Я.О. Ізмайлов, І.Г. Єгорова,
С.В. Свірко, С.Ф. Легенчук

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ, ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

Я.О. Ізмайлов, І.Г. Єгорова,
С.В. Свірко, С.Ф. Легенчук

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ, ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

Монографія

Київ
VADEX
2021

УДК 657.05:[330.322+330.341].021](477)(02)
О-17

Рекомендовано Вченою радою
Державний університет «Житомирська політехніка»,
протокол № 10 від 30.10.2020 р.

Рецензенти:
Грицишен Д.О. – доктор економічних наук, професор, декан факультету публічного управління та права Державного університету «Житомирська політехніка»;
Осмятченко В.О. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податкової політики Університету державної фіскальної служби України;
Осадча О.О. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

Ізмайлов Я.О. та інші
О-17 Облік та оподаткування в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економічних відносин: Монографія/ Я.О. Ізмайлов, І.Г. Єгорова, С.В. Свірко, С.Ф. Легенчук. – Київ: Вадекс, 2021.– 408 с. ISBN 978-966-9725-70-7

Монографію присвячено проблемам ведення бухгалтерського обліку та оподаткування в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації. Розкрито авторські підходи до систематизації термінологічного апарату з обґрунтуванням нового складу функцій і завдань, класифікації та розкриття змісту принципів бухгалтерського обліку, які відповідають глобальним умовам цифровізації та інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України. Відображено особливості економічного розвитку провідних країн світу та можливості адаптації позитивного зарубіжного досвіду в національному господарстві України. Розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств з визначенням пріоритетних об'єктів-стимуляторів, оновленим складом функцій, завдань та модифікацією принципів відповідно до умов інвестиційно-інноваційного розвитку.

Монографія може бути корисною для науковців, викладачів вищих навчальних закладів, докторантів, аспірантів, студентів вищих економічних навчальних закладів облікових спеціальностей, а також для економістів-практиків, яких цікавлять питання обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств і всіх учасників економічного співробітництва в Україні та за її межами.

ISBN 978-966-9725-70-7
© Ізмайлов Я.О., та інші 2021

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ, ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ 6

ВСТУП 7

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ КОМПОНЕНТИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ 12

1.1. Формування теоретичного базису інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- і мікрорівні в умовах глобалізації 12
1.2. Концептуальні підходи до визначення місця, функцій і завдань бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств у контексті інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації 41
1.3. Принципи, предмет, метод і склад основних об'єктів бухгалтерського обліку та оподаткування діяльності підприємств через призму інвестиційно-інноваційного розвитку та цифровізацію 55
1.4. Економічна сутність і класифікація ключових об'єктів для потреб бухгалтерського обліку і оподаткування діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки 70
1.5. Аналіз державно-приватного партнерства в Україні та світі 95

РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОБ'ЄКТНИХ СКЛАДОВИХ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ 104

2.1. Бухгалтерський облік ресурсів інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства 104
2.2. Адаптація бухгалтерського обліку інвестицій до моделі інвестиційно-інноваційного розвитку України 121
2.3. Відображення інноваційної діяльності національних підприємств в системі бухгалтерського обліку 136
2.4. Розвиток системи обліку інтелектуального капіталу як основи суспільства знань 142
2.5. Бухгалтерський облік міжнародних операцій в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України 162
2.6. Фінансова та інтегрована звітність як інструмент відображення інформації про результати інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств в національному та глобальному бізнес-середовищі 180

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА УМОВ РЕАЛІЗАЦІЇ МОДЕЛІ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ, ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН 194

3.1. Організація бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку та глобалізації 194
3.2. Удосконалення підготовки майбутніх фахівців з обліку та оподаткування через реалізацію концепції дуальної освіти 201
3.3. Стандартизація бухгалтерського обліку інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств в умовах глобалізації 213
3.4. Глобальні тенденції та перспективи використання комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку та оподаткування суб'єктами господарювання в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, застосування Digital-технологій та цифровізації економічних відносин 221

РОЗДІЛ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ЧЕРЕЗ ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЇ ТА ЦИФРОВІЗАЦІЇ 236

4.1. Вплив економічної свідомості та економічної культури громадян на формування податкової культури суспільства 236
4.2. Аналіз динаміки та структури податкових надходжень до українських бюджетів різних рівнів 241
4.3. Забезпечення ефективності сплати податків в Україні через удосконалення діяльності фіскальних органів 255
4.4. Розвиток національної системи податкового консультування 259
4.5. Вирішення проблем виведення прибутку в офшори 272
4.6. Складання та подання податкової звітності в умовах розвитку цифрових технологій 298

ВИСНОВКИ 305

ДОДАТКИ 311

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 384

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ГЗК	Гірничо-збагачувальний комбінат
ГМК	Гірничо-металургійний комплекс
ЄС	Європейський Союз
ІС	Інформаційні системи
МСБО	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
НБУ	Національний банк України
НП(С)БО	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
СОТ	Світова організація торгівлі
ООН	Організація об'єднаних націй
ПАТ	Публічне акціонерне товариство
ПрАТ	Приватне акціонерне товариство
НТП	Науково-технічний прогрес
ВВП	Валовий внутрішній продукт
НДДКТР	Науково-дослідні, дослідно-конструкторські і технологічні роботи
од.	Одиниць
грн.	Гривень
дол.	Доларів
рр.	Роки
тис.	Тисяча

ВСТУП

Глобалізація та багатовекторна інтеграція країн світу, динамічні зміни конкурентного середовища, цифровізація економічних відносин та активне інвестування в інновації є факторами, що прискорюють економічний розвиток і здійснюють прямий вплив на оновлення, реконструкцію, модернізацію виробництва та реструктуризацію національної економіки. Проте, незважаючи на потребу в своєчасному реагуванні на новітні виклики, що постають перед інформаційним суспільством, ще не вдалось повною мірою забезпечити використання потенціалу сталого розвитку.

Збереження існуючої моделі розвитку промислового сектору України з орієнтацією на низькотехнологічні галузі виробництва та експорт сировини призвело до зниження конкурентних позицій національної економіки і подальшого нарощування її технологічного відставання від розвинутих країн світу. Щоб скоротити відставання, необхідно активізувати цілеспрямований процес позитивних зрушень завдяки інвестиціям в інновації, що в результаті приведе на мікрорівні – до підвищення ефективності господарської діяльності підприємств, а на макрорівні – до зростання національної економіки, науково-технічного розвитку та якісного підвищення рівня життя населення.

Вагому роль в залученні інвестицій, розбудові відповідних інноваційних проектів та раціональному управлінні цими сферами діяльності підприємств відіграє облікова та податкова компонента як базовий інструмент інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень. Опрацювання цього інструменту в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки України сприятиме: реальному оцінюванню наявних ресурсів, підвищенню ефективності прийняття рішень, формуванню обґрунтованої стратегії розвитку підприємств на інвестиційно-інноваційних засадах, визначенню шляхів ефективного функціонування економіки України в глобальних ринкових умовах.

Спектр сучасних практичних вимог до якісних характеристик інформації, яка генерується в системах бухгалтерського обліку та оподаткування підприємств, обґрунтовує потребу перегляду наукового статусу вказаних компонентів системи управління, їх змісту, предмету та об'єктів дослідження, методів та комунікативних засобів через призму інвестиційно-інноваційного розвитку. Сформоване якісне інформаційне обліково-аналітичне та податкове забезпечення управління дозволить діагностувати та контролювати тенденції поліпшення параметрів ефективності господарської діяльності підприємств для прийняття управлінських рішень, реалізація яких забезпечить інвестиційно-інноваційний розвиток економіки не тільки суб'єкта господарювання, а й усієї країни.

Питання інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України розглядали в своїх працях такі вітчизняні вчені-економісти: В.Г. Андрійчук, Л.Л. Антонюк, О.І. Амоша, А.С. Гальчинський, В.М. Геєць, В.О. Гусєв, Д.Г. Лук'яненко, Л.Я. Малюта, А.І. Мокій, О.М. Москаленко, В.Л. Отецький, А.Ф. Павленко, І.А. Павленко, А.М. Поручник, О.В. Прокопенко, В.С. Савчук,

Т.О. Стовбун, В.П. Семиноженко, О.В. Собкевич, А.І. Сухоруков, В.Г. Федоренко, Л.І. Федулова, М.І. Флейчук, А.А. Чухно, Г.О. Швиданенко та ін. Також слід виокремити науковий доробок у дослідженні теорії інвестиційно-інноваційного розвитку зарубіжних вчених, таких як: С. Глазьєв, П. Друкер, Н. Іванова, Дж. Кейнс, М. Кондратьєв, Б. Кузик, С. Кузнець, Г. Менш, Р. Нельсон, М. Портер, П. Ромер, Б. Санто, А. Шпітгофф, Й. Шумпетер, Е. Хансен, Ю. Яковець, К. Яновський та інші.

Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу, оподаткування та контролю господарської діяльності в контексті інвестиційно-інноваційного розвитку за 29 років незалежності України досліджено в п'яти докторських дисертаціях зі спеціальності 08.00.09 (раніше 08.06.04) "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)", що свідчить про обмежену увагу науковців до зазначеного напрямку дослідження. У 2002 році Я.Д. Крупкою в дисертації "Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація" розроблено і обґрунтовано концептуальні положення, методологію, методику та організацію обліку і аналізу інвестиційної діяльності на рівні підприємства, що базуються на національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Побудовано теоретичні моделі обліку, аналізу й інформаційного забезпечення та шляхи їх реалізації на практиці. В 2008 році М.І. Бондарем у дисертації "Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності" поглиблено методики обліку та контролю інвестицій, що спрямовані на вдосконалення взаємовідносин суб'єктів інвестиційних процесів через уточнення методів оцінювання інвестиційних ресурсів, визначення теоретичних аспектів сутності інвестицій та їх ролі в реструктуризації економіки країни. У 2011 році П.П. Микитюком було захищено роботу на тему "Аналіз ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств: теорія і практика", в якій здійснено постановку і системне вирішення проблеми формування концептуальних засад і методології аналізу ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств з будівництва об'єктів та впровадження нових технологій. У 2011 році О.В. Кантаєвою в дисертації на тему "Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія" висвітлені методологічні проблеми та надані організаційно-практичні рекомендації зі створення системи обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційною діяльністю промислових підприємств з метою задоволення інформаційних вимог управління щодо реалізації технічного та соціально-економічного ефекту інноваційної діяльності. У 2018 році захищена дисертація автором даної монографії Я.О. Ізмайловим на тему "Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України" в якій було сформовано й обґрунтовано теоретико-методологічні засади та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності підприємств відповідно до умов інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України

Також опрацювання підходів до бухгалтерського обліку та оподаткування

господарської діяльності через призму інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації здійснено у публікаціях К.В. Безверхого, С.Ф. Голова, Д.О. Грицишена, З.В. Гуцайлюка, С.В. Гушка, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокимова, В.М. Жука, О.А. Зоріної, В.М. Івахненка, С.В. Калабухової, Л.М. Кіндрацької, В.М. Костюченко, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, О.А. Лаговської, І.Д. Лазаришиної, С.О. Левицької, С.Ф. Легенчука, Є.В.Мниха, О.В. Олійник, О.О. Осадчої, В.О. Осмятченка, В.М. Пархоменка, І.М. Парасій-Вергуненко, А.А. Пересади, О.А. Петрик, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, С.В. Свірко, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка та інших. Серед зарубіжних авторів відчутний внесок до розгляду цих аспектів бухгалтерського обліку та оподаткування зробили Х. Андерсон, Г. Александер, М. Баканов, С. Барнгольц, С. Барнес, Дж. Бейлі, Г. Бірман, И. Брюханенко, Ю. Будович, Г. Велш, Р. Еклес, П. Камишанов, Н. Камордженова, Р. Каплан, В. Ковальов, Д. Колдуелл, М. Медведєв, Б. Нідлз, В. Новодворський, В. Палій, С. Панкова, Е. Саталкіна, В. Рибалкін, Ф. Роберт, О. Рожнова, Я. Соколов, М. Фрідман, Р. Холт, У. Шарп, А. Шеремет, С. Шмідт, Р. Шортрідж та інші.

Попри значні напрацювання українських та зарубіжних науковців, слід констатувати, що зважаючи на кардинальну зміну вектору спрямування економіки України на Євросоюз, існуючу в країні військово-політичну нестабільність, швидкі темпи світового зростання обсягів та якості інвестицій в інновації, цифровізацію та глобалізацію суспільних відносин, ряд питань обліково-аналітичного забезпечення управління підприємств за умов інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки залишились частково або повністю поза їх увагою, а більшість сформованих підходів слід визнати застарілими. Необхідність комплексного дослідження питань розвитку теорії і методології, удосконалення методики й організації бухгалтерського обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економіки України визначає актуальність обраної теми даної монографії, її структуру і зміст.

Метою монографії є формування й обґрунтування теоретико-методологічних засад та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств відповідно до умов інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України, цифровізації та глобалізації суспільних відносин.

Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання таких *завдань*:

- обґрунтувати місце бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні інвестиційно-інноваційним розвитком підприємства та національної економіки;
- сформувати та обґрунтувати склад функцій і завдань, розвинути зміст та склад принципів бухгалтерського обліку та оподаткування підприємств, який відповідатиме умовам інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України;
- розробити теоретико-методологічні положення системи бухгалтерського обліку та оподаткування основних об'єктів інвестиційно-інноваційного розвитку, що здатні виступати стимуляторами ефективності господарської

діяльності підприємств;

- систематизувати та навести пропозиції щодо відображення в системі бухгалтерського обліку джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств;
- удосконалити бухгалтерський облік витрат на інновації та науково-дослідні, дослідно-конструкторські і технологічні роботи (НДДКТР);
- удосконалити методичні підходи до обліку операцій з надходження і вибуття національних та іноземних інвестицій;
- визначити основні рахунки та представити методичні рекомендації з обліку й оподаткування поліпшення необоротних активів, які дозволять виявити резерви підвищення ефективності господарської діяльності підприємств;
- обґрунтувати потребу та надати рекомендації щодо відображення інформації про гудвіл в обліково-аналітичній системі підприємств;
- розробити методичні підходи до алгоритмізації моделювання автоматизованого процесу обліку синергетичних ефектів, що утворюються в результаті взаємної дії факторів інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства;
- удосконалити порядок бухгалтерського обліку експортно-імпортних та бартерних зовнішньоекономічних операцій;
- розглянути теоретико-методологічну модель складання інтегрованої звітності;
- розробити та обґрунтувати концепцію розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- визначити перспективи розвитку елементів організації технології бухгалтерського обліку з використанням комп'ютеризованих інформаційних систем у контексті вимог цифрової економіки як інструмента глобалізації;
- запропонувати напрями розвитку підготовки фахівців у закладах вищої освіти та навчальну дисципліну, яка сформує у студентів компетентності отримання та використання обліково-аналітичної інформації для управління інвестиційно-інноваційним розвитком на мега-, макро- та мікрорівні;
- навести пропозиції щодо формування податкової культури населення країни;
- проаналізувати податкові надходження до бюджету України;
- здійснити аналіз діяльності фіскальних органів щодо забезпечення ефективності сплати податків в Україні;
- розвинути та удосконалити систему податкового консультування для забезпечення оптимізації податкового навантаження підприємств;
- представити пропозиції з вирішення проблем виведення прибутку в офшори;
- обґрунтувати потребу та надати рекомендації щодо відображення інформації про підприємства в податковій звітності в умовах цифровізації економічних відносин.

Об'єктом дослідження є системи бухгалтерського обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-

інноваційного розвитку економіки, цифровізації та глобалізації суспільних відносин.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні, методичні та організаційні положення бухгалтерського обліку й оподаткування господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки, цифровізації та глобалізації суспільних відносин.

