	%
01	02
Технології проведення аналізу писемної мови	3,0
Технології генерації писемної або усної мови	0,5

Продовження табл. 2

01	02
Технології перетворення усної мови у машиночитаний формат	1,0
Технології ідентифікації об'єктів або осіб на основі зображень	1,1
Машинне навчання для аналізу даних	1,3
Технології, що автоматизують різні робочі процеси або допомагають у прийнятті рішень	2,1
Технології, що забезпечують фізичний рух машин за допомогою автономних рішень, заснованих на спостереженні за оточенням	0,6

Джерело: складено автором на підставі [20]

Враховуючи те, що технології штучного інтелекту на сьогоднішній день розвиваються швидкими темпами, то статистичні данні мають бути вже значно вищими.

Необхідно відмітити, що з метою сприяння активному впровадженню цифрових технологій в усі сфери національного господарства Кабінет Міністрів України затвердив концепцію розвитку штучного інтелекту в Україні [21]. Вона стала важливим кроком у створенні державної стратегії та комплексної моделі правового регулювання сфери штучного інтелекту. Реалізація концепції є прогресивним моментом для країни в напрямку зміцнення позицій в світовому інноваційному просторі. Завдяки цій концепції Україна зможе стати конкурентоздатною на міжнародному ринку штучного інтелекту, що сприятиме розвитку внутрішнього ринку цифрових технологій. Також Україна може стати привабливішою для інвесторів та підприємств, що працюють у сфері штучного інтелекту.

В концепції розвитку штучного інтелекту в Україні визначено, що для досягнення мети Концепції у сфері економіки слід забезпечити виконання таких завдань:

- стимулювання розвитку підприємництва у галузі штучного інтелекту завдяки забезпеченню доступу інноваційних підприємств до партнерства з венчурними фондами, інвестицій, організації бізнес-заходів за участю українських підприємців, що

займаються інформаційними технологіями за кордоном, забезпечення передбачуваної податкової політики, поліпшення бізнес-клімату, створення закритих інформаційних середовищ для ізольованого тестування технологій штучного інтелекту, розвиток обчислювальної інфраструктури для розробки технологій штучного інтелекту в межах пріоритетних напрямів тощо;

- мотивація суб'єктів господарювання до впровадження технологій штучного інтелекту для підвищення власної ефективності завдяки забезпеченню доступності їх до освітніх програм та інформаційних порталів про технології штучного інтелекту;

- розробка Дорожньої карти щодо перекваліфікації людей, робота яких буде автоматизована в найближчі п'ять - десять років;

- впровадження державного замовлення на системи штучного інтелекту, спеціалістів у сфері інформаційних технологій та дослідників даних;

- стимулювання партнерства держави й бізнесу в сфері інноваційних проєктів, а також удосконалення законодавства у сфері економіки [21].

Звісно стратегія впровадження та розвитку штучного інтелекту на своєму шляху подолає багато перешкод, таких як недосконалість самих технологій, відмінності в специфіці економік та соціальній сфері різних країн, недостатність інформаційної політики та інші. Але напрямок штучного інтелекту вбачає в собі майбутнє, особливо в економічній сфері діяльності.

Протягом останніх років спостерігається виникнення нових можливостей та викликів для сфери бухгалтерського обліку пов'язаних із тим, що зростає обсяг, швидкість обороту та різноманітність даних, які генеруються в сучасній цифровій економіці. Великі дані містять багато інформації, яка раніше була недоступна та мають потенціал реформувати практику бухгалтерського обліку. Для цього запропонували створити теоретичну базу для аналізу й оцінювання великих даних, що допоможе бухгалтерам-практикам вивчити складні питання та

розробити ефективні стратегії застосування можливостей великих даних у професійній діяльності бухгалтерів [22]. Вона забезпечить системний підхід до викликів та проблем, гарантуючи те, що рішення будуть ґрунтуватися тільки на важливих доказах та аргументах. Сприятиме глибокому розумінню цієї сфери, що дуже швидко розвивається.

Головними компонентами моделі прийняття технологій є відчуття корисності (міра того, наскільки технологія вважається корисною для досягнення конкретних цілей чи завдань), що використовується для оцінювання того, наскільки аналіз великих даних може покращити облікову практику та процес прийняття рішень. та відчуття простоти використання (міра того, наскільки технологія вважається легкою для застосування), що використовувати для оцінювання легкості, з якою бухгалтери можуть інтегрувати великі дані у свою повсякденну роботу [22].

Серед основних теоретичних концепцій, що розроблені для аналізу великих даних у бухгалтерському обліку можна виділити:

- Концепцію якості інформації, яка підкреслює важливість якості даних та пропонує схему для оцінювання й покращення якості даних за різними параметрами (повнота, точність, узгодженість, своєчасність). Вона сприяє забезпеченню комплексного підходу до оцінювання та управління якістю даних.

- Систему калькуляції витрат за видами. Її застосовують для розподілу витрат на конкретні види господарської діяльності, продукції чи послуг на підставі споживання ними ресурсів. Вона ефективна для аналізу великих обсягів даних і виявлення закономірностей та тенденцій, які важко розпізнати за допомогою традиційних методів бухгалтерського обліку.

- Модель прийняття технологій, яка застосовується в дослідженнях інформаційних систем для пояснення й прогнозування сприйняття користувачами нових технологій. Головними її компонентами є відчуття корисності (міра того, наскільки технологія вважається корисною для досягнення конкретних цілей чи завдань), яке використовується для оцінювання того, наскільки аналіз великих даних може покращити облікову практику та процес прийняття рішень та

відчуття простоти використання (міра того, наскільки технологія вважається легкою для застосування), що використовувати для оцінювання легкості, з якою бухгалтери можуть інтегрувати великі дані у свою повсякденну роботу. Використовують для оцінювання ефективності технологій та додатків для роботи з великими даними. [23]. Отже, розробка теоретичних концепцій аналізу великих даних у бухгалтерському обліку має велике значення для результативного та ефективного аналізу даних. Використання кожної з них залежить від конкретних потреб підприємства.

Аналіз великих даних надає бухгалтерам доступ до великої кількості даних та інформації, які раніше були для них недоступні, що може призвести до певних змін у практичній діяльності та методології бухгалтерського обліку.

Однією із головних сфер, де аналіз великих даних може бути дуже корисним є фінансова звітність. При аналізі великих обсягів фінансових даних аналітичні інструменти великих даних дозволяють виявити закономірності та тенденції, що не відразу можна помітити при застосуванні традиційних методів ведення бухгалтерського обліку. Це сприяє підвищенню повноти та точності фінансових звітів й надає можливість краще зрозуміти потенційні ризики.

Наступною сферою, де аналіз великих даних може бути корисним є виявлення запобігання шахрайству. При аналізі даних про транзакції й виявлення незвичних тенденцій чи поведінки аналітичні інструменти великих даних можуть сприяти виявленню та запобіганню шахрайських дій, що допоможе захистити фінансову репутацію підприємства. Також аналіз великих даних можна застосовувати для підвищення результативності та ефективності облікових процесів, зокрема прогнозування та бюджетування.

Аналітичні інструменти великих даних надають можливість бухгалтерам мати доступ до даних у режимі реального часу, що сприятиме підвищенню своєчасності та точності фінансових прогнозів. А також допоможе в ухваленні більш обґрунтованих управлінських рішень. До того ж, аналітику великих даних можна також застосовувати для підтримки

процесу прийняття стратегічних рішень надаючи бухгалтерам інформацію про тенденції на ринках, поведінку клієнтів та інші фактори, що можуть вплинути на фінансові результати діяльності підприємств. За допомогою аналізу великих обсягів даних з різних джерел технології обробки великих даних дають змогу виявити наявні можливості для вдосконалення та зростання, а також потенційні виклики та ризики [23]. Отже, аналіз великих даних потенційно може значно покращити відомі методики та практики бухгалтерського обліку, завдяки можливості надання бухгалтерам доступу до великого обсягу даних й інформації, що можна застосувати для підвищення ефективності, точності та результативності фінансової звітності, виявлення та запобігання шахрайству, прогнозування та бюджетування.

Одним з результатів використання великих даних у бухгалтерському обліку є можливість автоматизувати багато повторюваних та рутинних завдань, що раніше виконувалися бухгалтерами (введення даних, підготовки та звірки фінансової звітності). Завдяки алгоритмам машинного навчання й штучного інтелекту такі завдання можна виконувати швидше та з більшою точністю, а бухгалтери зможуть зосередитися на більш складних і стратегічних завданнях. Також потенційний вплив аналізу великих даних на бухгалтерський облік проявляється у можливості покращення практики управління ризиками. Аналіз великих обсягів даних дозволяє бухгалтерам більш ефективно виявляти та оцінювати потенційні ризики. Це дасть їм змогу вжити відповідні заходи для їх запобігання.

Використання великих даних в бухгалтерському обліку пов'язане з певними викликами. Одним з них є забезпечення точності й безпеки даних. У зв'язку з тим, що аналізується та обробляється велика кількість даних може виникнути ризик того, що шахрайство або помилки можуть бути непоміченими. Другий виклик – це безпека конфіденційності фінансових даних, бо витоки інформації матимуть дуже серйозні наслідки для підприємств. Наступним викликом є потенційний вплив на зайнятість у бухгалтерській сфері. Так як автоматизація та штучний інтелект поширюються дуже швидко, то існує ймовірність того, що не будуть затребувані деякі традиційні

функції бухгалтерів, що може призвести до можливого скорочення робочих місць та зміни традиційного комплексу навичок, які необхідні для досягнення успіху в бухгалтерській професії.

Отже, спостерігається значний вплив аналізу великих даних на професію. Не дивлячись на те, що виникають проблеми, які потребують негайного вирішення існує багато переваг (підвищена точність, ефективність прийняття рішень), які роблять аналіз великих даних важливим інструментом у практичній діяльності підприємств.

Висновки і перспективи подальших розробок. В сучасних умовах цифрові технології адаптуються в різних сферах бізнес-процесів підприємств. Застосування нового програмного забезпечення, хмарних технологій, штучного інтелекту, великих даних тощо призводить до значних трансформаційних процесів в управлінні підприємств. Важливим інструментом діджиталізації являється розвиток бухгалтерського обліку, направлений в напрямку створення цілісної інформаційної системи. Тому впровадження інформаційних технологій у бізнес-процеси підприємств стає сучасною тенденцією в умовах цифрової економіки, що зможе забезпечити їх конкурентоспроможність та ефективне функціонування на ринку.

Застосування новітніх технологій вимагає реорганізації бухгалтерського обліку на підприємстві, веде до автоматизації окремих сфер професійної діяльності бухгалтерів і ставить завдання здобуття ними нових навичок і вмінь.

Таким чином, значні технологічні та інформатизаційні зрушення, що спричинені цифровізацією економіки, а також зростання інформаційного потенціалу економічного простору стимулюють модернізацію бухгалтерської науки, сприяють розвитку організації та методології облікового процесу, актуалізують проблему позиціонування облікової системи і підвищення престижу професії бухгалтера. В умовах розвитку цифрової економіки виникає ряд передумов для формування нової парадигми бухгалтерського обліку. Тому дуже важливими є подальші наукові дослідження у цій галузі – нові концепції, дослідницькі підходи, розробки певних видів обліку тощо.

Список використаних джерел

1. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с. URL: <https://knute.edu.ua/file/MTc=00fe89dcf255176477f44d6060ac7347.pdf> (дата звернення: 14.10.2024).
2. Король С. Я., Польовик Є. В. Діджиталізація економіки як фактор професійного розвитку. *Modern Economics*. 2019. № 18(2019). С. 67-73. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V18\(2019\)-11](https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-11).
3. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 83-96. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.083>.
4. Королюк Т., Мазуренок О. Діджиталізація діяльності підприємств: тенденції, цифровий облік, перспективи. *Галицький економічний вісник*. No 3 (70) 2021. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/35840/2/GEb_2021v70n3_Korolyuk_T-Digitalization_of_enterprise_59-70.pdf (дата звернення: 20.10.2024).
5. Warren J.D., Moffitt K.C., Byrnes P. (2015). How Big Data Will Change Accounting. *Accounting Horizons* (2015) 29 (2): 397–407. <https://doi.org/10.2308/acch-51069> (дата звернення: 3.10.2024).
6. Любимов М. О., Кулик В. А. Можливості, загрози та перспективи використання «хмарних» технологій у бухгалтерському обліку. *Науковий вісник полтавського університету економіки і торгівлі*. 2019. № 2 (93). С. 40-46. URL: <http://www.journal.puet.edu.ua/index.php/nven/article/viewFile/1560/1388>. (дата звернення: 14.10.2024).
7. Король С. Я., Клочко А. О. Цифрові технології в обліку й аудиті. *Держава та регіони*. 2020. № 1 (112). С. 170–176. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/1_2020/31.pdf (дата звернення: 10.10.2024).
8. Голячук Н. В. Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку / Н. В. Голячук, С. Є. Голячук. *Економічні науки*. Серія : Облік і фінанси. 2015. Вип. 12(1). С. 80–86. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12\(1\)_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12(1)_13). (дата звернення: 15.10.2024).

9. Попівняк Ю. М. Технологія блокчейн у бухгалтерському обліку й аудиті: сучасний стан, можливості та перспективи застосування. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3(89). С. 137–144.

10. Корольок Т., Кравчук Н; Карп І. Стан та тенденції розвитку організації документообігу в інформаційній системі управління підприємством. *Галицький економічний вісник*. № 6 (67). 2020. С. 79-89. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/67/914.pdf>. (дата звернення: 10.10.2024).

11. Ясінська А. Проблеми та перспективи електронного документообігу в умовах цифрової трансформації. *Молодий вчений*, 2022. №11 (111), С. 128-134. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-11-111-27>. (дата звернення: 10.10.2024).

12. Фролов В. Впровадження "хмарних" технологій в практику бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 12. С. 45–49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_12_7. (дата звернення: 10.10.2024).

13. Condos J. Blockchain technology: Opportunities and risks / J. Condos, W.H. Sorrell, S.L. Donegan [Online]. URL: <https://legislature.vermont.gov/assets/Legislative-Reports/blockchain-technology-report-final.pdf>. (дата звернення: 10.10.2024).

14. Пілевич Д. С. Теоретико-прикладні засади використання blockchain-технології в бухгалтерському обліку. *Проблеми економіки*. 2020. №1. С. 267–274. URL <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2020-1-267-274> (дата звернення: 10.10.2024).

15. Бабінська С. Ведення бухгалтерського обліку в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій. *Економіка та суспільство*. 2021. № 26. URL <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-1https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/323/309>. (дата звернення: 10.10.2024).

16. Старенька О. М. Стан використання сучасних інформаційних технологій для бухгалтерського обліку на підприємствах. *Вісник соціально-економічних досліджень* : зб. наук. праць. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2022. № 1-2 (80-81). С. 61-75.

17. Яковенко А.О., Гнатьєва Т. М., Мельничук В. М. Світові тенденції інтеграції штучного інтелекту в

бухгалтерському обліку. *Аграрні інновації*. 2024. No 23. С. 221-227. URL: <http://agrarian-innovations.izpr.ks.ua/index.php/agrarian/article/view/577/596>. (дата звернення: 10.10.2024).

18. Ляхович Г. І., Вакун О. В. Використання штучного інтелекту для підвищення ефективності системи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу управлінського обліку*. 2023. Вип. 3 (56). С. 28-33.

19. Штучний інтелект та майбутнє професій у сфері обліку та оподаткування: результати опитування. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-iskustvennyj-intellekt-i-budushhee-professij-v-sfere-ucheta-i-nalogooblozheniya-rezultaty-oprosa>. (дата звернення: 10.10.2024).

20. Використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах: використання мережі Інтернет, віддаленого доступу, робототехніки, безпека ІКТ, ІКТ та навколишнє середовище. Статистична інформація. Інформаційне суспільство. Державна служба статистики України: веб сайт. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/zv/ikt/arh_ikt_u.html. (дата звернення: 10.10.2024).

21. Концепція розвитку штучного інтелекту в Україні: розпорядження КМУ від 2 грудня 2020 р. № 1556-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-2020-%D1%80>. (дата звернення: 10.10.2024).

22. Thanasas, G. L., Theodorakopoulos, L., & Lampropoulos, S. (2022). A big data analysis with machine learning techniques in accounting dataset from the Greek banking system. URL: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4175698> (дата звернення: 10.10.2024).

23. Танасас Георгіос Л., Теодоракопулос Леонідас. Бухгалтерський облік в епоху великих даних: приклади та концептуальні засади. *Журнал європейської економіки*, вип. 22. URL: <https://jeej.wunu.edu.ua/index.php/ukjee/article/view/1717>. (дата звернення: 15.10.2024).

*Терновський О. Ю.,
здобувач вищої освіти
третього (освітньо-наукового) рівня,
Одеський національний економічний університет*

ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах господарювання більшість економічних суб'єктів як в Україні, так і в інших країнах світу використовує різні види нематеріальних активів (далі – НМА).

Нематеріальні активи, на відміну від матеріальних активів, мають значні особливості в частині їх визнання і оцінки. При тому для різних видів нематеріальних активів встановлені відповідні правила (критерії) щодо їх визнання в обліку і фінансовій звітності згідно з вимогами МСБО 38 «Нематеріальні активи» [1] і НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] з урахуванням того, на якій Концептуальній основі працює підприємство.

У зв'язку з цим дослідження дискусійних аспектів визнання нематеріальних активів у звітності підприємств представляється актуальним.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. У сучасній літературі з питань обліку і аудиту питання визнання нематеріальних активів підіймаються з різних сторін.

Розгляду важливих аспектів обліку нематеріальних активів присвячені публікації Харламової О. В., зокрема в одній із них [3] докладно проаналізовані порядок проведення ідентифікації та критерії визнання нематеріальних активів в цілому та нюанси відображення внутрішньо створених активів зокрема, досліджена первісна та подальша оцінка нематеріальних активів, а також виокремлені складнощі при їх обліку.

Безпосередньо дослідженню критеріїв визнання нематеріальних активів присвячена стаття Дутчак І. Б. [4]. При тому автором проведено порівняльний аналіз до тлумачення поняття нематеріальних активів у нормативно-правових актах

України, розглянуто основні критерії визнання нематеріальних активів, а саме здатність приносити економічні вигоди і достовірно оцінити, а також розроблено комплексний підхід до визнання нематеріальних активів на балансі підприємств, який, на думку дослідника, «задовольняє інформаційні потреби користувачів фінансової звітності» [4, с. 78].

У статті Лепетан І. М. і Лаврової М. Р. розкрито методику процедури визнання та оцінки нематеріальних активів з урахуванням напрямів їх надходження [5].

У роботі Подмешальської Ю. В. і Бакути К. С. здійснено огляд основних проблем обліку нематеріальних активів в умовах застосування НП(С)БО 8 і МСБО 38, в т.ч. окреслені питання критеріїв визнання відповідних активів.

Таким чином можна зробити висновок, що питання визнання нематеріальних активів досліджуються вітчизняними і зарубіжними авторами. Між тим, деякі з аспектів визнання нематеріальних активів продовжують залишатися дискусійними. Зокрема до дискусійних питань належать проблеми визнання ліцензійних договорів, як справедливо зазначає Харламова О. В. [3]. До того ж, застосування на практиці на перший погляд чітких критеріїв визнання, передбачених МСБО 38, є непростим завданням, бо часто вимагає значних професійних суджень. А отже, все це дає підстави вважати дослідження питань визнання нематеріальних активів актуальним і практично значущим.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Наявність невіршених частин загальної проблеми визнання нематеріальних активів зумовлена тим, що нові умови здійснення господарської діяльності підприємств, пов'язані з необхідністю оцінювання ринкової вартості бізнесу, вирішення завдань сталого розвитку, висувають нові вимоги до підходів щодо визнання відповідного виду ресурсів.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в тому, щоб дослідити дискусійні аспекти визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній теорії і практиці з позицій необхідності оновлення підходів до відображення відповідних ресурсів у звітності в умовах сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нематеріальні активи займають важливу частку в складі майна підприємств. У даному випадку мова йде про важливість НМА з точки зору їх необхідності для забезпечення господарської діяльності.

Однак, з позицій кількісних показників значущості (суттєвості) нематеріальних активів в балансі компаній необхідно дослідити фактичні дані фінансової звітності. Виберемо для дослідження п'ять великих торговельних компаній: ТОВ «Сільпо-Фуд», ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Таврія-В», ТОВ «РУШ», ТОВ «Епіцентр-К». Аналіз частки нематеріальних активів за даними фінансової звітності обраних для дослідження п'яти великих торговельних компаній України наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Аналіз частки нематеріальних активів у загальній вартості активів підприємств

	2019	2020	2021	2022	2023
01	02	03	04	05	06
ТОВ «Сільпо-Фуд»					
Первісна вартість	6660993	6783325	8116526	8424573	2918245
Балансова вартість	5314749	4121238	4226036	2951855	2155614
Активи	28694511	30220459	38660343	33668858	33358509
Частка в активах, %	18,52	13,64	10,93	8,77	6,46
ТОВ «АТБ-Маркет»					
Первісна вартість	320094	392195	357915	313033	285827
Балансова вартість	79209	81573	86689	101948	57676
Активи	23864416	35652151	42395449	41080714	47487936
Частка в активах, %	0,33	0,23	0,20	0,25	0,12
ТОВ «Таврія-В»					
Первісна вартість	93562	109351	125764	150871	159144
Балансова вартість	56402	51607	51979	53688	46462
Активи	4202008	4616797	5170447	5460069	5881290

Продовження табл. 1

01	02	03	04	05	06
Частка в активах, %	1,34	1,12	1,01	0,98	0,79
ТОВ «РУШ»					
Первісна вартість	59193	106666	143888	168695	230742
Балансова вартість	44653	80697	101191	118474	168485
Активи	7884779	8810481	10620686	10350775	15033646
Частка в активах, %	0,57	0,92	0,95	1,14	1,12
ТОВ «Епіцентр-К»					
Первісна вартість	44846	32720	52733	105449	117255
Балансова вартість	12542	73004	103183	48682	50200
Активи	36891621	44525391	53427593	61540721	70706817
Частка в активах, %	0,03	0,16	0,19	0,08	0,07

Джерело: складено автором на підставі даних YouControl [7]

На рис. 1 представлений графік динаміки частки нематеріальних активів у загальній вартості активів п'яти досліджених торговельних підприємств.

За даними табл.1 і рис. 1 видно, що частка нематеріальних активів за балансовою вартістю у загальній вартості активів ТОВ «Сільпо-Фуд» в 2023 році є найбільшою порівняно з іншими з розглянутих компаній і складає 6,46%. При тому протягом 2019-2023 року частка нематеріальних активів у загальній вартості активів ТОВ «Сільпо-Фуд» мала чітко проявлену тенденцію до зниження.

Водночас, частка нематеріальних активів за балансовою вартістю у загальній вартості активів чотирьох інших з досліджених великих торговельних підприємств взагалі незначна і складає в 2023 році в ТОВ «АТБ-Маркет» – 0,12 %, ТОВ «Таврія-В» – 0,79 %, ТОВ «РУШ» – 1,12 %, ТОВ «Епіцентр-К» – 0,79 %.

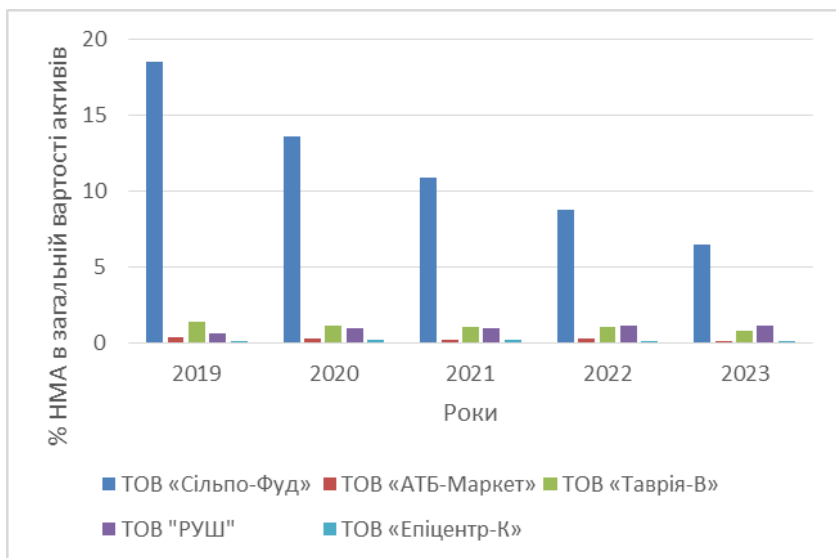


Рис.1. Графік динаміки частки нематеріальних активів у загальній вартості активів досліджених торговельних підприємств

Джерело: складено автором на підставі даних YouControl [7]

За наведеними даними тільки в ТОВ «Сільпо-Фуд» нематеріальні активи займають суттєве місце в складі майна компанії, у всіх інших Товариств ця стаття є несуттєвою.

До того ж, як можна бачити з рис.1, різниця між ТОВ «Сільпо-Фуд» і іншими компаніями є вражаючою: якщо у ТОВ «Сільпо-Фуд» частка нематеріальних активів у загальній вартості майна змінювалась протягом 2019-2023 років від 18,52 % в 2019 році до 6,46 % в 2023 році, то відповідна частка в ТОВ «АТБ-Маркет» змінювалась від 0,33 % в 2019 році до 0,12 % в 2023 році. У ТОВ «Таврія-В» частка НМА у загальній вартості активів протягом 2019-2023 років змінювалась від 1,34 % в 2019 році до 0,79% в 2023 році. У ТОВ «РУШ» динаміка частки нематеріальних активів у загальній вартості активів була дещо іншою, а саме мало місце збільшення відповідної частки НМА у загальній вартості активів з 0,57 % в 2019 році до 1,12 в 2023 році. У ТОВ «Епіцентр-К» взагалі не простежується чіткої

тенденції протягом дослідженого періоду, бо частка НМА у загальній вартості активів збільшилась від 0,03 в 2019 році до 0,16 % в 2020 році і 0,19 % в 2021 році, а далі зменшилась до 0,08 % в 2022 році і 0,07 % в 2023 році.

Для того, щоб розібратися, чому саме компанія ТОВ «Сільпо-Фуд» виділяється порівняно з іншими з розглянутих торговельних компаній за суттєвістю частки нематеріальних активів у загальній вартості активів, проаналізуємо, які саме види нематеріальних активів представлені у складі майна Товариства.

До складу найбільш суттєвих нематеріальних активів за даними фінансової звітності ТОВ «Сільпо» за 2023 рік відносяться:

1) Торгові марки, а саме: Логотип «Сільпо», Товарний Знак «Власний рахунок»;

2) Програмне забезпечення: FZClient, Rubicon, Цифровий двійник DIGITAL TWIN, Система алертів, ПО Kicca, ПО eKasa, ПО Unika, ПО Assistant, ПО Ecom2.0 Picking platform, ПО ECom 2.0 – Core, ПО ECom 2.0-Єдиний Back і WEB Front;

3) Інші нематеріальні активи: Мобільний додаток Сільпо [8].

При тому слід звернути увагу на таке: найбільшу питому вагу у складі нематеріальних активів Товариства з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд» за балансовою вартістю займають торгові марки – Логотип «Сільпо», Товарний Знак «Власний рахунок».

Відповідні торгові марки не є внутрішньо генерованими, оскільки, як відомо, відповідно до вимог МСБО 38 «Нематеріальні активи» п. 63 «Внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи» [9]. А згідно з п. 64 МСБО 38 «Видатки на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому» [9]. Отже, в даному випадку джерело надходження торгових марок і товарних знаків, визнаних у фінансовій звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» в якості

активів, – це не власне створення, а надходження внаслідок придбання у пов’язаної сторони.

Тобто для того, щоб торгова марка чи товарний знак змогли з’явитися на балансу (у Звіті про фінансовий стан) компанії вони мали бути придбані за грошові кошти, або внесені в зареєстрований капітал, або отримані в процесі придбання бізнесу тощо. Додатково пояснимо, чому у фінансовій звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» при аналізі частки нематеріальних активів у загальній вартості активів компанії простежується її зменшення протягом періоду 2019-2023 року. Це пов’язано з тим, що нематеріальні активи у вигляді торгових марок і товарних знаків були отримані ззовні і враховані на балансі Товариства у відповідний період, а далі їх балансова вартість зменшувалась у процесі нарахування амортизації.

У свою чергу чотири інші з розглянутих компаній не проводили подібних операцій стосовно придбання чи іншого отримання ззовні суттєвих за вартістю торгових марок чи товарних знаків, а їх власні, внутрішньо генеровані торгові марки і товарні знаки, хоч і є широко відомими в Україні, не можуть бути визнані на балансі відповідних підприємств.

Саме це пояснює таку суттєву різницю в частці нематеріальних активів у загальній вартості майна в балансі ТОВ «Сільпо-Фуд», порівняно з ТОВ «АТБ «Маркет», ТОВ «Таврія-В», ТОВ «РУШ», ТОВ «Епіцентр-К».

Така ситуація пов’язана з особливостями визнання окремих видів нематеріальних ресурсів у складі нематеріальних активів підприємств з урахуванням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності в межах діючої Концептуальної основи фінансової звітності [1; 9] або НП(С)БО 8 [2].

Фактично всі досліджені компанії використовують створені ними торгові марки і товарні знаки, і вони приносять значні економічні вигоди підприємствам, але підстав для визнання їх як активів на балансі за діючими стандартами немає.

І з позицій фінансової звітності все правильно і цілком вписується в усталений підхід, який визначається вимогами діючих МСФЗ через консерватизм, що зберігається в бухгалтерській практиці, коли внутрішньо генеровані торгові

марки і товарні знаки не можуть бути визнані в балансі компаній, які їх безпосередньо зареєстрували, бо розглядаються виключно як витрати на створення і розвиток бізнесу.

Разом з тим, не можна не взяти до уваги той факт, що нематеріальні активи беруть активну участь у створенні ринкової вартості компаній.

У роботах зарубіжних авторів досліджується зв'язок між балансовою вартістю нематеріальних активів та ринковою вартістю публічних компаній [10].

При тому обґрунтовується висновок, що збільшення нематеріальних активів разом з інноваційною діяльністю компаній може мати позитивний вплив на ринкову вартість фірми.

Важко не погодитися з висновком, що реальні і потенційні інвестори позитивно реагують на наявність розрекламованих, відомих у всій країні чи навіть світі торгових марок і товарних знаків, внутрішньо генерованих підприємствами, а також на наявність активної інноваційної діяльності і інших видів нематеріальних активів.

Як вірно зазначено в праці [11], багато практиків та аналітиків розглядають відсутність активів у балансі як «провал бухгалтерського обліку», виходячи з загальної тези: «якщо матеріальні активи визнаються, то чому не визнаються нематеріальні?». При тому акцентується увага на тому, що «нематеріальні активи від придбання, такі як бренди, списки клієнтів, дослідження і навіть гудвіл визнаються сьогодні. Чому б не визнавати нематеріальні активи фірм, які інвестують внутрішні кошти в розвиток своїх брендів, відносин з клієнтами та досліджень?» [11].

Як цілком доречно зазначається в праці Richard Barker, Andrew Lennard, Stephen Penman, Alan Teixeira з посиланням на дослідження інших авторів (Sougiannis 1994; Green et al. 1996; Lev and Sougiannis 1996; Tsoligkas and Tsalavoutas 2011) «витрати на нематеріальні активи, які наразі не обліковуються на балансі, оцінюються на фондовому ринку як активи» [11].

Більш того, дослідження питань визнання нематеріальних активів з таких позицій стає тим більше привабливим, чим більше усвідомлюється, що «нинішня практика розкриття інформації, а

саме з віднесенням цих інвестицій на витрати у звіті про прибутки та збитки порушує звітність про прибутковість ведення бізнесу» [11]. Мається на увазі, що «прибутки від поточних доходів зменшуються на інвестиції для отримання майбутніх доходів» [11]. Іншими словами, компанія, яка вкладається в створення і просування власних торгових марок і товарних знаків відносить їх на витрати діяльності як звичайні витрати на розвиток бізнесу, зменшуючи фінансовий результат звітного періоду, тоді як, ці витрати створюють цінність, яка сприяє зростанню ринкової вартості фірми в подальшому, а, отже, призводить до отримання доходів у майбутньому. При тому, у випадку, коли витрати на власні торгові марки і товарні знаки списуються на витрати звітного періоду і не капіталізуються, то отримати інформацію щодо їх вартості із фінансової звітності користувачі не можуть.

Відповідно, визначення цих дискусійних питань визнання нематеріальних активів сприяє пошуку альтернативних рішень для їх відображення у звітності.

Для вирішення питання можуть стати в нагоді Звіт про управління і в подальшому – звітність зі сталого розвитку.

Саме в цих видах звітності, на нашу думку, доречно здійснювати розкриття інформації про торгові марки, товарні знаки та інші нематеріальні ресурси, внутрішньо генеровані компанією, які не можна було визнати в індивідуальній чи окремій фінансовій звітності підприємств.

У такому випадку одразу постають запитання: як саме має наводитися відповідна інформація? за якою вартістю мають бути оцінені нематеріальні активи, що створені всередині компаній?

Вочевидь, що використання оцінки за сумою фактичних витрат на створення торгових марок і товарних знаків, тобто за моделлю первісної вартості, може бути недостатнім, бо не розкриває реальну вартість відповідних ресурсів, що беруть участь у створенні ринкової вартості компанії. Тому слід розглянути варіант використання справедливої вартості, яка може бути отримана за даними незалежних оцінювачів і визначена за одним із методів, передбачених МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю».

Між тим, не зважаючи на те, який саме підхід до оцінки взяти за основу для відображення нематеріальних ресурсів, що не визнані в балансі, як нематеріальні активи, але використовуються як чинник нематеріального характеру, що сприяє створенню і збільшенню ринкової вартості компаній, саме визнання того факту, що інформація про такі ресурси має відображатися у звітності є важливим для збільшення корисності звітної інформації для користувачів.

Однак, якщо для цілей відображення нематеріальних ресурсів, що не визнані як активи у Звіті про фінансовий стан (Балансі) відповідно до вимог МСБО 38 чи НП(С)БО 8, не можуть бути використані форми фінансової звітності, то для цих цілей цілком підходить Звіт про управління і Звітність зі сталого розвитку, в яких, на нашу думку, доцільно наводити інформацію про внутрішньо генеровані торгові марки, товарні знаки та інші власно створені нематеріальні ресурси.

Висновки і перспективи подальших розробок. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Проблемні питання визнання нематеріальних активів пов'язані з тим, що відповідно до вимог діючих МСБО 38 «Нематеріальні активи» і НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не дозволено визнавати в якості активів внутрішньо генеровані нематеріальні активи, вартість яких має списуватися на витрати діяльності, при тому, що відповідні ресурси беруть активну участь у створенні ринкової вартості компаній.

2. Для вирішення питання пропонується забезпечити формування інформації про внутрішньо створені нематеріальні активи з поданням її в Звіті про управління чи Звітності зі сталого розвитку для надання інвесторам більш розгорнутої інформації про перспективи розвитку компаній, які мають відповідні нематеріальні ресурси.

3. Наявність інформації про вартість торгових марок і товарних знаків, а також інших внутрішньо генерованих активів дозволить реальним і потенційним інвесторам краще розуміти поточний стан майна компаній, більш точно оцінювати ресурси, що беруть участь в створенні ринкової вартості фірм, краще оцінювати майбутні перспективи бізнесу, а, отже, приймати

більш ефективні управлінські рішення стосовно подальшого інвестування коштів.

Як відомо, в найближчий період часу підприємствам доведеться готуватися до складання звітності зі сталого розвитку. У свою чергу з позицій звітності зі сталого розвитку питання доречності розкриття інформації про торгові марки, товарні знаки та інші нематеріальні активи, внутрішньо генеровані компанією, які не можна було визнати в індивідуальній чи окремій фінансовій звітності підприємств, може бути розглянуто більш докладно. Відповідна звітність немає тих обмежень, які притаманні фінансовій звітності, що складається згідно з консервативним підходом, передбаченим діючим законодавством з урахуванням вимог Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12], Концептуальної основи фінансової звітності [9], МСБО 38 [1], НП(С)БО 8 [2] тощо.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з дослідженням питань оцінки нематеріальних активів, як тих, що визнаються на балансах підприємств з урахуванням норм МСФЗ чи НП(С)БО, так і тих, що не можуть бути визнані за умови використання закладеного у відповідних стандартах підходу, але які беруть участь в створенні ринкової вартості фірми, і інформація про які доречна для розкриття в Звіті про управління чи звітності зі сталого розвитку підприємств.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2038_ukr_2023.pdf (дата звернення: 01.11.2024).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 01.11.2024).
3. Харламова О. В. Облік нематеріальних активів: важливі аспекти і практичні поради. Агентство з МСФЗ. 2024. 19.09.2024.

URL: <https://amsfo.com.ua/oblik-nematerialnykh-aktyviv/> (дата звернення: 01.11.2024).

4. Дутчак І. Б. Критерії визнання нематеріальних активів на балансі підприємств. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2017. Т.27. № 7. С. 78-84. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2017/27_7/16.pdf (дата звернення 01.11.2024).

5. Лепетан І. М., Лаврова М. Р. Визнання нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. № 12. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.12.63. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/65.pdf (дата звернення 01.11.2024).

6. Подмешальська Ю. В., Бакута К. С. Облік нематеріальних активів. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2018. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/77.pdf (дата звернення 01.11.2024).

7. Інформаційно-аналітична платформа YouControl. URL: https://youcontrol.com.ua/dashboard/?utm=serv_nooli&uol=plivd_ouks_1713484&poSlt=premium&utmShft=3&utmIrr=4&urm=plo_03i9 (дата звернення 01.11.2024).

8. Фінансова звітність ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2023 рік. URL: <https://static.silpo.ua/content/2024/07/05/6687db84ae5d4.pdf> (дата звернення 01.11.2024).

9. Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/Концептуальна_основа_ukr\(3\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/Концептуальна_основа_ukr(3).pdf) (дата звернення : 01.11.2024).

10. Dancaková, D.; Sopko, J.; Glova, J.; Andrejovská, A. The Impact of Intangible Assets on the Market Value of Companies: Cross-Sector Evidence. *Mathematics* 2022, 10, 3819. <https://doi.org/10.3390/math10203819> (дата звернення 01.11.2024).

11. Richard Barker, Andrew Lennard, Stephen Penman & Alan Teixeira (2022). Accounting for intangible assets: suggested solutions, *Accounting and Business Research*, 52:6, 601-630, DOI: 10.1080/00014788.2021.1938963 (дата звернення: 01.11.2024).

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 01.11.2024).

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ БЛАГОДІЙНОЇ ТА ГУМАНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Постановка проблеми у загальному вигляді. З початку повномасштабного вторгнення Російської Федерації в Україну, національна економіка зазнає значних збитків через окупацію певних територій, знищення різних об'єктів інфраструктури та масовий виїзд українських громадян за кордон. Зважаючи на те, що кількість постраждалих громадян від воєнних дій зростає все більше, гуманітарна та благодійна допомоги постають важливими факторами для стабілізації економіки та забезпечення соціального захисту для людей, які втратили ресурси для подальшої життєдіяльності. У зв'язку з цим, облік такого роду допомоги набуває ще більш важливого значення та має на меті контроль та регулювання об'ємних поставок допомоги для військових, цивільного населення та бізнесу, тому під час воєнного стану владою було введено кілька змін, пов'язаних із веденням обліку гуманітарної та благодійної допомоги.

Оскільки в умовах воєнного стану благодійну допомогу в натуральній формі фізичним особам, зазвичай, надають через бюджетні установи, цей процес наразі підпадає обов'язковому документуванню, хоч раніше вважалося, що вести облік саме цього виду надходження не було потреби через складність і тривалість заповнення документації. Але війна змінила обставини і для того, щоб отримувати достовірну інформацію щодо окресленого питання, фахівцями було рекомендовано не нехтувати раніше встановленими законодавством вимогами принаймні тим суб'єктам державного сектору, які розташовані на території, де не ведуться бойові дії та які не окуповані, а також тим, які отримують допомогу не як посередники. Тобто усе, що буде визнаватися благодійною допомогою, має відображатися в обліку та звітності, бо при іншій ситуації відповідальні особи будуть нести відповідальність за не відображення або

недостовірне відображення в обліку надходження та використання благодійної допомоги.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років.

У результаті проведеного аналізу публікацій вітчизняних науковців і практиків, можна зробити висновок, що питання обліку, оподаткування і контролю благодійної допомоги вітчизняними підприємствами і установами під час воєнного стану є актуальною.

Науковці Кушнір Л. А., Коркушко О. Н., Шевчук Н. С. у своїх дослідженнях розкрили проблемні питання обліку благодійної допомоги в установах державного сектору, вони дослідили питання щодо особливостей відображення податку на додану вартість на такі об'єкти, як основні засоби та інші матеріальні цінності, під час оприбуткування благодійної допомоги і надали методичу відображення благодійної допомоги у фінансовій звітності установ та підприємств [1].

Слюніна Т. Л., Шавріна Ю. В. у своїй роботі дослідили особливості організації обліку гуманітарної допомоги установах державного сектору під час воєнного стану. Підтримуємо думку авторів, що саме під час воєнного стану благодійна і гуманітарна допомога є важливим джерелом фінансування для бюджетних установ України, які надають соціальні, освітні, медичні та інші види послуг населенню. Поділяємо думку авторів, що саме в умовах воєнного стану роль благодійності ще більш зростає, оскільки вона є одним із основних джерел підтримки постраждалих від війни людей, а також робить вагомий внесок у підтримку інституційної спроможності бюджетних установ [2, с. 176-177].

Погоджуємося із Давиденко П. О., Костін М. І. і Шаповал А. О. про те, що відсутність або неповнота обліку призводить до неможливості формування звітності для донорів, що негативно впливає на повторні пожертви і провокує нецільове використання та крадіжки, що також ускладнює залучення додаткових ресурсів [3, с. 122]. Підтримуємо думку авторів, що відсутність скоординованого обліку, як вхідних ресурсів, так і їх використання не дозволяє робити оцінку, формувати статистику, прогнозувати потреби, оптимально розподіляти ресурси та

моніторити актуальні товарні запаси, як у вузлових, так і розподільних хабах [3, с. 122].

На думку дослідників, однією із проблем є проблема неефективно організованих бізнес-процесів, що спричиняє нерациональне використання транспорту в умовах його дефіциту, відповідно – перевитрати пального та мастильних матеріалів, а також недостатнє завантаження сервісних і ремонтних потужностей [3, с. 123].

Проблемою залишається недостатньо швидке оновлення інформації про зміни в ситуації, зокрема щодо митних правил, законодавчих норм, маршрутів доставки та прийому гуманітарної допомоги, пов'язаних ризиків та рівня складних [3, с. 122-124].

У своїх роботах науковець І. М. Вигівська встановила, що такі облікові процедури (методи, елементи методу), як документування, рахунки, подвійний запис, звітність дозволяють посилити контроль за фінансуванням та в цілому є інструментами управління ризиками як на мікро-, так і на макрорівнях [4, с. 17]. Автор стверджує і ми погоджуємося із цією думкою, що недостатній облік і контроль за рухом грошових, благодійних коштів фінансової допомоги, може перетворити гуманітарну місію у фінансування тероризму та сепаратизму (тобто незаконне, нецільове використання коштів) [4, с. 17].

За результатами досліджень професора С. Ф. Легенчук, доцента І. Р. Поліщук, та А. О. Пилипчук були сформовані основні етапи організації одержання та використання благодійної допомоги комунальними некомерційними підприємствами, а саме [5, с. 45]:

1) укладання договору між суб'єктом благодійної діяльності і комунальним некомерційним підприємством;

2) надання і отримання благодійної допомоги у вигляді грошового благодійного внеску, товарів, робіт, послуг;

3) оцінка та документування благодійної допомоги, складання Акта приймання-передачі благодійної допомоги Комісією з одержання та використання благодійної допомоги;

4) встановлення Комісією з одержання та використання благодійної допомоги термінів, місць зберігання негрошової

благодійної допомоги та матеріально відповідальних осіб за їх збереження;

5) внутрішній контроль Комісією з одержання та використання благодійної допомоги обсягу та умов зберігання негрошової благодійної допомоги;

6) складання та подання звіту про використання благодійної допомоги комунальним некомерційним підприємством [5, с. 45].

На основі проведеного аналізу наукових публікацій і досліджень, можна дійти висновку, що питання обліку, оподаткування і контролю наданої благодійної допомоги є вкрай актуальним.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проблемними залишаються процеси оприбуткування готівки в іноземній валюті, оприбуткування благодійної допомоги від громадян без первинних документів, а також питання контролю гуманітарної допомоги в установі.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення та аналіз проблем, пов'язаних з обліком і контролем благодійної допомоги в умовах воєнного стану в Україні. Для досягнення цієї мети визначено завдання: висвітлити організаційні та методичні аспекти обліку надання благодійної допомоги матеріальними цінностями (гроші в національній і іноземній валюті; запаси; основні засоби); розглянути особливості відображення господарських операцій в обліку бюджетних установ і комерційних підприємств щодо операцій отримання і списання благодійних внесків і гуманітарної допомоги.

Виклад основного матеріалу дослідження. У період воєнного стану законодавчі вимоги, що стосуються отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги, яка надається юридичними та фізичними особами, як резидентами, так і нерезидентами, не застосовуються [6]. Але, на територіях, де не ведуться активні бойові дії, облік благодійної допомоги необхідно вести [7].

Встановлено, що регіони, де ведуться бойові дії, повинні вести облік за можливості; регіони, які не перебувають у зоні активних бойових дій, зобов'язані здійснювати облік на

загальних засадах. Обласні військові адміністрації, що виконують функції приймання вантажів для передачі іншим територіальним громадам або органам влади, облік таких операцій не ведуть, а лише координують процес надання допомоги відповідним групам отримувачів. З початком повномасштабного військового вторгнення 24 лютого 2024 року РФ в Україну, стрімкими темпами поширився рух волонтерської діяльності і надання волонтерами, окрім фізичної допомоги громадянам – матеріальної, безоплатної допомоги. Десятки волонтерів зустрічали громадян, які хотіли виїхати за межі рідних міст і селищ, за межі держави, у якості біженців, на залізничних вокзалах, на автовокзалах і на пунктах перетину кордону України і надавали допомогу. У всіх містах, де був потік біженців були розгорнуті безоплатні пункти гарячого харчування, обігріву, надання гуманітарної допомоги. Всі ці пункти були швидко організовані волонтерами, громадянами-добровольцями у перші дні повномасштабного вторгнення РФ, працювали цілодобово, багато місяців і надавали свої послуги громадянам безоплатно. Фінансування відбувалося за рахунок добровільних пожертв громадян України, за рахунок благодійних фондів, що існували до 24.02.2022 року. Але, занадто великий обсяг допомоги, що надавався, величезна потреба у допомозі, стихійність створення пунктів допомоги потребували організації, упорядкування діяльності волонтерів і благодійних фондів. Бо, окрім допомоги громадянам, що великим, стихійним потоком переміщалися в середині України і за її кордон, була негайна потреба допомоги Збройним силам України на лінії бойових дій.

Всі ці події, викликали стрімке зростання громадських та благодійних організацій в Україні вже у лютому-березні 2022 року, і на протязі послідуєчих двох років.

За результатами проведених досліджень, було встановлено, що в Україні в період з 2021 по 2023 рік кількість благодійних організацій зросла на 43 %. Кількість Громадських організацій та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків також зростала: на 6,1 % і 5,4 % відповідно [8]. Важливо, що це зростання відбувалося і в 2022, і в 2023 роках.

У 2023 році зареєстровано майже 5 тисяч нових благодійних організацій. Хоча цей показник трохи нижчий, ніж у 2022 році, коли кількість реєстрацій перевищила 6 тисяч, він суттєво перевищує середньорічну кількість реєстрацій, зафіксовану в період з 2014 по 2021 роки [8, с. 5].

У 2023 році найбільше громадських та благодійних організацій було зареєстровано в місті Києві, а також у Дніпропетровській, Львівській, Харківській, Київській та Одеській областях [8].

Зумовлена така «географія» зростанням кількості громадських та благодійних організацій – потоками біженців і внутрішньо переміщених осіб із регіонів, які знаходяться близько до лінії бойових дій та часто обстрілюється громадянська інфраструктура (Харківська область, Дніпропетровська область, Київська область). В таких області як: Львівська (прийняла транзитом найбільшу кількість біженців і внутрішньо переміщених осіб) та Одеська область (прийняли та надали прихисток і гуманітарну допомогу мешканцям м. Херсона і Херсонської області і мешканцям м. Миколаїв у 2022-2023 році) – зросла кількість зареєстрованих громадських і благодійних організацій, тому, що вони оперативно приймали у себе біженців із інших Південних областей України.

Стрімкий рух декількох десятків мільйонів громадян в Україні, одночасно, і необхідність надання їм базової, первинної, гуманітарної допомоги (їжа, вода, їжа для немовлят і для маленьких дітей до 3-5 років, надання допомоги людям з обмеженими можливостями) все це вимагало великої кількості волонтерів, якими виступили всі небайдужі громадяни України.

Тому, після початку повномасштабного вторгнення кількість зареєстрованих волонтерів в Україні значно зросла, збільшившись майже у 22 рази. Особливо стрімке зростання відбулося з жовтня 2022 року: якщо в січні 2022 року було зареєстровано 320 волонтерів, то до кінця 2023 року ця кількість сягнула майже 7 тисяч [8]. Проте, багато волонтерської діяльності відбувається поза офіційною реєстрацією, тому реальний масштаб волонтерського руху в країні є значно ширшим [8, с. 5].

Згідно з результатами кількісного опитування, у 2023 році дві третини організацій назвали основними джерелами фінансування пожертви, членські та благодійні внески, а також донати. На другому місці опинилися міжнародні гранти, які становлять 22% фінансових надходжень, тоді як доходи від власної економічної діяльності використовують 18 % організацій [8].

У 2023 році частка організацій, які отримують фінансування з державного або місцевого бюджету, дещо збільшилася і становила 7,9 %, порівняно з 5,6 % у попередньому році [8]. Лише незначна частина організацій громадянського суспільства використовує надання соціальних послуг як джерело фінансування - цей показник становить лише 2,7 % [8, с. 54].

Результати опитування показали, що джерела фінансування громадських організацій і волонтерських ініціатив переважно збігаються. Основна відмінність полягає в тому, що волонтери частіше отримують підтримку у вигляді пожертв і донатів від населення, місцевого бізнесу та громадських активістів, ніж громадські організації [8].

Експерти вважають, що міжнародні донори є основним джерелом фінансування для організацій громадянського суспільства в Україні. В 2023 році, за їхніми оцінками, обсяг фінансування від донорів збільшився, а також зросла кількість донорських організацій, які активно підтримують проекти в Україні [8, с. 8].

Стихійний, стрімкий ріст волонтерського руху і надання гуманітарної і благодійної допомоги у великих обсягах громадянам виконали суттєву соціальну і гуманітарну функцію, яку держава була не в змозі виконати в той час і це позитивний досвід волонтерського руху в Україні, який не можливо переоцінити. Але, з часом було висвітлено немало і негативних фактів волонтерської діяльності. Тому, що волонтерами були звичайні громадяни, соціально відповідальні, здебільшого вони не мали до лютого 2022 року такого досвіду роботи, із великим потоком матеріальних цінностей і величезними масштабами різноманітної діяльності. Така діяльність вимагала швидкого прийняття управлінських рішень, щодо організації допомоги і

управління матеріальними цінностями і грошовими коштами, що надходили у вигляді пожертв. Випадки, коли у засобах масової інформації ставало відомо про нецільове використання коштів волонтерами і благодійними організаціями, призводило до зменшення донатів від громадян і зниження іміджу волонтерського руху. Уникненню проблем такого характеру, сприяє достовірне ведення бухгалтерського обліку і своєчасне складання фінансової звітності благодійними організаціями і учасниками волонтерського руху в Україні.

Згідно з дослідженнями, 73 % організацій, що надають соціальні послуги, стикалися з різними проблемами під час їх надання в 2023 році [8].

До найгостріших проблем, з якими зіткнулися організації, що надають соціальні послуги в 2023 році, відносяться:

1. Недостатнє фінансування або нестача гуманітарної допомоги (28 %).

2. Відсутність підтримки з боку місцевої влади та державних органів, а також різноманітні бюрократичні перепони (14%).

3. Неспроможність надати послуги всім нужденним через зростання попиту, внутрішні організаційні проблеми та виклики роботи в умовах військового часу (11 %).

4. Складнощі у формуванні звітності різних видів і напрямків, а також проблеми з документальним оформленням відмітили лише 1 % респондентів [8, с. 52].

Здається, що гуманітарну та благодійну допомогу можна розглядати як синонімічні поняття. Однак законодавчі норми в Україні чітко розрізняють їх між собою. Законодавча база України стосовно благодійної і гуманітарної допомоги розроблена і суворо регламентована, лише під час воєнного стану були внесені деякі доповнення, згідно із вимогами часу. Це було обумовлено тим, що потреба у благодійній і гуманітарній допомозі виявилася великою; в таких розмірах і обсягах, яких ніколи не було в нашій державі за роки незалежності.

Це були нові виклики часу, спричинені повномасштабним вторгненням РФ, і була необхідність терміново адаптувати законодавчу і нормативну базу під реалії сьогодення. З метою

ведення достовірного обліку у всіх учасників процесу: тих хто надає допомогу, фінансує її, закупає матеріальні цінності і ті, хто розподіляють і надають допомогу, тим хто її потребує і споживає.

Згідно із Законом, благодійна допомога визначається як добровільна особиста або майнова підтримка, що надається з метою досягнення конкретних цілей, без отримання благодійником прибутку чи компенсації за надану допомогу [9].

Згідно з Законом, благодійна допомога може бути спрямована на різноманітні цілі, зокрема: освіту, науку, медицину, охорону навколишнього середовища, правову допомогу, розвиток культури та спорту, а також на ліквідацію наслідків природних і техногенних катастроф, збройних конфліктів, а також на підтримку біженців та осіб, які постраждали від цих подій [9].

Гуманітарна допомога визначається як цільова та адресна підтримка, яка надається безкоштовно у різних формах, таких як грошові кошти, товари, послуги та інші ресурси, з метою задоволення нагальних потреб людей, які опинилися в складних ситуаціях, зокрема внаслідок природних катастроф, воєнних дій чи інших надзвичайних обставин [10].

У табл. 1 розглянемо основні відмінності між благодійною і гуманітарною допомогою, згідно діючого законодавства [9; 10].

Таблиця 1

Відмінність гуманітарної допомоги від благодійної допомоги

№ з/п	Визначення	Благодійна допомога	Гуманітарна допомога
01	02	03	04
1	Вид допомоги	Благодійна пожертва – це безоплатна передача благодійником коштів, іншого майна, майнових прав у власність бенефіціарів для досягнення певних наперед обумовлених	Гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними

Продовження табл. 1

01	02	03	04
		цілей благодійної діяльності [9]. Благодійний грант – це цільова допомога у формі валютних цінностей, яка має бути використана бенефіціаром протягом строку визначеного благодійником.	донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб, а також для підготовки до збройного захисту держави та її захисту у разі збройної агресії або збройного конфлікту [10].
2	Надавач допомоги	Благодійник – дієздатна фізична особа або юридична особа приватного права (у тому числі благодійна організація), яка добровільно здійснює один чи декілька видів благодійної діяльності.	Донор – юридична та фізична особа в Україні або за її межами, яка добровільно надає гуманітарну допомогу отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за її межами.
3	Отримувач допомоги	Фізична особа, неприбуткова організація або.	Юридичні особи, а також акредитовані представництва іноземних держав,

Продовження табл. 1

01	02	03	04
		територіальна громада, будь-яка юридична особа, що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення визначених цілей	міжнародних та іноземних гуманітарних організацій в Україні; Громадські об'єднання; Неприбуткові державні та комунальні підприємства; установи, організації та органи місцевого самоврядування; Товариство Червоного Хреста України; благодійні організації; релігійні організації та інші отримувачі, згідно Закону.