Теоретико-методологічною базою дослідження виступили: теорія наукового пізнання, економічна теорія та теорія системних досліджень. У процесі розгляду системи бухгалтерського обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств використано методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції, аналогії, абстрагування та конкретизації. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод, що надав можливість встановити місце бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств та податкової системи в умовах глобалізації, цифровізації та інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України. Під час наукового пошуку використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: метод теоретичного узагальнення – для розкриття сутності понять "розвиток", "інвестиційно-інноваційний розвиток", "інвестиції", "інновації", "необоротні активи", "інтелектуальний капітал", "гудвіл" тощо; метод групування – для ведення їх аналітичного обліку. Для побудови алгоритмів розрахунків, відображення причинно-наслідкових зв'язків та врахування факторів, які впливають на інвестиційно-інноваційний розвиток, використано графічний метод. Для аналізу динамічних та структурних зрушень, Метод моделювання використано для алгоритмізації автоматизованого процесу обліку синергетичних ефектів та комп'ютеризованого відображення господарських операцій.

Інформаційною базою монографії є законодавчі, нормативні та інструктивні документи, національні та міжнародні стандарти, що регламентують ведення обліку й подання звітності, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали періодичних видань і науково-практичних конференцій, статистична інформація, бази світових електронних бібліотек, довідкові та інформаційні видання професійних міжнародних організацій, дані обліку й звітності підприємств в Україні та за кордоном.

Результати монографії, що полягають у розробці та удосконаленні теоретичних та організаційно-методичних положень обліку й оподаткування господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України, цифровізації та глобалізації суспільних відносин можуть бути використані промисловими підприємствами при обґрунтуванні управлінських заходів, щодо забезпечення їх інвестиційно-інноваційного розвитку, виступати основою теоретичних та емпіричних досліджень, використовуватись для модернізації підходів з підготовки фахівців економічного профілю та при розробці й удосконаленні нормативних актів.

Монографія є самостійно виконаним науковим дослідженням. Висновки, пропозиції та наукові розробки, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у монографії використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи автора.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ КОМПОНЕНТИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Формування теоретичного базису інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- і мікрорівні в умовах глобалізації

Підписання Угоди про партнерство і співробітництво з ЄС спричинило потребу у розробці Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу, згідно якої визначено курс на розвиток національної економіки за інноваційною моделлю; обрання останнього означало, що головним джерелом економічного зростання країни мають стати нові наукові знання та процеси їх розширеного продукування і комерційного використання.[1]

Ефективний розвиток національної економіки в умовах глобалізації на інвестиційно-інноваційних засадах є можливим лише за умови чітко визначеного і належним чином структурованого теоретичного підґрунтя. Полегшити і прискорити процес застосування інвестиційно-інноваційної моделі розвитку національного господарства України в практичній площині дозволить проведення скоординованої інформаційної політики у суспільстві. Цільовим спрямуванням такої політики є доведення неминучості та корисності переходу економіки країни на макро- та мікрорівні від індустріальної епохи до постіндустріальної економіки знань, основу якої створюють інвестиції, інновації, інтелект, наука тощо. Важливим є усвідомлення беззаперечних переваг і позитивних результатів інвестиційно-інноваційних важелів розвитку на рівні менеджменту підприємств, що здійснюють діяльність на внутрішньому та міжнародних ринках. З огляду на це актуальним і своєчасним слід вважати формування теоретичних засад та розроблення стратегії інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- і мікрорівні з урахуванням процесу глобалізації.

Розгляду теоретичних засад інвестиційно-інноваційного розвитку України присвятили свої роботи такі вітчизняні вчені-економісти, як В. Андрійчук, Л. Антонюк, О. Амоша, А. Гальчинський, В. Геєць, В. Гусєв, Д. Лук'яненко, Л. Малюта, А. Мокій, Е. Молчалова, І. Павленко, А. Павленко, А. Поручник, І. Прокопенко, Т. Стовбун, С. Свірко, В. Семиноженко, О. Собкевич, А. Сухоруков, В. Федоренко, М. Флейчук, М. Чумаченко, А. Чухно, Г. Швиданенко. Різні концептуальні підходи до розкриття понять "інвестиції" та "інновації", встановлення характеру взаємозв'язку між ними, визначення етапів та складових інвестиційно-інноваційного процесу та побудови моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- і мікрорівні під впливом глобальних чинників містяться у наукових працях зарубіжних вчених, серед яких вирізняються: С. Глазьєв, П. Друкер, Н. Іванова,

[1] Стратегія інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів / Авт.упоряд.: Г.О. Андрощук, І.Б. Жиляєв, Б.Г. Чижевський, М.М. Шевченко. К: Парламентське вид-во, 2009. 632 с.

Дж. Кейнс, М. Кондратьев, Б. Кузик, С. Кузнець, Г. Менш, Р. Нельсон, М. Портер, П. Ромер, Б. Санто, А. Шпітгофф, Й. Шумпетер, Е. Хансен, Ю. Яковець, К. Яновський та інші. На підставі аналізу існуючих теоретичних досягнень у дослідженні процесів інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- і мікрорівні та оцінки стратегічних орієнтирів практичної реалізації моделей такого розвитку для умов окремих країн в глобальному середовищі слід наголосити на потребі систематизації та узагальнення термінологічної і структурної складові інвестиційно-інноваційного розвитку економіки. Також, варто акцентувати важливість розгляду питань, які не знайшли однозначного розв'язання в наукових колах, зокрема: пошук взаємозв'язку інвестицій та інновацій як визначальних чинників економічного зростання, визначення шляхів розвитку підприємства та побудова моделі кругообігу інвестицій та інноваційної продукції.

Першочерговим завданням в контексті визначених спрямувань дослідження вбачається систематизація і узагальнення існуючого термінологічного апарату та надання рекомендацій щодо формування теоретичних засад інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- та мікрорівні в умовах глобалізації.

В академічному тлумачному словнику української мови поняття "розвиток" має такі інтерпретації: 1) дія за значенням; 2) процес, в результаті якого відбувається зміна якості чого-небудь, перехід від одного якісного стану до іншого; 3) ступінь освіченості, культурності, розумової, духовної зрілості.[1]

Йозеф Алоїз Шумпетер трактував поняття "розвиток" як "... факт постійної зміни історичних умов, які саме з цієї причини стають історично індивідуальними в часі. А кожен наступний історичний стан може бути адекватно зрозумілим із попереднього". Економічний розвиток за Й.А. Шумпетером є суттєво новим використанням послуг праці і землі, що здійснюється у формі виконання нових комбінацій.[2]

До розгляду можливостей і проблем розвитку науковці найчастіше звертаються на переломних етапах суспільства, за умов критичного стану соціально-економічних систем, коли потрібно знайти шлях виходу з економічної рецесії та поступового пожвавлення і зростання економіки на макро- і мікрорівні.

При порівнянні визначень понять "розвиток" та "зростання" в контексті економічної площини можна стверджувати, що категорія "розвиток" характеризується більшою змістовністю і багатовимірністю. Визначальні властивості розвитку, що притаманні матеріальним та ідеальним об'єктам, полягають у спрямованості, кумулятивності, незворотності та закономірності змін цих об'єктів. Одночасна наявність усіх чотирьох зазначених властивостей виокремлює процеси розвитку серед інших економічних змін. Адже за відсутності спрямованості процес змін набуває стохастичного характеру. Ефект кумулятивності в стані розвитку зумовлює концентрацію зусиль, а також

[1] Академічний тлумачний словник української мови. URL: http://sum.in.ua/.
[2] Шумпетер Й.А. Теория экономического развития / пер. В.С.Автономова и др. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. 650с., С.149

накопичення змін, що формують підґрунтя для подальших змін в основному напрямку процесу. Незворотність змін виникає внаслідок дії кумулятивного ефекту в процесі розвитку. Закономірність цього процесу виявляється через дію пізнаних факторів, рушійних сил розвитку і пов'язана з його детермінованістю. Відсутність закономірностей характерна для випадкових процесів. За відсутності спрямованості зміни не можуть накопичуватися, і тому такий процес лишається характерним для розвитку єдиної, внутрішньо взаємозв'язаної траєкторії зміни станів. Розвиток економіки як системи макро- чи мікрорівня можна уявити у вигляді процесу збільшення можливостей та здатностей забезпечувати потреби та бажання виробників і споживачів.

Економічне зростання у динаміці своїх основних показників і можливостей циклічних коливань слугує вимірювачем та детермінантою тенденцій економічного розвитку.

Тому найчастіше дослідники до категорії "розвиток" відносять наступні характеристики: незворотність, здійснення якісних змін або зміну якісного стану.[1]

Економічні зміни можуть мати позитивні тенденції (економічний розвиток), носити уповільнений характер (рецесія, стагнація), а також мати негативні тенденції (економічний спад).

Узагальнюючи напрацювання вітчизняних і зарубіжних вчених, під категорією "економічний розвиток" пропонується розуміти процес накопичення позитивних зрушень, в результаті якого відбувається зміна кількості та/або якості певного економічного явища (або окремої його складової) з переходом на вищий кількісний та/або якісний стан.

Спрямованість розвитку, з позицій теорії інституціоналізму (Д. Норт), визначається "траєкторією пройденого шляху", акумуляцією прогресивних змін (кумулятивний ефект), інтеграцією соціальних, психологічних, інституційних факторів, а також інших чинників, які впливають на розвиток суспільства і його окремих секторів, виникнення нових інститутів, що полегшують рух уперед, по шляху розвитку.[2]

У концепції постіндустріального суспільства до факторів соціально-економічного розвитку віднесені наукова, інноваційна та інша інтелектуальна діяльність людини. Саме ці фактори, що притаманні саме високорозвиненим країнам світу, витісняють окремі елементи матеріального виробництва (особливо екологічно небезпечні) на периферію світової економічної системи. При цьому матеріальне виробництво не зникає, а лише переміщується в інший простір. У цьому зв'язку один із провідних ідеологів постіндустріального суспільства та економіки знань Е. Тоффлер доречно нагадує пророче висловлювання У. Черчилля, що "імперії майбутнього — це імперії інтелекту".

В науковій літературі розрізняють "наздоганяючий розвиток", "прискорений розвиток", "випереджаючий розвиток", "сталий розвиток" та

[1] Кузьминчук Н.В. Інноваційний розвиток як складова формування конкурентоспроможності промислового підприємства: теоретичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. Випуск 2(43). С. 11-16.
[2] Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. М. : Начала,1997. 198 с.

"інноваційний (інвестиційно-інноваційний) розвиток".

М.З. Згуровський трактує "наздоганяючий розвиток" як рух національної економіки до вже досягнутого окремою країною або групою країн певного рівня.[1]

Концепція прискореного економічного розвитку зародилася в Радянському Союзі. Метою такого розвитку визначено досягнення якісно нового стану зрілості громадянського суспільства шляхом реалізації з використанням інструментів економічної політики стратегії прискорення. Остання містить у собі соціальну спрямованість та низку економічних, організаційних, політичних та ідеологічних процесів прискорення.

"Випереджаючий розвиток" має на меті набуття більш високого рівня розвитку порівняно з вже досягнутим конкретною країною (групою країн). Такий розвиток ґрунтується на різкому нарощуванні інноваційної активності для своєчасного створення нових можливостей економічного зростання. Він здійснюється на новій технологічній базі і забезпечує перехід економіки на якісно вищий рівень ефективності.[2] З огляду на це можна констатувати, що реалізувати концепцію випереджаючого розвитку можливо через модель інвестиційно-інноваційної економіки на макро- і мікрорівні з обов'язковим розвитком людського капіталу. Отже, в основу випереджаючого розвитку покладено науково-технічний прогрес (НТП) та наукові знання. НТП реалізується повною мірою через процеси глобалізації, яка посилює міжнародний науково-технічний обмін, відкриває доступ менш розвинутим країнам до нових технологій, вирівнюючи технологічний розвиток між країнами світу.

За останнє десятиріччя XX століття як керівні принципи прогресу світової цивілізації утвердилися принципи сталого розвитку (sustainable development) та концепція інноваційного розвитку. Принципи сталого розвитку (sustainable development) були схвалені світовим співтовариством на Конференції ООН з навколишнього середовища і розвитку в Ріо-де-Жайнеро (1992 р.). У завершеному вигляді вони оприлюднені у доповіді ООН "Про розвиток людського потенціалу" у 1994 р. в універсальній концепції сталого розвитку.

Виходячи з сутності цих принципів, сталим вважають такий розвиток, коли за умов досягнутого стійкого зростання забезпечується справедливий розподіл його результатів, розвиток людського потенціалу та реалізація прав жінок, збереження та відновлення довкілля для теперішнього та наступних поколінь.[3]

На думку дослідників сталого розвитку,[4] інноваційна економіка є по суті "економікою знань", тому що основна частина вартості сукупного продукту

[1] Україна в сучасному геоекономічному просторі. *Геоекономічні сценарії розвитку і Україна:* **монографія / М.З.** Згуровський, Ю.М. Пахомов, А.С. Філіпченко та ін. К.: ВЦ "Академія", 2010. 360с.,с.254
[2] Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса: **монография**. М.: Экономика, 2010. 380с.,с.3
[3] Згуровский М.З., Статюха Г.О. Основы устойчивого развития общества : курс лекций в 2 ч. К. :НТУУ "КПИ", 2010. Ч. 1. 464 с.
[4] Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов. К.: Лібра, 2003. 704 с.,с.13

припадає на знання, а не на виробничу сферу.

Сутністю концепції інноваційного розвитку є досягнення економічного розвитку шляхом широкомасштабного введення у господарський обіг продуктів інтелектуальної праці (знань, технологій, науково-технічних розробок тощо) для їх комерціалізації та досягнення соціально-економічного ефекту. Концепція інноваційного розвитку обґрунтовує шлях досягнення стійкого економічного зростання країни через інноваційний розвиток людського потенціалу, зменшення техногенного навантаження на людину та довкілля.

Формування концепції інноваційного розвитку в теоретичному плані започатковано ще у минулому столітті завдяки економічним науковим дослідженням австрійсько-американського вченого-економіста Й.Шумпетера (1883–1950), українсько-російського економіста М.І. Туган-Барановського (1865–1919) та його учня М.Д. Кондратьєва (1892–1938). Концепція інноваційного розвитку створювалась як спроба виявити науково-технічні та технологічні підстави циклічних коливань економічної активності, що притаманні суспільному виробництву. Її призначенням було виявлення внутрішніх механізмів впливу технологічних змін на економічний розвиток.

В.О. Гусєв розкриває парадигму сталого інноваційного розвитку як стійкий соціально орієнтований економічний розвиток, досягнутий на інноваційних засадах збалансованого розвитку економіки і людського потенціалу. Обов'язковою умовою є врахування гендерного фактора і збереження та відновлення екологічної рівноваги, що має відбуватися при житті існуючого та наступних поколінь.[1]

У будь-якому процесі завжди здійснюються витрати та перетворення ресурсів, що вводяться до процесу відповідно для його підтримки та розвитку. Ресурси, що вводяться до господарського процесу (зокрема інвестиційного та інноваційного процесів) як потенційні джерела створення економічних благ, можуть включати: природні ресурси (природні речовини, потенційно придатні для їх використання у виробничому процесі); матеріальні ресурси (все, що зроблено працею людини, зокрема засоби виробництва, необхідні для виробничого процесу); трудові ресурси або людський персонал, який задіяний на всіх етапах процесу; інвестиційні та фінансові ресурси; інформаційні та інтелектуальні ресурси, зокрема різного характеру об'єкти прав інтелектуальної власності (винаходи, результати НДДКР, патенти та інше). Зазначені ресурси мають бути введені до господарського процесу, включаючи інвестиційний, інноваційний процеси та скеровані інтелектуальним ресурсом управлінського рішення. Для інноваційних процесів визначальними є інтелектуальні ресурси, що мають перспективи для комерціалізації при їх матеріалізації під час реалізації цих інноваційних процесів, а також інтелектуальні ресурси управлінських рішень, які забезпечують керівництво цими процесами. З цих позицій інноваційний процес як процес перетворення інтелектуального ресурсу

[1] Гусєв В.О., Мужилко О.О. Парадигма сталого інноваційного розвитку. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 115-118.