Джерело: систематизовано авторкою за матеріалами [9; 10].

З порівняльної таблиці 1 можна зробити висновок, що гуманітарна допомога є підкатегорією благодійної допомоги. Відповідно до статті 3 Закону, що регулює нормативно-правові засади гуманітарної допомоги, цей вид допомоги є специфічним різновидом благодійництва, який повинен бути спрямований в залежності від конкретних обставин, об'єктивних потреб, згоди отримувачів та з дотриманням визначених вимог [9; 10].

Отримання гуманітарної допомоги суворо регламентується законом України. Цим Законом визначено правові, організаційні і соціальні засади отримання, надання, розподілу і контролю гуманітарної допомоги [10]. Якщо виникають особливі ситуації щодо гуманітарної допомоги, не передбачені Законом, необхідно застосовувати загальні правила, передбачені для благодійництва.

Враховуючи те, що гуманітарна допомога є одним із видів благодійництва, правила бухгалтерського обліку гуманітарної Бухгалтеру, необхідно приймати рішення з організації обліку, відповідно сутності матеріальних цінностей (грошові кошти; запаси; необоротні активи), при оприбуткуванні гуманітарної або благодійної допомоги, ми обираємо бухгалтерські проводки відповідно об'єкту обліку.

Згідно з останніми змінами в законодавстві, отримувачем гуманітарної допомоги можуть бути лише юридичні особи, які зареєстровані в установленому порядку в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги. Ведення цього реєстру здійснює Міністерство соціальної політики. Для внесення даних необхідно скористатися автоматизованою системою, яка відповідає вимогам відповідної постанови [11].

Однак, на період воєнного стану уряд запровадив винятки. Він враховує особливості ситуації і дозволяє отримувати спеціальні види гуманітарної допомоги не тільки юридичним особам, визначеним законом, а й іншим особам, які також можуть потребувати такої допомоги в умовах кризових ситуацій [10].

Варто відзначити, що визнання гуманітарної допомоги відбувається спеціально створеними, уповноваженими державними органами, які приймають відповідні рішення і оприлюднюють ці рішення на своїх офіційних сайтах, письмово сповіщають митні та податкові органи.

Таким чином, гуманітарна допомога відрізняється від благодійної не лише за юридичними визначеннями, але й у контексті обліку доходів неприбуткових організацій. Однак обидва види допомоги можуть бути відображені у фінансовій звітності як доходи за необхідними операціями або окремо в натуральній формі, залежно від конкретних умов і вимог обліку.

Вітчизняні науковці: Шавріна Ю. В. і Слюніна Т. М., які досліджували особливості обліку в бюджетних установах, у своєму дослідженні систематизували, що благодійна та гуманітарна допомога характеризується такими критеріями [2]:

- безкорисливістю з боку надавача й отримувача, що свідчить про надання допомоги на благо інших без будь-якої вигоди;

- добровільністю – діяльність, яку проводять за вільним волевиявленням благодійника, без будь-якого примусу та втручання з боку суб'єктів владних повноважень;

- цільовою спрямованістю – наявність конкретної мети, в межах напрямів і порядку, встановлених законом [2, с. 181].

Оскільки облік у бюджетних установах має свою специфіку, всі доходи бюджету, включаючи власні надходження

бюджетних установ, повинні мати цільове спрямування. Благодійні внески, гранти та дарунки належать до першої підгрупи другої групи власних надходжень бюджетних установ, що передбачено частиною 4 статті 13 Бюджетного кодексу України (БКУ). Враховуючи це, такі надходження в обліку бюджетних установ повинні відображатися під кодом класифікації доходів бюджету 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки».

В обліку бюджетних установ при списанні витрат першочергове значення має, джерело отримання доходу – це впливає і на вибір бухгалтерського рахунку при складанні проведення і на формування бюджетної звітності установи.

Тому, власні надходження цієї підгрупи можуть використовуватися виключно на організацію основної діяльності (абз. 20 ч. 4 ст.13 БКУ). Основна діяльність кожної установи визначена відповідним міністерством і зафіксована. Інших шляхів використання зазначених надходжень (передачу іншим установам, закладам тощо) бюджетним законодавством не передбачено.

Якщо установа отримує благодійну допомогу, яку вона планує передавати іншим підлеглим установам, то доцільно зараховувати ці надходження до складу другої підгрупи другої групи власних надходжень бюджетних установ. Для цього необхідно застосувати код класифікації доходів бюджету 25020200 «Надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб». Згідно зі статтею 13 Бюджетного кодексу України, такі надходження дійсно можуть спрямовуватися на виконання відповідних цільових заходів.

Із початком повномасштабного вторгнення Росії в Україну, українські організації громадянського суспільства активно мобілізували свої ресурси, взявши на себе значну частину

забезпечення потреб, яких держава не в змозі була швидко виконати.

Основними напрямками діяльності організацій громадянського суспільства в Україні стали:

1. Підтримка людей, які постраждали внаслідок вторгнення.

2. Надання правової допомоги.

3. Інформування населення про події війни.

4. Участь у відновленні України.

5. Забезпечення потреб Збройних сил України.

6. Документування воєнних злочинів і злочинів проти людяності, вчинених російськими військами.

Опитані експерти погоджуються, що організації громадянського суспільства у 2023 році не лише зберігають значний вплив на ситуацію і стан справ в Україні, але й, за деякими оцінками, навіть посилюють його.

Організації громадянського суспільства є важливими партнерами для державної влади та місцевого самоврядування у відповіді на нові виклики, спричинені війною. Вони активно допомагають у підтримці та евакуації постраждалих від повномасштабного вторгнення, забезпеченні Збройних Сил та виконанні багатьох інших важливих завдань [8, с. 65].

Діяльність громадських і благодійних організацій у 2023 році загалом оцінюється досить позитивно їхніми представниками: 85 % опитаних вважають її задовільною або цілком задовільною. Однак, за останній рік спостерігається незначне зменшення частки таких оцінок – з 90% у 2022 році до 86% у 2023 році [8, с. 52].

Більше половини (55%) респондентів вважають, що діяльність громадських та благодійних організацій в Україні в 2023 році змінилась на краще, ще 27% не помітили змін. Водночас 18 % респондентів зауважили погіршення в цій сфері, серед яких 4 % вказали на значне погіршення ситуації [8, с. 64].

Розглянемо більш детально проблеми обліку благодійних пожертв, тому що саме благодійні пожертви від громадян України, донати від громадян іноземних держав, благодійні пожертви від підприємств і підприємців – виявилися основним

джерелом фінансування волонтерської діяльності і громадських об'єднань в Україні.

Бухгалтерський облік в Україні суворо регламентований законодавчо, тому почнемо із нормативно-правової бази. Правові, організаційні, соціальні засади отримання, надання, оформлення, розподілу і контролю за цільовим використанням гуманітарної допомоги регламентуються наступними нормативно-правовими актами:

1. Закон України «Про гуманітарну допомогу» – основний закон, який визначає порядок надання та отримання гуманітарної допомоги, права та обов'язки її отримувачів та донорів, а також умови та правила щодо цільового використання цієї допомоги. [10].

2. Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» – цей закон регулює діяльність благодійних організацій, зокрема, в частині надання благодійної допомоги, у тому числі гуманітарної [9].

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання пропуску та обліку гуманітарної допомоги в умовах воєнного стану» – визначає процедуру та правила надання гуманітарної допомоги, зокрема, в разі надзвичайних ситуацій [12].

4. Порядок оформлення гуманітарної допомоги – національні акти, що встановлюють процедури оформлення гуманітарної допомоги для її правильного і ефективного використання [6; 7; 12; 13; 14; 15].

5. Накази та інструкції Міністерства соціальної політики України – документи, що детально описують механізм надання гуманітарної допомоги на рівні органів державної влади [11; 16].

6. Митне законодавство – нормативно-правові акти, що регулюють ввезення та вивезення гуманітарної допомоги через митні органи, а також звільнення від митних платежів для гуманітарної допомоги [16; 17].

Ці документи забезпечують правову основу для ефективної організації гуманітарної допомоги, контролю за її наданням та використанням, а також визначають механізм взаємодії між державними органами, благодійними організаціями та іншими учасниками процесу.

Згідно із законодавством України, одержувачами благодійних пожертв можуть бути:

1. Бюджетні установи – державні та комунальні органи, що виконують завдання, які не мають на меті отримання прибутку, зокрема в сфері освіти, медицини, культури, спорту тощо.

2. Медичні установи – лікарні, клініки, медичні центри, що надають медичну допомогу населенню.

3. Освітні установи – школи, університети, коледжі та інші навчальні заклади, які можуть отримувати благодійні внески для покращення навчального процесу, матеріально-технічної бази тощо.

4. Культурні установи – музеї, театри, бібліотеки та інші культурні організації, що займаються розвитком культури та мистецтва.

5. Спортивні організації – спортивні клуби, федерації, школи та інші установи, які працюють у сфері фізичної культури та спорту.

Ці організації мають право отримувати благодійну допомогу як від фізичних осіб, так і від юридичних осіб, у тому числі нерезидентів України. Законодавство України встановлює, що такі пожертвування можуть бути спрямовані на підтримку діяльності зазначених організацій, а також на вирішення соціальних, освітніх, медичних, культурних та спортивних завдань, зокрема для надання матеріальної або іншої допомоги в межах благодійної діяльності.

Відображення в бухгалтерському обліку господарської операції відбувається на підставі первинного документа, яким виступає договір про благодійну пожертву. Такий договір слугує юридичною основою здійснення передачі благодійної допомоги, документальне оформлення відбувається з укладанням спеціального договору.

Відповідно до чинного законодавства, благодійна пожертва є безоплатною передачею майна або коштів, що потребує укладення Договору про пожертву між сторонами. Це правило застосовується як до юридичних, так і до фізичних осіб. Якщо в Цивільному кодексі України відсутні окремі положення щодо Договору про Благодійну пожертву, на ньому розширюються

загальні правила, які регулюють Договір Дарування. Такий договір може включати різноманітні предмети: гроші (як готові, так і безготівкові), рухоме майно, нерухомість, а також інші майнові права.

Відповідно до законодавства, Договір про Благодійну Пожертву може бути укладений як у листовому варіанті, так і в усній формі. Однак для кращого обліку, забезпечення прозорості та уникнення непорозумінь з контролюючими органами, а також між власниками бізнесу та підприємцями, необхідно укласти цей договір письмово. У тексті договору мають бути чітко зазначені розмір благодійної допомоги та механізм перевірки її цільового використання. Після підписання договору необхідно підготувати додаткові документи, які підтверджують, що надані кошти були витрачені відповідно до вашої мети в договорі.

Під час воєнного стану були внесені деякі зміни в організацію обліку у бюджетних установах, стосовно внесення благодійних пожертв на рахунок в банку. Це означає, що будь-які благодійні витрати, отримані бюджетними установами, автоматично регулюються нормами бюджетного законодавства.

У таблиці 2 наведено приклад бухгалтерських проведення щодо відображення обліку благодійних пожертв у готівковій формі для установ державного сектору, шляхом внесення коштів благодійником на розрахунковий банківський рахунок.

Таблиця 2

Облік благодійних внесків готівкою на банківський
рахунок установи державного сектору

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Зарахований благодійний внесок на рахунок та відображено дохід за необмінною операцією	2313	7511
2	Відображені видатки, здійснені з рахунку	2112 2117; 6211	2313

Джерело: складено автором на підставі [19]

У табл. 2 ми бачимо оприбуткування коштів від сторонніх осіб, (не з державного бюджету України), тому бухгалтерською проводкою відображено отримання установою доходу за необхідними операціями і відображено бухгалтерським проведенням касові видатки бюджетної установи, при здійсненні оплати за розрахунками із постачальником.

Кошти внесені на рахунок установи державного сектору, як благодійні внески, не можуть бути використані на власний розсуд установи. Такі кошти можуть бути спрямовані лише на використання в основній діяльності установи, або на здійснення конкретних дій, визначених відповідно до умов, прописаних у договорі про благодійну пожертву.

Тому, розпорядники бюджетних коштів мають суворо контролювати правильність їх використання та забезпечувати цільове призначення відповідно до наданої допомоги.

Так, як ці кошти поступили від сторонніх для установи юридичних або фізичних осіб, не із державного бюджету, ці кошти не передбачалися в кошторисі установи заздалегідь, як це має бути в бюджетній установі. У такому випадку, установа зобов'язана терміново внести зміни в затверджений кошторис, згідно визначеного порядку. Благодійні пожертви мають бути зараховані на спеціальний рахунок і відображені у фінансовому і бюджетному звіті установи.

З початку війни міжнародні партнери надали Україні майже 170 млрд. євро, включаючи військову, фінансову та гуманітарну допомогу. Це допомога від урядів іноземних держав і міжнародних фінансових установ світу. Це значна підтримка, яка допомогла Україні пережити важкі часи війни. Більшу частину фінансової допомоги складають кошти, які надійшли на підтримку бюджету, особливо від Європейського Союзу (майже 36 млрд. євро). Військова допомога, надана США, перевищила 43 млрд. євро, що значно зміцнило оборонний потенціал країни. Гуманітарна підтримка, хоча і складає меншу частину коштів, також є важливою для допомоги цивільному населенню та ліквідації наслідків війни. Дослідження, стосовно надання Україні допомоги було проведене Кільським інститутом світової економіки [20].

Під час воєнного стану багато установ підтримує міжнародну допомогу в іноземній валюті, однак в Україні існують певні обмеження на відкриття валютних рахунків. Міністерство фінансів не має повноважень для відкриття таких рахунків, але Національний банк України має право відкривати та обслуговувати валютні рахунки для державних установ, які підтримують пожертвування. Усі витрати, отримані на ці рахунки, належать державним установам і мають розподіляти їх серед одержувачів у національній валюті з урахуванням встановлених процедур і вимог законодавства. Це забезпечення контролю і правильного використання отриманих коштів для конкретних цілей [13].

Особливістю внесення і обліку оприбуткування готівки в касу установи, як благодійної пожертви є те, що внесок (донат) надається готівкою, і готівка може бути оприбуткована в касу установи, лише за умови подання заяви, на внесення цієї готівки на банківський рахунок установи [14].

Після отримання заяви на переказ готівки (благодійної пожертви) установа зобов'язана зарахувати ці кошти на спеціальний рахунок. Донор отримує квитанцію, яка підтверджує факт переказу коштів. Ця квитанція передається до каси установи, де фіксується здійснення господарської операції.

У таблиці 3 наведено приклад бухгалтерських проведення щодо обліку благодійних пожертв у готівковій формі, в бюджетній установі.

Таблиця 3

Облік благодійних внесків у касу бюджетної установи в готівковій формі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Оприбутковані благодійні кошти в касу установи	2211	7511
2	Зарахований благодійний внесок на банківський рахунок	2313	7511
3	Відображені видатки, здійснені з рахунку установи	2112, 2117, 6211	2313

Джерело: складено автором на підставі [19]

Бухгалтерські проведення, відображені у табл. 3, відображають особливості обліку благодійної допомоги в бюджетних установах, тому що відображений дохід від необмінних операцій і відображено касові видатки установи при здійсненні розрахунків із постачальниками за рахунок благодійних внесків. Це специфічні бухгалтерські проведення, вони використовуються лише в бюджетних установах, які фінансуються із державного і місцевого бюджетів.

Якщо благодійна допомога зараховується на рахунок установи, ці грошові кошти отримують статус бюджетних коштів і залишаються частиною загальних бюджетних коштів цієї установи. Тому, для їх використання необхідні дотримуватися вимог щодо затвердженого бюджетного кошторису. Для внесення змін до кошторису, зокрема в частині спеціального фонду, необхідно пройти відповідну процедуру. Процес зміни кошторису установи, відбувається одночасно з поданням довідки про отримання цієї благодійної допомоги в натуральній формі, якщо така допомога була.

У бухгалтерському обліку надання благодійної допомоги відображається як дохід, незалежно від того, чи була вона отримана в грошовій, чи в натуральній формі. Для обліку таких операцій використовується субрахунок 7511 «Доходи від необмінних операцій».

Розглянемо особливості обліку благодійної допомоги та основних засобів. Ми вже зазначили вище, що в обліку благодійну допомогу відображають в проведеннях, як отримання доходу. А, в бюджетній сфері благодійна допомога одразу стає державними коштами, які мають бути відображені у кошторисі установи. Проте, далі відбувається стандартна процедура оприбуткування коштів і відображення господарських операцій в обліку: оприбуткування отриманих безготівкових коштів або готівки.

Однак, якщо отримані благодійною організацією цінності складаються із будь-яких об'єктів, що класифікуються як основні засоби (обладнання, або автомобіль, або прилади, або інше), відповідні особи повинні скласти Акт прийому-передачі основних засобів, оформлений за формою [21]. Акт складається

зазвичай у двох примірниках. Обов'язковим реквізитом документа, має бути підпис керівника установи, яка приймає і оприбутковує основний засіб.

Оприбуткування та оприбуткування на баланс установи основних засобів здійснюються за їх справедливою вартістю на момент отримання. У первісну вартість враховують всі додаткові витрати, пов'язані з придбанням і доставкою цих засобів. Якщо благодійник надає разом з обладнанням первинну інформацію, основні засоби оприбутковуються за ціною, вказаною в наданих документах.

При визначенні справедливої вартості об'єкта основного засобу, необхідно враховувати ймовірну ціну придбання аналогічної моделі обладнання, яке перебуває в такому ж технічному стані. Після оприбуткування об'єкта необхідно скласти Акт введення в експлуатацію основного засобу та відкрити інвентарну картку.

Якщо благодійна допомога надається у вигляді інших товарно-матеріальних цінностей, це має бути підтверджено актом приймання-передачі матеріалів. Для оформлення цього облікового процесу передбачена форма № 3-1 [21].

Особливої уваги, при оприбуткуванні активів потребує правильний вибір рахунка, як елемента бухгалтерського обліку. В обліку бюджетних установ є особливістю те, що при виборі відповідних рахунків, на яких відображаються витрати, необхідно враховувати, яке було джерело надходження цих активів. Тому, що в залежності від джерела надходження активу, обирається в плані рахунків, відповідний витратний бухгалтерський рахунок.

Відповідно законодавчим нормам, бюджетні установи мають право отримувати благодійну допомогу для успішного виконання своїх обов'язків перед громадянами держави. А. також для здійснення своїх функцій, згідно із зазначеною в Статуті установи, основною діяльністю. Тому, для відображення витрат, пов'язаних із основними засобами, оприбуткованими як благодійна допомога, необхідно використовувати рахунок 8013.

У рамках проекту «Український гуманітарний заклик», реалізованого спільними зусиллями Канадсько-українського

фонду та Конгресу українців Канади, за два роки було спрямовано понад 70 мільйонів канадських доларів на гуманітарні програми в Україні, а також на підтримку українців, які перебувають у Молдові та Румунії.

3 лютого 2022 року в рамках програми «Гуманітарний заклик» було надано допомогу на суму понад 70 мільйонів канадських доларів. У межах цієї ініціативи передано 700 тисяч продуктових наборів для 2 мільйонів людей в Україні, Молдові та Румунії, понад 141 тонну ліків, 28 автомобілів швидкої допомоги, 100 систем життєзабезпечення MOVES SLC для Міністерства охорони здоров'я України, 50 вакуумних зашивних апаратів (VAC), обладнання для пологових відділень і реабілітаційного центру для ветеранів. Також було надано тисячу комплектів пожежного спорядження, 10 тисяч захисних рукавичок, роботи-сапери, рентгенівські апарати для гуманітарного розмінування, генератори, водяні насоси та багато іншого [22].

Благодійна допомога, яка надходить до України у натуральній формі (матеріальні ресурси), оформлюється за встановленими правилами. Така допомога може включати різноманітні товари (продукти харчування, сировина та матеріали, паливо, медикаменти, напівфабрикати та інші матеріальні цінності), які потребують особливого підходу до документального оформлення. Особа, яка надає благодійну допомогу, має написати письмово заяву благодійника, в якій він вказує, які активи він бажає передати. Заява благодійника може бути складена у вільній формі.

Для отримання благодійної допомоги в натуральній формі обов'язково укладається Договір пожертви. Якщо предмет пожертви є нерухомістю, такий договір підлягає обов'язковому нотаріальному посвідченню.

Основними документами, на основі яких відбувається оприбуткування матеріальних цінностей, є:

1. Накладна, підтверджує факт передачі та отримання благодійної допомоги.

2. Акт оприбуткування, оформлений за стандартною формою або розроблений підприємством відповідно до його внутрішніх потреб.

3. Акт введення в експлуатацію , що використовується для активів, які планується використовувати в діяльності підприємства.

4. Довідка про зміни до бюджетного кошторису , в якому зазначаються всі коригування, пов'язані з отриманням благодійної допомоги.

Важливим моментом у бюджетному обліку, під час оприбуткування благодійної допомоги є суворо регламентована взаємодія установи з Казначейством.

При отриманні допомоги, установа зобов'язана подати Довідку про надходження у натуральній формі до Казначейства. Цей процес повинен бути завершений до закінчення звітного місяця і включати вказаний Код Єдиного Власного Витратного Класифікатору, який буде використовуватися для відображення витрат.

Під час отримання допомоги у натуральній формі установа повинна подати до Казначейства Довідку про надходження у натуральній формі. Ця процедура має бути виконана до завершення звітного місяця та включати код Єдиного Власного Витратного Класифікатору, який надається для відображення в обліку відповідних витрат.

У таблиці 4 наведено приклад бухгалтерських проведення щодо оприбуткування і потім списання, використаної натуральної благодійної допомоги.

Таблиця 4

Облік матеріальних цінностей, придбаних за благодійні пожертви в бюджетній установі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Оприбутковані матеріальні цінності, отримані як натуральна благодійна допомога	15 1812	2117 6211
2	Відображена сума доходу від необмінних операцій	2313	7511
3	Відображено касові видатки	2117	2313
4	Списані запаси з балансу установи	8013	15, 1812

Джерело: складено авторкою на підставі джерела [19]

Установам, які часто отримують допомогу від благодійників, рекомендовано розробити Положення щодо оприбуткування, руху та списання з обліку отриманих активів. Положення буде застосовуватися, як внутрішня документація установи, яка відповідає вимогам чинного законодавства. Розробка і використання Положення - полегшить організацію бухгалтерського обліку в установі та процедуру контролю за отриманими матеріальними цінностями.

Як зазначають дослідники М. Патута та Т. Шматковська, в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України більшість цивілізованих країн світу, надають різносторонню підтримку нашій країні. Окрім військово-технічної допомоги Україні, окреме місце займає гуманітарна допомога. З огляду на масштаби цієї допомоги, необхідно посилення відповідальності за її використання [23, с. 57].

До подолання гуманітарної кризи в Україні сьогодні активно залучені різноманітні міжнародні організації:

1. Європейський механізм цивільного захисту (EUCPM);
2. Координаційний центр запобігання катастрофам при НАТО (EADRCC);
3. Управління з координації гуманітарних питань ООН (OCHA);
4. Глобальна продовольча програма (WFP);
5. Дитячий фонд ООН (UNICEF);
6. Агентство ООН у справах біженців (UNHCR);
7. Фонд з питань народонаселення ООН (UNFPA);
8. Програма розвитку ООН (UNDP);
9. Міжнародний комітет Червоного Хреста (ICRC);
10. Всесвітня організація здоров'я (WHO);
11. Агентство з міжнародного розвитку США (USAID);
12. Ізраїльський форум міжнародної гуманітарної допомоги (ISRAAID);
13. Німецьке товариство міжнародного співробітництва (GIZ);
14. Консультативна місія Європейського Союзу в Україні (EUAM) та інші установи, які виступають механізмами

реагування на катастрофи на міжнародному і національному рівнях [3, с. 122].

На момент повномасштабного вторгнення російських загарбників в Україну, діяв Порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги, прийнятий у 1999 році. Для того, щоб посилити відповідальність і контроль за діями всіх учасників процесу надання і отримання гуманітарної допомоги, 27 квітня 2022 року Міністерство фінансів України звернулося офіційно до підприємців [24].

Був поширений лист від Міністерства, щодо посилення відповідальності всіх юридичних і фізичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і незалежно від форми власності – всі суб'єкти господарської діяльності зобов'язані вести бухгалтерський облік і своєчасно подавати фінансову звітність. Цей лист поширюється і на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Це означає, що для бухгалтерського обліку господарських операцій, зокрема щодо отримання, списання або передачі активів, створені первинні документи, які містять відомості про конкретну господарську операцію. Така операція є подією або дією, яка змінює структуру активів, зобов'язань або власного капіталу підприємства. В обліку така допомога фіксується за дебетом рахунків, що відображають грошові кошти, товари, запаси та інше майно, у відповідності з рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Відображення в обліку оприбуткування наданої благодійної допомоги не бюджетним установами, а комерційними підприємствами (компаніями), здійснюється на підставі вказаних вище первинних документів, виключається лише взаємодія з Казначейством.

Якщо річний дохід одержувача благодійної допомоги не перевищує 20 мільйонів гривень, сума отриманої допомоги має бути відображена в обліку, як збільшення бухгалтерських витрат, що дозволяє підприємству зменшити базу оподаткування податку на прибуток.

Для підприємств з більшими доходами дані розраховуються згідно з даними бухгалтерського обліку та

корегуються на різниці, передбачені Податковим кодексом. Документальним підтвердженням цих операцій є договір дарування та відповідні первинні документи бухгалтерського обліку.

Надання благодійної допомоги для підприємств не державного сектору економіки, відображається на підставі наступних бухгалтерських проведення (табл. 5).

Таблиця 5

Облік благодійної допомоги для комерційного підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
Операції придбання товарів для власних потреб, а потім передані на благодійність			
1	Перераховано допомогу у грошовій формі	377	311
2	Передані ТМЦ неприбутковій установі	377	281
3	Нарахована сума податкового зобов'язання з розміру ПДВ	643/1 949	641 643/1
4	Списано суму благодійної допомоги	949	377
Операції придбання товарів для благодійності			
1	Перераховані кошти	377	311
2	Передано ТМЦ неприбутковій установі	377	281

Джерело: складено авторкою на підставі джерела [19]

Бухгалтерські проведення представлені в табл. 5, відображають два варіанта обліку благодійної допомоги у вигляді, придбаних товарів: коли підприємство придбало товари для свого використання, а потім за власним рішенням передає матеріальні цінності на благодійність. Другий варіант бухгалтерських проведення, коли підприємство придбало товари і передає їх одразу на благодійність. Різниця в двох варіантах у відображенні ПДВ, при придбанні матеріальних цінностей.

На початку 2023 року в Україні спостерігався сплеск новин про розкрадання гуманітарної допомоги. Одна з таких новин

набрала широкого розповсюдження в ЗМІ, у якій йшлося про те, що члени організованої групи створили механізм для реалізації гуманітарної допомоги, яку вони отримували від підприємств та організацій. Для приховування своєї злочинної діяльності вони заснували благодійний фонд, який отримував благодійні внески та гуманітарну допомогу на потреби Збройних Сил України та для мешканців, постраждалих від війни регіонів. Учасники групи здійснили продаж гуманітарних товарів і використовували благодійні пожертви на загальну суму майже 800 тис. грн. [8, с. 163].

У квітні 2023 року ЗМІ повідомили про можливе розкрадання гуманітарної допомоги на міжнародному рівні. Експозитивник міського голови Львова та керівник фонду «Все для перемоги» Геннадій Васьків, а також його партнерка, голова естонської благодійної організації MTÜ Slava Ukraini Йоганна-Марія Лехтме, опинилися в центрі публічного скандалу через мотиви розкрадання пожертв, які були призначені для надходження для допомоги громадянам України [8, с. 164].

Негативні події щодо розкрадань і шахрайства, що періодично трапляються і висвітлюють у засобах масової інформації (телебачення, інтернет ресурси), з одного боку підтверджують демократичне спрямування нашого суспільства та держави, тому що такі події не замовчують, викривають і вині особи отримують підозру у скоєні правопорушень. Але, з іншого боку, такі факти знецінюють імідж і таку важливу, і необхідну роботу благодійних фондів, і громадських об'єднань. Негативні явища, щодо розкрадання гуманітарної допомоги в державі, формують негативну думку пересічних громадян і демотивують суспільство допомагати фондам і волонтерам фінансово, власними донатами.