в інновацію, можна уявити послідовним ланцюгом логічно пов'язаних дій. Такі дії спрямовані на досягнення прогресивних змін в економіці, організації, техніці, технології, управлінні тощо, а також у соціальній сфері, що має науково-технічну, технологічну новизну і задовольняє нові суспільні потреби.

Для виявлення характерних особливостей "інноваційного розвитку" систематизовані та проаналізовані підходи до визначення цього поняття, що запропоновані науковцями (табл. А.1 додатку А). За інформацією табл. А.1 додатку А виокремлено характерні риси, які притаманні "інноваційному розвитку" на макро- та мікрорівні в глобальних економічних умовах:

1) на макрорівні термін "інноваційний розвиток" використовується в контексті побудови державної інноваційної моделі розвитку, проведення досліджень щодо механізму реалізації науково-технічного прогресу в процесі економічного розвитку країни, регіону, формування економіки знань, пошуку нових джерел економічного зростання тощо. На сучасному етапі розвитку світогосподарської цивілізації здійснюється перехід від індустріальної до постіндустріальної фази розвитку суспільства в результаті дії сучасних інноваційних технологічних чинників. Для постіндустріального суспільства характерними ознаками виступають: підвищення ефективності та продуктивності праці шляхом використання сучасних високих та гнучких технологій; глобалізація інформаційного обміну; поширення розподільчих мереж організації виробництва замість його концентрації; посилення інтелектуалізації виробництва, що передбачає зростання частки інтелектуальних нематеріальних активів у структурі активів підприємства; високий рівень освіченості людини та її інформаційно-технологічної озброєності;

2) на мікрорівні термін "інноваційний розвиток" використовується для характеристики процесу економічних змін на рівні підприємства через інновації.

Узагальнивши існуючі у вітчизняній та світовій економічній думці підходи, під категорією "інноваційний розвиток" пропонується розуміти цілеспрямований процес позитивних зрушень за рахунок інновацій, що в результаті призведе на мікрорівні - до зростання ефективності господарської діяльності підприємств, а на макрорівні - до зростання національної економіки, науково-технічного розвитку та якісного підвищення рівня життя населення.

Оскільки основою інноваційного розвитку виступають інвестиції, поступово відбулося трансформування категорії "інноваційний розвиток" в "інвестиційно-інноваційний розвиток", що більш точно відображає сутність цього економічного процесу.

Вченим В.Л. Осецьким проаналізовано взаємозв'язок інвестицій та інновацій як чинників економічного зростання,[1] на підставі чого визначено сутність та основні риси інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки України, її роль і значення у переході від екстенсивного до інтенсивного типу

[1] Осецький В.Л. Інвестиційно-інноваційна модель розвитку економіки України в умовах ринкової трансформації : дис... д-ра екон. наук / 08.00.01. К.:2004. 550с.

розвитку. Зазначена модель розвитку поєднує нове виробництво з глибокою модернізацією і технічним переозброєнням процесів, властивих індустріальній епосі, через створення сприятливого інноваційного середовища поширення нововведень та відповідну інноваційну інфраструктуру. Систематизувавши функціональні зв'язки між інвестиційною активністю суб'єктів економіки та інноваційним економічним розвитком країни, В.Л. Осецьким було визначено необхідний для освоєння інвестицій проміжок часу, який становить 6-9 місяців.

Розглядаючи взаємозв'язок інвестицій та інновацій з точки зору процесу відтворення, рекомендується обов'язково відзначити ланцюговий характер інвестиційно-інноваційного розвитку (рис. 1.1).

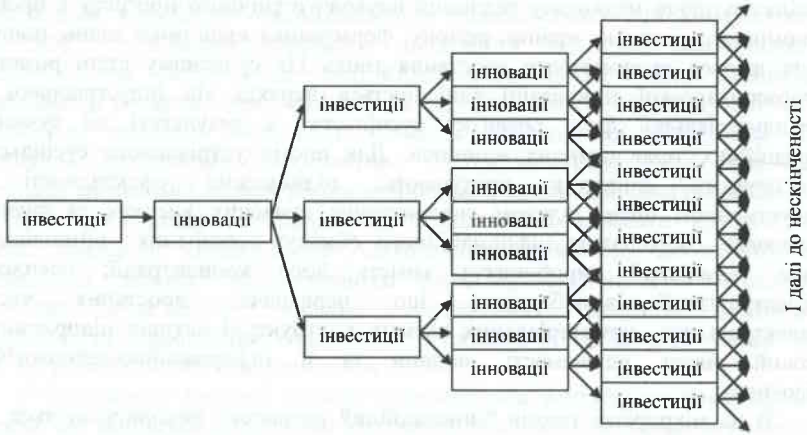


Рис. 1.1. Взаємозв'язок інвестицій та інновацій в інвестиційно-інноваційному розвитку

Примітка: складено автором

Оскільки інвестиції породжують інновації, а інновації ще більші інвестиції, то у процесі інвестиційно-інноваційного розвитку відбувається послідовне генерування інновацій через інвестиції у геометричній прогресії до нескінченності. Базою для переходу на інвестиційно-інноваційний розвиток вважається інвестиційно-інноваційна діяльність на всіх рівнях економічної системи. Зауважимо, що за загальним розподілом на види діяльності підприємств інноваційну діяльність немає сенсу штучно виокремлювати, а слід досліджувати в контексті постійного взаємозв'язку з операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю. Причому першочерговим є зв'язок інноваційного процесу саме з інвестиційною діяльністю, тому що розробити та впровадити інновації неможливо без інвестиційних витрат на ці потреби. Через інвестиційну діяльність відбувається процес перетворення грошових коштів, наукових розробок, організаційно-технічних рішень, вдосконалених

конкурентоздатних технологій у якісно нові основні засоби, інші необоротні матеріальні й особливо нематеріальні активи.

З огляду на вищенаведене, під інвестиційно-інноваційним розвитком пропонується розуміти цілеспрямований процес позитивних зрушень за рахунок інвестицій в інновації, що в результаті призведе на мікрорівні – до зростання ефективності господарської діяльності підприємств, а на макрорівні – до зростання національної економіки, науково-технічного розвитку та якісного підвищення рівня життя населення.

Функціонування підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку України має на меті досягнення цілей шляхом вирішення певних завдань. Основними напрямами досягнення мети інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств повинні бути: оновлення основних засобів; впровадження передових, зокрема, ресурсозберігаючих технологій виготовлення продукції; розширення випуску традиційної продукції, яку виробляє підприємство; розроблення та виготовлення інноваційних видів продукції.

У будь-якому процесі завжди здійснюються витрати та перетворення ресурсів, що вводяться до процесу відповідно для його підтримки та розвитку. Ресурси, що вводяться до господарського чи економічного процесу (зокрема інвестиційного та інноваційного процесів) як потенційні джерела створення економічних благ можуть включати: природні ресурси (природні речовини, які потенційно придатні для їх використання у виробничому процесі); матеріальні ресурси (все, що зроблено працею людини, зокрема засоби виробництва, які необхідні для виробничого процесу); трудові ресурси або людський персонал, який задіяний на всіх етапах процесу; інвестиційні та фінансові ресурси; інформаційні та інтелектуальні ресурси, зокрема різного характеру об'єкти прав інтелектуальної власності (винаходи, результати науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР), патенти тощо). Зазначені ресурси мають бути введені до господарського процесу (включаючи інвестиційний, інноваційний процеси) та скеровані інтелектуальним ресурсом управлінського рішення.

Для інвестиційно-інноваційних процесів визначальними є інтелектуальні ресурси, що мають перспективи для комерціалізації при їх матеріалізації, а також інтелектуальні ресурси управлінських рішень, які скеровуються цими процесами. З цих позицій інвестиційно-інноваційний процес як процес постійного перетворення "інвестиції → інтелектуальний та/або матеріальний ресурс → інновації" можна уявити собі як складний послідовний ланцюг логічно пов'язаних дій. Ці дії спрямовані на досягнення прогресивних змін в економіці, організації, техніці, технології, управлінні тощо, а також у соціальній сфері, що має науково-технічну, технологічну новизну і задовольняє нові суспільні потреби. Інвестиційно-інноваційний процес триває від зародження нової (інноваційної) ідеї до її практичної реалізації з певним ефектом створення економічних та суспільних благ.

Створення інновацій відбувається поетапно у часовому та просторовому вимірі інвестиційно-інноваційного процесу. Воно розпочинається з виникнення

ідеї (наукової, науково-технічної, організаційної та ін.), яка має інноваційну перспективу, її документального оформлення (науково-технічний проект, звіт про НДДКР, технологічна документація, дослідний зразок, креслення, проект організаційного рішення та ін.). Завершується процес створення інновацій впровадженням розробленого за інноваційною ідеєю документального оформлення в практичну діяльність щодо створення інноваційного продукту (виробництво інноваційної продукції, провадження інноваційної технології, надання новітньої послуги, впровадження організаційно-управлінського рішення та ін.), просування інноваційного продукту на свій сегмент ринкового споживання або до замовника продукції. Зазначені етапи цього процесу повинні мати своє відповідне забезпечення інвестиційними, трудовими, матеріально-технічними, фінансовими, а найважливіше – інформаційними ресурсами. Основні етапи перетворення інтелектуальної власності у інноваційну продукцію (послуги) на мікрорівні наведено на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Етапи кругообігу інвестицій та інноваційної продукції (послуг) на мікрорівні

Примітка: Складено автором

Отже, інвестиції та інновації виступають одним з головних визначальних чинників економічного зростання в будь-якій країні, тому що сприяють утворенню економіки інноваційного типу. Є сенс погодитись з А.В.Ухіною,[1] що інновації є якісною складовою економічного зростання, а інвестиції – кількісною. Інновації, які належать до якісної складової інвестицій, визначають різноманітні напрями рефінансування коштів в актуальні технології, продукти, послуги. Це дозволяє вийти економічній системі на найбільш високий рівень розвитку. Інвестиції як кількісна складова створюють умови реального економічного прориву України, здійснюючи структурні зрушення в національній економіці через впровадження інновацій.

[1] Ухина А.В., Агафонова М.С., Половинкин И.С. Инвестиционно-инновационные факторы экономического ростаю *Научное обозрение*. Серия: Экономические науки. 2018. № 2. С. 197-199.

Формування стратегії інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України на макро- і мікрорівні в умовах глобалізації залежить від обраної моделі економічних перетворень в країні. Відповідно до словника економічних термінів, моделювання в економіці – (франц. modelle, від лат. Modulus міра, зразок) – це відтворення економічних об`єктів і процесів в обмежених, малих, експериментальних формах, у штучно створених умовах (натурне моделювання).[1]

В.П. Гордієнко обґрунтував, що в сучасних умовах господарювання найбільш ефективною є інноваційно-інвестиційна модель розвитку, яка спрямована на подолання структурних деформацій в економіці прилеглих територій через модернізацію, оновлення виробничих фондів, зростання частки високотехнологічних виробництв, розширення місткості ринку праці, активізацію експортного потенціалу тощо.[2] Сприймаючи в цілому таку позицію, доречно акцентувати увагу на наданні пріоритетності в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України якісному людському капіталу, який сприяє інтенсивним зрушенням інноваційного характеру. Адже держава обов'язково має зробити ставку виключно на якісний людський капітал, включити конкурентоспроможну науку, передову освіту та високотехнологічний бізнес у перелік основних драйверів своєї економіки.

На рис. 1.3 запропоновано авторську модель інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України на макро- і мікрорівні в глобальних умовах за рахунок активізації людського капіталу. З точки зору Н.В. Іванової, інвестиційно-інноваційна модель розвитку є економічною моделлю підйому продуктивних сил країни, яка базується на використанні високих технологій, що сприяють створенню конкурентоздатної продукції для внутрішнього споживання та експорту на зарубіжні ринки.[3]

Інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств різних організаційно-правових форм є складовою частиною розвитку національної економіки.

[1] Словник економічних термінів. URL: http://www.ekonomiks.net.ua.

[2] Гордієнко В.П. Інноваційно-інвестиційна модель євро регіонального співробітництва. *Бізнес-інформ*. 2012. № 8. С. 40-43.

[3] Іванова Н.В. Інвестиційна складова реалізації моделі інноваційного розвитку економіки україни. Ефективна економіка. 2016. № 5. С. 46-51.

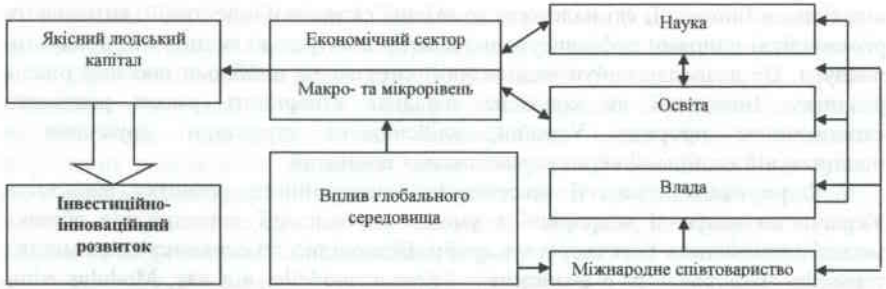


Рис. 1.3. Запропонована модель інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України на макро- і мікрорівні в глобальних умовах за рахунок активізації людського капіталу

Примітка: складено автором

На рис. 1.4 запропоновано схему взаємозв'язку інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства та національної економіки через відображення основних індикаторів, факторів впливу і очікуваних результатів.

Важливими елементами інвестиційно-інноваційного розвитку як на макро-, так і мікрорівнях слід вбачати бухгалтерський облік та економічний аналіз, як основу інформаційного простору управління економічними суб'єктами.

На тлі поєднання цифрового і матеріального аспектів виробництва, використання інноваційних технологій набуває більш важливого значення для підвищення конкурентоспроможності як на рівні підприємств, так і держав загалом. Високотехнологічні галузі фактично формують глобальний виробничий ландшафт у більшості країн з розвиненою економікою і, як виявляється, можуть запропонувати чіткий шлях для досягнення або підтримки промислової конкурентоспроможності.

У міжнародних рейтингах конкурентоспроможності Україну традиційно зараховують до країн, які розвиваються та характеризуються підвищеною політичною й економічною нестабільністю, несприятливим інвестиційним кліматом і високими ризиками господарської діяльності.

У таблиці Б.1 додатку Б представлені рейтинги глобальної конкурентоспроможності України, деяких пострадянських країн та світових лідерів у 2008–2018 рр.

За даними останнього звіту "The Global Competitiveness Report 2017–2018" Україна посіла 79 місце серед 140 країн світу, спустившись на 3 позиції в рейтингу, порівняно з минулим роком. Найближчими сусідами України у цьогорічному рейтингу опинилися Гватемала і Таджикистан.[1]

В таблиці Б.2 додатку Б подані результати України за основними складовими індексу глобальної конкурентоспроможності в 2018 р. порівняно з 2017 р.

[1] The Global Competitivness Report. URL: https://www.weforum.org/issues/global-competitiveness.

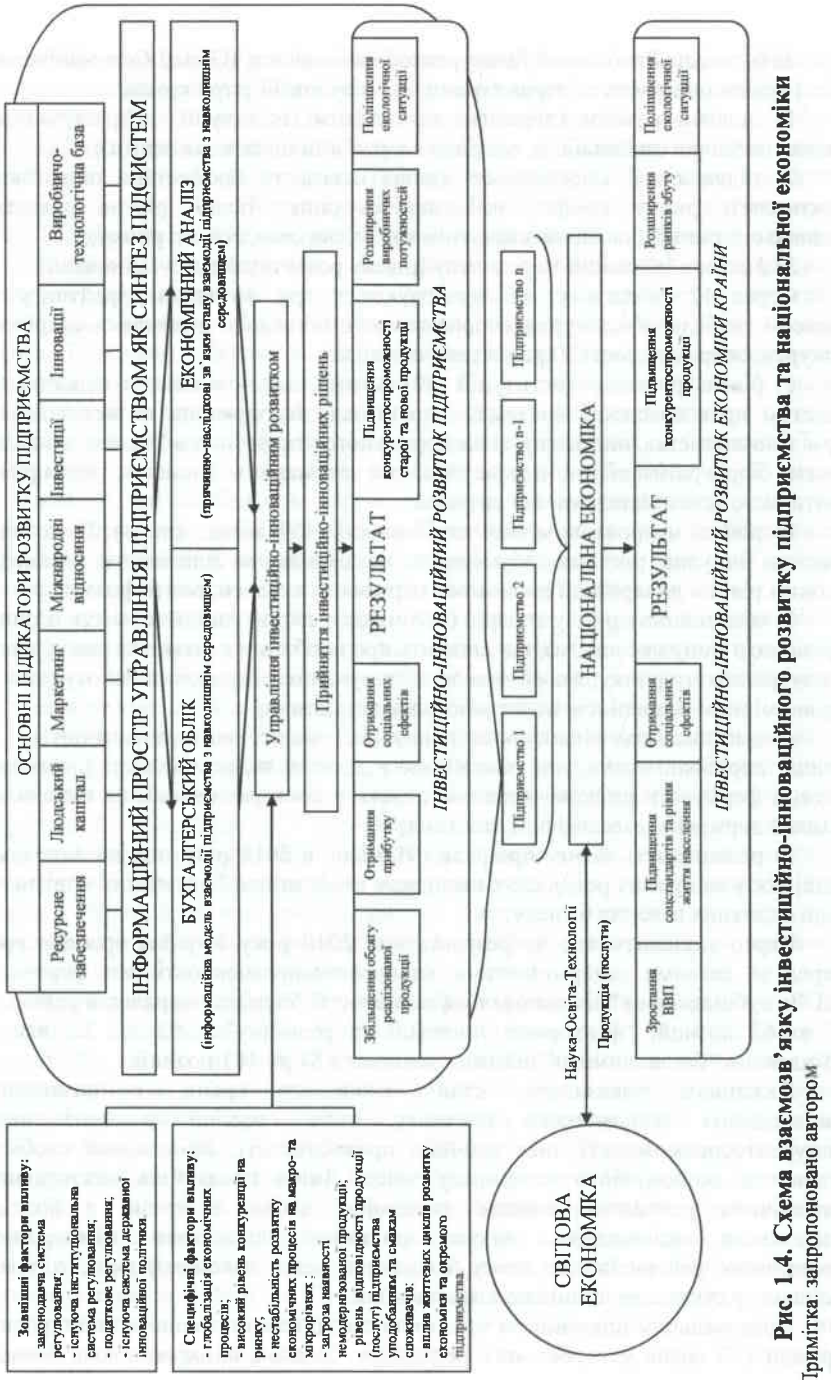


Рис. 1.4. Схема взаємозв'язку інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства та національної економіки

Примітка: запропоновано автором

За Індексом Глобальної Конкурентоспроможності (Global Competitiveness Index) країни оцінюють за параметрами, які згруповані у три групи:

1) основні вимоги (державні та приватні інституції, інфраструктура, макроекономічна стабільність, охорона здоров'я та початкова освіта);

2) підсилювачі ефективності (вища освіта та професійна підготовка, ефективність ринку товарів, ефективність ринку праці, рівень розвитку фінансового ринку, оснащення новітніми технологіями, розмір ринку);

3) фактори інновацій та розвитку (рівень розвитку бізнесу, інновації).

Серед 12 складових, які враховуються при визначенні рейтингу за індексом глобальної конкурентоспроможності, негативно впливають на рівень конкурентоспроможності України такі чинники:

1) рівень розвитку інституцій (130 місце), що пов'язано з недостатнім захистом прав власності на землю, практикою ігнорування та невиконання норм законодавства, низьким рівнем державного управління в Україні, високим рівнем бюрократизації та неефективністю державних фінансів, надмірною політичною залежністю судової системи;

2) рівень макроекономічної стабільності (134 місце, яке на 29 позицій вище за минулий рік), що обумовлено незадовільним платіжним балансом, високим рівнем доларизації економіки та ризиком суверенного дефолту;

3) ефективність ринку товарів (106 місце, рейтинг вищій на шість позицій порівняно з минулим роком), що свідчить про проблеми в розвитку конкуренції на внутрішньому ринку, які обумовленні втручанням держави в роботу ринків, нерівномірним розподілом податкового навантаження;

4) досконалість фінансового ринку (121 місце, рейтинг нижчий на 14 позицій порівняно з минулим роком), що є доказом недосконалості фінансової системи формувати ринково-кредитні потоки у секторах економіки відповідно до цілей державної економічної політики;

5) розвиненість бізнес-процесів (91 місце в 2018 році, що на 8 позицій вище, ніж у минулому році), що є наслідком неефективної державної політики у сфері сприяння ведення бізнесу.

Варто зазначити, що за результатами 2018 року Україна зробила крок вперед за деякими детермінантами конкурентоспроможності, що формують GCI. За субіндексами "підсилювачі ефективності" Україна покращила рейтинг з 67 до 65 позиції, "факторами інновації та розвитку" з 92 до 72, але за субіндексом "базові вимоги" рейтинг знизився з 87 до 101 позиції.

Важливим показником стану економіки країни є визначення міжнародного економічного рейтингу, тобто позиції у світі щодо конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості, економічної свободи, загального економічного потенціалу тощо. Зміна показників міжнародних економічних рейтингів виявляє економічні зміни в країні з погляду незалежного оцінювання. Аналіз динаміки показників міжнародних економічних рейтингів дає змогу визначити певні закономірності, а також проблеми у сучасному стані економіки країни.

Визначальним показником ефективності здійснення економічної політики держави є її місце у глобальних рейтингах. Загалом виокремлюють близько

десяти міжнародних індексів. Найбільш поширеними є індекс глобальної конкурентоспроможності (The Global Competitiveness Index), індекс глобалізації (KOF Index of Globalization), індекс легкості ведення бізнесу (Ease of doing business Index), індекс економічної свободи (Index of Economic Freedom), індекс сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI), індекс розвитку людського потенціалу (Human Development Index, HDI), індекс свободи преси (Press Freedom Index, PFI). Позиції України в міжнародних рейтингах наведено в таблиці Б.3 додатку Б. У рейтингу країн світу за індексом конкурентоспроможності протягом 2017–2018 років лідерство тримають Швейцарія, Сінгапур, США. Найближчими сусідами України є Кіпр, Намібія, Греція, Гондурас. Динаміка глобального індексу конкурентоспроможності показала, що позиція України коливається через кризові ситуації. У період 2012–2013 років ситуація покращилась, але подальший посткризовий синдром привів до зниження конкурентоспроможності країни (табл. Б.4 додатку Б). З 2016 року (76 місце) Україна продовжує втрачати позиції (2018 рік – 85 місце). До чинників, які найбільшою мірою вплинули на погіршення ситуації, треба віднести корупцію, політичну нестабільність, інфляцію, неефективність державної політики. В таблиці Б.5 додатку Б представлено позиції України у міжнародних рейтингах відповідно до зазначених методик.

В сучасних умовах іноземне інвестування виступає найважливішим засобом забезпечення умов виходу України з економічної кризи, структурних зрушень в економіці, забезпечення науково-технічного прогресу, підвищення якісних показників господарської діяльності на мікро- і макрорівні.

Запровадження в Україні моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки надасть можливість у найближчий перспективі наблизитися до розвинених країн, покращити міжнародний імідж України, прискорити темпи структурної перебудови економіки, що вплине на підвищення конкурентоспроможності національної продукції. Інвестиційно-інноваційний розвиток можливий лише за умов вкладання великої кількості інвестиційних ресурсів. Через брак власних внутрішніх інвестицій потрібно проаналізувати сучасний стан іноземного інвестування в українську економіку та визначити резерви та шляхи його розширення.

Найбільшими іноземними інвесторами в економіку України є: Кіпр, Німеччина, Нідерланди, РФ, Австрія, Віргінські острови, Беліз (таблиця В.2 додатку В). Піком інвестування залишається 2013 рік, передкризовий, коли загальна сума ПІІ в Україну сягала 58156,9 мільйонів доларів. За весь період соціально-економічної кризи відплив іноземних капіталів склав 25,42%, або ж 14785,5 млн. дол. США. Попри те, що у 2018 р. ПІІ збільшилися на 1780,8 млн. дол., або на 4,11 % порівняно з попереднім періодом, ПІІ все ще не досягли рівня 2013 і тим більше 2012 року. До того ж це зростання значною мірою викликане докапіталізацією банків з іноземним капіталом, тоді як кількість нових інвестицій залишається невисокою. В даних не враховувалися тимчасово окуповані території АРК та Севастополя, а також частини зони проведення антитерористичної операції. Впродовж останніх років спостерігалось зменшення обсягу іноземних інвестицій в Україну, що спричинено

негативними макроекономічними чинниками: погіршенням економічного клімату в країні, призупиненням промисловості в східному регіоні та активними бойовими діями на цій території (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Динаміка прямих іноземних інвестицій (на початок року)

Рік	Прямі інвестиції в Україну	Відносний приріст, млн дол.	Приріст у %	Прямі інвестиції з України
2010	38 992,9	-	-	5 760,5
2011	45 370,0	6377,1	16,35	6 402,8
2012	48 197,6	2827,6	6,23	6 435,4
2013	51 705,3	3507,7	7,28	6 568,1
2014	53 704,0	1998,7	3,87	6 702,9
2015	38 356,8	-15347,2	-28,58	6 456,2
2016	32 122,5	-6234,3	-16,25	6 315,2
2017	31 230,3	-892,2	-2,78	6 346,3
2018	31 606,4	376,1	1,20	6 322,0
2019	32 291,9	685,5	2,17	6 295,0

З побудованої таблиці видно, що падіння обсягу іноземних інвестицій у 2015 році склало 28,5%, що свідчить про значний відтік закордонних інвесторів з України. Впродовж наступних двох років цей відтік дещо сповільнився і зупинився тільки на початку 2018 року. Хоча приріст притоку іноземного капіталу склав лише 1,2% у 2018 та 2,2% на початок 2019 року, він все ж таки свідчить про пожвавлення ситуації. При цьому інвестиції з території України залишаються практично на однаковому рівні 6,5 млрд.дол.

Слід відзначити, що залучення саме довгострокових іноземних інвестицій, а також активізація діяльності з їх «просування» протягом майже усіх років незалежності України було одним із пріоритетних завдань її економічної політики, що визначалися низкою офіційних документів. Проте, на жаль, сьогодні результати є невтішними, і великі західні інвестори з обережністю ставляться до України.

Беззаперечним є той факт, що в Україні існує низка інвестиційно привабливих факторів, які сприяють розширенню її інвестиційних зв'язків: великий ємний та фактично конкуренто необмежений внутрішній ринок з більшості товарних позицій; географічне розташування на перетині основних транспортних шляхів між Європою та Азією; порівняно дешева та водночас кваліфікована робоча сила; науковий потенціал; розвинена інфраструктура (наявність портів, мостів, летовищ, складів, систем зв'язку, водопостачання) та інше.

Проте за одним із показників, що відображає ступінь інтеграції країни у світове господарство, розвиток її зовнішньоекономічних зв'язків та прагнення до створення відкритої, експорт орієнтованої моделі економіки – накопичені

обсяги іноземних інвестицій, Україна значно поступається переважній більшості країн з трансформаційною економікою.

Європейський інвестор почав залишати український ринок з 2010 по 2016 рік, але з 2017 по сьогодні обсяг європейських інвестицій зростає. Інвестиційний потік з Азії має зворотну динаміку – до 2017 року спостерігався стрімкий приріст інвестицій, після чого обсяги скоротилися практично вдвічі через падіння інвестицій з Кіпру – найбільшого азійського інвестора української економіки. Інтерес американського інвестора до вітчизняної економіки поступово падає впродовж останніх 10 років, наприклад, інвестиції з США скоротилися втричі з 1,2 млрд. дол до 430 млн. дол.

Хоча Європейський інвестор переважає на ринку України, однак, обсяг інвестицій на початок 2019 року склав 18,6 млрд. дол., що на 10 млрд. дол. менше за обсяг інвестування у 2014 році, падіння склало близько 35%. Подібна ситуація характерна для усіх регіонів. Протягом 2017-2019 років обсяг інвестицій з усіх регіонів почав повільно зростати, окрім американського інвестора. Обсяг інвестицій з Америки в Україну постійно зменшується після 2015 року, наразі вони становлять лише 9% від усього іноземного капіталу в українському бізнес просторі.

При цьому у кожному регіоні виявились лідери за обсягами інвестицій в економіку України.

Таблиця 1.2

Лідери по обсягах фінансування в економіку України по регіонах світу

Місце у рейтингу	Країна	Інвестиції у 2019, млн.дол	% до заг.суми по регіону
1	2	3	4
Європа			
1	Нідерланди	7 060,9	37,9
2	Велика Британія	1 955,9	10,5
3	Німеччина	1 668,2	9,0
4	Швейцарія	1 540,7	8,3
5	Російська Федерація	1 008,1	5,4
6	Австрія	1 005,6	5,4
7	Франція	636,0	3,4
8	Польща	593,9	3,2
9	Люксембург	526,1	2,8
10	Угорщина	500,1	2,7
11	Інші	2112,60	11,4
Азія			
1	Кіпр	8 879,5	86,0
2	Туреччина	337,9	3,3
3	Сінгапур	277,6	2,7
4	Азербайджан	213,6	2,1
5	Корея, Республіка	201,7	2,0
6	Японія	139,0	1,3
7	Інші	277,9	2,7
Америка			
1	Віргінські Острови	1 311,4	48,1
2	США	488,9	17,9

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
3	Беліз	439,1	16,1
4	Панама	333,2	12,2
5	Канада	52,3	1,9
6	Інші	102,1	3,7
Африка			
1	Сейшельські Острови	127,2	90,5
2	Маврікій	10,6	7,5
3	Інші	2,0	1,4
Австралія і Океанія			
1	Маршаллові Острови	42,4	94,0
2	Австралія	2,0	4,4
3	Нова Зеландія	0,7	1,6

Сформована таблиця відображає такі важливі та суттєві тенденції іноземного інвестування в Україні.

Найбільша кількість інвесторів України, кожен з яких інвестував більше 1 млрд. дол., походить з Європи (Нідерланди, Велика Британія, Німеччина, Швейцарія, Російська Федерація та Австрія). Лідером серед європейських країн-інвесторів є Нідерланди, які забезпечують 37,9% (7 млрд. дол) усіх європейських інвестицій в Україні. Однак, найбільше в економіку України надійшло від Кіпру – 8,9 млрд.дол, що склало 86% від усіх інвестицій азійського регіону.

Цікавим виявився факт, що серед американських інвесторів США і Канада займають досить посередні позиції, вклавши відповідно 488 та 52,3 млн дол. в економіку України. Це значно менше за інвестиції від більшості європейських країн.

Іншим примітним фактом, який слід зазначити, є те, що велика кількість інвестицій надходить до України від резидентів таких країн як Кіпр, Віргінські Острови, Сейшельські Острови, Маршалові острови, Беліз, Панама, Сінгапур, Маврікій, які мають імідж «офшорних» зон ведення бізнесу. Ці тенденції наочно видно на діаграмі (рис. 1.5).

Нерівномірною є й інвестиційна привабливість регіонів України. Лідерами в залученні іноземних інвестицій багато років є місто Київ, Дніпропетровська, Київська та Харківська області. Таке розподілення прямих іноземних інвестицій у регіональному розрізі сприяє більш ефективному соціально-економічному розвитку саме цих регіонів, що є негативним явищем. За офіційними статистичними даними лідерами з інвестицій в та з України є три найбільші офшорні зони – Кіпр, Британські Віргінські острови і Беліз, що в загальному обсязі складає близько 40% іноземних інвестицій.

Офшорні операції розглядаються, зазвичай, як можливість нелегального вивезення капіталу. Тому про позитивний ефект від інвестицій можно стверджувати лише для інших 60% інвестованого іноземного капіталу.