Незважаючи на негативні події і реакції суспільства, на шахрайство із гуманітарною допомогою, експерти зазначили, що, організації громадянського суспільства в Україні у 2023 році, зберігають значний вплив на стан справ в країні, а деякі навіть вважають, посилення впливу у суспільстві [8, с. 65].

Позитивним моментом є той факт, що організації громадянського суспільства виступають партнерами для

державної влади та місцевого самоврядування у реагуванні на нові виклики, зумовлені військовою агресією РФ. Вони активно допомагають у підтримці та евакуації постраждалих від повномасштабного вторгнення, забезпечують Збройні Сили України, а також виконують багато інших завдань, які сприяють стабільності.

Аналіз відкритих джерел показує, що ситуація із законодавчим регулюванням діяльності волонтерів та їх взаємовідносинами з владою не є безпроблемною. У весняний період 2022 року до Кримінального кодексу була додана нова стаття, яка дає правові підстави для притягнення до відповідальності осіб за комерційну реалізацію товарів, призначених для гуманітарної допомоги, а також за використання благодійних внесків із метою наживи.

28 липня керівник Національної поліції України Ігор Клименко оголосив, що поліція проводить розслідування у 320 справах, пов'язаних із правопорушеннями, що стосуються комерційного продажу товарів гуманітарної допомоги та використання благодійних внесків [25]. У низці деяких гучних випадків серед осіб, що опинилися під слідством, були волонтери [25].

Правова відповідальність і правильне ведення бухгалтерського обліку набувають важливого контрольного значення під час оприбуткування гуманітарної допомоги.

Розглянемо специфіку ведення бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги, а також надамо рекомендації щодо оприбуткування безоплатно отриманих активів, їх ефективного використання та, за потреби, їх подальшої передачі.

Варто зазначити, що було внесено зміни до термінології, щодо отримувачів і набувачів гуманітарної допомоги, а також розширено перелік можливих її отримувачів.

До існуючих категорій додалися: неприбуткові державні та комунальні підприємства, установи, організації та органи місцевого самоврядування, такі як заклади охорони здоров'я, а також надавачі медичних та реабілітаційних послуг, які уклали договір з Національною службою здоров'я України. Ці ж

категорії можуть виступати і як набувачі допомоги, це кінцеві споживачі, які використовують гуманітарну допомогу.

Органи місцевого самоврядування можуть виступати отримувачами гуманітарної та благодійної допомоги, але не благодійниками. Вони зобов'язані постійно вести суворий облік отримання гуманітарної та благодійної допомоги.

Основний принцип роботи з такими матеріальними цінностями виникає в швидкій, оперативній передачі отриманих ресурсів від донорів чи благодійників лише до цільових установ і організацій.

Процес отримання гуманітарної допомоги включає такі етапи:

1. Отримання письмової пропозиції від донора;
2. Надання письмової згоди;
3. Оформлення первинних документів;
4. Реєстрація отримувачів допомоги у встановленому порядку;
5. Відображення операцій у бухгалтерському обліку;
6. Передача допомоги кінцевим споживачам (набувачам);
7. Підготовка звітності про її використання.

На першому етапі, коли формується письмова згода, має бути чітко визначено і зафіксовано, кому і для яких потреб буде надана для використання допомога, має бути чітко вказаний шлях до набувача.

Якщо, за різних обставин, зненацька відбувається зміна отримувача допомоги, який був зазначений в первинному документі, то така зміна можлива лише за згодою надавача допомоги.

Оформлення первинних документів відбувається згідно із діючими нормативно-правовими документами, що регламентують бухгалтерський облік.

Облік і звітність про використання гуманітарної допомоги є ключовими аспектами у діяльності отримувача. Особливу увагу слід приділяти дотриманню термінів звітності, встановлених законодавством.

Наприклад, бюджетні установи зобов'язані подати інвентаризаційний опис в автоматизовану систему протягом 15

днів після отримання допомоги. Для отримувачів медичної гуманітарної допомоги цей строк становить 60 днів, а в інших випадках – 90 днів.

Отримувач гуманітарної допомоги зобов'язаний до 15 числа місяця, який є наступним, після митного оформлення товарів, а також щомісячно – подавати звіт про наявність і розподіл гуманітарної допомоги, до моменту її повного використання.

Якщо, задекларована гуманітарна допомога не була відображена у звітах протягом 90 календарних днів із дати внесення інформації про митне оформлення, вона вважається використаною не за цільовим призначенням.

З метою посилення обліку і контролю за гуманітарною допомогою, що надходить із-за кордону в Україну, з метою запобігання шахрайства із гуманітарними вантажами, з 1 квітня 2024 року набули чинності зміни, які стосуються процедури розмитнення та реєстрації гуманітарної допомоги.

До 1 грудня 2023 року в умовах воєнного стану на отримання, використання, оформлення та звітність благодійної допомоги від юридичних і фізичних осіб, як резидентів, так і нерезидентів, не поширювалися вимоги, встановлені законодавством [6]. Але, наразі ця постанова втратила чинність зі вступом в силу постанови № 953 [12].

Постанова № 953 затверджує порядок, який регулює механізм визнання товарів гуманітарною допомогою в період воєнного стану. Цей порядок охоплює правила пропуску через митний кордон України, правила митного оформлення, порядок розподілу та контролю за цільовим використанням гуманітарної допомоги, що ввозиться на митну територію України. Окрему увагу приділено звітності, яку вимагає Закон про гуманітарну допомогу [10].

На рівні Постанови запроваджено використання автоматизованої системи реєстрації гуманітарної допомоги. Це нововведення передбачає, що оформлення будь-якого гуманітарного вантажу можливо лише на організацію чи установу, яка внесена до Єдиного реєстру отримувачів гуманітарної допомоги.

Згідно з постановою, зареєстровані юридичні особи можуть виступати розпорядниками гуманітарної допомоги та зобов'язані декларувати та звітувати про неї. За даними автоматизованої системи реєстрації гуманітарної допомоги, з грудня 2023 року по лютий 2024 року на платформі було зареєстровано 7448 отримувачів допомоги [12].

Спрощений механізм декларування, який дозволяє подавати паперову митну декларацію через пункт пропуску, скасовано з 1 квітня 2024 року. Відтепер гуманітарний вантаж можна буде привезти лише за умов попереднього подання електронної декларації. Це рішення викликало критику з боку малих благодійних організацій та іноземних волонтерів, які вважають, що нові правила ускладнюють їхню діяльність і можуть призвести до монополізації великими фондами, які не здатні повністю задовольнити потреби, які наразі існують в Україні.

Але, ми вважаємо що таке рішення є вірним на даному етапі воєнного стану в країні, воно посилює контроль за гуманітарною допомогою і не дає можливості розкрадання гуманітарної допомоги.

Зміни, внесені постановою № 953 до постанови № 728, вказують на те, що під час воєнного стану рішення про знищення чи використання неякісних або непридатних до споживання товарів гуманітарної допомоги може ухвалювати юридична особа, на балансі якої облікована ця допомога, тобто отримувач або набувач. Для гуманітарної допомоги у якості продуктів харчування, лікарських засобів, медичних виробів та ветеринарних препаратів встановлено вимоги, що їх мінімальний термін придатності на момент набуття статусу гуманітарної допомоги має відповідати діючим стандартам споживання [15].

Отже, для забезпечення ефективного механізму надання благодійної фінансової допомоги важливо правильно організувати та вести бухгалтерський облік грошових коштів, а також благодійних і соціальних виплат громадянам. Не менше важливим є контроль за надходженнями від благодійних фондів і підприємств.

Процес обліку включає кілька етапів: виявлення та вимірювання (калькулювання та оцінка надходжень), реєстрація (документування), накопичення за допомогою бухгалтерських рахунків та подвійний запис, узагальнення та зберігання даних, а також їх подальша передача інформації у вигляді балансу та звітності.

Важливими елементами цього процесу є поточний бухгалтерський контроль, що включає: інвентаризацію, документальний контроль та інші перевірки, які гарантують достовірність і повноту облікових даних, а також забезпечують належним чином фінансовий моніторинг [4, с. 18].

Висновки і перспективи подальших розробок.

1. Провівши дослідження, можна зробити висновок, що у подальшому особливу увагу варто приділити вдосконаленню правового регулювання механізмів обліку, звітності та контролю за цільовим використанням гуманітарної допомоги в умовах воєнного стану. Окрім, удосконалення цих напрямків, органам місцевого самоврядування необхідно проводити безкоштовне навчання осіб, які займаються благодійною і гуманітарною діяльністю. Поширювати серед відповідальних осіб інформацію про зміни у законодавстві, надавати інформативне консультування, щодо правил ведення їх діяльності, обліку та контролю, відповідно діючим нормативним документам.

2. Проведене дослідження висвітлює особливості ведення обліку благодійної допомоги в умовах воєнного стану. Зроблено висновки, що цей процес має специфічні риси і потребує більш глибокого вивчення. Теоретичні та практичні аспекти обліку благодійної та гуманітарної допомоги залишаються актуальними та недостатньо дослідженими, тому що відбуваються постійні зміни на законодавчому рівні і загалом, постійні зміни ситуації в країні, що впливають на більшість процесів.

Подальші дослідження можуть бути спрямовані на детальний аналіз практичного застосування методів бухгалтерського обліку, щодо розробки обґрунтованих підходів включення благодійної допомоги до податкових витрат. Такий підхід у майбутньому стимулював би підприємців витрачати власні кошти підприємства на благодійність, на соціальні і

гуманітарні проекти, у відповідь отримуючи зменшений, оптимальний податок на прибуток.

3. Перспективи наших подальших досліджень також полягають у розробці організаційно-методичних рекомендацій щодо формування та змісту внутрішньої звітності про ризики, пов'язані із соціальною діяльністю підприємства в умовах війни та її наслідками. Ці рекомендації можуть стати складовою частиною у звіті про управління, або у звітності підприємства загалом і відображати витрати, пов'язані із відображенням суми соціальних виплат співробітникам підприємства, постраждалим від воєнних дій, відображати витрати на гуманітарну і благодійну допомогу, надану співробітникам підприємствам та іншим юридичним особам (волонтерам, благодійним фондам, громадським організаціям та іншим).

Список використаних джерел

1. Кушнір Л. А., Коркушко О. Н., Шевчук Н. С. Особливості обліку благодійної допомоги в умовах воєнного стану. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка*. 2023. №38. С. 140-144. URL: https://journals.pdu.khmelnitskiy.ua/index.php/podilian_bulletin/article/view/155 (дата звернення: 01.10.2024).

2. Шавріна Ю. В., Слюніна Т. Л. Облік благодійної та гуманітарної допомоги в бюджетних установах в Україні. *Бізнесінформ*. 2024. № 2. С. 176-183. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2024-2_0-pages-176_183.pdf (дата звернення: 01.10.2024).

3. Давиденко П. О., Костін М. І., Шаповал А. О. Проблемні аспекти надання міжнародної гуманітарної допомоги України в умовах воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 11/2022. С. 122-125. URL: http://lsej.org.ua/11_2022/25.pdf (дата звернення: 08.10.2024).

4. Вигівська І. М. Проблеми облікового забезпечення надання благодійної фінансової допомоги в умовах ризиків сепаратизму і тероризму. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 2 (43). С.

17-21. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7624/1/17.pdf> (дата звернення: 08.10.2024).

5. Легенчук С. Ф. Організація бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю одержання та використання благодійної допомоги в комунальних некомерційних підприємствах / С. Ф. Легенчук, І. Р. Поліщук, А. О. Пилипчук. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. 2. С. 44-48. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/8263;jsessionid=CDE470B3EF6773ED7D7104B23BF4A065> (дата звернення: 08.10.2024).

6. Деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги : Постанова Кабінету міністрів України від 05.03.2022 № 202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/202-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 08.10.2024).

7. Про бухгалтерський облік окремих господарських операцій : Лист Міністерства фінансів від 27.04.2022 № 41020-06-5/8479. URL: <https://document.vobu.ua/doc/11841> (дата звернення: 15.10.2024).

8. Громадянське суспільство України в умовах війни: звіт з комплексного соціологічного дослідження. URL: <https://ednannia.ua/images/Procurements/%D0%93%D1%80%D0%B.pdf> (дата звернення: 20.10.2024).

9. Про благодійну діяльність та благодійні організації : Закон України від 05.07.2012 № 5073-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text> (дата звернення: 20.10.2024).

10. Про гуманітарну допомогу : Закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV (зі змінами і доповненнями) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1192-14#Text> (дата звернення: 15.10.2024).

11. Деякі питання організації ведення автоматизованої системи реєстрації гуманітарної допомоги : Постанова Кабінету Міністрів України від 9 жовтня 2020 р. № 927. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/927-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

12. Деякі питання пропуску та обліку гуманітарної допомоги в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету

Міністрів України від 5 вересня 2023 р. № 953. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/953-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

13. Питання надання гуманітарної та іншої допомоги цивільному населенню в умовах воєнного стану в Україні : Постанова Кабінету міністрів України від 7 березня 2022 р. № 220. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/220-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 30.10.2024).

14. Про затвердження Інструкції про порядок організації касової роботи банками та проведення платіжних операцій надавачами платіжних послуг в Україні : Постанова Національного банку України від 25.09.2018 № 103. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0103500-18#n33> (дата звернення: 30.10.2024).

15. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2022 р. № 491 : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 липня 2023 р. № 728. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/728-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.11.2024).

16. Порядок взаємодії центральних і місцевих органів виконавчої влади та Національного банку щодо реалізації Закону України «Про гуманітарну допомогу» : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2013 р. № 241. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/241-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.11.2024).

17. Про Порядок митного оформлення вантажів гуманітарної допомоги : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 березня 2000 р. № 544. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/544-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.11.2024).

18. Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2022 р. № 174. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/174-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.11.2024).

19. Облік благодійної допомоги. URL: <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/oblik-blagodijnoyi-dopomogi/> (дата звернення: 18.11.2024).

20. Міжнародна допомога для України сягнула 170 млрд. євро. URL: <https://minre.gov.ua/2023/06/29/mizhnarodna-dopomoga-dlya-ukrayiny-syagnula-170-mlrd-yevro/> (дата звернення: 18.11.2024).

21. Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору. Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 року № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення: 19.11.2024).

22. Понад CAD70 млн. гуманітарної допомоги надійшло українцям за два роки від канадського проекту УНА. URL: <https://www.cufoundation.ca/media-event-feb21-2024/> (дата звернення: 19.11.2024).

23. Патута М., Шматковська Т. Особливості бухгалтерського обліку в умовах воєнного стану в Україні. *Галицький економічний вісник*. 2022. Том 77. № 4. С. 53-63. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/index.php?art=1090> (дата звернення: 19.11.2024).

24. Сушко Д., Бачило В. Гуманітарна допомога: документальне оформлення, облік та відповідальність. *Liga zakon*. URL: https://buh.ligazakon.net/aktualno/12264_gumantarna-dopomoga-dokumentalne-oformlennya-oblkta-vdpovdalnst (дата звернення: 01.10.2024).

25. Соня Лукашова Контрольна закупка. Як справи про «продаж гуманітарки» стали пасткою для волонтерів. *Українська правда* від 7 вересня 2022 року. URL: <https://www.pravda.com.ua/articles/2022/09/7/7366380/> (дата звернення: 14.11.2024).

26. Янчук Г. В. Особливості обліку благодійної допомоги бюджетної установи в умовах реформування системи бухгалтерського обліку / Г. В. Янчук, О. І. Черешневий. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 6. С. 87-96. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/XHF4BXmCd7c9Z8RwoMFU.pdf> (дата звернення: 12.11.2024).

СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Сучасний стан економіки України характеризується нестабільністю, невизначеністю та турбулентністю. Значний вплив на економічні процеси здійснюють політичні, демографічні, соціальні, технологічні, екологічні, конкурентні чинники, а також довготривала коронокриза COVID 19 та повномасштабне військове вторгнення РФ на терени України, що у свою чергу кардинально змінило підходи до ведення бізнесу, посилила конкуренцію на глобальних та локальних ринках, ускладнила процеси управління підприємством, особливо на стратегічному рівні. Тому, перед керівництвом суб'єктів економічної діяльності постають нові виклики, вирішення яких потребує пошуку науково-обґрунтованих методик аналізу, оцінювання й урахування тенденцій таких чинників з метою адекватного й своєчасного реагування на них.

Проблематика формування ефективної системи стратегічного аналізу піднята у наукових працях В. Балана [1], Я. Кононенко та співавторів [2], О. Михайленко та співавторів [3], В. Артюшок [4], О. Томчука та І. Градомської [5], Н. Красностанової [6] та багатьох інших.

Щодо встановлення сутності стратегічного аналізу заслуговує на увагу визначення надане Лес Ворралом, який його трактує як «теоретично обґрунтоване розуміння середовища, в якому функціонує організація, також розуміння взаємодії організації з її оточенням для підвищення ефективності та дієвості організації шляхом розширення її можливостей розумного розгортання та перерозподілу своїх ресурсів» [8, с. 23]. І. Галушка та І.Ф. Комарницький вважають, що стратегічний аналіз проводиться з метою визначення стратегії розвитку підприємства та ґрунтується на дослідженні внутрішнього та зовнішнього середовища [9, с. 98].

Т. Головка стверджує, що стратегічний аналіз є початковим етапом розробки стратегії діяльності підприємства, яка ґрунтується на дослідженні та оцінюванні внутрішнього та зовнішнього середовища, в якому знаходиться підприємство [10, с. 8-10].

З нашої точки зору найбільш вдалим є визначення стратегічного аналізу нагане В. Артюшок. Авторка під стратегічним аналізом розуміє «...логічний і змістовний метод, сутність якого полягає в інформаційно-аналітичному забезпеченні процесів бізнес-планування і оцінки розвитку потенціалу підприємства. Стратегічний аналіз передбачає використання моделей, які в наочній формі формують зв'язки між ефективністю функціонування організації і контрольованими та неконтрольованими параметрами, що визначають рівень цієї ефективності» [4].

Слід відмітити, що стратегічний аналіз відіграє важливу роль у процесі стратегічного управління підприємством та з нього розпочинається стратегічний вибір та реалізація стратегії сталого розвитку. Стратегічний аналіз як складова частина процесу управління на основі дослідження зовнішнього і внутрішнього середовищ суб'єкту економічної діяльності, забезпечує формування місії та стратегічних цілей підприємства, сприяє виробленню стратегічних ініціатив, які є основою стратегічного вибору для керівництва підприємства [11, с. 109].

Стратегічний аналіз в системі управління суб'єктом економічної діяльності виконує свою роль автономно, та взаємопов'язаний з іншими функціями загальної системи управління (рис. 1).

До основних завдань стратегічного аналізу в системі аналітичної роботи суб'єкта економічної діяльності слід віднести: проєктування процесу аналізу: регламентація цілей аналізу, завдань, функцій; засобів та методів вирішення завдань і виконання процедур; відповідальність за безперервність, комплексність аналітичних досліджень; взаємодія у процесі аналізу керівників різних управлінських рівнів; забезпечення ефективності аналізу, подальшого його вдосконалення і розвитку;

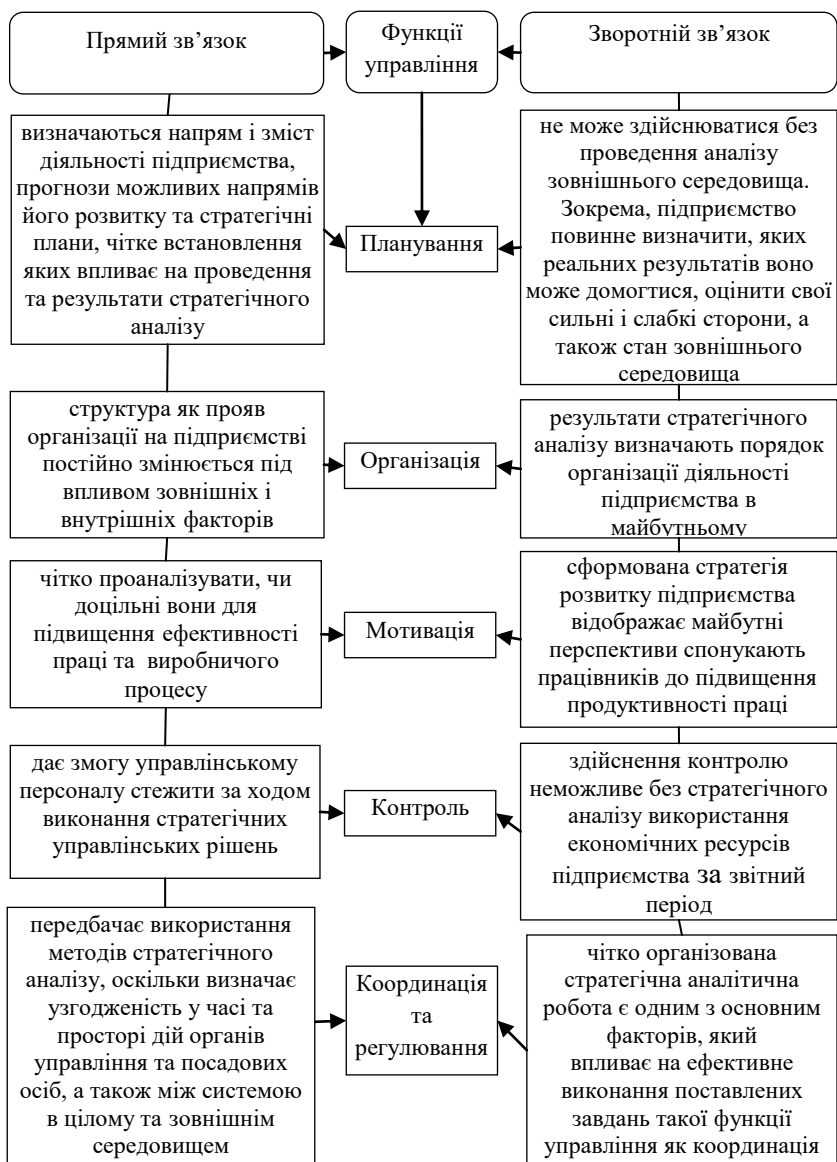


Рис. 1 Зв'язок стратегічного аналізу з функціями системи управління суб'єктів економічної діяльності
Джерело: сформовано за матеріалами [5, с. 309; 12, с. 86]

підвищення якості аналітичної інформації та ефективності її використання для цілей стратегічного управління; раціональна організація праці виконавців економічних та аналітичних служб, зокрема за рахунок автоматизації аналітичних процесів, що сприятиме скороченню термінів проведення аналітичних досліджень; забезпечення формулювання конкретних висновків за результатами аналізу, пропозицій щодо вибору стратегії, яка відповідала би змінам ринкового середовища і стратегічному потенціалу підприємства [13, с. 498].

На підставі опрацювання наукових та практичних розробок, нами виокремлено види стратегічного аналізу (табл. 1)

Таблиця 1

Характеристика видів стратегічного аналізу

Вид	Предмет аналізу	Мета проведення
01	02	03
Аналіз макроекономічного зовнішнього середовища	Демографія, економіка, природне середовище, технологія, політика, законодавство, соціально-культурне середовище	Відслідковування і аналіз тенденцій/подій, невідконтрольних підприємству, які можуть вплинути на потенційну ефективність його стратегії; розробка можливих реакцій на зміну чинників макросередовища
Аналіз мікроекономічного зовнішнього середовища	Покупці, акціонери, кредитори, урядові органи, громадськість, профспілки	Відслідковування і аналіз інтересів зацікавлених груп, їх вплив на діяльність підприємства; ранжування інтересів зацікавлених осіб
Стратегічний управлінський	Окремі напрями діяльності; функціональні підсистеми; основні структурні підрозділи; всі бізнес-процеси	Оцінка ефективності поточної діяльності з точки зору забезпечення майбутнього довгострокового прибутку; визначення сильних і слабких сторін підприємства; визначення конкурентних переваг; аналіз розвитку виробничого потенціалу

Продовження табл. 1

01	02	03
Портфельний	Стратегічний портфель підприємства, стратегічні зони господарювання підприємства	Узгодження стратегій господарських підрозділів підприємства; забезпечення рівноваги між господарськими підрозділами з швидкою віддачою і напрямками, що готують майбутнє; розподіл кадрових і фінансових ресурсів між господарськими підрозділами; аналіз портфельного балансу; вибір конкурентних позицій; перерозподіл ресурсів; встановлення основних синергічних зв'язків
Галузевий	Рушійні сили галузі, конкуренти, галузь	Оцінка і аналіз привабливості галузі; визначення факторів успіху галузі; визначення рушійних сил галузі; оцінка конкурентних сил галузі; обґрунтовування рішення про вибір базового ринку
Конкурентний	Конкуренти	Аналіз і оцінка конкурентної позиції підприємства; оцінка конкурентних сил галузі; прогнозування дій конкурентів і оцінка їх впливу на діяльність організації; визначення конкурентних переваг; аналіз стратегічної позиції

Продовження табл. 1

01	02	03
Стратегічний маркетинговий аналіз	Споживачі, товари фірми, цінова політика, сервісне обслуговування продукції, комунікації фірми, попит, маркетинг	Виділення, дослідження, визначення структури і можливостей розвитку ринків і ринкових сегментів; оцінка і прогноз майбутнього стану товарів підприємства; вивчення поведінки споживачів, аналіз попиту; аналіз цінової політики; аналіз процесу просування товару; аналіз сервісного обслуговування продукції; аналіз системи формування попиту і стимулювання збуту; аналіз реклами
Аналіз стратегічної проблеми (задачі)	Цілі, стратегії, стратегічна проблема (задача)	Виявлення стратегічних проблем; аналіз стратегічних проблем; оцінка наслідків вирішення стратегічних проблем

Джерело: сформовано авторкою за матеріалами [13-17]

Слід зазначити, що стратегічний аналіз суб'єктів економічної діяльності не можливий без деталізації методів та підходів, які можна застосовувати на будь-якому етапі при виборі видів саме проведення стратегічного аналізу.

О. Дикань та співавтори наукового дослідження виокремлюють такі методи стратегічного аналізу як VMOST – тобто Vision (бачення), Mission (місія), Objectives (цілі), Strategy (стратегія) та Tactical (тактика); SWOT – стандартний поширений інструмент аналізу, визначений як Strengths (сильні сторони), Weaknesses (слабкі сторони), Opportunities (можливості), Threats (загрози); PEST – маркетинговий інструмент, призначений для

виявлення політичних (P – political), економічних (E – economic), соціальних (S – social) і технологічних (T – technological) аспектів зовнішнього середовища, які впливають на бізнес компанії; SOAR – Strengths (сильні сторони), Opportunities (можливості), Aspirations (прагнення) та Results (результати); Бостонська матриця (Boston Matrix), інструмент вимагає проаналізувати бізнес продукт чи послугу та визначити, чи це «дійна корова», «хвора собака», «сумнівна чи літаюча зірка»; Porter's Five Forces – інструмент допоможе підприємствам зрозуміти, де знаходиться сила бізнесу з погляду нинішньої конкурентоспроможності та майбутньої позиційної сили [7, с. 81-82].

У цьому контексті нами зроблена спроба систематизувати методи і підходи стратегічного аналізу за його вилами (рис. 2).

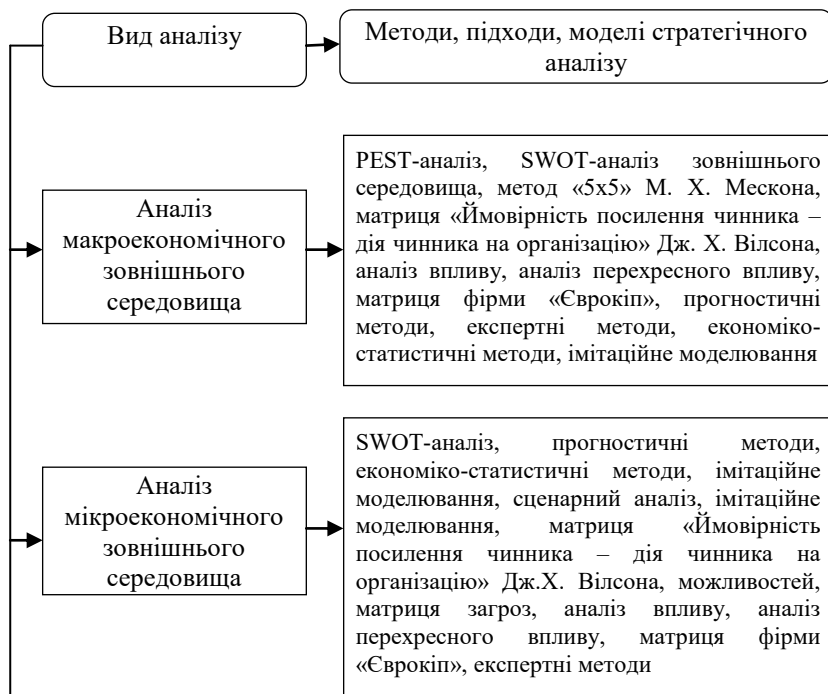




Рис. 2. Характеристика методів, підходів та моделей стратегічного аналізу

Джерело: сформовано авторкою за матеріалами [4;13-17]

Слід відзначити, що системний аналіз необхідно розглядати як метод наукового дослідження, за допомогою якого можна представити досліджуваний об'єкт у вигляді специфічної системи із подальшим її розкладанням з метою більш детального вивчення її складових. Тому, за доцільне слід визначитися із методами, які можна використовувати для проведення стратегічного аналізу.

По-перше, це метод знаходження логічних зв'язків між стратегічним аналізом як одного із способів кризис-менеджменту та Big Data (табл. 2)

Таблиця 2

Інформаційні чинники досягнення ефективного функціонування бізнесу

Стратегічна якість, що призводить до підвищення продуктивності складається з:	
Підвищений попит на інформацію як вхідного матеріалу для створення стратегії методами стратегічного аналізу, тобто підвищення вимог до інтелекту у кризові періоди:	Великого обсягу вхідної інформації (Big Data), доступної вищим керівникам, тобто підвищеного попиту на можливості обробки інформації:
Виклики VUCA: <i>Нестабільність</i> (Volatility) – високі та різні темпи змін у бізнес-контексті; <i>Невизначеність</i> (Uncertainty) – відсутність інформації про теперішній та / або майбутній бізнесконтекст; <i>Складність</i> (Complexity) – взаємозалежність між кількома елементами бізнес-контексту; <i>Неоднозначність</i> (Ambiguity) – відсутність чіткості щодо подій у бізнес-контексті.	Джерела інформації в «інформаційну еру»: Звичайні ЗМІ та новини; Інформація про традиційний ринок / конкурентів; Канали в соціальних мережах; Великі дані та передова аналітика; Невеликі дані через експертів; Слабкі сигнали.

Джерело: [6, с. 118]

У випадку, коли суб'єкти економічної діяльності не накопичують інформацію, необхідну для точної оцінки свого

стратегічного становища, мало ймовірно, що вони зможуть зробити стратегічний вибір, який зможе допомогти максимізувати прибуток.

По-друге, метод порівняння – це найбільш поширений метод дослідження в економіці, використання якого сприяє виявленню спільного і відмінного між порівнюваними явищами, процесами та показниками. Під час дослідження сучасних технологій та інструментів економічного аналізу метод порівняння було застосовано для складання матриці TOWS.

По-третє, метод дедукції характеризується розумовою діяльністю, яка слідує від загальних знань, фактів до логічних висновків, що не потребують додаткових обґрунтувань, тобто являють собою наслідки аксіоматичних тверджень.

По-четверте, метод класифікації, за яким обсяг понять чи об'єктів розподіляється на групи за попередньо обраними характеристиками.

По-п'яте, метод контент-аналізу являє собою спосіб обробки великих обсягів наукових тематичних інформаційних ресурсів з метою пошуку достовірних та релевантних досліджень, думок та поглядів вчених на досліджувану проблему, прикладів її рішення.

Останні дослідження емпірично підтвердили, що відповідність між різними рівнями інформаційних вимог суб'єктів економічної діяльності та її можливостями з обробки інформації призводить до вищого рівня стратегічних рішень, а згодом і до кращої діяльності [18].

Стратегічний аналіз розвитку потенціалу суб'єктів економічної діяльності містить у собі етапи, які представлені на рисунку 3.

Під час проведення стратегічного аналізу визначають: місію компанії; стратегічні цілі; проведення зовнішнього аудиту; стратегічний потенціал (сильні і слабкі сторони підприємства); стратегічний клімат зовнішнього середовища (можливості і загрози); стратегічну позицію підприємства; тактичні кроки для вирішення цілей підприємства; конкурентну перевагу.

З'ясування стратегії підприємства розпочинається з розгляду таких питань: оцінки вихідної стратегічної ситуації;

визначення цільової стратегічної ситуації в майбутньому; визначення позицій, що складають базову стратегічну орієнтацію, спрямовану на реалізацію майбутньої політики для досягнення цілей; реалізація стратегії шляхом використання моделей стратегічного аналізу.



Рис. 3. Етапи стратегічного аналізу потенціалу суб'єктів економічної діяльності

Джерело: сформовано авторкою

Розробка моделі стратегічного аналізу базується на таких елементах: навколишнє середовище, цінності та принципи підприємства, бачення і стратегічний горизонт розвитку, власники, ринок збуту, ресурси, конкуренти, керівництво (менеджмент) і підприємство. При цьому особливе значення мають взаємозв'язки між цими елементами, оскільки вони використовуються для аналізу. Особливо цінним при проведенні стратегічного аналізу є процес перевірки стратегії, який передбачає визначення: цінностей, що покладені в основу бізнесу; типу реалізованого бачення і місії підприємства; критеріїв стратегічного і оперативного планування; характеристики середовища, що лежать в основі стратегії; існуючих і нових стратегічних сфер діяльності підприємства; доцільності пропозиції існуючих і нових видів продукції; вимог, що лежать в основі розробки нових видів продукції; існуючих і нових груп клієнтів, які потребують обслуговування; критеріїв, що використовуються для аналізу нових ринків; чинників, пріоритетних для клієнтів (ціни, якість, сервіс); чинників, що становлять конкурентну перевагу; очікувань власників.

У сучасних умовах функціонування бізнесу в Україні, необхідною умовою для проведення стратегічного аналізу виступає сформована нормативно-правова база. Так, О. Михайленко та С. Ніколаєнко, у своїй науковій праці систематизували нормативно-правову базу щодо організації господарської діяльності підприємств та організацій в умовах воєнного стану, що наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

Перелік нормативно-правової документації щодо організації господарської діяльності підприємств та організацій в умовах воєнного стану

Назва нормативного документу	Орган, що прийняв	Дата та номер прийняття
01	02	03
Розпорядження «Про забезпечення здійснення розрахунків підприємств, установ, організацій в умовах воєнного стану»	Кабінет Міністрів України (КМУ)	11.03.2022 р. № 212-р

Продовження табл. 3

01	02	03
Повідомлення «Щодо засвідчення форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили)»	Торгово-Промислова Палата України	28.02.2022 р. № 2024/02.0-7.1
Постанова «Деякі питання забезпечення провадження господарської діяльності в умовах воєнного стану»	КМУ	18.03.2022 р. № 314
Роз'яснення «Щодо проведення державної реєстрації в умовах воєнного стану»	Міністерство Юстиції України	20.03.2022 р.
Лист «Допомагаємо українському бізнесу евакуюватися із зони бойових дій»	Міністерство цифрової трансформації України	17.03.2022 р.
Постанова «Деякі питання фінансового забезпечення підтримки підприємництва, зокрема сільськогосподарських товаровиробників, в умовах воєнного стану»	КМУ	2.04.2022 р. № 438
Постанова «Деякі питання організації роботи працівників суб'єктів господарювання державного сектору економіки на період воєнного стану»	КМУ	26.04.2022 р. № 481
Постанова «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань надання фінансової державної підтримки суб'єктам підприємництва»	КМУ	29.04.2022 р. № 521
Лист «Про роз'яснення сфери застосування постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2022 р. N 481»	Міністерство освіти та науки України	24.05.2022 р. № 1/5500-22

Продовження табл. 3

01	02	03
Роз'яснення «Порядок реєстрації іноземної неприбуткової організації в Україні в умовах воєнного стану»	Координаційний центр з надання правової допомоги	02.06.2022 р.
Роз'яснення «Щодо подання декларації про провадження господарської діяльності у період воєнного стану»	Державна регуляторна служба України	13.07.2022 р.

Джерело: [3, с. 165]

Специфікою зазначених правових документів є їх тимчасова дія, тобто після припинення чи скасування дії воєнного стану підприємства та організації повинні перейти на звичайну систему функціонування та оподаткування.

Аудиторська Палата України запропонувала схему проведення аналізу та аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства в умовах воєнного стану, яку подано на рис. 4.

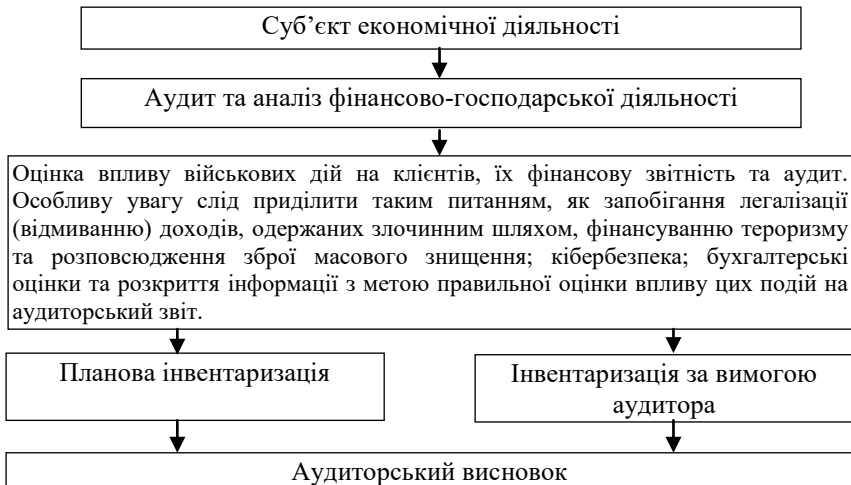


Рис. 4. Схема проведення аналізу й аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства чи організації

Джерело: [3, с. 165]

Тому, на сьогоднішньому етапі розвитку бізнесових структур в Україні слід враховувати стратегічних змін щодо розвитку суб'єктів економічної діяльності, які можна класифікувати за такими ознаками:

За масштабами змін (загальні): зміни відбуваються в наслідок загальних процесів.

За джерелом змін (екзогенні): джерело змін знаходиться поза об'єктом – підприємства.

За якістю змін (прогресивні): зміни, які забезпечують підвищення ефективності діяльності підприємства, тобто рух «від нижчого до вищого».

За видом кризової ситуації (спричинені системною кризою): зміни, спрямовані на підвищення «потенціалу успіху» шляхом відновлення орієнтації підприємства (вихід на нові ринки).

За швидкістю змін (еволюційні): трансформаційні зміни, що реалізуються поступово та розраховані на майбутнє.

За рівнем невизначеності змін (планові): своєчасні та упорядковані зміни, що мають бути передбачені керівництвом підприємства з достатньою ймовірністю.

За сутністю змін (інтенсивні): зміни, спрямовані на якісне покращання способів, методів та технології використання факторів виробництва.

За можливістю управління (керовані): зміни, що піддаються управлінню.

Таким чином, стратегічний аналіз дає можливість суб'єктам економічної діяльності правильно обрати цілі на довгострокову перспективу, оцінити його можливості, наявні ресурси, сформувавши фундаментальний аналіз конкурентного середовища, що в подальшому дозволить сформувавши та реалізувати ефективну стратегію розвитку.

Тому, в сучасних умовах суб'єктам економічної діяльності доцільно опрацьовувати інструменти зміцнення конкурентоспроможності для того, щоб досягати успіху в складних умовах ринкового середовища, правильно реагувати на ризики та будувати конкурентоспроможну стратегію розвитку у післявоєнний період

Список використаних джерел

1. Балан В. Г. Стратегічний аналіз зовнішнього оточення підприємства з використанням нечітких даних. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 109-115. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/156-19>.
2. Кононенко Я., Шкиря К., Лирьова Н., Ковальов В. Стратегічний аналіз та формування управлінського портфелю конкурентоспроможного підприємства. *Електронне наукове фахове видання «Адаптивне управління: теорія і практика»*. Серія «Економіка». 2020. Вип. 8(16). DOI: [https://doi.org/10.33296/2707-0654-8\(16\)-05](https://doi.org/10.33296/2707-0654-8(16)-05).
3. Михайленко О., Ніколаєнко С. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 4. С. 168-163. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-308-4-25>.
4. Артюшок В. С. Методи та моделі стратегічного аналізу у системі бізнес-планування. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 4. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-61>.
5. Томчук О.Ф., Градомська І.О. Використання методів стратегічного управлінського аналізу під час прийняття управлінських рішень. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 41. С. 307-312. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastructure41-50>.
6. Красностанова Н. Сучасні технології та інструменти стратегічного аналізу. *Економічний дискурс*. 2021. Вип. 3-4. С. 115-127. DOI: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2021-2-12>.
7. Дикань О.В., Крихтіна Ю.О., Фролова Н.Л. Актуальні методи стратегічного аналізу бізнес-середовища підприємства. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 1 (24). С. 78-81. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-1-13>.
8. Балан В.Г. Стратегічне управління. Практикум. Київ : Наукова столиця, 2018. 524 с.
9. Галушка З.І., І.Ф. Комарницький І.Ф. Стратегічний менеджмент. Чернівці, 2006. 47 с.
10. Головка Т.В. Сагова С.В. Стратегічний аналіз. За ред. М.В. Кужельного. К. : КНЕУ, 2002. 198 с.

11. Замазій О.В. Стратегічний аналіз: системне уявлення про стратегічне управління. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 2(2). С. 108–111.
12. Райковська І.Т. Стратегічний аналіз в системі довгострокового управління підприємством. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1–2. С. 84–92.
13. Вагнер І. М. Методичні основи організації стратегічного аналізу в управлінні підприємством. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2013. Вип. 1. С. 497–501.
14. Портер М. Конкурентна стратегія. Техніки аналізу галузей і конкурентів. Київ : Наш Формат, 2020. 424 с.
15. Mescon Michael H., Albert Michael, Franklin Khedouri. *Management: Individual and Organizational Effectiveness*. Harper & Row, 2nd edition. 1985. 756 p.
16. Діксіт А., Нейлбафф Б. Мистецтво стратегії. Путівник до успіху в житті та бізнесі від експертів теорії гри. Львів : Видавництво Старого Лева, 2019. 608 с.
17. Cooper, Donald R., Schindler, Pamela S. *Business research methods*. McGraw-Hill Education; 12th edition. 2013. 692 p.
18. Balasingham R. *Strategic analysis of Dell Inc. Comparative Strategy*. 2021. Vol. 2. P. 1-8.

ПРЕДМЕТ ВІДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Постановка проблеми в загальному вигляді. Отримання Україною статусу кандидата в члени Європейського Союзу (ЄС) 23 червня 2022 року за одностайною згодою між лідерами всіх 27 країн-членів ЄС вимагає подальшого реформування та дотримання вимог європейських стандартів у сферах бухгалтерського обліку, зовнішнього та внутрішнього аудиту, системи внутрішнього контролю, корпоративного управління тощо. Ці зміни є передумовою для впровадження у вітчизняну практику найбільш прогресивного досвіду країн ЄС щодо запровадження аудиторських комітетів у приватному та державному секторі, складу та вимог до його членів; предмета відання та інших аспектів.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Останнім часом питання аудиторського комітету (комітету з аудиту) входять до сфери інтересів дослідників різного спрямування, а саме: зовнішнього та внутрішнього аудиту, корпоративного управління тощо.

З метою огляду наукових досліджень, невіршених питань та напрямів подальших досліджень нами було звернено увагу на публікацію американських дослідників, які синтезували наукові здобутки з 2010 р. до 2020 р. для визначення концептуальної основи функціонування аудиторського комітету (процеси та результати діяльності) та проаналізували вплив змін у бізнес-середовищі, технологіях і нормативному регулюванні, які обумовлюють перспективи подальших досліджень [7].

За результатами досліджень 2010-2020 років авторами було визначено чотири основні предмети:

1) характеристики аудиторського комітету (досвід, незалежність, старанність, кількість членів, різноманітність, термін перебування на посаді тощо).

У цьому контексті авторами зазначено однаковість щодо думки про вплив досвіду, незалежності на якість фінансової звітності та аудиту, а також звернено увагу на наявність позитивного впливу гендерної різноманітності у складі комітету; при цьому визначається негативний вплив фактора зайнятості (виконання службових обов'язків у декількох суб'єктах господарювання) та неоднозначний вплив строку повноважень його членів.

Звернемо увагу на цікавий момент щодо гендерного аспекту, а саме: науковцями було визначено позитивний ефект від представництва жінок в аудиторському комітеті в умовах «добровільного режиму», але цей ефект зменшується за умов обов'язкової вимоги щодо гендерного складу, що, на думку авторів, обумовлено введенням менш кваліфікованих осіб до членів комітету через відсутність кандидатур [7].

Тобто, з питаннями різноманітності (за статтю, віком, расою тощо), зайнятістю та терміном повноважень нерозривно пов'язано питання ризику призначення менш кваліфікованих осіб, зокрема через брак кандидатур та питань їхньої незалежності;

2) взаємодія аудиторського комітету з управлінським персоналом, зовнішніми та внутрішніми аудиторами, іншими органами та комітетами суб'єкта господарювання;

3) середовище аудиторського комітету (винагорода, обрання акціонерами/учасниками). Дослідження в цій сфері зосереджені на зв'язку середовища аудиторського комітету та наглядом за фінансовою звітністю й результатами зовнішнього аудиту. Зокрема, встановлено негативний вплив через отримання винагороди членами аудиторського комітету за опціонами на акції (довгостроковими й короткостроковими) та позитивний досвід щодо переваги до обрання акціонерами (власниками) представників комітету з досвідом роботи у відповідній галузі або освітою у сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

4) процеси / функції аудиторського комітету. У цій сфері «левова» частка досліджень розкриває питання нагляду комітету за внутрішніми та зовнішніми аудиторами, за результатами яких зроблено висновок про підвищення уваги внутрішніх аудиторів

компаній за контролем ризиків, але при цьому зазначається недостатність впливу та повноважень щодо внутрішніх аудиторів суб'єктів господарювання.

Підсумовуючи огляд літератури, авторами зроблено висновок про достатній рівень досліджень за деякими аспектами, але також визначено «прогалини», які потребують подальшого дослідження. Ці питання більш детально будуть нами розглянуті в наступному пункті роботи.

Слід також звернути увагу на дослідження вітчизняних науковців, напрям яких, на нашу думку, обумовлений нормативними змінами щодо структури управління акціонерними товариствами. Так, у площині корпоративного управління Серт О. В. було досліджено роль та функції комітету ради директорів з питань аудиту (аудиторського комітету) за умов однорівневої структури корпоративного управління й зроблено висновок, що створення такого комітету може бути обов'язковим, умовно-обов'язковим, добровільним та умовно-добровільним [34].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Як було зазначено вище, за результатами аналізу літератури з питань аудиторського комітету авторами було визначено основні питання, які мають бути додатково розглянуті для визначення їхнього впливу на ефективність функціонування комітету (табл. 1) [7]. При цьому слід зазначити, що саме «процеси аудиторського комітету» є найменш дослідженою сферою через обмеження цієї інформації.

Таблиця 1

«Прогалини» в дослідженнях питань щодо характеристик, взаємодії, середовища та функціонування аудиторського комітету

Напрямок досліджень	Питання до розгляду
01	02
Характеристика аудиторського комітету	<i>Різноманітність</i>
	Зв'язок гендерного та іншої різноманітності з процесами та наглядом комітету за умов його обов'язкового застосування
	Наявність бажання просування різноманітності поглядів та наслідки цих зусиль

Продовження табл. 1

01	02
Характеристика аудиторського комітету	Підґрунтя переваг від кількості точок зору, обговорення, критичне ставлення тощо
	<i>Зайнятість та стаж роботи</i>
	Вплив зайнятості та стажу роботи членів аудиторського комітету на його ефективність (негативний, позитивний або відсутній)
	Причини позитивного/негативного впливу зайнятості членів аудиторського комітету (навчання та розвиток навичок, конфлікт інтересів, достатність часу тощо)
Взаємодія аудиторського комітету	Відносини між аудиторським комітетом та іншими органами, стейкхолдерами, які загрожують процесам або нагляду з боку аудиторського комітету
	Вплив національних та культурних факторів на процеси або нагляд з боку аудиторського комітету
Середовище аудиторського комітету	Вплив регуляторного середовища на процеси та нагляд аудиторського комітету
	Зміни щодо очікувань ради директорів та їхній вплив на аудиторський комітет
Процеси аудиторського комітету	Зміни в процесах аудиторського комітету та причини цих змін
	Управління інформаційними потоками та джерела такої інформації
	Процес комунікації аудиторського комітету з іншими органами суб'єкта господарювання та всередині комітету
	Проблеми та ухвалення рішень, з якими найчастіше стикаються аудиторські комітети
	Причини, що обумовлюють створення аудиторського комітету на дотримання вимог законодавства, а не для підвищення рівня корпоративного управління
	Нагляд за проведенням аудитів консолідованої звітності з міжнародними компонентами
Нагляд аудиторського комітету	Зв'язок ключових вхідних даних (характеристика, взаємодія, середовище тощо) з наглядом за внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем фінансової звітності

Продовження табл. 1

01	02
Нагляд аудиторського комітету	Нагляд за внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем фінансової звітності (процес, заходи, джерела інформації тощо)
	Причини більшого/меншого ступеня підпорядкування внутрішнього аудиту комітету з питань аудиту

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [7]

Достатньо цікавим також є бачення дослідників щодо напрямів подальших досліджень стосовно різних аспектів аудиторського комітету, які обумовлені змінами в бізнес-середовищі, технологіях та нормативному регулюванні. Зокрема визначено такі напрями:

1) *навантаження членів аудиторського комітету*, тобто не дослідженими є питання рівня навантаження (воно є надмірним чи ні?); розширення предмета відання аудиторського комітету; перерозподілу обов'язків комітету іншим органам суб'єкта господарювання та наслідки такого перерозподілу; отримання додаткових спеціальних навичок (ESG, новітні технології, штучний інтелект тощо);

2) *дистанційна робота*, а саме: ризики, пов'язані з дистанційною роботою персоналу компанії та зовнішніх аудиторів; можливості зниження таких ризиків; поліпшення в процесах аудиторського комітету, що обумовлені провадженням дистанційної роботи; напрями налагодження дистанційної роботи для підготовки до подолання майбутніх криз (обставин, за яких посиляться необхідність запровадження дистанційної форми); нагляд за корпоративною культурою та етикою, інші питання.

При цьому слід зазначити, що авторами в цьому контексті розглядаються наслідки вимушеного раптового переходу на дистанційний формат роботи в умовах світової пандемії Covid-19 у 2020-2022 роках.

Але це питання є надалі актуальним для України через введення воєнного стану з лютого 2022 року через повномасштабне вторгнення Російської Федерації на територію України. Ці умови та обставини ще більше загострили ці питання,

адже, окрім відсутності або обмеженої можливості фізично відвідувати робочі місця, наради, з'явилися ще й інші обмежувальні фактори: відсутність світла, засобів зв'язку, повітряні тривоги, міграція населення тощо.

Також слід констатувати, що дистанційна робота, з одного боку, надає більше гнучкості працівникам різних напрямів діяльності, що є одним зі стимулів залучення нових талантів до сфери бухгалтерського обліку та аудиту за даними досліджень ACCA Global talent trends 2023 року [3]. З іншого боку, дистанційна робота може стати джерелом проблем із координацією, комунікацією, етикою, а також ризиків щодо ефективного функціонування системи внутрішнього контролю, кібербезпеки та конфіденційності інформації;

3) *новітні технології та кібербезпека*. У цій сфері можна розглядати такі питання: набуття досвіду роботи з новітніми технологіями; процедури аудиторського комітету для оцінювання ризиків контролю, конфіденційності та кібербезпеки, які пов'язані з використанням новітніх технологій; оцінювання та контроль ризиків, обумовлених залученням штучного інтелекту; недостатність кадрів, обізнаних із використанням новітніх технологій, та інші аспекти.

Наразі ми можемо спостерігати активне обговорення питань використання штучного інтелекту в різних галузях професійної діяльності, зокрема у сфері освіти, обліку та аудиту. Адже нормою нашого професійного життя стали віртуальні зустрічі, онлайн-навчання в закладах освіти та професійних організаціях, податкове обслуговування, цифровий аудит тощо, а штучний інтелект ще більше сприяє переходу до віртуального середовища.

Так, на думку представників IFAC (*International Federation of Accountants*), професія бухгалтерів може отримати величезну вигоду від упровадження штучного інтелекту, а саме: підвищення продуктивності й ефективності через автоматизацію повторюваних завдань; підвищення точності та аналітики через скорочення кількості помилок, які обумовлені людським фактором, та використання розширеної аналітики, інструментів прогнозування й моделювання; поліпшення комунікації та

звітності через аналіз і синтез великого обсягу документів у резюме; поліпшення управління ризиками шляхом комплексної їх оцінки, зокрема виявлення та відстеження змін; креативне вирішення проблем через надання інформації про інноваційні рішення та нові ідеї з різних секторів; створення цінності, орієнтованої на стейкхолдерів; конкурентоздатність та професійну привабливість [12].

Але для отримання цих вигід необхідно негайно запроваджувати використання новітніх інформаційних технологій та штучного інтелекту в освітній процес та професійну діяльність. А це породжує проблему недостатності кадрів, які володіють новітніми технологіями.

Кібербезпека також є «наріжним каменем» сьогодення, особливо в умовах війни;

4) *Environmental, Social and Governance (ESG)*. У цьому напрямі постають питання предмета віддання аудиторського комітету; достатності кадрів, компетентних щодо звітування зі сталого розвитку тощо.

Постановка завдання. За результатами наведеного вище огляду літературних джерел з питань аудиторського комітету (комітету з питань аудиту) й визнання існування подій та обставин, а саме: змін у статусі України в процесі входження до складу країн ЄС; змін у європейських стандартах у сфері обліку, аудиту; розробки та впровадження європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (*ESRS*); бізнес-середовища, технологічних змін та поширення штучного інтелекту, які зі свого боку призвели до виникнення нових ризиків, що впливають на звітність та аудит компаній, зумовило постановку таких завдань дослідження:

- здійснити огляд нормативних вимог законодавства України щодо їхньої відповідності нормам європейських стандартів для обов'язкового створення аудиторського комітету;

- дослідити стан та перспективи розвитку предмета віддання аудиторського комітету.

Це дослідження має як пошуковий, так і описовий характер. Порівняльне дослідження буде зосереджено у вимогах та альтернативах щодо підприємств, що становлять суспільний

інтерес, визначених законодавством ЄС та України; предмета віддання аудиторського комітету в національних та міжнародних нормативних та літературних джерелах.

Для аналізу та огляду були взяті окремі змінні з опублікованих звітів і досліджень Міністерства фінансів України, Органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю України (ОСНАД), Міжнародної федерації бухгалтерів, Міжнародних аудиторських компаній великої четвірки тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. На першому етапі нашого дослідження здійснимо огляд вимог законодавства ЄС щодо обов'язкового створення аудиторського комітету та визначимо відповідність нормативних вимог України з цього питання. У цьому контексті вважаємо за доцільне розглянути вимоги та альтернативи, визначені законодавством ЄС та України, щодо підприємств, які становлять суспільний інтерес (ПСІ) (табл. 2).

Такий підхід вважаємо цілком обґрунтованим, адже до «основних» Директив ЄС, які визначають питання обліку та аудиту, покладено концепцію «суб'єктів суспільного інтересу». Відповідно, через значущість таких суб'єктів до них висуваються більш суворі вимоги щодо організації системи внутрішнього контролю діяльності, а також до зовнішніх аудиторів, які проводять обов'язковий аудит їхньої річної та консолідованої фінансової звітності [4].