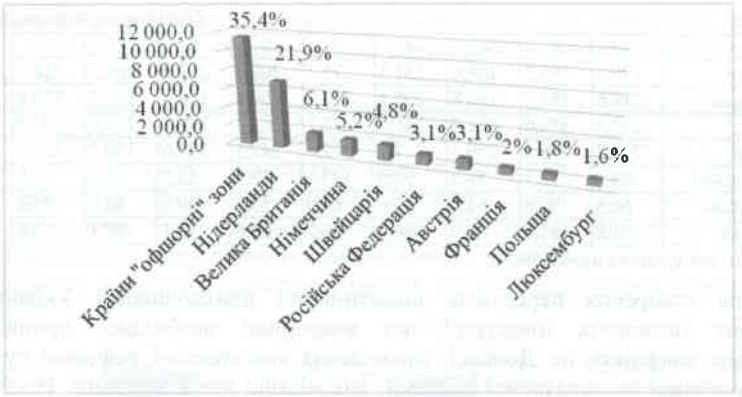


Рис. 1.5. Світові лідери інвестування в Україну

За останні 2 роки обсяги іноземних інвестицій в економіку України почали поступово зростати, склавши 31,6 млрд.дол. на початок 2018 року та 32,3 млрд дол. на початок 2019 року. Однак, їх розподіл між регіонами України є досить нерівномірним (табл. 1.3). У таблиці регіони України розміщені у порядку зменшення вкладених іноземних інвестицій у 2019 році.

Таблиця 1.3

Розподіл інвестицій між регіонами України у динаміці за 2010-2019 роки

	Обсяги на 1 січня									2019 (на 1.01)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Усього	38 992,9	45 370,0	48 197,6	51 705,3	53 704,0	38 356,8	32 122,5	31 230,3	31 606,4	32 291,9
м.Київ	15 728,6	18 516,5	21 537,0	23 998,6	25 825,6	17 889,6	15 356,3	16 516,8	16 343,9	16 910,2
Дніпропетровська	8 611,0	10 620,3	10 183,3	9 880,1	8 913,0	5 784,9	4 030,6	3 491,1	3 688,2	3 577,8
Київська	1 488,5	1 574,2	1 714,8	1 798,2	1 951,5	1 750,3	1 593,4	1 516,8	1 588,7	1 591,6
Одеська	1 042,0	1 107,3	1 220,5	1 629,1	1 671,7	1 423,3	1 320,3	1 228,8	1 202,6	1 207,1
Донецька	3 720,6	4 329,2	3 559,9	3 566,7	3 789,1	2 322,0	1 748,0	1 249,6	1 116,4	1 205,9
Полтавська	449,9	550,3	701,2	942,3	1 064,7	1 039,4	1 000,1	1 003,0	1 008,8	1 027,0
Львівська	1 131,6	1 186,8	1 300,4	1 315,8	1 379,5	1 097,6	1 032,9	833,5	930,0	922,2
Запорізька	866,1	902,8	937,5	1 027,6	1 075,3	843,4	682,7	863,4	910,5	902,0
Івано-Франківська	615,4	492,8	624,0	642,7	813,8	925,9	836,6	826,6	904,7	894,5
Харківська	2 082,7	2 716,8	2 814,2	2 174,3	2 131,9	1 674,3	1 519,6	642,5	638,3	666,4
Луганська	579,2	629,5	713,3	785,5	826,4	578,2	443,9	436,4	438,0	436,9
Чернігівська	88,8	94,9	100,9	105,0	128,4	99,8	92,1	241,3	429,6	433,7
Закарпатська	363,7	364,4	348,5	406,4	437,5	334,2	311,8	317,0	325,1	340,0
Черкаська	222,5	289,4	285,7	882,5	887,9	512,9	348,0	334,4	335,7	334,3
Волинська	332,4	218,6	291,4	380,5	341,3	271,2	247,1	246,1	251,3	259,6
Житомирська	206,6	226,6	306,2	336,9	362,9	259,8	222,7	216,3	226,8	237,4
Миколаївська	162,7	165,4	152,3	244,7	282,8	228,9	212,8	213,5	206,1	227,4
Вінницька	184,6	205,3	226,4	248,2	309,4	223,0	187,8	180,0	198,9	223,3

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Херсонська	179,6	185,5	188,6	251,5	275,2	208,2	211,0	201,3	218,5	204,2
Хмельницька	219,6	183,0	186,8	205,1	224,5	189,1	165,5	158,2	170,8	199,5
Сумська	243,5	359,6	361,8	386,5	422,7	263,3	199,1	190,0	181,5	182,9
Рівненська	275,2	276,8	259,6	277,9	292,6	242,5	199,6	159,5	134,2	133,5
Кіровоградська	69,8	52,1	59,5	90,9	147,1	70,6	52,5	58,9	70,1	74,5
Тернопільська	66,5	59,8	61,9	63,9	68,9	55,8	49,2	48,2	45,0	55,8
Чернівецька	61,8	61,9	61,9	64,2	80,2	68,6	59,1	57,1	42,6	44,0

Джерело: побудовано на основі[1]

Для створення передумов інвестиційної привабливості України та залучення іноземних інвестицій на макрорівні необхідно: припинення збройного конфлікту на Донбасі; проведення комплексної реформи судової, правоохоронної та податкової системи; мінімізація рівня корупції. Необхідно чітко визначити декілька галузей економіки, які потенційно можуть стати драйверами інвестиційно-інноваційного розвитку. Такими галузями мають стати найбільш динамічно зростаючі галузі: аерокосмічна, військово-промисловий комплекс, агросектор та електронна комерція.

Сучасна промислова політика інвестиційно-інноваційного зразка повинна мати характер експортоорієнтованої.З часом європейський імпорт дістане нових можливостей для доступу на внутрішній ринок України і тим самим підвищить рівень конкуренції. У цих умовах важливо, щоб спрацював відповідний ефект імпортозаміщення. Тому необхідно, з одного боку, підтримати тих, хто проводить модернізацію, а з іншого, і це є основним, – забезпечити прозорі умови для конкуренції та не допустити монополізації присутності іноземних товаровиробників. Одночасно слід використовувати інструменти підтримки створення на території України спільних виробництв і розширення їх локалізації,[2][3][4] що реалізуються повною мірою через процеси глобалізації, яка базується на використанні високих технологій, які сприяють створенню конкурентоздатної продукції для зовнішнього ринку.

Основними завданнями для підвищення високотехнологічності виробництва України є: забезпечення зростання рівня наукоємності економіки та її інноваційного розвитку, посилення міжнародної конкурентоздатності національної економіки, впровадження та комерціалізація наукової діяльності, системне поєднання науки та виробництва, скорочення технологічного відставання від економічно розвинутих країн світу.

Для забезпечення синергетичного ефекту від залучення нових технологій та позитивного впливу міжнародного технологічної взаємодії на економічне зростання підприємств та країни в цілому необхідно сформувати передумови

[1] Офіційний сайт держкомстату України / ukrstat.gov.ua

[2] Гесць В.М. Інституційна обумовленість інноваційних процесів у промисловому розвитку України. Економіка України. 2016. № 12 (637). С. 4-19.

[3] Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса: монография. М.: Экономика, 2010. 380с.

[4] Іванова Н.В. Інвестиційна складова реалізації моделі інноваційного розвитку економіки україни. Ефективна економіка. 2016. № 5. С. 46-51.

лібералізації імпорту високотехнологічної продукції, що сприятиме притоку високих технологій у межах відповідної селективної інноваційно-інвестиційної політики держави.

Про прямий зв'язок між розвитком передових технологій у країні та рівнем її заможності свідчить показник частки експорту високотехнологічних товарів в загальному обсязі експорту. Прогресивною вважається тенденція не просто зростання експортного потенціалу країни, а його "інтелектуалізація", тобто збільшення частки наукоємних високотехнічних товарів у загальній структурі експорту, що є чинником економічного зростання.

Товарна структура імпорту України за 2017–2018 роки наведена на рис. 1.6.

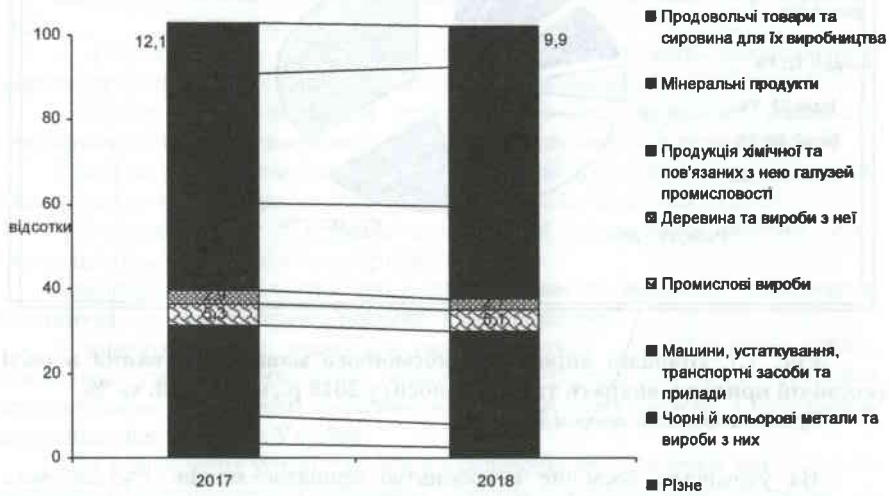


Рис. 1.6. Товарна структура імпорту України за 2017–2018 роки, %
Примітка: складено автором за даними[1]

З рис. 1.6 видно, що структура імпорту України майже не зазнала вагомих змін. Найбільше імпортовано мінеральних продуктів, продукції хімічної та пов'язаних з нею галузей, машин, устаткування, транспортних засобів та приладів. Відсутність окремих вітчизняних наукоємних товарів компенсується за рахунок імпорту, що є індикатором певної імпортозалежності України в сегменті високотехнологічних товарів.

Отже, на національному ринку високотехнологічних товарів панують закордонні виробники, а внутрішній ринок України формується без урахування потреб пріоритетного розвитку його наукоємного сегмента.

[1] НБУ: веб-сайт. URL: http: www.bank.gov.uacontrolukpublisharticleart_id=65613.

Як свідчить міжнародна статистика, основними виробниками космічного машинобудування у світі є 15 країн: США (388 млрд. дол. США) та Росія (216 млрд. дол. США), на які припадає 57% світового виробництва. На ЄС припадає лише 17% (187 млрд. дол. США) світового обсягу цієї продукції.

Також слід виокремити Аргентину, Ізраїль, Україну, ПАР, Бразилію, Австралію, Канаду, Іран, Південну Корею, Індію, Китай та Японію (рис. 1.7).

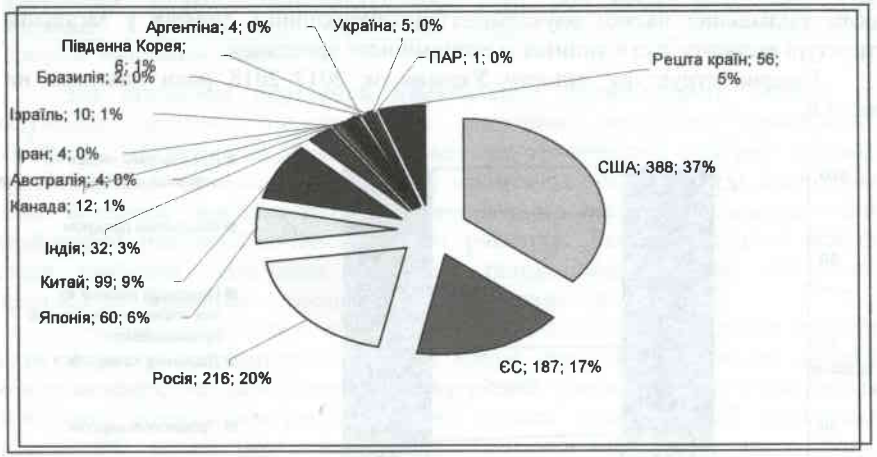


Рис. 1.7. Провідні виробники космічного машинобудування в світі (космічні прилади, апарати та ракетоносії) у 2018 р., млрд. дол. та %

Примітка: складено автором за даними[1][2]

На українське космічне виробництво припадає менше 1% світового виробництва. Втім обсяги виробництва в Україні є вищими, ніж у Бразилії, Австралії, Ірані та Аргентині.[3]

Серед основних проблем міжнародного технологічного трансферу України з країнами ЄС слід зазначити:

- тенденцію до скорочення експорту високотехнологічних товарів України, який не перевищує 5% від промислового експорту;
- значне відставання в освоєнні нових технологій в аерокосмічній галузі України порівняно з економічно розвинутими країнами ЄС та світу;
- недостатнє залучення України до участі у міжнародній кооперації у високотехнологічній сфері;
- низький рівень використання високо розвинутого профільного наукового потенціалу та висококваліфікованого персоналу в Україні у сфері

[1] Европейское космическое агентство. Членство и вклад в ЕКА. URL: http://onnutrition. ru/p/1960 427.html.
[2] Офіційний сайт Державного космічного агентства України: веб-сайт. URL: http://www.nkau.gov.ua/.
[3] Европейское космическое агентство. Членство и вклад в ЕКА. URL: http://onnutrition. ru/ p/1960 427.html.

високих технологій через обмежене інвестування в реалізацію інноваційних програм, що спричиняє відтік людського ресурсу за кордон;

- недостатнє врахування при реалізації Стратегії розвитку високотехнологічних галузей в Україні на період до 2025 р. основних цілей та орієнтирів Стратегії розвитку ЄС "Європа 2020" та восьмої рамкової угоди ЄС "Горизонт 2020";
- недосконалість законодавчої бази в Україні щодо окремих важливих аспектів інноваційної діяльності та її недостатня узгодженість з нормативно-правовими актами ЄС;
- слабка сприйнятливість українського інфраструктурного середовища до міжнародного трансферу технологій.

Для успішної міжнародної технологічної взаємодії України з країнами ЄС слід:

- долучатися до узгодження стратегічних напрямів національного розвитку високотехнологічних галузей з вимогами інноваційної політики ЄС;
- більшу увагу приділяти захисту прав інтелектуальної власності, стандартизації та євроконвергенції національної системи обліку та звітності;
- забезпечувати розвиток інноваційно активних підприємств, що здатні брати участь у міжнародному трансферті технологій з країнами ЄС;
- вдосконалювати інтерфейси національної інноваційної системи через транснаціональне технологічне партнерство;
- формувати суспільство, що є сприятливим до інновацій, здійснюючи прогнозування технологічного розвитку на перспективу;
- вивчати досвід реалізації рамкової угоди ЄС "Горизонт 2020", приділяючи увагу емерджентним (виникаючим) технологіям та європейським технологічним платформам, особливо в авіакосмічному секторі, з подальшою адаптацією його до умов України.

Для розширення участі України у міжнародному технологічному обміні з країнами ЄС пропонується визначити "точки технологічного зростання" та забезпечити ефективне подолання негативних тенденцій у високотехнологічному секторі українського виробництва, досвід та перспективи реалізації інноваційної політики Євросоюзу. З цією метою рекомендуються до реалізації в Україні групи стратегічних заходів, що відображені у табл. 1.4.

Стратегічний розвиток економіки на рівні підприємства, регіону та країни можливий лише за умови використання інновацій, енергозберігаючих технологій, нових матеріалів, нових організаційних форм господарювання. Зважаючи на набутий Євросоюзом досвід в інвестиційно-інноваційній сфері, для створення належних умов розвитку інноваційного потенціалу країн потрібні: відповідні виробничо-технологічні структури; наявність інформаційної системи; фінансова підтримка інновацій; достатньо високий рівень освіти населення та підготовки наукових працівників. При переорієнтації на високотехнологічний шлях розвитку і формування суспільства знань, основними стратегічними драйверами економіки України для підвищення її міжнародної конкурентоспроможності мають стати: якісний людський капітал,

наука, освіта та високотехнологічний бізнес, сучасне технологічне оснащення, раціональна організація науково-дослідних, дослідно-конструкторських розробок, розвинута система комерціоналізації наукових результатів.