Основні вимоги й альтернативи щодо ПСІ визнано Директивою 2006/43/ЄС, Директивою 2013/34/ЄС і Регламентом 537/2014 ЄС та вони включають [9; 10; 15]:

1) *щодо суб'єкта господарювання* – подання звіту про корпоративне управління, який передбачає опис системи внутрішнього контролю, опис складу й виконавчих, наглядових органів та їхніх комітетів; створення аудиторського комітету;

2) *суб'єкта аудиторської діяльності (САД)* – вимоги до аудиторського звіту; надання додаткового звіту аудиторському комітету; подання звіту про прозорість; ротація САД та аудиторів; призначення САД чи аудитора.

Таблиця 2

Вимоги та альтернативи щодо ПСІ, визначені законодавством ЄС та України

Вимоги	Нормативний акт	Відступи від вимоги, які можуть бути реалізовані країнами-членами ЄС	Вимоги законодавства України
01	02	03	04
Подання звіту про корпоративне управління	Статті 19 та 20 Директиви 2013/34/ЄС	Спрощення для компаній, які випустили цінні папери, окрім акцій, допущених до торгівлі на регульованому ринку	Стаття 11 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Стаття 127 ЗУ «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки».
Створення аудиторського комітету	Стаття 39 Директиви 2006/43/ЄС	1. Функції, покладені на аудиторський комітет, може виконувати адміністративний або наглядовий орган в цілому за умови, якщо голова такого органу здійснює в суб'єкті господарювання виконавчі функції, то він не повинен діяти як голова до моменту, доки такий орган виконує функції комітету. 2. Звільнення щодо створення аудиторського комітету для ПСІ: 2.1 ПСІ, що є дочірнім підприємством, якщо це підприємство на рівні групи відповідає вимогам Директиви та Регламенту № 537/2014.	Стаття 34 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». ПСІ, крім великих, можуть покласти функції АК на окремий підрозділ органу управління або наглядовий орган

Продовження табл. 2

01	02	03	04
		2.2 ПІІ, що є фондом, який здійснює спільні інвестиції в обігові цінні папери (UCITS). 2.3 ПІІ, єдиним видом діяльності якого є випуск забезпечених активами цінних паперів. 2.4 ПІІ, акції якого не допущені до торгів на жодному регульованому ринку та яке постійно або регулярно випускало лише боргові цінні папери, допущені до торгів на регульованому ринку, за умови, що загальна номінальна вартість усіх таких боргових цінних паперів є нижчою за 100 млн євро і що ця установа не облікувала prospect емісії відповідно до Директиви 2003/71/ЄС.	
Вимоги до аудиторського звіту	Стаття 28 Директиви 2006/43/ЄС, Стаття 10 Регламенту 537/2014 ЄС	Спрощення відсутні; дозволяється встановлювати додаткові вимоги	Стаття 34 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Установлено додаткові регуляторні вимоги (НКЦПФР, НБУ тощо)
Вимога щодо надання додаткового звіту аудиторському комітету	Стаття 11 Регламенту 537/2014 ЄС	Спрощення відсутні; дозволяється встановлювати додаткові вимоги	Стаття 35 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Установлено додаткові вимоги до додаткового звіту САД щодо страхівика

Продовження табл. 2

01	02	03	04
Вимога до САД щодо подання звіту про прозорість	Стаття 13 Регламенту 537/2014 ЄС	САД можуть за виняткових обставин ухвалити рішення не розкривати інформацію про перелік ПСІ, якщо це необхідно для зменшення неминучої та значної загрози персональній безпеці будь-якої особи	Стаття 37 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Спрощення відсутні
Ротація аудиторських фірм та аудиторів	Стаття 17 Регламенту 537/2014 ЄС	Держави-члени можуть: 1) вимагати, щоб перше завдання охоплювало період більше ніж рік; 2) установити для завдань максимальну тривалість менше ніж 10 років; 3) продовжити максимальну тривалість завдання до 20 років за умов проведення відкритого тендеру; 4) продовжити максимальну тривалість завдання до 24 років за умов, що у виконанні аудиту одночасно задіяні більше ніж один аудитор чи аудиторська фірма, а результати аудиту викладені в спільному звіті	Стаття 30 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». ПСІ може продовжити строк виконання таких завдань тим самим САД: 1) на 10 р. за результатами відкритого конкурсу; 2) на 14 років, якщо під час виконання завдання одночасно буде брати участь декілька САД за умови, що за результатами аудиту надається спільний звіт.
Призначення аудитора чи аудиторської фірми	Стаття 37 Директиви 2006/43/ЄС. Стаття 16 Регламенту 537/2014 ЄС	Держави-члени можуть ухвалити рішення про те, що за певних обставин ПСІ мають призначати мінімальну кількість САД та запровадити положення, що регулюють відносини між призначеними САД	Стаття 29 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Особливі вимоги відсутні

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [9; 10; 15; 31; 32; 29; 17; 25]

За результатами контент-аналізу, наведеного в табл. 2, можна зробити висновок, що українське законодавство відповідає вимогам ЄС та навіть є більш «жорстким». Зокрема, на вимогу регуляторів застосовуються додаткові вимоги до аудиторського звіту й додаткового звіту аудиторському комітету; скорочено термін ротації аудиторських фірм та аудиторів [17; 24; 28].

Також слід звернути увагу на те, що в Україні застосовано визначений статтею 2 Директиви 2006/43/ЄС «додатковий» критерій віднесення до підприємств, що становлять суспільний інтерес [43]: «підприємства, що мають істотне суспільне значення внаслідок характеру їхньої діяльності, розміру чи кількості працівників», тобто великі підприємства. Такий підхід, відповідно, збільшив кількість суб'єктів господарювання, які підпадають під більш суворі вимоги.

Надалі розглянемо вимоги інших нормативних актів, які більш детально визначають групи компаній, що мають створювати аудиторський комітет чи покласти його функції на інші органи (на наглядову раду, раду директорів або на окремий підрозділ органу управління чи нагляду) (табл. 3).

Таблиця 3

Нормативне регулювання створення аудиторського комітету

Джерело	Суб'єкти господарювання
01	02
Стаття 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [29]	Великі підприємства ПСІ
Стаття 76 Закону України «Про акціонерні товариства» [28]	Публічні акціонерні товариства ПСІ АТ, у статутному капіталі якого більше ніж 50% акцій (часток, паїв) прямо або опосередковано належать державі
Стаття 7 та 39 Закону України «Про банки та банківську діяльність» [30]	Державний банк; Системно важливі банки
Стаття 9 Закону України «Про страхування» [33]	Значимі страховики

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [29; 28; 30; 33]

2020 року в Україні за даними ОСНАД серед 1028 ПСІ, щодо яких відзвітували суб'єкти аудиторської діяльності, аудиторський комітет було створено 274 або 27 % підприємствами, та 754 або 73 % підприємств було покладено відповідні функції на інші підрозділи [18].

Зі свого боку, серед органів, яким було надано додатковий звіт аудиторському комітету, були визначені: наглядова рада (29,8%), аудиторський комітет (26,7%), вищий орган управління (21,5 %), виконавчий орган управління (8%), ревізійна комісія (6,9 %), комітет наглядової ради (2,2 %), підрозділ внутрішнього аудиту (1,5 %), підрозділ виконавчого органу управління (0,7%), тендерний комітет (0,5 %), рада директорів (0,3%) та інші (1,9%) [18].

Також слід зазначити, що можливість (не обов'язкова вимога законодавства) створення аудиторського комітету також дозволяється. Так, пунктом 15-1 Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту № 1001 від 28.09.2011 р. (далі – Порядок № 1001) зазначається, що може утворюватися аудиторський комітет як консультативно-дорадчий орган міністерств та інших органів виконавчої влади [27].

Вимоги щодо запровадження діяльності аудиторських комітетів у міністерствах також визнано як захід з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, а саме – заходу за напрямом «Посилення ефективності та незалежності внутрішнього аудиту». За результатами виконання мають бути утворені аудиторські комітети, засідання яких відбуваються не рідше ніж 2 рази на рік.

За даними звіту Міністерства фінансів щодо виконання Плану дій реалізації Стратегії робота ще виконується, але вже створено аудиторські комітети в 13 державних органах, а в інших державних установах робота ще триває [19; 20].

Міністерствами також проводиться робота щодо розробки власних Положень про аудиторський комітет. Так, станом на 31.12.2023 року вже розроблено та затверджено положення Міненерго та Міністерства фінансів України [20].

Отже, можна зазначити, що в Україні відбувається активний процес упровадження вимог європейських стандартів та кращої практики у сфері внутрішнього контролю, аудиту та корпоративного управління в приватному та державному секторах. При цьому звертається увага на більш «жорсткий підхід» до критеріїв визнання підприємств, що становлять суспільний інтерес, та додаткових вимог національних регуляторів до аудиторського звіту й додаткового звіту аудиторського комітету.

Надалі розглянемо саме перелік питань, який входить до предмета відання аудиторського комітету. Перш за все звернемося до нормативно визначених функцій, які покладено на аудиторський комітет відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закону України «Про акціонерні товариства» та Національного кодексу корпоративного управління [29; 28; 21].

За результатами узагальнення вимог та рекомендацій вище зазначених нормативних та рекомендаційних документів нами було визначено такі основні сфери відання аудиторського комітету: зовнішній аудит, внутрішній аудит, внутрішній контроль, якість фінансової звітності та інші (комплаєнс, управління ризиками, бюджетування діяльності наглядової ради) (рис. 1).

При цьому функції аудиторського комітету можуть бути розширені суб'єктами господарювання іншими питаннями, передбаченими іншими нормативними актами, статутом або положенням про аудиторський комітет. Але слід урахувати, що відповідно до пункту 6 статті 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», функції, які покладено на комітет, мають бути зазначені в установчих документах підприємств [29].

З іншого боку, завдання аудиторського комітету в державних органах чітко регламентовані Порядком №1001 і направлені на «підтримку та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту державного органу» [27]. Серед основних ролей аудиторського комітету у сфері державного сектору виділяють підтримку, наглядову та координуючу роль (рис. 2).

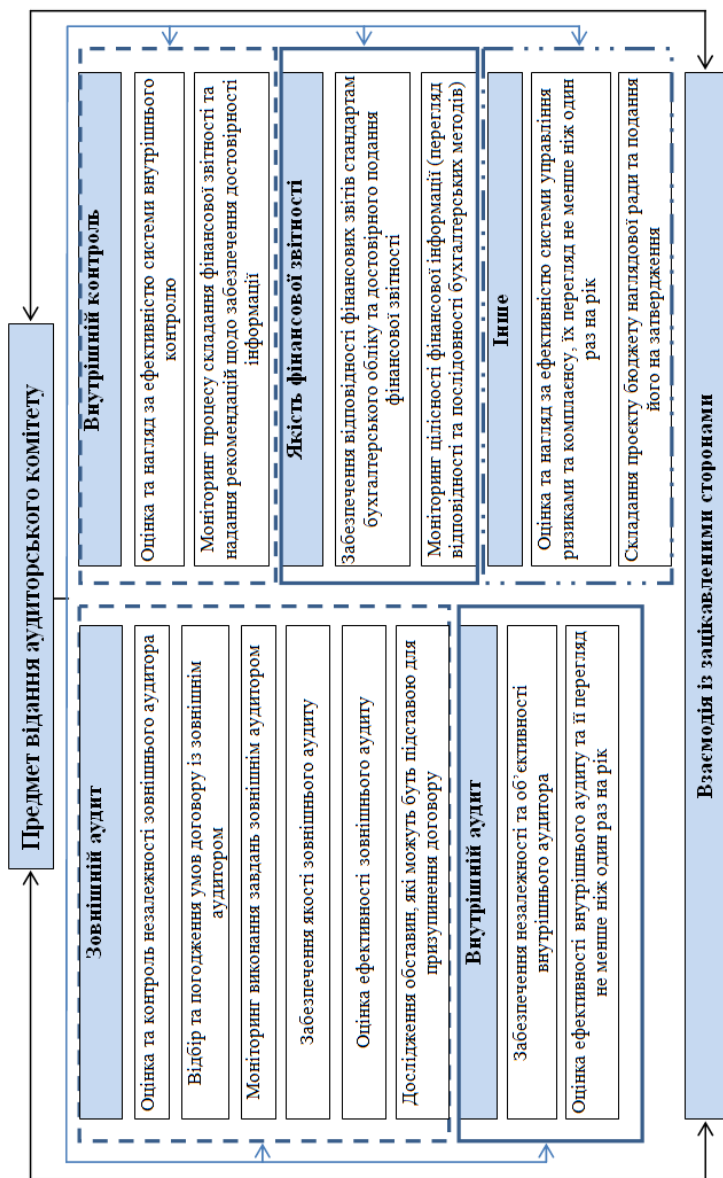


Рис. 1. Предмет відання аудиторського комітету та його взаємодія із зацікавленими сторонами [29; 28; 21]

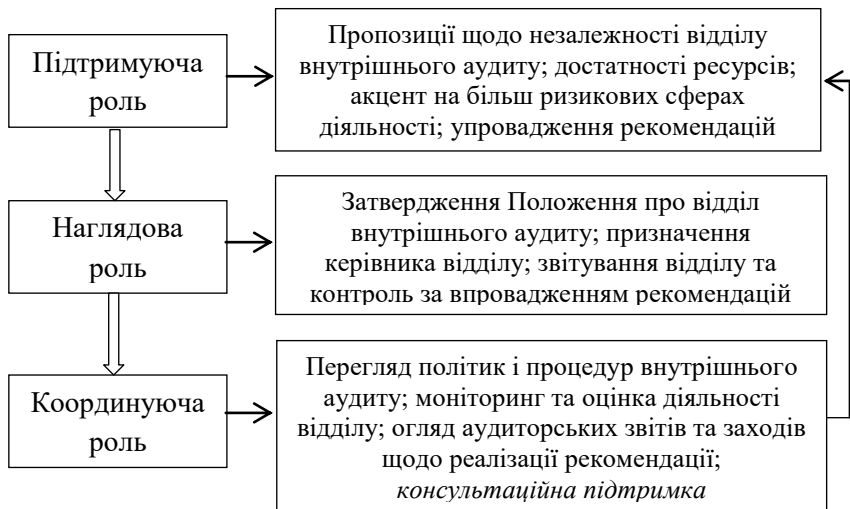


Рис. 2. Роль аудиторського комітету в державному секторі
Джерело: узагальнено автором за матеріалами [16]

Отже, можна констатувати, що сфера діяльності аудиторського комітету підприємств приватного сектору більш розгалужена, ніж сфера діяльності комітетів державних органів, що обумовлено їх цілепокладанням та структурою корпоративного управління.

Як було зазначено вище, складові предмета відання комітету розширюються через вплив нормативного регулювання, бізнес-середовища та інших запитів стейкхолдерів.

На особливу увагу в цьому контексті заслуговують питання щодо звітування зі сталого розвитку відповідно до вимог Директиви 2022/2464/ЄС та Делегованого Регламенту Комісії ЄС 2023/2772, що доповнює Директиву 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради щодо стандартів звітності зі сталого розвитку [6; 8; 10].

Директивою 2022/2464/ЄС передбачено такий графік запровадження подання звітності зі сталого розвитку (рис. 3).

На сьогодні в Україні не імплементовано вимоги зазначених актів ЄС щодо сталого розвитку, що, на думку Кабінету Міністрів

України, «перешкоджає виконанню зобов’язань України для набуття повноправного членства в ЄС» [35].

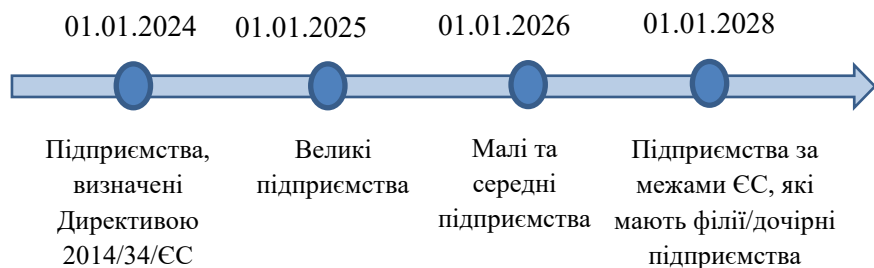


Рис. 3 Графік запровадження подання звітності зі сталого розвитку згідно з вимогами Директиви ЄС 2022/2464/ЄС

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [8; 35]

Для подолання перешкод, які стоять на заваді імплементації вимог щодо звітування зі сталого розвитку в Україні, схвалено Стратегію запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку, стратегічні цілі та етапи виконання якої наведено на рис. 4, та План її реалізації на 2024-2026 роки.

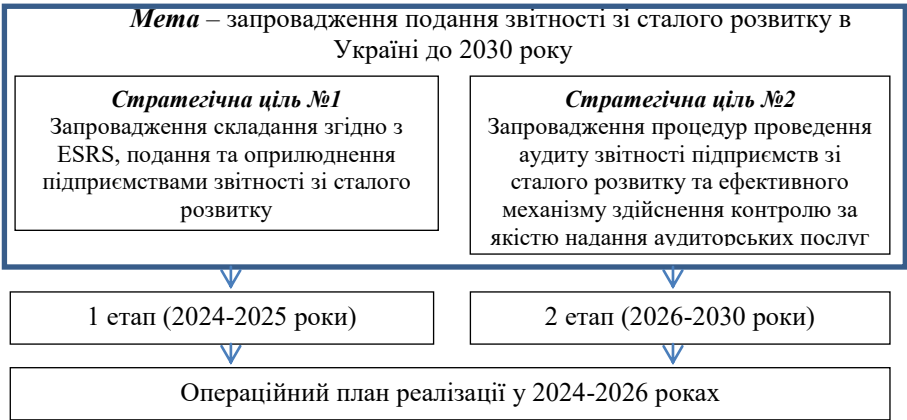


Рис. 4. Стратегія запровадження подання звітності зі сталого розвитку в Україні

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [35]

Отже, протягом 2024-2025 років заплановано здійснити переклад на українську мову та оприлюднення Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS) й відповідної таксономії.

Але в контексті оприлюдненої Стратегії 2024 року незрозумілим є підхід регуляторів щодо вимог до розкриття інформації емітентами цінних паперів, які визначено Рішенням НКЦПФР № 608 від 06.06.2023 р. (далі – Рішення № 608) [26], а саме: відповідно до пункту 42 третього розділу Рішення № 608 визначено, що до складу звіту керівництва входить звіт про сталий розвиток. Надавати цей звіт мають публічні акціонерні товариства, ПСІ, приватні акціонерні товариства за 100 % участі держави та інші емітенти, визначені підпунктом 4 пункту 48 третього розділу Рішення № 608.

Звіт про сталий розвиток включено до розділу «Нефінансова інформація». Цей звіт має розкривати інформацію щодо:

- 1) захисту довкілля та соціальної відповідальності (оцінка діяльності; ризики та заходи щодо їх подолання; політика; перелік питань та ухвалених рішень ради та виконавчого органу);
- 2) ключових стейкхолдерів, які мають вплив на діяльність суб'єкта господарювання та на яких чинить вплив діяльність суб'єкта господарювання; політики взаємодії зі стейкхолдерами.

При цьому, вимоги Рішення № 608 застосовуються до всіх звітів емітентів, які не були подані до 31.12.2023 року. Тобто, емітенти, які не подали та не оприлюднили свою регульовану інформацію за 2021-2022 рр. через воєнний стан у країні, мають її готувати за новими вимогами Рішення № 608.

Але слід вказати на існування нормативної неврегульованості вимог Рішення № 608 та профільного Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки», адже статтями 126 та 127 Закону не передбачено розкриття зазначеної інформації [32; 23].

Тобто, ми бачимо, що перед суб'єктами господарювання постають нові вимоги щодо звітування зі сталого розвитку й нагляд за цим процесом та, відповідно, постає питання, до предмета відання якого органу будуть включені ці питання.

Слід зазначити, що пунктом 76 Директиви 2022/2464/ЄС зазначає, що на комітет з аудиту (аудиторський комітет) мають бути

покладено завдання щодо забезпечення достовірності звітності зі сталого розвитку, а саме: комітет має здійснювати інформування адміністративного (виконавчого) органу або наглядовий орган підприємств, що становлять суспільний інтерес, про результати перевірки звітності зі сталого розвитку, а також надавати пояснення, у який спосіб комітет сприяв забезпеченню якості звітності та яку саме роль він виконував у цьому процесі [8].

Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) у ході щорічного дослідження питання стану впровадження стандартів сталого розвитку було проаналізовано звіти 1400 компаній світу щодо розкриття інформації про нагляд за управлінням сталим розвитком у 2019-2022 роках (табл. 4) [14].

Таблиця 4

Органи, які виконують нагляд за управлінням сталим розвитком

Орган	Стратегія сталого розвитку, %	Звітність зі сталого розвитку, %	Забезпечення сталого розвитку, %
Аудиторський комітет	68	45	79
Комітет зі сталого розвитку	50	41	19
Корпоративний комітет	39	21	0
Комітет з кадрів	12	2	0
Інші комітети	36	13	2

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [14]

При цьому слід зазначити такі факти:

- 65% компаній доручили нагляд за стратегією сталого розвитку більш ніж одному комітету;
- 29% компаній доручили нагляд за звітністю про сталий розвиток більш ніж одному комітету;
- 5% компаній доручили нагляд за забезпеченням сталого розвитку більш ніж одному комітету.

З огляду на вищенаведене, можна зробити висновок, що серед «лідерів» у сфері нагляду за управлінням сталим розвитком є аудиторський комітет, а саме – комітет зі сталого розвитку, але при цьому питання стратегії, звітності та забезпечення сталого розвитку розглядаються декількома комітетами, що, на нашу думку, є цілком

логічним через значну кількість різноманітної інформації та необхідність володіння відповідними компетентностями.

Подальше розширення вимог до предмета відання аудиторського комітету зазначають представники Гарвардської школи з корпоративного управління у 2023 році (табл. 5).

Таблиця 5

Напрями пріоритетів відання аудиторського комітету

Напрямок	Питома вага респондентів, %
Кібербезпека	69
Управління ризиками	48
Таланти у сфері фінансів та внутрішнього аудиту	37
Дотримання законів та нормативних актів	36
Трансформація фінансів	33

Джерело: [5]

Зокрема, 69 % з респондентів визначили кібербезпеку як пріоритет у сфері діяльності комітету, що обумовлено вимогами регуляторів США щодо розкриття інформації про управління ризиками та стратегії кібербезпеки. При цьому слід зазначити, що у 58 % випадків саме комітет з аудиту (аудиторський комітет) виконує ці функції, та лише 25 % – рада директорів [5].

Щодо питання управління ризиками, американські дослідники зазначають, що аудиторські комітети або інші органи, до відання яких входить управління ризиками, мають адаптувати свої моделі й почати розгляд ризиків, які мають значний вплив, але малоймовірні. Такий підхід обумовлений тим, що за умов сьогодення події, які вважалися малоймовірними, усе більше трапляються. Зокрема, це пандемії, стихійні лиха та катастрофи, воєнні вторгнення інших держав тощо.

На цьому також наголошується в Щорічному опитуванні корпоративних директорів США за 2024 рік, який було проведено PwC, а саме: визначено, що результати президентських виборів у США можуть мати «драматичні наслідки»: зміни тарифів, санкцій та альянсів, та, як наслідок, зміни до зовнішньої торгівлі; фіскальної політики та витрат на інфраструктуру – зміни до напрямів

капіталовкладень; стимулювання та підриву програм DEI (*Diversity, equity, and inclusion*) та ESG (*environmental, social, governance*); підходи до імміграційного законодавства – зміни на ринку праці, тощо) [1].

Це питання дуже актуальне для України, коли майже кожне підприємство визнає суттєву невизначеність щодо безперервності подальшої діяльності через негативний та непередбачуваний вплив воєнних дій на території України.

Актуальним напрямом також є пошук нових талантів у сфері фінансів та внутрішнього аудиту, який обумовлено думкою, що служба внутрішнього аудиту має/може приносити більше користі. Адже служба внутрішнього аудиту – це основне джерело інформації для аудиторського комітету. Серед основних причин визнання цього пріоритету, на думку Гарвардської школи, є нестача талантів та занадто швидка зміна бізнес-середовища.

Так, останніми роками питання пошуку талантів у сфері обліку, фінансів та аудиту та їхнього подальшого кар'єрного розвитку є предметом дискусій серед науковців, професійних організацій та регуляторів.

У звіті ACCA «Глобальні тенденції розвитку талантів», презентованому на сесії EdExchange у червні 2023 року, проаналізовано 8 405 відповідей зі 148 країн світу, щоб зрозуміти, чого потребують і чого хочуть студенти та молоді фахівці в галузі обліку та аудиту. У звіті зазначається, що раніше молоді фахівці шукали роботу у сфері ІТ, але все частіше звертаються до фінансової сфери просто через вищу заробітну плату [3].

Однак перехід у фінансову сферу не означає перехід у сферу бухгалтерського обліку та аудиту. Також, на думку дослідників, молодих фахівців відлякує тривалий процес отримання бухгалтерської кваліфікації.

Результати дослідження виокремили такі можливі стимули для залучення бухгалтерських талантів:

- 1) заробітна плата, яка відповідає інфляційній кризі;
- 2) наочні можливості для кар'єрного зростання;
- 3) робоче середовище, орієнтоване на людину;
- 4) брендинг, який підкреслює підприємців з бухгалтерською освітою;

5) більш рання профорієнтаційна робота на етапі навчання здобувачів освіти.

З огляду на проблему достатньо тривалого процесу отримання бухгалтерської / аудиторської кваліфікації Інститутом бухгалтерів та аудиторів Іспанії було проведено дослідження, яке описує вимоги до доступу до реєстру аудиторів у найбільш репрезентативних країнах ЄС [11].

Проблема залучення нових талантів в аудит також актуальна для України. За даними Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, нові кадри (кандидати в аудитори, які успішно склали кваліфікаційний іспит), набрані у 2021-2022 роках, не запобігають загальному скороченню кількості аудиторів. На думку Органу, «основними чинниками такої ситуації стали природні процеси та відсутність дієвих механізмів залучення нових фахівців» [22].

Покриття недостатності кадрів у сфері внутрішнього аудиту також стане пріоритетом для акціонерних товариств України через внесення змін 2024 року до частини 4 статті 76 та абзацу першого статті 109 Закону України «Про акціонерні товариства», відповідно до яких «перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року здійснюється суб'єктом аудиторської діяльності *та службою внутрішнього аудиту (внутрішнім аудитором)*» [25].

При цьому особливого погіршення зазначена ситуація зазнає через здійснення воєнних дій на території України, що обумовило еміграцію жінок з дітьми до інших країн. А враховуючи гендерний розрив у сфері аудиторської діяльності (71 % сертифікованих аудиторів становлять жінки), цей вплив може бути достатньо суттєвим. Але пом'якшувальним чинником у цьому разі може бути організація дистанційної роботи в аудиторських компаніях.

Серед актуальних напрямів також залишаються питання дотримання законодавчих та нормативних актів через їхню складність та постійну зміну, що, відповідно, обумовлює необхідність проведення оцінки ризиків щодо їх недотримання.

Напрямок трансформації фінансів, який пов'язаний із напрямом фахівців у сфері обліку, фінансів та аудиту, розглядає питання нових фінансових технологій, зокрема впровадження штучного інтелекту.

Стосовно ж питання сталого розвитку, то слід зазначити, що на відміну від результатів опитування IFAC 2019-2022 років (його результати розглянуто нами вище), результати Гарвардської школи 2023 року визначають, що лише 14 % респондентів відносять це питання до відання аудиторського комітету (табл. 6).

Таблиця 6

Органи, які здійснюють контроль за ESG-звітністю, за даними Звіту про діяльність аудиторського комітету (2024)

Орган	Звітність ESG, %
Аудиторський комітет	14
Комітет з призначень та розвитку	40
Рада директорів	30

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [5]

При цьому питання сталого розвитку у 2024 році поступилося іншим пріоритетам та посіло лише шосте місце у списку після тих, які розкрито нами в табл. 5. Але при цьому дослідники зазначають, що це питання потребує постійної уваги через зміни законодавства щодо розкриття нефінансової інформації зі сталого розвитку, що обумовлено з упровадженням у дію відповідних стандартів.