Таблиця 1.4

Стратегічні заходи участі України у міжнародному трансфері технологій з ЄС

Страте-гічні заходи	Основні завдання	Очікуваний ефект
Нормативно-правові	1) вдосконалення законодавства України щодо інноваційної діяльності та узгодження його з нормативно-правовими актами ЄС; 2) розвиток законодавства у напрямі спрощення заснування і діяльності інноваційних підприємств і організацій інноваційної інфраструктури; 3) врегулювання на законодавчому рівні питання венчурного інвестування, функціонування та підтримки венчурних фондів	Рівень розвитку нормативно-правового регулювання, ефективність і доступність контролю за їх дотриманням знижує величину трансакційних витрат. Важливими є норми, що закріплюють стимули інноваційної діяльності і особливості державно-приватного партнерства, які є умовами розвитку інноваційної діяльності.
Економічні	1) формування на основі принципів державно-приватного партнерства національної системи міжнародного трансферу технологій, важливими ланками якої мають стати регіональні центри трансферу технологій; 2) розвиток системи непрямого стимулювання інноваційної діяльності; 3) стимулювання попиту на інноваційні товари за рахунок надання пільгових кредитів, державних гарантій при купівлі підприємствами вітчизняної наукомісткої продукції; 4) введення податкових пільг для інноваційно-активних підприємств	Наявність економічних стимулів для інноваційної діяльності компенсує ризики і труднощі інноваційних проектів, сприяє формуванню ринку інновацій, підвищує привабливість використання нових технологій у виробництві. Розвиток державно-приватного партнерства дозволяє підприємствам отримувати доступ до передових технологій і висококваліфікованої робочої сили, скорочувати фінансові витрати на розробку і освоєння інноваційної продукції та ін.
Організаційні	1) вдосконалення і спрощення процедури реєстрації прав інтелектуальної власності; 2) розробка інтегрованої бази даних щодо попиту та пропозиції технологій в Україні. Для полегшення пошуку іноземних інвесторів і замовників необхідно створити спеціальну інтернет-біржу технологій та сформувати відповідний координуючий орган; 3) здійснення розробки системи прогнозів з використанням методів Форсайту, що дозволить більш об'єктивно визначати пріоритетні напрями інвестиційно- інноваційного розвитку держави з відповідним ресурсним забезпеченням; 4) створення професійної асоціації інноваторів для поширення успішної практики комерціалізації технологій, професійного навчання (підвищення кваліфікації і професійної перепідготовки) фахівців; 5) створення спеціальних патентних судів з вирішення питань захисту інтелектуальної власності	Інфраструктурне середовище трансферу технологій сприяє вирішенню специфічних проблем комерціалізації технологій: надання венчурних інвестицій, зменшення рівня невизначеності, зниження трансакційних витрат

Примітка: власна розробка автора

Про накопичений протягом тривалого періоду часу потенціал вітчизняної науки свідчить той факт, що українські вчені користуються значним попитом на загальноєвропейському та світовому ринках наукових кадрів і наукових

розробок. Проте висока мобільність наукового персоналу України відбувається без будь-якої участі держави, тому не використовується в інтересах країни. Поза інтересами країни залишається і численна українська наукова діаспора в зарубіжних наукових структурах.

Аналіз даних експертних оцінок, отриманих в рамках виконання Державної програми прогнозування науково-технологічного та інноваційного розвитку України, свідчить, що вітчизняна наука зберегла здатність за певних умов виконувати дослідження і отримувати результати світового рівня з наступних напрямів: розробка новітніх розділів математики (зокрема в теорії функцій, функціональному аналізі) та теоретичної фізики; дослідження наноструктур і розробка нанотехнологій; радіофізика міліметрового та субміліметрового діапазону; імунобіотехнології, біосенсорика та молекулярна діагностика; біотехнологія рослин та біофізика; кріобіологія та кріомедицина; нейронаука, зокрема нейрофізіологія; інформатика; мікро- та оптоелектроніка; аерокосмічні технології, а також у низці інших напрямів фізики, хімії, біології. Україна зберегла також потужний, практично безпрецедентний, принаймні для Європи, потенціал матеріалознавчої науки.

Тому назріла нагальна потреба у зламі негативних тенденцій, що склалися в науковій сфері українського суспільства, спрямуванні державної політики на формування якісно нового науково-технічного потенціалу, максимального його використання для переведення національної економіки на інноваційний шлях розвитку в міжнародному економічному середовищі.

Динаміка впровадження інновацій на підприємствах України як чинника посилення конкурентних переваг української продукції на міжнародних ринках представлена в таблиці Б.6 додатку Б. З таблиці Б.6 додатку Б видно, що питома вага підприємств, що впроваджували інновації для підвищення міжнародних конкурентних переваг української продукції на зарубіжних ринках, була найбільшою в 2018р. (16,6%). Це свідчить про позитивні тенденції інноваційного розвитку, хоча за впровадженням нових технологічних процесів як структурної складової інновацій відбулося відчутне зменшення. За освоєнням виробництва інноваційних видів продукції відбулося дуже значне скорочення з 15323 найменувань у 2000 р. до 4139 у 2018 р. У той же час за новими видами техніки простежується збільшення з 631 найменування у 2000 р. до 1305 у 2018 р. Критично низькими для економіки України є показники питомої ваги реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової (зменшення з 9,4% у 2000 р. до 1,4% у 2017р.). Отже, проаналізувавши динаміку впровадження інновацій на підприємствах України, можна зробити висновок, що інноваційній складовій приділяється недостатня увага з боку підприємств в Україні. Проте саме впровадження інновацій формує перспективний напрямок інвестиційно-інноваційного розвитку окремих підприємств та національної економіки в цілому.

Основні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку України на сучасному етапі розвитку світової економіки систематизовані на рис. 1.8.

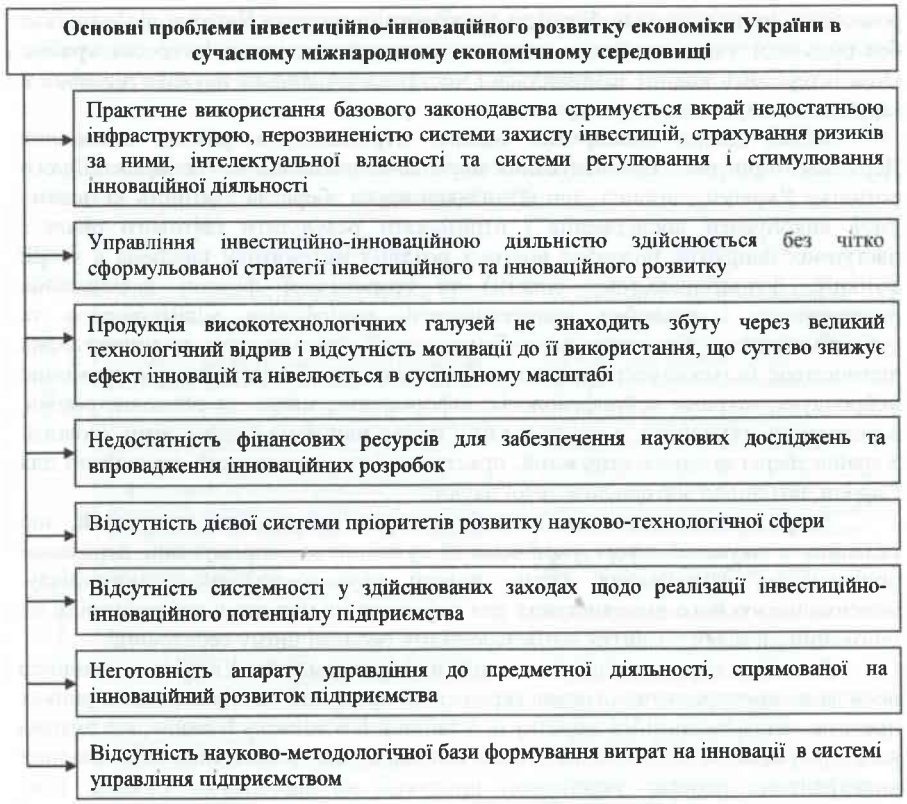


Рис. 1.8. Основні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку України в сучасному міжнародному економічному середовищі

Примітка: складено автором

Вищевказане свідчить, що українська економіка функціонує без суттєвого використання свого інвестиційно-інноваційного ресурсу. Сучасний глобальний розвиток та інтернаціоналізація економічних відносин у світі висувають необхідність переходу до інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки України. Обґрунтуванням такої моделі розвитку для України є значні успіхи високорозвинутих країн світу, які відводять інвестиціям та інноваціям найважливіші ролі, що в свою чергу відбивається на рівні життя населення, власній частці та ексклюзивності продукції у світовій торгівлі.

Необхідність дослідження драйверів економічного розвитку провідних економік світу та потреба в адаптації їх до українських реалій визначають актуальність розгляду позитивного зарубіжного досвіду. Можливістю виходу з катастрофічної економічної ситуації для України повинен стати приклад Німеччини та Японії після II Світової війни, Китай – після "Великого стрибка", "Східноазійські

Тигри", США тощо. Ускладнюють реалізацію будь-якого з цих раніше успішно апробованих сценаріїв загальні проблеми соціально-економічного розвитку України, що представлені на рис.1.9.



Рис. 1.9. Негативні моменти в соціально-економічному розвитку України

Примітка: складено автором

Також доцільно виокремити проблеми інституційного характеру, що знаходять прояв у відсутності інноваційної інфраструктури: науково-дослідних організацій, консалтингових, експертних, економічних і технічних структур, маркетингових, інжинірингових і страхових компаній, банків і небанківських кредитно-фінансові установ та інших структурних одиниць, які здатні забезпечувати і здійснювати інноваційну діяльність. Аналіз виявлених сучасних проблем інноваційно-інвестиційного розвитку України, дослідження потреб національної економіки в глобальному просторі та опрацювання стратегій високорозвинутих країн у частині оновлення промислових видів діяльності на інвестиційно-інноваційній основі дозволяє сформувати національну стратегію розвитку, яка представлена на рис. 1.10.

Дуже важливо, щоб промислова політика держави була спрямована на досягнення конкурентних переваг, які спиратимуться на унікальні ресурси, нагромаджені активи, інноваційні здобутки.

Зміст стратегії розвитку та економічного зростання України залежатиме від імплементації інституційних інновацій у сфері економічного і суспільного життя, які з'явилися після підписання Угоди про асоціацію з ЄС. Її реалізація вимагатиме

інституційних змін у тих секторах української економіки, що можуть використати нагромаджений людський капітал та відповідні матеріальні і фінансові ресурси.



Рис. 1.10. Складові стратегії інвестиційно-інноваційного розвитку України

Примітка: складено автором

На реалізацію вказаної стратегії пропонується чітко визначити стратегічні пріоритети інвестиційно-інноваційного розвитку України (рис. 1.11).

Україні необхідно остаточно відійти від політики стимулювання соціальних видатків та перейти до бюджетних інвестицій у людський капітал, формування і розвиток якого мають стимулювати прогресивні зміни у структурі економіки, що є характерним для сучасного високорозвинутого світу.

Виміром утвердження інвестиційно-інноваційної моделі розвитку виступає широкомасштабний генезис та поширення інвестиційно-інноваційних процесів у національній економіці в усіх її вимірах (загальнодержавний, галузевий, регіональний, макрорівень підприємства), в результаті чого мають відбуватися прогресивні структурні та технологічні зміни в національній економіці, її якісне та розширене відтворення, і в загальному результаті вихід країни на траєкторію сталого розвитку. Важливим стратегічним пріоритетом розвитку країни є модернізація підприємств на інвестиційно-інноваційних засадах, що надасть їм додаткові конкурентні переваги на національному та міжнародному ринках. Функціонування підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку України має на меті досягнення стратегічних цілей та завдань, у тому числі й у контексті міжнародного співробітництва.

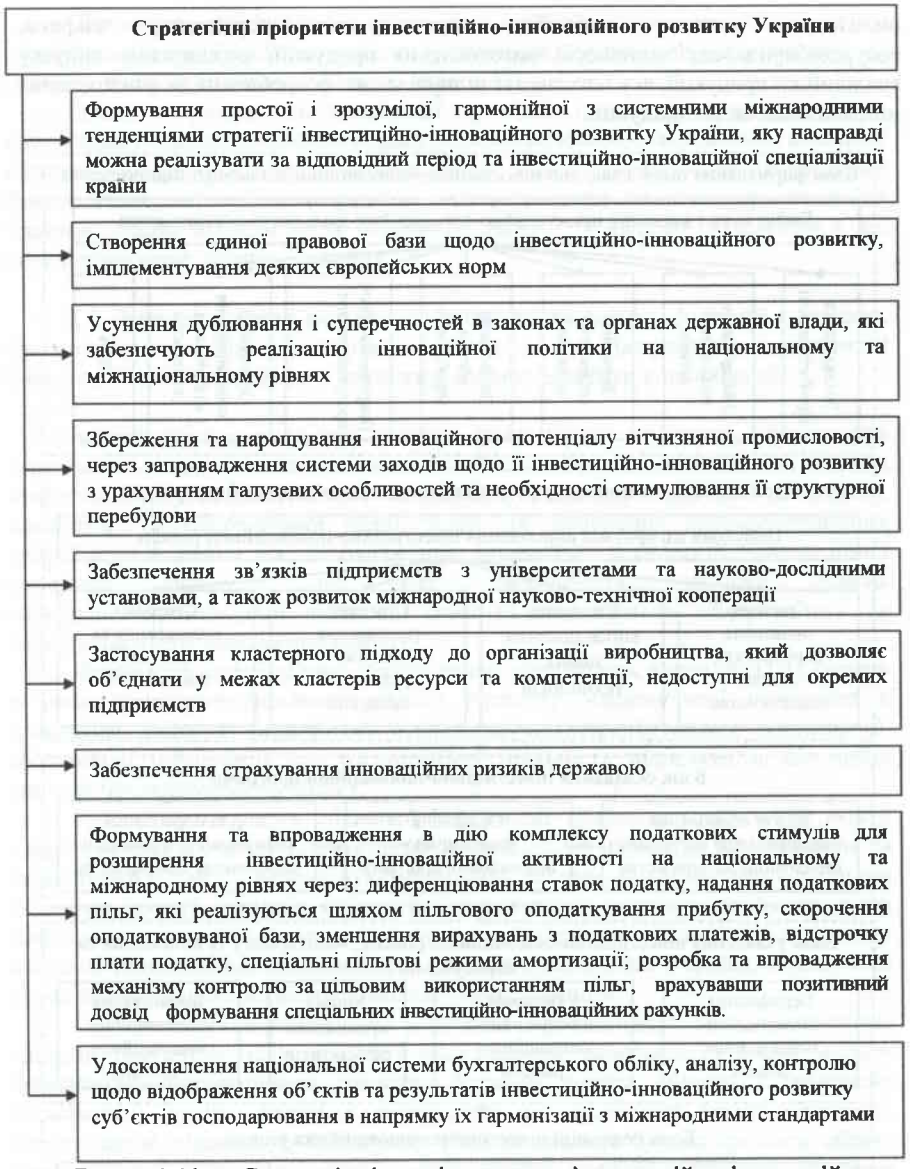


Рис. 1.11. Стратегічні пріоритети інвестиційно-інноваційного розвитку України

Примітка: складено автором

Основними стратегічними пріоритетними напрямками досягнення мети інвестиційно-інноваційного розвитку українських підприємств повинні бути:

оновлення основних засобів; впровадження передових, зокрема, ресурсозберігаючих технологій виготовлення продукції; розширення випуску традиційної продукції, яку виготовляє підприємство; розроблення та виготовлення інноваційних видів продукції.

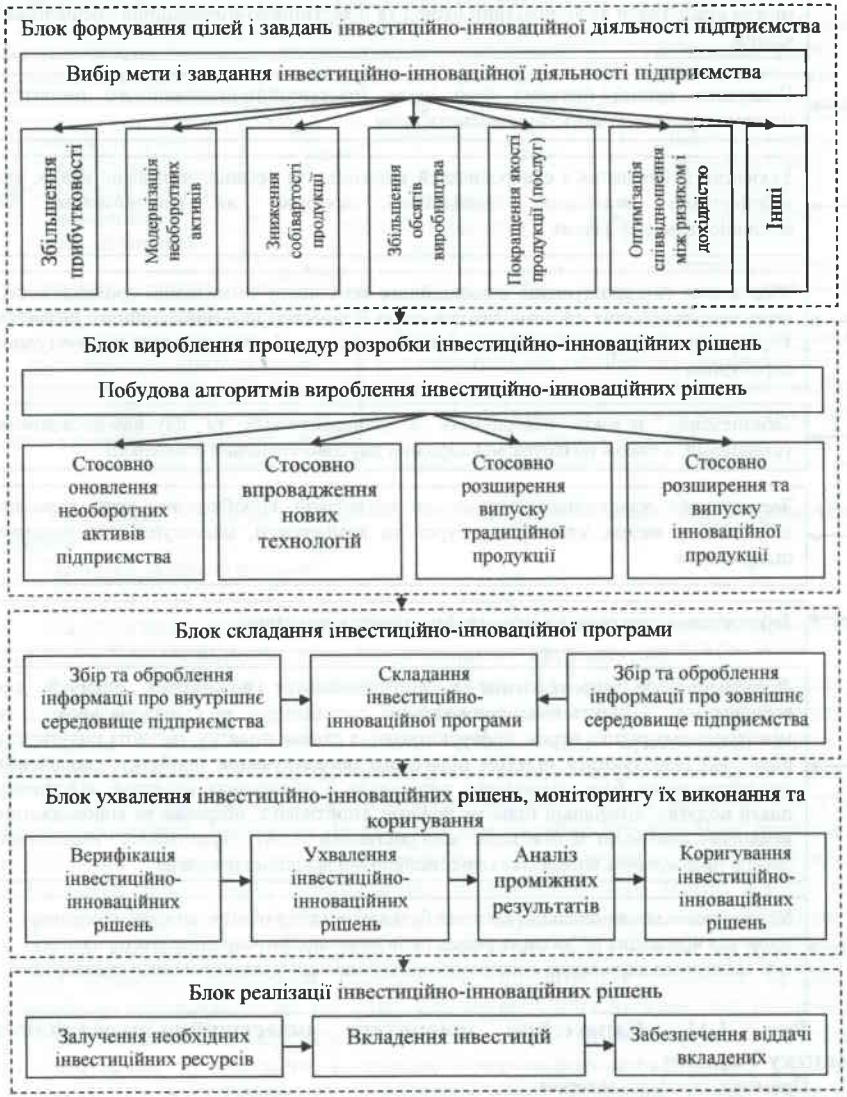


Рис. 1.12. Алгоритм підготовки, прийняття та раціоналізації інвестиційно-інноваційних рішень на підприємствах України

Примітка: складено автором

Підготовку, прийняття та реалізацію інвестиційно-інноваційних рішень на підприємствах України в сучасному глобальному економічному середовищі пропонується здійснювати поетапно (рис. 1.12).

Отже, в умовах євроінтеграції, а отже посилення конкуренції на внутрішніх і зовнішніх ринках з одного боку, кризового стану значної кількості вітчизняних підприємств з іншого боку, саме інвестиційно-інноваційний фактор стане вирішальною умовою виходу з кризи та розвитку економіки України. Таким шляхом ідуть розвинуті країни, і у нашого суспільства є всі передумови приєднатись до нього.

1.2. Концептуальні підходи до визначення місця, функцій і завдань бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств у контексті інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації

Інвестиційно-інноваційна модель економічного розвитку суспільства передбачає модернізацію національної економіки на знаннях та засадах залучення і широкомасштабного введення у господарський обіг інвестицій, продуктів інтелектуальної праці, знань на здійснення науково-технічних розробок, створення та впровадження інновацій, технологій, інноваційної продукції (послуг), що має забезпечити високий рівень конкурентоспроможності продукції (послуг) національних підприємств на внутрішньому та зарубіжних ринках.

Прийняття менеджерами різних ланок ефективних управлінських рішень в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки є можливим лише за допомогою отримання своєчасної, повної, достовірної, об'єктивної інформації про господарську діяльність підприємств, що надає система бухгалтерського обліку.

Зростання значення облікової інформації призводить до появи нових завдань в забезпеченні інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств та економіки в цілому. Система бухгалтерського обліку модифікується відповідно до нових потреб, мотивів та запитів користувачів, швидкозмінюваних умов зовнішнього та внутрішнього середовища господарської діяльності підприємств в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України, виконуючи поряд з інформаційною цілий комплекс нових функцій.

Методологічно-організаційні питання функціонального призначення системи бухгалтерського обліку в національній економіці, а також модель інвестиційно-інноваційного розвитку України досить широко і грунтовно висвітлені у працях багатьох українських та зарубіжних вчених. Зокрема, досить цікаві підходи до визначення ролі та завдань бухгалтерського обліку господарської діяльності через призму інвестиційно-інноваційного розвитку суспільства містяться у публікаціях В.Г. Бодрова, В.О. Гусєва, В.Ф. Мартиненко, М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, В.М. Геєця, С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, Д.О. Грицишена, З.В. Гуцайлюка, Т.В. Давидюк, І. Дахно, В.В.Євдокимова, В.М.Жука, О.В.Кантаєвої, Л.М.Кіндрацької, Г.Г.Кирейцева, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського,

С.Ф. Легенчука, В.М. Пархоменко, І.М. Павлюка, А.А. Пересади, Н.І. Петренко, О.А. Петрик, М.С. Пушкаря, В.П. Семиноженка, С.В. Свірко, В.В. Сопка, А.І. Сухорукова, О.В. Собкевич, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка тощо. Серед зарубіжних авторів відчутний внесок до розгляду цих аспектів бухгалтерського обліку зробили Х. Андерсон, Г. Александер, С. Барнес, Дж. Бейлі, Г. Бірман, И.А. Брюханенко, Ю.И. Будович, Г. Велш, Р.Г. Еклес, П.І. Камишанов, Н.А. Камордженова, Р. Каплан, В.В. Ковальов, Д. Колдуелл, М.Ю. Медведєв, Б. Нідлз, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палій, С.В. Панкова, Е.В. Саталкина, В.Е. Рибалкін, Ф. Роберт, О.В. Рожнова, Я.В. Соколов, М. Фрідман, Р. Холт, У. Шарп, С. Шмідт, Р. Шортрідж та інші.

Зміни в економічних відносинах, що відбуваються в Україні, породжують потребу накопичення і ефективного застосування досвіду господарювання за нових обставин. В сучасних умовах для результативної діяльності кожному господарюючому суб'єкту потрібна інформація про економічних партнерів, зацікавлених в налагодженні сталих господарських зв'язків. Фінансове забезпечення підприємства створює умови стабільності його економіки і є основою для розвитку, зростання прибутку, підтримання платоспроможності, ліквідності, кредитоспроможності і рентабельності при мінімальному рівні ризику. Воно впливає на фінансовий стан підприємства і його потенціал в діловому співробітництві. Стабільне фінансове забезпечення є гарантом ефективної реалізації економічних інтересів усіх учасників фінансових відносин. Виняткова роль фінансового забезпечення в організації процесів відтворення спричинила високу потребу в оновленій бухгалтерській фінансовій звітності.

Шлях до оволодіння методами і інструментами фінансового менеджменту лежить через аналітичну та зведену фінансово-економічну інформацію, що використовується менеджерами різних рівнів для досягнення поставлених цілей.

Фінансово-економічна інформація є вкрай неоднорідною. Схема взаємозв'язків окремих її видів відрізняється складністю, до того ж чітко простежується тенденція до подальшого ускладнення. Саме бухгалтерський облік в цілому, та бухгалтерська фінансова звітність зокрема, відображуючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів, джерел їх утворення, а також результатах фінансово-господарської діяльності, дає в скомпонованому вигляді інформацію, яка необхідна користувачам для прийняття обґрунтованих рішень.

Російський науковець В.В.Ковальов пропонує виокремлювати п'ять блоків, які складають інформаційну базу фінансового менеджменту, а саме: інформація регулятивно-правового характеру; фінансові відомості нормативно-довідкового характеру; бухгалтерська звітність; статистичні дані фінансового характеру; несистемні дані.[1]

Центральне місце в системі інформаційного забезпечення належить бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, показники якої характеризують

[1] Ковалёв В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчётности. М.: Финансы и статистика, 1996. 432 с.,с123

фінансово-господарську діяльність підприємства. Інформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності використовується зацікавленими користувачами в процесах економічного аналізу, планування, розробки фінансової стратегії та тактики за основними напрямками господарської діяльності. Тобто, бухгалтерський облік та фінансова звітність виступають ланкою зв'язку між підприємством із зовнішнім середовищем, а їх інформація покликана, з одного боку, розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, а з іншого боку, задовольняти вимоги щодо необхідного обсягу інформації, можливостей її засвоєння зовнішніми і внутрішніми користувачами.

Тільки завдяки інформації бухгалтерського обліку та економічному аналізу на рівні підприємства (установи, організації) можливо знайти резерви, розпланувати їх використання у вигляді інвестицій на подальше удосконалення процесу виробництва (надання послуг), на виготовлення продукції (послуг), що користуватиметься попитом. Українським суб'єктам господарювання в глобальному середовищі можливо протриматись, тільки активізувавши інвестиційно-інноваційну діяльність, що в комплексній сукупності підприємств України здійснить інвестиційно-інноваційний розвиток всієї економіки України.

Професор В.В. Євдокимов у дослідженні економічної інформації довів, що вона є фактором глобалізації в умовах інформаційного суспільства та представив концептуальний підхід до бухгалтерського обліку як джерела інформації в системі інформаційного забезпечення економіки України, а також обґрунтував роль бухгалтерського обліку в захисті інтересів суспільства.[1]

Повне та ефективне володіння обліково-аналітичною інформацією дозволяє керівникам приймати виважені та своєчасні управлінські рішення. В глобалізованому світі міжнародні стандарти приносять переваги для суб'єктів господарювання, але й певні зобов'язання, такі, як відповідальність за якість інформації. Ведення обліку за міжнародними стандартами потребує перезавантаження сучасного менеджменту, зокрема керівників всіх ланок, залучення висококваліфікованих і високооплачуваних фахівців-бухгалтерів, істотного перенавчання та перепідготовки персоналу, зміни програмного забезпечення, удосконалення системи прийняття рішень, а також, що є неодмінним, постійного аудиторського супроводження.[2]

В умовах переходу української економіки до інвестиційно-інноваційної моделі розвитку вочевидь виникають нові завдання перед системою бухгалтерського обліку в частині облікового механізму виробництва нанотехнологій, мікробіології, надточного машинобудування тощо. Постають питання відображення в обліку вкладень ресурсів з довгим строком окупності, що наштовхує на потребу отримання даних обліку для співставлення отриманих доходів з понесеними витратами за декілька звітних періодів.

[1] Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.,с.12-13

[2] Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. 2017. № 10 (175). С. 58-62.

Перехід від посередницької діяльності та видобутку корисних копалин на експорт до виробництва складних видів продукції за участю багатьох підприємств та організацій у створенні окремих компонентів призводить до особливого формування порядку бухгалтерського обліку.

Розвиток новітніх напрямків промисловості і досягнень науки в спеціалізованих науково-дослідних інститутах або на підприємствах зумовлюють потребу в розробці та застосуванні способів розподілу витрат на нову продукцію та дослідження.

Бухгалтерський облік, на думку професора Ф.Ф. Бутинця – це процес накопичення та формування різноманітної інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан, що необхідна особам, зацікавленим в його розвитку.[1]

С.В. Свірко доводить, що бухгалтерський облік – це передусім процес впливу на економічні інформаційні потоки суб'єкта господарювання. Відтак роль бухгалтерського обліку як однієї зі складових процесу управління значно зростає, причому на рівень контрольної його функції, що раніше переважала, підвелися управлінська й інформаційна функції.[2]

М.В. Кужельний дає таке визначення: "бухгалтерський облік – це система суцільного, безперервного та взаємозв'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні".[3]

За умов реалізації інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки України, спрямованої на подолання структурних деформацій в економіці через заміну, поліпшення, модернізацію, оновлення необоротних активів національної промисловості на основі активізації інвестиційно-інноваційних процесів, зростання частки високотехнологічних виробництв, розширення місткості ринку праці, активізацію експортного потенціалу тощо, важливим є не тільки практична роль бухгалтерського обліку як відповідної інформаційної системи забезпечення управління за такою моделлю, а й визначення місця бухгалтерського обліку в системі наукового знання, обґрунтування його наукового статусу, встановлення напрямів наукових пошуків, які зможуть підсилити значимість такого статусу.

На розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку та звітності впливає сума економічних знань про господарську діяльність. Як зазначає І.Й. Яремко, сьогодні актуальними стають фундаментальні напрямки наукових досліджень щодо відповідності облікової системи потребам практики: формування системи обліку, яка б відповідала сучасним умовам суспільно-господарських трансформацій, та її адекватність вимогам екологічної та соціально орієнтованої ринкової економіки.[4] Бухгалтерська методологія

[1] Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/3814/1/4.pdf.
[2] Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2003. 380 с., С. 7.
[3] Кужельний М.В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 8-9. С. 45-49.
[4] Яремко І.Й. Методологічна основа бухгалтерського обліку: стан і перспективи. Вісник Національного університету "Львівська політехніка": зб. наук. пр. 2007. Вип. 577. 506 с., С. 451-460.

повинна сприяти формуванню інформації, адекватної стану різноманітних економічних ресурсів суб'єкта господарювання і процесам інвестиційно-інноваційного розвитку економіки.

Професор С.В.Свірко подає характеристики бюджетного обліку в контексті трьох рівнів економіки:[1]

- на мегарівні є елементом міжнародного комплексу "Бухгалтерський облік в державному секторі" та інструментом економічної інтеграції;
- на макрорівні – це складова національної системи бухгалтерського обліку, а також інструмент інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни. Економічний засіб забезпечення конституційно закріплених гарантій громадян України, засіб захисту прав держави як правовласника бюджетних установ;
- на мікрорівні – елемент фінансового управління суб'єктів сектору загальнодержавного управління; засіб захисту прав персоналу, споживачів продуктів діяльності бюджетних установ, а також юридичних та фізичних осіб-платників податків.

Тобто місце та роль системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу доцільно розглядати на мега-, макро- та мікрорівнях.

Сучасні вимоги інвестиційно-інноваційного розвитку спричиняють розширення сфери використання даних бухгалтерського обліку з мікрорівня, виводячи його на макро- та мегарівень, що виявляється в розширення проявів його ролі на вказаних рівнях економіки (рис. 1.13).

Зауважимо, що на мегарівні бухгалтерський облік є елементом міжнародної системи та інструментом економічної інтеграції через Міжнародні стандарти фінансової звітності і принципи подання звітності сталого розвитку.

Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда вбачають однією з головних цілей бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки забезпечення інформацією, яка дозволяє інвесторам формувати свої портфелі цінних паперів, у яких при заданій структурі курсу були б врівноважені ризик і дохід, або навпаки – інформацією, яка необхідна для встановлення такого курсу цінних паперів, який відображав би співвідношення ризику і доходу та дозволяв інвесторам формувати портфелі відповідно до їх особистих переваг та досягнень максимальної норми рентабельності за заданого ступеня ризику.[2]

Професор Ф.Ф. Бутинець доводить, що "бухгалтерський облік, постійно удосконалюючись, стає важливою ланкою формування підґрунтя ринкової економіки, мовою бізнесу і підприємництва, дієвою функцією управління господарськими процесами. Він покликаний сприяти кращій організації управління і планування, прогнозування та аналізу за допомогою забезпечення обліковою інформацією різних рівнів управління і має не лише ретроспективний, але й перспективний характер".[3]

[1] Свірко С.В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. №5(155). С.478-484.
[2] Хэндриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.,с.563
[3] Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/3814/1/4.pdf.