На нашу думку, це є викликом щодо необхідності розширення вимог та, відповідно, підвищення рівня компетентностей до аудиторського комітету українських компаній через перспективу впровадження стандартів ESG, та особливо у сфері ризиків кібербезпеки.

Отже, нагальним є питання підготовки / підвищення кваліфікації осіб, які будуть здійснювати нагляд за формуванням звітності зі сталого розвитку, аудиторів тощо. З огляду на це Операційним планом реалізації Стратегії 2024-2026 визначено такі заходи [35]:

1) організація навчання спеціалістів з питань застосування ESRS – грудень 2026 р. Відповідальними визначено Мінфін, Мінекономіки, НБУ, НКЦПФР і професійні організації бухгалтерів та аудиторів;

2) удосконалення вимог щодо регулювання аудиторської діяльності у сфері надання послуг зі звітності зі сталого розвитку – грудень 2026. Відповідальною особою визначено ОСНАД, який має

забезпечити підготовку та атестацію аудиторів, що будуть залучені до цих аудиторських послуг. Результативний показник визначено на рівні 100 аудиторів;

3) проведення організаційних заходів щодо підготовки та підвищення кваліфікації аудиторів з питань сталого розвитку – грудень 2026. Відповідальні особи: ОСНАД, АПУ та професійні організації аудиторів.

Зі свого боку це також обумовлює необхідність визначення компетенцій здобувачів освіти, які будуть потрібні для вирішення поставлених завдань, а також оновлення освітніх стандартів у напрямі розвитку таких компетентностей.

У зв'язку з цим Міжнародною федерацією бухгалтерів (*International Federation of Accountants*) було здійснено огляд літератури щодо компетентностей, освітніх стратегій та проблем, пов'язаних із розвитком компетентностей з питань сталого розвитку, які були нами узагальнені в табл. 7 [2].

Таблиця 7

Огляд компетентностей, освітніх стратегій та проблемних питань розвитку компетентностей з питань сталого розвитку

Питання	Огляд
01	02
Компетентності у сфері сталого розвитку	<i>The AICPA Foundational Competencies Framework for Aspiring CPAs,</i> Розділ «Організаційні компетентності», Підрозділ «Екологічний, соціальний та управлінський менеджмент» 1. оцінювати вплив діяльності компанії на навколишнє середовище, суспільство та управління; 2. розуміти вплив правового та регуляторного глобального середовища на компанію; 3. розуміти як операційні підрозділи визначають пріоритетність екологічних, соціальних та управлінських ініціатив в операційних планах; 4. розуміти системи звітності для екологічних, екологічних, соціальних та управлінських ініціатив; 5. визначати вимоги до інформаційної системи для оцінки стратегій, спрямованих на поліпшення екологічних, соціальних та екологічних, соціальних та управлінських практик;

01	02
Компетентності у сфері сталого розвитку	6. використовувати відповідні технології для полегшення аналізу даних, які підтримують різноманітність, справедливість та інклюзивність. <i>Найбільш значущі компетенції (висновки IFAC за оглядом літератури з питань компетенцій, стратегій та проблем, пов'язаних із розвитком компетенцій з питань сталого розвитку).</i> 1. <i>Системне мислення</i> – здатність застосовувати знання взаємозв'язку, щоб розуміти різні впливи показників сталого розвитку на фінансову звітність та запропонувати інноваційні рішення щодо пов'язаних ризиків. 2. <i>Навички міжособистісного спілкування</i> – здатність спілкуватися між групами, щоб отримати розуміння вхідних даних для показників стійкості. 3. <i>Критичне мислення та вирішення проблем</i> – здатність кількісно оцінювати й переводити нефінансові дані та пов'язані з ними ризики щодо фінансової звітності. 4. <i>Адаптаційність та гнучкість</i> – здатність застосовувати базові знання бухгалтерського обліку до нових типів звітності та нових вимог до звітності. 5. <i>Технологічні можливості</i> – здатність аналізувати нефінансові дані та значну кількість даних.
Освітні стратегії розвитку компетентностей у сфері сталого розвитку	1. Інтегративна освіта зі сталого розвитку вказує на її цілісний характер, а не на те, що вона є «надбудовою», що обумовлює її «вплетення» в навчальні дисципліни, а не ізольоване вивчення. 2. Проєктне, кейс-орієнтоване навчання. 3. Поєднання формального, неформального та інформального навчання забезпечує цілісне навчання.
Проблемні питання	1. Обмеженість ресурсів (викладачів, навчальної літератури, потенціалу навчальних програм). 2. Обмеження навчальної програми, що залежать від стандартів акредитації та/або сертифікації. 3. Відсутність консенсусу щодо того, чого і як слід навчати.

Джерело: узагальнено автором за матеріалами [2; 13]

Слід також зазначити, що підбиваючи підсумки результатів досліджень питань формування компетенцій зі сталого розвитку ІFAC було ухвалено рішення щодо оновлення у 2024 році Міжнародних стандартів освіти, які пов'язані зі сталим розвитком.

Отже, можна констатувати, що перед науково-методичними комісіями, закладами освіти та освітянами постає нагальне питання оновлення стандартів вищої освіти, навчальних програм освітніх компонентів та підготовки навчально-методичного забезпечення з питань звітності за забезпечення сталого розвитку.

У цьому контексті також слід звернути увагу на другий етап реалізації (2026-2030 рр.) Стратегії запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку, на якому передбачено «запровадження єдиної національної програми професійної підготовки спеціалістів для здобуття ними знань щодо Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS) і забезпечення визнання зазначеної програми на національному та міжнародному рівні» [35], що включає проведення підготовки й атестацію аудиторів для надання відповідних аудиторських послуг.

Відповідно до Директиви 2022/2464/ЄС, яка вносить зміни до статті 8 Директиви 2006/43 ЄС, перевірка теоретичних знань з питань сталого розвитку має включати такі компоненти: законодавчі вимоги та стандарти, які регулюють складання річної й консолідованої фінансової звітності; аналіз сталого розвитку; процеси due diligence; законодавчі вимоги та стандарти впевненості зі сталого розвитку [8].

Але на сьогодні законодавчі вимоги й стандарти знаходяться на стадії розробки та впровадження Європейським Союзом і в подальшому мають бути ще перекладені українською мовою й надані до вільного доступу користувачам.

Отже, ми ще маємо час, але небагато!

Висновки й перспективи подальших розробок.

Дослідження предмета відання аудиторського комітету дозволило зробити такі висновки та сформулювати перспективи подальших розробок:

1. За результатами аналізу вимог та альтернатив щодо підприємств, що становлять суспільний інтерес, встановлено, що вимоги українського законодавства до суб'єктів господарювання та

суб'єктів аудиторської діяльності є більш жорсткими, ніж вимоги відповідних Директив та Регламентів ЄС.

2. Дослідження аудиторських комітетів, як-от: аспектів їх характеристики, взаємодії із зацікавленими сторонами, середовища, процесів та нагляду - достатньо поширені за останніх часів. Але при цьому зазначається суттєвий вплив нормативних змін, бізнес-середовища, технологій, які обумовили необхідність нагляду аудиторським комітетом за новими ризиками, що є наслідками таких змін, а саме: дистанційної роботи, кібербезпеки, упровадженням ESG-звітності та розкриттям інформації про сталий розвиток у регульованій річній інформації емітентів цінних паперів.

3. Установлено необхідність розширення предмета відання аудиторського комітету чи іншого органу компанії, на який покладено відповідні функції, питаннями у сфері сталого розвитку, що обумовлено змінами в нормативному полі Європейського Союзу та України.

4. Зазначено факт наявності нормативної неврегульованості вимог щодо складу річної регульованої інформації емітента цінних паперів, а саме – невідповідність норм Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» та Рішенням НКЦПФР № 608.

Серед перспектив подальших розробок слід виділити декілька напрямів. Перш за все, це аналіз та вплив на роботу аудиторського комітету ризиків, які пов'язані з подальшим поширенням дистанційної роботи, новітніх технологій, штучного інтелекту, та, як наслідок, кібербезпеки. Ці питання є особливо актуальними для України у воєнний та післявоєнний період.

Другий напрям подальших розробок, на нашу думку, має бути присвячений визначенню компетентностей фахівців зі сталого розвитку, освітніх стратегій розвитку визначених умінь і навичок та відповідно перегляду й розробки освітніх і професійних стандартів майбутніх фахівців з обліку, аудиту та сталого розвитку.

Список використаних джерел

1. 2024 Annual Corporate Directors Survey: Uncertainty and transformation in the modern boardroom. PricewaterhouseCoopers LLP.

2024. URL: <https://corpgov.law.harvard.edu/2024/10/13/2024-annual-corporate-directors-survey-uncertainty-and-transformation-in-the-modern-boardroom/> (дата звернення: 15.10.2024 p.).

2. A Literature Review of Competencies, Educational Strategies, and Challenges for Sustainability Reporting and Assurance. URL: <https://www.ifac.org/news-events/2024-01/ifac-publishes-sustainability-education-literature-review> (дата звернення: 29.04.2024).

3. ACCA Global talent trends 2023. URL: <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/global-talent-trends-2023.html> (дата звернення: 05.10.2024 p.).

4. Alcance de la definición de Entidades de interés Público (PIEs) en otros países. Ventajas e inconvenientes de un alcance ampliado. 2024. URL: <https://www.icac.gob.es/publicaciones/alcance-de-la-definicion-de-entidades-de-interes-publico-pies-en-otros-paises> (дата звернення: 10.08.2024 p.).

5. Audit Committee Practices Report. Deloitte LLP. 2024. URL: <https://corpgov.law.harvard.edu/2024/09/08/audit-committee-practices-report-2/> (дата звернення: 09.08.2024 p.).

6. Commission delegated regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj (дата звернення: 22.10.2024 p.).

7. Dana R. Hermanson, Patrick J. Hurley, Kara M. Obermire. Audit Committee Research: Where Do We Stand, and Where Do We Go from Here?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 43, No. 3. August 2024. pp. 165-185. DOI: 10.2308/AJPT-2023-057. (дата звернення: 01.11.2024 p.).

8. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464> (дата звернення: 22.10.2024 p.).

9. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and

83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0043> (дата звернення: 20.08.2024 р.).

10. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013L0034> (дата звернення: 20.08.2024 р.)

11. García, B., B. Gill-de-Albornoz, A. Gisbert and B. Navallas (2023). Access requirements to the auditing profession in the Member States of the European Union: France, Germany, Italy, Ireland, Portugal, Spain and Belgium. Convenio ICAC-ASEPUC. 2023. URL: <https://www.icac.gob.es/publicacionesaccess-requirements-auditing-profession-member-states-european-union-france-germany> (дата звернення: 10.10.2024 р.).

12. Leveraging the Transformative Power of AI to Drive Innovation. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/leveraging-transformative-power-ai-drive-innovation> (дата звернення: 01.11.2024р.).

13. The AICPA Foundational Competencies Framework for Aspiring CPAs. URL: <https://www.thiswaytocpa.com/collectedmedia/files/foundational-competencies-framework-pdf.pdf> (дата звернення: 29.04.2024).

14. The state of play: sustainability disclosure and assurance 2019-2022 trends & analysis. 2024. URL: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-02/IFAC-State-Play-Sustainability-Disclosure-Assurance-2019-2022_0.pdf (дата звернення: 10.10.2024 р.).

15. Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014R0537> (дата звернення: 05.11.2024 р.).

16. Аудиторські комітети: основні засади діяльності: підручник. Міністерство фінансів України, 2022. 57 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D1%96_%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%82%D0%B5%D1%82%D0%B8_%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%96_%D0%B7%D0%B0%D1%81%D0%B0%D0%B4%D0%B8_%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96.pdf (дата звернення: 10.10.2024 р.).

17. Вимоги до інформації, що стосується аудиту або огляду фінансової звітності учасників ринків капіталу та організованих товарних ринків, нагляд за якими здійснює Національна комісія з цінних з паперів та фондового ринку: Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.07.2021 р. № 555. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1307-23#Text> (дата звернення: 10.10.2024 р.).

18. Звіт з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції 2019-2020 роки. 2022. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3.pdf> (дата звернення: 15.10.2024 р.).

19. Звіт про хід виконання Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022 – 2025 роки за I півріччя 2024 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%A4%20%D0%BD%D0%B0%20%2022-2025%20%D1%80%D0%BE%D0%BA%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%20%D0%86%20%D0%BF%D1%96%D0%B2%D1%80_2024.pdf (дата звернення: 10.10.2024 р.).

20. Звіт про хід виконання Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки за 2023 рік. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%A4%20%D0%BD%D0%B0%2022-2025%20%D1%80%D0%BE

%D0%BA%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%202023%20%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf (дата звернення: 10.10.2024 р.).

21. Кодекс корпоративного управління: ключові вимоги і рекомендації. URL: https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2020/03/corporate-governance-code_final_ukr.pdf (дата звернення: 10.10.2024 р.).

22. Концепція гармонізації процесів атестації аудиторів та здобуття вищої освіти Рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від 26 квітня 2023 року № 6/5/59. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/05/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%B3%D0%B0%D1%80%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%97-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%86%D0%B5%D1%81%D1%96%D0%B2-%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%97-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%B2.pdf> (дата звернення: 25.10.2024 р.).

23. Лоханова Н.О., Яцунська О.С. Дискусійні аспекти аудиту іншої інформації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2024. № 58. С. 30-40. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-2675/2024-58-4> (дата звернення: 15.10.2024 р.).

24. План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1805-р від 29.12.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> (дата звернення: 15.10.2024 р.).

25. Положення про вимоги до додаткового звіту суб'єкта аудиторської діяльності щодо страховика та порядку його подання. Постанова Правління Національного банку України від 15.02.2024 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0020500-24#Text> (дата звернення: 10.08.2024 р.).

26. Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, а також особами, які надають забезпечення за такими цінними паперами. Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 06.06.2023 р. №608. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1307-23#Text>. (дата звернення: 01.11.2024 р.)

27. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України № 1001 від 28.09.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.10.2024 р.).

28. Про акціонерні товариства: Закон України № 2465-IX від 27.07.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text> (дата звернення: 20.10.2024 р.).

29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 19.08.2024 р.).

30. Про банки та банківську діяльність: Закон України № 2121-III від 07.12.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 20.10.2024 р.).

31. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/996-14> (дата звернення: 20.08.2024 р.).

32. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15/conv#n4258> (дата звернення: 15.08.2024 р.).

33. Про страхування: Закон України № 1909-IX від 18.11.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1909-20#Text> (дата звернення: 20.10.2024 р.).

34. Серт О.В. Роль та функції аудиторського комітету ради директорів. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: Право*. 2024. Т. 1 № 83. С. 391-397. DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.1.58>

35. Стратегія запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.10.2024 р. № 1015-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-stratehii-zaprovadzhennia-pidpriemstvamy-zvitnosti-iz-stalo-a1015r> (дата звернення: 22.10.2024 р.).

***Kuzina R. V., Doctor of Economics, professor
Odesa National Economic University***

NAVIGATING GOVERNANCE INNOVATIONS: A LITERATURE REVIEW ON ADVANCING THE SDG AGENDA AMIDST CONFLICT

Introduction

In recent years, the field of governance in the context of war has experienced a new dynamism in terms of proposing various concepts. A diverse set of recently published papers such as Yuichi Kubota, (2017), Matthew T. Klick, (2016), Maarten Voors, Peter Van Der Windt, Kostadis J. Papaioannou & Erwin Bulte (2017), Cunningham, K. G., & Loyle, C. E. (2021), Patricia Justino & Wolfgang Stojetz (2019) exemplify this development.

Until the mid-1990s, the majority of conflict research papers came from the field of international relations, with little attention from development studies experts or even international development organisations. Interest in conflict (both external and internal) began to shift as a wider audience realised that most countries that would fail to meet the Millennium Development Goals by 2015 had one thing in common: they had experienced armed conflict. Armed conflict is now firmly at the center of development policy and research, according to the World Bank's World Development Report (2011) "Conflict, Security and Development".

At the same time, the insurmountable security and development challenges in both Iraq and Afghanistan, as well as recent external conflicts in Israel and Ukraine, contributed to the community's belief that there is a lack of solid knowledge about conflict, external and international wars and their development, and the role of corporate governance in the SDG agenda. Governance innovations during conflict are multifaceted, involving both state and non-state actors. These innovations play a crucial role in post-war state-building and the durability of peace. For instance, during World War II, the U.S. Office of Scientific Research and Development exemplified how state-led crisis innovation can address wartime needs while laying the groundwork for post-war innovation policies (Daniel, P. et al (2020) . Similarly, in contemporary conflicts, such as the Russian invasion of

Ukraine, governance innovations have focused on anti-crisis strategies that integrate sustainable development principles to address the socio-economic challenges exacerbated by war (Sydorova, E. et al. (2022).

The aim of this overview paper is to conduct a comprehensive content analysis of a set of scholarly articles focusing on governance in conflict-affected regions. The analysis will consider various elements, including the use of theoretical frameworks. It will also examine the research themes addressed in the literature, such as social and political behavior, identity, economic issues and non-democratic forms of governance. The study will also investigate the research topics, research methods, data analysis techniques and data sources. The purpose of this analysis is to provide insights into the prevailing trends, gaps and methodologies in the literature on governance in conflict-affected regions, thus contributing to a deeper understanding of this important area.

To this purpose, we first identified relevant articles using selected keywords, Next, we analyzed our final pool of 39 articles on governance in the war context along various dimensions aimed at capturing the theories, research topics and methods.

I believe that our review makes several contributions to the academic literature. First, our research deepens the theoretical engagement with the aim of improving our understanding of war governance dynamics and advocates for the integration of a wider range of theoretical perspectives to enrich academic discussions in the field. Second, it identifies research foci and gaps in the existing literature to unravel the complexities of governance in conflict environments and to address the challenges posed by social dynamics. Thirdly, the study highlights a significant gap in the literature on the impact of war on corporate governance within individual companies, particularly in the context of the Sustainable Development Goals (SDGs). Fourth, governance innovations in wartime are characterised by adaptive strategies that address immediate needs while laying the foundations for post-conflict recovery and stability. These innovations highlight the importance of participatory governance and strategic resource allocation in achieving durable peace and effective state-building, all within the framework of the SDG agenda. Identifying key directions for future research in the area of governance innovations is

also a necessary step towards improving wartime research. Finally, the review identifies recurring methodological trends.

Method

In our review article, we use a set of pre-specified eligibility criteria such as: review question, study design, publication status and year, and language. The electronic database Google Scholar web databases was used to select and identify the most relevant studies on the topic.

The selection process was guided by specific keywords as a first criterion for the literature, which were included in the search term below: “Governance during the war” OR “Governance in the war context” OR “Governance after the war” OR “Governance in the post war period.

The Google Scholar search yielded about 640 studies. In order to get an updated picture of the phenomena, the search was then restricted to research published between 1990 and 2020 as a second criterion. This resulted in a reduction of approximately 123 studies in Google Scholar. We excluded non-English studies in the review because my capacity as an author did not allow me to read them carefully. In the context of our research, we didn't limit our search by using journals with a high AJG ranking, as this would exclude many relevant studies, but our aim was to be comprehensive and reduce bias. As a result, we included working papers, book chapters and articles from peer-reviewed journals.

The research publications that we accessed as primary data sources helped us to conceptualise the literature on wartime governance as well as post-war governance studies. The research papers included in the final ranking were selected based on the abstracts of the resulting articles and papers. A relevant contribution to the conceptualisation of governance in a war context, such as wartime governance, rebel to rules literature, local governance, post-war governance quality, was one of the criteria for papers to be included. Studies describing the relationship between strategy and effective local governance were also included. On the other hand, papers were excluded if they primarily illustrated or applied state control management (corruption, money laundering).

Using a screening method and these selection criteria, the unqualified studies were disqualified. Initially, many studies were disqualified after reading the title, abstract and keywords. Other studies were subsequently excluded after a more thorough assessment of the full text. In addition, the following information was provided for each eligible study: the name of the author, the year of publication, the country or countries in which the study was conducted, and the name of the journal. As a result 39 papers were taken into consideration after selection. Each study was reviewed twice as part of the analysis process to identify key themes and objectives, research methodology and procedures, and geographical setting. As a result of the analysis, a table was created for research conducted in developing countries in the context of war.

Table 1 provides a content analysis that considers several elements (Zattoni, A., (2024)). I read and coded all articles in the sample based on a set of theoretical and methodological themes: (i) use of theory (e.g. failed (fragile) states, the bellicist theory, theories of civil war, etc.); (ii) research topic (e.g. social, political behavior and identity, economic issues, non-democratic forms of governance, etc.); (iii) subject of research (e.g., (iv) research method (e.g. qualitative, quantitative or mixed methods); (vi) data analysis (cross-sectional, longitudinal, multi-level); (vii) data source (e.g. primary, secondary).

1. Core concepts

External conflicts, civil wars and global unrest cause significant human suffering and impede global development. They increasingly shape the political landscape of nations and pose significant challenges. Understanding theories of civil war and conquest is essential for navigating governance during armed conflict.

As recent events in Israel and Ukraine have shown, wars are gaining prominence in research around the world, in both developing and developed countries. Exploring the roots of conflict raises fundamental questions about why wars occur and the rationality of the parties involved.

Leading theories, such as Acemoglu and Robinson's paradigm (2001, 2006), emphasise the role of bargaining under threat of violence in political and institutional development. Fearon (1995) outlines three main reasons for interstate conflict resulting from

bargaining failures: bounded rationality, problems of political agency, and the belief in the inevitability of war.

Fearon identifies three mechanisms behind "rational war": commitment problems, asymmetric information, and problem indivisibilities, which Ron E. Hassner (2003) cites as a reason for persistent conflicts such as those between Israelis and Palestinians or Hindus and Muslims in India due to the indivisibility of sacred sites.

Issues of commitment in civil war, a topic of increasing interest, reflect the challenge of ensuring the credibility of agreements, both between opposing sides and within factions. Walter (1997) highlights the inability to make credible promises of redistribution or peace in certain situations, such as first-strike military scenarios. Powell (2006) shows that these problems stem from significant shifts in future power structures. Similarly, Garfinkel and Skaperdas (2000), McBride and Skaperdas (2007) and Powell (2006) highlight the dilemma that arises when one side can permanently alter the strategic balance through war.

Considering the theoretical foundations of ongoing wars it is necessary to note the works devoted to wartime dynamics, namely the forms of governance exercised by armed groups in wartime. Justino's (Justino P. 2022) work proposes a theoretical scheme describing the ways in which forms of wartime governance influence the processes of state-building in the period following civil wars. The articles (Kalyvas (2006); Lewis (2020), Hoffmann et al. (2016); Mampilly and Thakur (2021); Revkin (2020) Arjona (2016); Loyle (2020); Mampilly (2011); Mampilly and Stewart (2021); Staniland (2012, 2021) explore how civil wars develop and evolve and the implications of such processes of institutional change for post-conflict state-building trajectories.

Several theoretical models suggest that societal divisions, low incomes and ineffective political institutions may contribute to the outbreak of civil war, and these have been extensively empirically tested. In particular, economic factors such as low income levels and slow rates of development are prominent in the literature on conflict and civil war in less developed countries. Collier and Hoeffler (1998, 2004) identify economic forces as the primary predictor, including the capacity to plan insurgency and exploit resources. Fearon and Laitin

(2003) take a cross-national approach, highlighting insurgent-friendly environments and weak central governments as catalysts for conflict. This finding is supported by research at both the cross-country and micro levels (Jeffrey Goodwin (2006); Kalyvas and Matthew Kocher (2007); Lichbach (1995); T. David Mason and Dale A. Krane (1989), Wood (2003), Moore (1993); Elinor Ostrom (1990); Petersen 2001; Weinstein (2007) etc.), although there is still disagreement about the underlying theoretical mechanisms.

Existing literature often overlooks the complex role of social factors in civil wars (Barro and Sala-i-Martin's (2003), focusing instead on macro-level aspects such as physical capital and economic growth. This gap in the theoretical literature makes it difficult to understand the nature of conflict and its influence on economic growth and institutions, which is crucial for the implementation of the SDGs. Data collection challenges in conflict zones further limit research during war, in contrast to the post-war literature.

Understanding fragile and failed states is central to governance during war. These concepts challenge the effectiveness of traditional state structures in resource distribution and progress. Civil wars often devastate states, undermining their capacity for essential functions such as tax collection and service delivery (Rotberg, 2003), and perpetuating fragility (Lake, 2010). External statebuilding aims to restore capacity, but often prioritises state legitimacy, perpetuating a binary view of states (Albrecht & Kyed, 2011). Failed states exhibit a breakdown of law and order, an inability to meet the needs of citizens, and a lack of representation abroad (Thurer (1999), Milliken and Kruse (2002), and Rotberg (2002), underscoring the importance of addressing governance in conflict-affected regions.

Our study looks at external wars, with a particular focus on the bellicist theory of contemporary statebuilding. Charles Tilly's famous phrase "war made the state and the state made war" captures the essence of this theory, which has profoundly influenced the literature on state-building.

As we mentioned earlier, understanding the nature of the occurrence of external and civil wars seemed very important to us, but in our review, we only included articles related to changes in governance's approaches during war or in the post-war period.

2. Governance within the war: Dominant patterns in the literature.

An overview of civil war theories and the notions of failed and fragile states, alongside discussions of conflict dynamics and peacebuilding, illuminate the diverse and complex landscape of governance reconstruction in post-conflict settings. The extensive literature, encompassing both academic and practitioner perspectives, underscores the burgeoning focus on governance during conflict, wartime governance and post-conflict scenarios. The development of frameworks, methodologies and strategies remains a complex and ongoing endeavors. Essentially, the effort to shape governance in wartime contexts revolves around addressing three primary areas: (1) governance dynamics in the midst of ongoing conflict, (2) rebel governance during warfare, and (3) the challenges posed by territorial threats.

Wartimes governance

War governance encompasses the complex mechanisms through which political authority is exercised and control is asserted over territories, markets and communities in the midst of armed conflict. It involves the establishment of diverse governance structures by both state and non-state armed actors, all aimed at securing their spheres of influence and asserting authority over local populations (Justino & Stojetz, 2019). However, it's important to note that war governance is not a single concept, but rather takes different forms depending on the specific dynamics and objectives of each conflict scenario.

Consequently, within conflict-affected states, institutional change emerges as a salient aspect of wartime governance. Different political actors may compete, control or create new institutions to advance their goals in the midst of conflict. Such institutional changes have a significant impact on the persistence of violence, the transition from violent conflict to other forms of violence and criminality after conflict, and the effectiveness of post-conflict reconstruction efforts (Justino, 2018). Voors et al. (2017) emphasise that post-conflict policy interventions often overlook the central role of studying institutional change during conflict. Armed conflict is often perceived merely as a disruption of social and political order, neglecting its intrinsic role in shaping and reshaping institutions and order.

Numerous studies (Justino & Stojetz, 2019; Voors et al., 2017; Justino, 2018) have been devoted to categorising the myriad forms of wartime governance that encompass different aspects of social organisation and control. These forms include the provision of public services, infrastructure development, support for local conflict resolution, the provision of security, the organisation of tax systems, and the imposition of norms and controls on civilian social life. It's important to recognise that these forms of governance are dynamic and subject to constant renegotiation as power dynamics evolve between competing actors in different localities. The nature of these governance modalities has significant implications for the legitimacy and acceptance of armed groups as local authorities.

Rebel governance

Rebel governance encompasses the activities undertaken by insurgent or rebel entities during wartime to regulate the social, political, and economic spheres of non-combatants. This includes establishing control and authority over territories or populations, and providing public goods, services, and order within their spheres of influence (Cunningham & Loyle, 2021).

Scholarly discourse identifies several key dimensions of rebel governance (Cunningham, K. G., & Loyle, C. E., 2021, Albert, K. E., 2022): effective rebel governance depends on territorial control, which enables the enforcement of rules and authority to strengthen governance efforts. However, governance activities are costly and divert resources from military objectives. Legitimacy is crucial, reflecting perceived authority to govern and garnering support from the population and the international community. Rebel groups employ a variety of strategies to enhance legitimacy. In addition, rebel groups engage in information generation and learning to adapt governance strategies, drawing on insights from conflict literature and past experience to inform policy decisions. In sum, the various studies of rebel governance highlight crucial dynamics underlying the governance strategies of insurgent or rebel groups during armed conflict. Understanding these dimensions - territorial control, governance costs, legitimacy, and information and learning - provides valuable insights into the complexities of rebel governance and its implications for conflict dynamics.

Territorial threats

Most of the studies devoted to territorial threats do not address issues of governance but examine the possibilities of the state by unifying the state and strengthening the repressive power of the central government. Some researchers (Douglas M Gibler and Steven V Miller (2014), Karreth, J., Tir, J., & Gibler, D. M. (2022)) draw attention to the fact that a combined, hidden territorial threat increases the internal power of leaders, weakens democratic institutions, encourages other conditions that threaten the survival of democracy, and eventually leads to democratic upheavals. Increased militarization and a more cohesive and unified military are caused by territorial threats. These advances strengthen the military's ability to become an institutionalized veto player in politics by providing it with a powerful and independent military. As a result, environments full of territorial threats are likely to give rise to collegial military regimes, which are distinguished from military strongman rule by a handful of high-ranking officers holding all the power (Kim, N. K. (2019).

It should be mentioned that leaders are motivated to act in response to outside threats by the expenses and repercussions of interstate conflicts. For instance, nations may industrialize, fortify their institutions, and consolidate their power in response to external threats (Acemoglu and Robinson (2006); Gibler (2010). Numerous authors agree that the support of international organizations (Greenhill (2015), international law (Simmons 2009), international NGOs (Bell, Clay, and Murdie (2012); Murdie and Davis (2012), all contribute to the reduction of human rights violations, increased international financial flows (Clay and Digiuseppe (2017), and physical integrity rights violations (Greenhill, 2015). Yet, in some circumstances, repression power centralization are increased by military interventions (Peksen, 2012), troop deployment (Bell, Clay, and Machain, 2017), and sanctions (Liou, Murdie, and Peksen, 2020).

The noteworthy study of Artabe, E., Chapa, S., Sparkman, L., & Shea, P. (2023) notes the duality of circumstances. On the one hand threats incentivize leaders to invest in state capacity. Higher state capacity increases states' adherence to physical integrity rights and on the other hand threats also provide leaders incentives to repress opposition groups. These varying effects follow different pathways to

repression. The relationship between public policy and corporate governance is directly related to this effect, which requires careful study.

2. The Result of literature review findings

We analyzed the extent to which recent studies on governance in the context of war have been developed in the academic literature and the extent to which they have explored the use of theory, main research topic, research subject, research methods, data analysis and data collection in selected studies.

In general, our content analysis (Table 1) shows that post-war issues are of most interest to researchers (69%), but there is also research on changes in corporate governance during the war (59%). More than half of the work is devoted to the civil war (59%), with interest in Wartime governance, Rebel governance and Territorial threats issues equally divided at 26% each.

3.1. Main research topic

In general, we observe that the main research topics devoted to economic issues (taxation, financing, investment) were predominant overall (26%), and horizontal analyses showed that 80% of studies (8 out of 10) were in the war context and 60% in the post-war and civil war literature. In the context of wartime governance and territorial threats, we observe little interest among authors (30%), and in rebel governance, only 20% of studies deal with economic issues.

It should be noted that local governance (resource governance) also attracted the interest of many researchers. In total, 6 out of 39 papers (15%) dealt with this topic. In particular, 5 out of 6 papers (83%) examined the role of local government in the post-war period, 67% in civil war, 50% during war. This topic is not fully explored in conditions of external threat (10%), the proportion of research on rebel governance and wartime governance is slightly higher (33%).

The problems of rebuilding governance in post-conflict societies were addressed in only 5 articles (13%). It is logical to assume that during the war, research on this subject did not make sense (0%); post-war subjects were dealt with in 80% of the articles, which is also logical. The majority of these studies were written during the civil war (60%). It should also be noted that only a few articles (2) were written in the context of rebel governance and 1 in

the context of wartime governance, there was not a single study in the context of territorial threats.

Only 12% of the articles reviewed were devoted to social issues, political behaviour and identity. It should also be noted that most of the studies concerned countries in civil war (60%). The most frequently studied form of governance is wartime governance (60%), only one article is devoted to rebel governance and none to social issues in periods of territorial threat (0%).

It was absolutely surprising to me that many authors explore the issues of non-democratic forms of governance during wars. In particular, 5 out of 39 articles in our sample (13%) seriously address these issues. This topic is not entirely relevant to the SDGs as such, but in my opinion, it is fundamental to the development of the economy and the business environment as a whole. The most common cases of the use of non-democratic forms of government are observed in the process of waging war (60%) and in the civil war (60%). In the post-war period, these studies do not dominate (40%), but it is interesting to note that external threats also lead to the strengthening of dictatorial methods (60%), and in the context of wartime governance and rebel governance, one article each is written (20%).

It is also interesting to note that many studies (20%) have looked at different issues, such as the relationship between territorial challenges faced by the state and its ability to maintain internal stability; secret deals during civil wars, which affect how areas are controlled and how people experience the war; the types of political systems that armed rebel groups set up to manage the people living in the areas they control; when civil wars are likely to recur; the role of factors influencing the decision to engage in sustainability reporting, etc.

3.2. Use of Theory

The studies used a limited range of theoretical approaches, with civil war theories dominating (13%) and authors also drawing on fragile (failed) state and state capacity theories (10%), socio-political frameworks (10%) and institutional theory (8%). Sadly, almost half of the studies are descriptive in nature, with no theoretical underpinning (49%).

Table 1.

Descriptive statistics of theoretical findings

	TOTAL		During the war		Post war		Civil war		Wartime governance		Rebel governance		Territorial threats	
	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
Total number of studies	39		23	58.97	27	69.23	23	58.97	12	30.77	10	25.64	10	25.64
Use of Theory														
State capacity&Failed (fragile) states	4	10.26	2	50.00	3	75.00	4	100.00	1	25.00	0	0.00	1	25.00
Theories of civil war	5	12.82	4	80.00	3	60.00	2	40.00	0	0.00	2	40.00	1	20.00
Institutional theory	3	7.69	2	66.67	3	100.00	3	100.00	3	100.00	1	33.33	0	0.00
Sociopolitical perspectives	4	10.26	3	75.00	3	75.00	1	25.00	0	0.00	1	25.00	0	0.00
Other theories	4	10.26	3	75.00	1	25.00	2	50.00	1	25.00	0	0.00	2	50.00
No theory (or implicit)	19	48.72	10	52.63	12	63.16	11	57.89	7	36.84	6	31.58	6	31.58
Main research topic														
Rebuilding governance in post-conflict societies	5	12.82	0	0.00	4	80.00	3	60.00	1	20.00	2	40.00	0	0.00
Social, political behavior and identity	5	12.82	4	80.00	3	60.00	3	60.00	3	60.00	1	20.00	0	0.00
Economic issues (taxation, financing, investment)	10	25.64	8	80.00	6	60.00	6	60.00	3	30.00	2	20.00	3	30.00
Local governance (Resource governance)	6	15.38	3	50.00	5	83.33	4	66.67	2	33.33	2	33.33	1	16.67
Non-democracies forms of governance	5	12.82	3	60.00	2	40.00	3	60.00	1	20.00	1	20.00	3	60.00
Developing other conflict related questions	8	20.51	4	50.00	5	62.50	4	50.00	2	25.00	2	25.00	1	12.50

Table 1

	TOTAL		During the war		Post war		Civil war		Wartime governance		Rebel governance		Territorial threats	
	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
Subject of Research														
Single Country study	18	46.15	8	44.44	12	66.67	6	33.33	6	33.33	7	38.89	2	11.11
Multiple Country study	8	20.51	6	75.00	5	62.50	6	75.00	2	25.00	0	0.00	2	25.00
Firm level study	5	12.82	3	60.00	3	60.00	2	40.00	0	0.00	0	0.00	2	40.00
No special Subject	8	20.51	6	75.00	8	100.00	7	87.50	4	50.00	3	37.50	3	37.50

Our examination of the scholarly literature pertaining to wartime governance uncovers discernible trends in the utilization of theoretical frameworks. Notably, institutional theory emerges as the predominant theoretical lens, featuring in 100% from of the studies using this theory. Additionally, authors frequently incorporate theories related to fragile or failed states, state capacity, and other theoretical perspectives, 25% of the literature. However, it's noteworthy that socio-political frameworks and theories pertaining to civil war remain conspicuously absent from scholarly discourse, constituting 0% coverage by researchers. This underscores a notable lacuna within the existing literature, signaling a pressing need for the development of robust theoretical foundations to underpin studies on wartime governance.

The review of studies on rebel governance is characterised by a limited application of theoretical frameworks. Civil war theories dominate, accounting for 40% of the discourse, while institutional theory and socio-political frameworks each contribute 33% and 25 % respectively. Notably absent are discussions of fragile (failed) state theories and state capacity theories, both of which register at 0%. Unfortunately, a substantial majority, 32% in total, lacks a solid theoretical foundation.

In summary, the study of rebel governance shows a clear bias towards civil war theories, with a notable neglect of other relevant theoretical perspectives. This imbalance suggests the need for a broader theoretical engagement to better understand the complexities of rebel governance dynamics.

An analysis of studies on territorial threats reveals a limited use of theoretical frameworks. In particular, the Triple Bottom Line (TBL) theory and the 'territorial peace' theory, categorised as other theories, have seen some application. However, fragile (failed) state and state capacity theories and civil war theory each contribute 25%, while institutional theory and socio-political frameworks remain unused. Regrettably, a significant majority, 32% in total, lacks a robust theoretical underpinning.

3.3. Subject of research

About subject of research, generally we observe a low number of studies on the impact of war on firms (business). From a small number of such articles (13%), we can obtain information on how war

affects business performance, values, and business models in relation to the Sustainable Development Goals, but we did not find a single study on the impact of war on the corporate governance of a company (as part of the SDGs). The vast majority of papers examine the impact of war in a country context (46%) or on a set of countries grouped together on some basis (21%), such as: developing countries, countries in Africa or Asia, the Gulf region. Many articles lacked any information about single or multiply country, or firm level study.

Our review also reveals some interesting patterns in terms of methods and data collection. The results indicate that most studies are mixed methods (44%), with fewer qualitative (31%) and quantitative (18%) studies.

In addition, many studies are longitudinal (51%) as opposed to cross-sectional.

Data collection is based on a variety of sources: 3 studies (8%) collect primary data, 15 studies (38%) collect secondary data, 15 articles combine primary and secondary sources (38%).

4. Discussion and limitation.

The literature on war governance focuses primarily on the harmful effects of civil wars, neglecting to explain why some conflict-affected states successfully transition to peace while others remain trapped in cycles of violence. To advance this research, particularly in the context of external wars such as those in Ukraine or Israel, scholars should explore how violent conflict and institutional change interact to shape the transition of democratic societies to achieve sustainable development goals (SDGs) under conditions of war. Existing literature overlooks the links between SDG implementation and the consequences of ongoing wars.

Our review highlights a gap in research on the impact of external wars on firm activities at the corporate level. Future research questions might include: How do territorial threats affect corporate governance? What is the relationship between territorial threats, firm governance, and firm performance? How do territorial threats influence the link between barriers/opportunities and environmental, social and governance (ESG) performance? Answering these questions will improve our understanding of the complexity of

governance and economic performance in the face of territorial threats in conflict-affected regions.

Our study has its limitations. The results offer only a partial understanding of the existing literature on governance during wartime. Our review primarily aimed to summarize the main arguments made by contributors focusing on categorizing governance forms during war, addressing various aspects of social organization and control, core elements of rebel governance, and the impacts of interstate wars. I do not purport to provide a complete overview of how researchers conduct and report their findings on wartime governance, as these studies often prioritize political rather than economic concerns.

5. Opportunities for further research

The dynamic field of governance in conflict has revealed several areas ripe for further exploration, particularly in the context of promoting governance innovations in the midst of war. As conflicts continue to shape political landscapes and impact development outcomes, there is a critical need to deepen our understanding of how governance structures adapt and evolve in such volatile environments.

One of the most pressing areas for further research is the study of governance innovations that occur specifically during times of conflict. While the existing literature has provided valuable insights into the impact of civil wars on governance and state-building, there remains a significant gap in understanding how governance structures are developed, maintained, or disrupted during external wars, such as those currently taking place in Ukraine and Israel. Future studies could examine how wartime governance strategies are designed to meet immediate needs, such as security and basic services, while laying the groundwork for post-conflict recovery and long-term stability.

In addition, the role of non-state actors in wartime governance requires more in-depth analysis. Rebel groups, insurgents and other non-state actors often assume governance roles in the areas they control, but the long-term implications of these governance models for state-building and the sustainability of peace are not fully understood. Research could focus on how these actors manage resources, enforce laws and engage with local populations, and how these practices influence post-war governance outcomes. Understanding the

conditions under which these governance innovations either support or undermine peace processes is crucial for both policymakers and international development organisations.

The intersection of governance during conflict and corporate governance is another fertile area for future research. While governance innovations at the state and community levels have been studied, the impact of war on corporate governance within individual firms remains underexplored. In particular, the ways in which firms navigate governance challenges during external conflict, and how these strategies align with the Sustainable Development Goals (SDGs), merit closer examination. This research could explore how territorial threats influence corporate governance practices, how firms balance immediate survival with long-term sustainability goals, and how firms contribute to or detract from peacebuilding efforts in conflict zones.

There is also a need for more empirical studies that examine the links between wartime governance innovations and economic outcomes, both at the national and the firm level. Understanding how governance adjustments affect economic performance, resource allocation and market stability during and after conflict can provide critical insights for both governments and businesses operating in these regions. Research could also examine the role of international aid and intervention in shaping wartime governance strategies and their subsequent impact on economic recovery.

Finally, methodological advances in the study of governance during conflict are needed to address the inherent challenges of data collection in war-torn regions. Future research should explore innovative ways to collect reliable data, such as using remote sensing technologies, crowdsourcing information from affected populations, or utilising big data analytics to track governance changes in real time. These methodological innovations could significantly improve the quality and scope of research on governance in conflict settings.

In conclusion, as conflict continues to pose significant challenges to governance and development, further research on governance innovations in wartime is essential. By exploring these areas, scholars can contribute to a more nuanced understanding of how governance structures adapt to conflict, how they affect economic

and social outcomes, and how they can be leveraged to support the broader SDG agenda in conflict-affected regions.

Conclusion

An analysis of the scholarly literature on wartime governance, rebel governance and territorial threats reveals a concerning pattern of limited theoretical engagement. While civil war theories dominate discussions of wartime governance and rebel dynamics, other relevant theoretical perspectives are significantly underrepresented. Moreover, socio-political frameworks and theories related to civil war receive minimal attention. This imbalance underscores the urgent need for a more diverse and robust theoretical base to improve our understanding of governance dynamics in conflict-affected regions. Similarly, studies on territorial threats show a lack of comprehensive theoretical frameworks. Overall, these findings underscore the need for a broader theoretical engagement to effectively address the complexities of governance in conflict contexts.

Our review highlights a strong focus on economic issues (26%), but reveals a significant gap in addressing crucial aspects such as war governance, territorial threats and rebel governance, with less than 30% of studies addressing these areas. This highlights the need for further research to unravel the complexities of war governance and its impact on economic development and stability. Although local governance, particularly resource governance, receives some attention (15% of papers), there remains a gap in its study under external threat. Similarly, research on rebel and war governance (33%) lacks comprehensive analysis. There's also limited exploration of governance reconstruction in post-conflict societies (13% of articles), and few studies examine governance during rebellion and war or address territorial threats. This calls for more research to capture the challenges of governance in conflict settings. There's also a significant gap in the literature on social issues, political behavior and identity (12% of articles), with little research on rebel governance and none on social issues during territorial threats, calling for further exploration of social dynamics in conflict contexts.

Furthermore, the study of non-democratic forms of governance during wars, addressed in 13% of the articles, has crucial implications for economic and business development, despite its limited post-war

research. In addition, 20% of the studies examine various issues, including territorial challenges, internal stability, secret deals during civil wars, and political systems adopted by rebel groups. However, the lack of comprehensive examination of these issues highlights the need for further research to deepen our understanding of these complex phenomena in conflict contexts. The majority of articles primarily examine the impact of war in a country context (46%) or a group of countries (21%), with limited analysis at the firm level.

In terms of research focus, there is a notable lack of studies on the impact of war on companies or businesses. Only a small fraction of articles (13%) delves into this area, providing insights into how war affects business performance, values and business models in relation to the Sustainable Development Goals (SDGs). Surprisingly, we found no studies that investigate the impact of war on corporate governance within individual companies, which is a critical aspect in the context of the SDGs.

This glaring gap in the literature highlights the need for further research focusing on how war affects corporate governance within individual firms, especially in the context of the SDGs. Conducting firm-level studies could provide valuable insights into the dynamics of business operations during times of conflict and help to develop strategies to promote sustainable business practices and economic stability in war-affected regions.

Our review also reveals methodological patterns, with mixed methods (44%) being common and longitudinal studies (51%) outnumbering cross-sectional studies. However, there remains a gap in the literature in terms of breadth and depth of data collection, particularly in firm-level studies of the impact of war on corporate governance.

As we can see, there are many opportunities for further research. Future studies should aim to broaden the theoretical frameworks applied to wartime governance, include more firm-level analysis, employ diverse data collection methods, and explore the intersection of governance innovations and corporate practices during conflict. By addressing these gaps, future research can contribute to the development of more effective governance strategies that support

sustainable development and economic resilience in conflict-affected regions.

References

1. Acemoglu, Daron, and James A. Robinson. A Theory of Political Transitions. *American Economic Review*. 2001. 91(4). 938–63.
2. Acemoglu, D, and Robinson J.A. Economic Origins of Dictatorship and Democracy. *Cambridge and New York: Cambridge University Press*. 2006.
3. Acemoglu D. & Robinson J.A. Economic backwardness in political perspective. *American Political Science Review*. 2006. 100(1). 115–31.
4. Albrecht, P., & Kyed, H. M. Introduction: Non-state and customary actors in development programs. 2011.
5. Artabe, E., Chapa, S., Sparkman, L., & Shea, P. External Threats, Capacity, and Repression: How the Threat of War Affects Political Development and Physical Integrity Rights. *British Journal of Political Science*. 2023. 53(4), P. 1311-1327. doi:10.1017/S0007123422000692.
6. Bell S.R., Clay K.C. & Murdie A. Neighborhood watch: Spatial effects of human rights INGOs. *The Journal of Politics*. 2012. 74(2), 354–68.
7. Bell S.R., Clay K.C. & Machain C.M. The effect of us troop deployments on human rights. *Journal of Conflict Resolution*. 2017. 61(10), 2020–42.
8. Collier, P., Hoeffler A. On Economic Causes of Civil War. *Oxford Economic Papers*. 1998. 50(4): 563–73.
9. Collier, P., and Hoeffler A. Greed and Grievance in Civil War. *Oxford Economic Papers*. 2004. 56(4): 563–95.
10. Cunningham, K. G., & Loyle, C. E. Introduction to the Special Feature on Dynamic Processes of Rebel Governance. *Journal of Conflict Resolution*. 2021. 65(1), 3–14. <https://doi.org/10.1177/0022002720935153>
11. Daniel, P., Gross., Daniel, P., Gross., Bhaven, N., Sampat. Organizing Crisis Innovation: Lessons from World War II. *Social Science Research Network*. 2020. doi: 10.2139/SSRN.3701812

12. Douglas M. G. & Miller S. V. External territorial threat, state capacity, and civil war, *Journal of Peace Research*. 2014 51:5, 634-646.
13. Fearon, James D. Rationalist Explanations for War. *International Organization*. 1995. 49(3): 379–414.
14. Fearon, J. D., and Laitin D. D. Ethnicity, Insurgency, and Civil War. *American Political Science Review*. 2003. 97(1): 75–90.
15. Garfinkel, Michelle R., and Skaperdas S. Conflict without Misperceptions or Incomplete Information: How the Future Matters. *Journal of Conflict Resolution*. 2000. 44(6): 793–807.
16. Clay K.C. and Digiuseppe M.R. The physical consequences of fiscal flexibility: Sovereign credit and physical integrity rights. *British Journal of Political Science*. 2017. 47(4), 783–807.
17. Goodwin, J. A Theory of Categorical Terrorism. *Social Forces*. 2006. 84(4): 2027–46.
18. Greenhill B. Transmitting Rights: International Organizations and the Diffusion of Human Rights Practices. *New York: Oxford university press*. 2015.
19. Hassner, Ron E. To Halve and to Hold’: Conflicts over Sacred Space and the Problem of Indivisibility. *Security Studies*. 2003. 12(4): 1–33.
20. Hoffmann, K., Vlassenroot, K. & Marchais, G. Taxation, Stateness and Armed Groups: Public Authority and Resource Extraction in Eastern Congo, Development and Change. 2016. 47 (6): 1434-1456. <https://doi.org/10.1111/dech.12275>
21. Justino, P., & Stojetz, W. Civic legacies of wartime governance. In *Working Paper Series*. 2019. <https://doi.org/10.35188/unu-wider/2019/740-8>
22. Justino P. Wartime governance and state-building trajectories in post-conflict societies. *WIDER Working Paper* 2022/48. Helsinki: UNU-WIDER. <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2022/179-2>.
23. Kalyvas, S. The Logic of Violence in Civil Wars. 2006. *Cambridge University Press*. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511818462>.

24. Kalyvas, S. N., and Kocher M. How Free is 'Free Riding' in Civil Wars? Violence, Insurgency, and the Collective Action Problem. *World Politics*. 2007. 59(2): 177–216.

25. Karreth, J., Tir, J., & Gibler, D. M. Latent territorial threat and democratic regime reversals. *Journal of Peace Research*. 2022. 59(2), 197–212. <https://doi.org/10.1177/00223433211009770>

26. Kim, N. K. External Territorial Threats and Military Regimes. *Political Research Quarterly*. 2019. 72(4), 863–877. <https://doi.org/10.1177/1065912918812743>

27. Klick, M. The Effect of State–Local Complementarity and Local Governance on Development: A Comparative Analysis from Post-War Guatemala. *World Development*. 2016. 82, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2016.01.005>

28. Kubota, Y. Imagined Statehood: wartime rebel governance and post-war subnational identity in Sri Lanka. *World Development*. 2017. 90, 199–212. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2016.09.007>

29. Lichbach, M. I. The Rebel's Dilemma. Ann Arbor: *University of Michigan Press*. 1995.

30. Lake, D. A. Building Legitimate States After Civil Wars. In *Strengthening Peace in Post-Civil War States: Transforming Spoilers into Stakeholders*. Edited by Matthew Hoddie, and Caroline A. Hartzell (eds). University of Chicago Press, 2010. Chicago Scholarship Online, 2013. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226351261.003.0002>.

31. Lewis, J. I. How Insurgency Begins: Rebel Group Formation in Uganda and Beyond. *Cambridge: Cambridge University Press*. 2020. <https://doi.org/10.1017/9781108855969>

32. Liou R. Y.-L., Murdie A & Peksen, D. Revisiting the Causal Links between Economic Sanctions and Human Rights Violations. *Political Research Quarterly*. 2021. 74(4), 808–821.

33. Loyle, C. Rebel Justice during Armed Conflict, *Journal of Conflict Resolution*. 2020. <https://doi.org/10.1177/0022002720939299>.

34. Mason. T. D., & Krane D. A. The Political Economy of Death Squads: Toward a Theory of the Impact of State-Sanctioned Terror. *International Studies Quarterly*. 1989. 33(2): 175–98.

35. Mampilly, Z. & Thakur, S. Rebel Taxation: Extortion or Technology of Governance? Telling the Difference in India's Northeast. *Working Paper*. 2021.

36. Mampilly, Z. Rebel Rulers: Insurgent Governance and Civilian Life During War. *Cornell University Press*. 2011.

37. Mampilly, Z. Stewart, M. A. A Typology of Rebel Political Institutional Arrangements, *Journal of Conflict Resolution*. 2021. 65 (1): 15-45. <https://doi.org/10.1177/0022002720935642>

38. McBride, M., and Skaperdas S. Explaining Conflict in Low-Income Countries: Incomplete Contracting in the Shadow of the Future. In *Institutions and Norms in Economic Development*, ed. Mark Gradstein and Kai A. Konrad, 141–62. Cambridge and London: MIT Press. 2007.

39. Milliken J, Krause K. State failure, state collapse, and state reconstruction: concepts, lessons, and strategies. *Development and Change*. 2002. 33(5): 753–774.

40. Moore, B. Social Origins of Dictatorship and Democracy: Lord and Peasant in the Making of the Modern World. Boston: Beacon Press. 1993.

41. Murdie A.M. and Davis D.R. Shaming and blaming: Using events data to assess the impact of human rights INGOs. *International Studies Quarterly*. 2012. 56(1), 1–16.

42. Ostrom, E. Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action. *Cambridge; New York and Melbourne: Cambridge University Press*. 1990.

43. Peksen D. Does foreign military intervention help human rights? *Political Research Quarterly*. 2012. 65(3), 558–71.

44. Petersen, R. D. Resistance and Rebellion: Lessons from Eastern Europe. *Cambridge and New York: Cambridge University Press*. 2001.

45. Powell, Robert. War as a Commitment Problem. *International Organization*. 2006. 60(1): 169–203.

46. Revkin, M. R. What Explains Taxation by Resource-Rich Rebels? Evidence from the Islamic State in Syria, *Journal of Politics*. 2020. 82 (2). <https://doi.org/10.1086/706597>

47. Rotberg R. The new nature of nation-state failure. *The Washington Quarterly*. 2002. 25(3): 85–96.

48. Rotberg, R. State failure and state weakness in a time of terror, Brookings Institute Press, Washington, DC. 2003.
49. Simmons B.A. Mobilizing for Human Rights: International law in Domestic Politics. *Cambridge: Cambridge University Press*. 2009.
50. Sydorova, E., Sydorov, O. & Kakovkina, O. Anti-crisis strategy of state governance in the wartime: an example of Ukraine. *Sustainability in Debate*. 2022. 13(2), 175–189
51. Staniland, P. States, Insurgents and Wartime Political Orders, *Perspectives on Politics*. 2012. 10 (2): 243-264. <https://doi.org/10.1017/S1537592712000655>
52. Thurer D. The 'failed state' and international law. *International Review of the Red Cross*. 1999. No. 836: 731–761.
53. Tilly, C. (1985) War Making and State Making as Organized Crime.' In Bringing the State Back In, edited by P. Evans, D. Rueschemeyer, and T. Skocpol. *Cambridge: Cambridge University Press*. 1985. pp. 169–191.
54. Voors, M., Van Der Windt, P., Papaioannou, K. J., & Bulte, E. Resources and governance in Sierra Leone's civil war. *Journal of Development Studies*. 2016. 53(2), 278–294. <https://doi.org/10.1080/00220388.2016.1160068>
55. Walter, Barbara F. The Critical Barrier to Civil War Settlement. *International Organization*. 1997. 51(3): 335–64.
56. Weinstein, J. M. Inside Rebellion: The Politics of Insurgent Violence. *Cambridge and New York: Cambridge University Press*. 2007.
57. Wood, E. J. (2003). Insurgent Collective Action and Civil War in El Salvador. *Cambridge and New York: Cambridge University Press*. 2003.
58. Zattoni, A. The Role of Employee Ownership in Corporate Governance: A Multilevel Review and Research Agenda (Working paper). 2024.

Наукове видання

Монографія

Реформування обліку, аналізу і аудиту в умовах інституціональних перетворень

Надруковано з оригінал-макету, наданого авторами

Видавництво «Діса плюс»

Тел. (057) 768-03-15

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготівників та
розповсюджувачів видавничої продукції:
серія ДК № 4047 від 15.04.2011 р.

Формат 60x84/16. Папірофсетний. Друк цифровий.
Гарнітура Times New Roman. Підписано до друку 25.12.2024 р.
Наклад 100. Умовн. друк. арк. 24,3

Надруковано в друкарні «БУКЛАЙН»
61000, м.Харків, вул. Катерининська, 46.
Тел. (099) 604-49-45
www.bookline.online