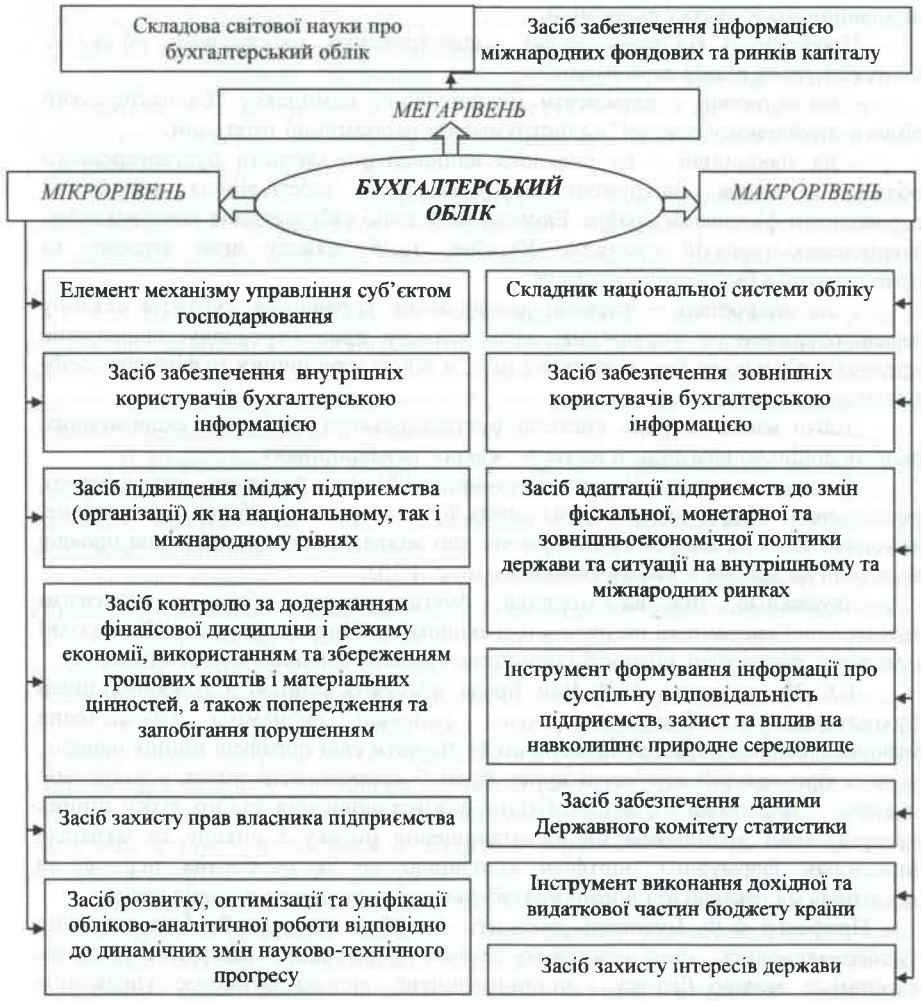


Рис. 1.13. Бухгалтерський облік на мега-, макро- і мікрорівні
Примітка: складено автором

Враховуючи існуючі теоретичні та практичні досягнення у дослідженні моделі інвестиційно-інноваційного розвитку, потрібно виробити чітко визначений підхід до формування і розкриття змісту функцій у взаємозв'язку з новими та модифікованими завданнями бухгалтерського обліку і подання звітності в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України. Також важливо з'ясувати, чи відповідає на сьогоднішній день теоретичне і

практичне підґрунтя системи обліку сучасним глобальним викликам, які формують внутрішні і зовнішні фактори впливу на економіку України.

Реалізація інвестиційно-інноваційної моделі розвитку національного господарства України спрямована на подолання структурних деформацій в економіці через заміну, поліпшення, модернізацію та оновлення необоротних активів підприємств на основі активізації інвестиційно-інноваційних процесів. Вона забезпечує зростання частки високотехнологічних виробництв, розширення місткості ринку праці, активізацію експортного потенціалу тощо. Важливою складовою інвестиційно-інноваційного розвитку суспільства є практична роль бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств як відповідної інформаційної системи забезпечення ефективного управління. З огляду на це виникає потреба в уточненні функціонального призначення бухгалтерського обліку в системі наукового знання, обґрунтування його наукового статусу, встановленні напрямів наукових пошуків, які зможуть підсилити значимість такого статусу.

Бухгалтерська методологія повинна сприяти формуванню інформації, що є адекватною запитам суб'єкта господарювання і процесам інвестиційно-інноваційного розвитку економіки.

С.Ф. Легенчук[1] доводить, що існуюча система бухгалтерського обліку в умовах формування постіндустріальної економіки не забезпечує надання користувачам необхідної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Про це свідчить як критика сформованої системи обліку з боку внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, так і критика з боку представників бухгалтерського наукового співтовариства. Така ситуація зумовлює необхідність перегляду теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку для забезпечення його адекватності потребам користувачів бухгалтерської інформації на основі врахування змін, що відбуваються в економічній системі.

Професор В.М. Жук підкреслює, що теорія бухгалтерського обліку не є універсальною та потребує розвитку через галузеві аспекти. На практиці ця проблема знаходить прояв у необхідності заповнення єдиних для всіх форм фінансової звітності, що мають обмежене використання, відстороненні галузевого управління від методологічного впливу на розвиток бухгалтерського обліку як ключової функції управління, другорядності цієї інформаційної системи в економічній роботі. Діловий світ вимагає від бухгалтерського обліку повнішої інформації, а розвиток в глобальному конкурентному середовищі здійснюється в галузевій площині.[2]

Професор В.В. Євдокимов вважає, що в умовах глобалізації економіки та становлення інформаційного суспільства відбувається трансформація теорії та

[1] Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.,с.1

[2] Жук В.М. Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету.* Серія: Економічні науки. 2010. Випуск 2 (52). С.23-25.

практики бухгалтерського обліку, а з розвитком інформаційних технологій розвиваються нові погляди на бухгалтерський облік.[1]

Отже, система бухгалтерського обліку і подання звітності в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України повинна виконувати нові функції у зв'язку з модифікованими завданнями.

Більшість сучасних дослідників в останніх публікаціях з бухгалтерського обліку[2][3][4][5][6]виокремлюють три функції бухгалтерського обліку: управлінську, контрольну та інформаційну.

В.Ф. Палій вказує, що метою бухгалтерського обліку є управління господарськими процесами, його змістом – інформація про факти господарської діяльності, а його робочою функцією – спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення і передача інформації.[7]

На думку Я.В. Соколова, все, що відноситься до обліку на підприємстві, визначає три функції: уважність, яка передбачає спостереження головного бухгалтера за тим, як підлеглі йому особи виконують свою роботу; співставлення (колація) – вимагає виявлення адекватності інформаційних потоків тому, що насправді має місце в господарстві; контроль – зобов'язує аналізувати інформацію про господарську діяльність, трансформуючи облікові дані до рівня виконавців.[8]

Відомий вітчизняний вчений-обліковець Г.Г. Кірейцев вирізняє внутрішні та зовнішні функції бухгалтерського обліку. На його думку, внутрішні функції є системою взаємопов'язаних дій у використанні методів обліку, системою взаємопереходів і взаємодоповнень окремих його прийомів у реальних облікових діях. До зовнішніх функцій обліку він відносить: науково-пізнавальну; забезпечення необхідною інформацією систем управління; контроль за виконанням планів, пропорцій суспільного виробництва, мірою праці і мірою споживання, дотриманням законності здійснення господарських і фінансових операцій, виконанням госпрозрахункових завдань, зобов'язань з колективного підряду; відповідність величини витрат на виробництво встановленим нормам і нормативам, кошторисам і кошторисно-фінансовим розрахункам; виховну; прогностичну; правового захисту суб'єкта господарювання; облікового регулювання .[9]

[1] Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с., С. 1-2.
[2]Брюханенко И.А. Трансформация функции контроля в системе бухгалтерского учета. Вестник Омского университета / Серия: Экономика. 2017. № 4. С. 16-21.
[3]Будович Ю.И. Экономическая теория и счетоведение о функциях управления, соотношении и взаимосвязи бухгалтерского учета с функциями управления. Международный бухгалтерский учет. 2017. № 41. С. 2-16.
[4]. Камордженова Н.А. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика: монография. М.: ООО "Проспект". 2017. 360 с.
[5]Панкова В.С., Саталкина Е.В. Области применения профессионального суждения при осуществлении внутреннего контроля. Международный бухгалтерский учет. 2018. №8. С.2-14.
[6]Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2013. №15. С.2-9.
[7] Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с., С. 25.
[8]Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с., С. 124.
[9] Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельськохозяйственным производством. К.: Изд-во УСХА, 1992. 165 с., С. 21.

В.М. Жук доводить, що бухгалтерський облік не обмежується інформаційно-сервісною функцією управління, а являє собою повноцінний соціально-економічний інститут. Посилення позитивного впливу цього інституту на соціально-економічне середовище, зростання його значущості потребує оновлення теоретичного підґрунтя.[1]

З точки зору А.М. Кузьмінського та Ю.А. Кузьмінського[2] бухгалтерський облік зовсім не виконує інших функцій крім однієї – інформаційної.

М.С. Пушкар та М.Г. Чумаченко зазначають, що "облік не виконує контрольних функцій і не може їх виконувати, а лише служить засобом отримання інформації про господарську діяльність, яку використовує система управління для контролю".[3]

М.В. Кужельний в своїх працях обґрунтовує позицію, згідно якої наявність об'єктів обліку обумовлює появу і відповідних об'єктів контролю, оскільки в процесі виробничої та фінансово-господарської діяльності ними потрібно керувати, контролювати законність і доцільність економічних процесів та явищ. Об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, співпадають з об'єктами обліку. Це й визначається тим, що бухгалтерський облік є і засобом контролю, і його об'єктом. Жодна господарська операція, що відображена у бухгалтерському обліку, не знаходиться поза контролем. Це забезпечується завдяки принципу подвійного запису та його контрольного значення, порівнянності даних синтетичного й аналітичного обліку, рівності активу та пасиву балансу, використанню працівниками обліку різноманітних прийомів і методів контролю тощо.[4]

Я.В. Соколов зазначає, що внутрішній контроль почав розвиватися як функція обліку, спочатку для контролю за станом розрахунків, а після виникнення інвентаризації – за збереженням товарно-матеріальних цінностей.[5]

З.В. Гуцайлюк[6] пов'язує контроль з системою обліку лише в тому сенсі, що облік, по-перше, виступає інформаційною базою контролю і, по-друге, використовується в якості механізму зворотного зв'язку в системі управління. На його думку, основним завданням бухгалтерського обліку є формування необхідних для контролю інформаційних потоків.

Російська дослідниця И.А. Брюханенко[7] розглядає реалізацію функції економічного контролю в системі бухгалтерського обліку із застосуванням таких основних і базових методологічних принципів обліку: майнової відокремленості, безперервності діяльності, часової визначеності фактів

[1] Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Фінанси України. 2010. № 11. С.101-110.
[2] Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку. К.: "Все про бухгалтерський облік", 1999. 288с., С. 21.
[3] Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 424 с., С. 79.
[4] Кужельний Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. М.: Финансы и статистика, 1985. 143 с.,с.6-7
[5] Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
[6] Гуцайлюк З.В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку. Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16495/1/273-Gucajljuk-465-466.pdf
[7] Брюханенко И.А. Трансформация функции контроля в системе бухгалтерского учета. Вестник Омского университета / Серия: Экономика. 2017. № 4. С. 16-21.

господарської діяльності (принцип нарахування, принцип відповідності), послідовності ведення облікової політики тощо. За результатами виконаного дослідження вона демонструє власну позицію з питань взаємодії сучасного бухгалтерського обліку і контролю, відмічає необхідність збереження і підтримання їх взаємозв'язку та взаємопроникнення для здійснення різноманітних контрольно-аналітичних заходів і розв'язання різноманітних управлінських завдань.

Н.І. Петренко підкреслює, що якби бухгалтерському обліку не була властива притаманна йому контрольна функція, то власники, держава й інші зацікавлені особи не могли б використовувати бухгалтерський облік в якості головного інструменту контролю.[1]

Цікавою є класифікація функцій бухгалтерського обліку за Ф. Робертом, який вважає, що бухгалтерський облік має одинадцять функцій: статистичну, економічну, фінансову, юридичну, бюджетну, управлінську, контрольну, історичну, реєстраційну (описову), сигналізаційну, порівняльну (аналітичну).[2]

Найбільш ґрунтовна аргументація на користь існування п'яти функцій бухгалтерського обліку, (інформаційна, управління, контролю, захисту та науково-пізнавальна) представлена С.В. Свірко.[3] Якщо сутність та важливість трьох перших функцій обґрунтовано багатьма науковцями, то такі функції, як захисту та науково-пізнавальна, потребують детального розкриття. Функція захисту (захисна функція) передбачає, що бухгалтерський облік повинен адекватно відображати факти неправомірної і злочинної діяльності щодо поля фінансово-економічних відносин суб'єктів господарювання і вчасно та адекватно реагувати на них з метою захисту прав держави, споживачів послуг та інших зацікавлених осіб. Науково-пізнавальна функція полягає у подальшому розвитку методології бухгалтерського обліку як складової вітчизняної, світової облікових систем та науки про бухгалтерський облік.

Під захисними функціями бухгалтерського обліку, на думку Н.І. Петренко[4], слід розуміти здатність системи бухгалтерського обліку адекватно відображати факти незаконної господарської діяльності і своєчасно на них реагувати. До захисних функцій бухгалтерського обліку належать: слідоутворююча (здатність бухгалтерського обліку в результаті взаємодії із подією злочину формувати інформацію про його ознаки, способи і сліди, формувати доказову базу), охоронна (здатність бухгалтерського контролю своєчасно виявляти та використовувати інформацію про правопорушення), превентивна (проведення попереднього контролю первинних документів, що за

[1] Петренко Н.І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2011. Випуск 1(19). С. 297-300.

[2] Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A. Financial Accounting. McGraw-Hill, Inc.,1995. p.424.,c.35

[3] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.06.04. К. 2006. 33с.,с.14

[4] Петренко Н.І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2011. Випуск 1(19). С. 297-300.

змістом можуть свідчити про зловживання, встановлення причетних осіб до здійснення правопорушень).

Рекомендується розширити та уточнити доведений та умотивований С.В. Свірко причинно-наслідковий характер комплексного розгляду функцій та завдань бухгалтерського обліку в умовах моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки (табл. Д.1 додатку Д).

Автором виокремлено в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки адаптаційно-стимулюючу функцію бухгалтерського обліку, яка передбачає відображення позитивних та негативних факторів впливу, резервів і можливостей розвитку для підприємства із вчасним реагуванням та адаптацією до швидко змінюваних умов ринку, з метою забезпечення розвитку господарюючого суб'єкта.

Отже, основною функцію бухгалтерського обліку (першоджерелом) є інформаційна, а похідними доцільно виокремлювати контрольну, управлінську, захисту, науково-пізнавальну, прогностичну, соціальну, юридичну та адаптаційно-стимулюючу. Це свідчить про розширення можливостей інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку і подання звітності та їх широке використання в суспільному масштабі.

С.В. Свірко[1] під завданнями бухгалтерського обліку визначає визначене функціями бухгалтерського обліку коло доручень-вимог для виконання зазначеною системою.

За В.В. Євдокимовим основне завдання розвитку бухгалтерського обліку – це підвищення якості інформації, що формується в його системі. Багатоваріантність правил та методик ведення бухгалтерського обліку не тільки не забезпечує підвищення методологічного рівня і на цій основі якості облікової інформації, а й призводить до її суттєвого викривлення[2] .

З точки зору М.Ю. Медведєва облік є унікальним через те, що ні в якій іншій науковій дисципліні поставлена мета та завдання законодавчо не регламентуються[3]. Виходячи з цього, мету бухгалтерського обліку можна визначити двома факторами: спрямованістю обліку та обов'язковими вимогами, що пред'являються до нього. Стратегічною метою бухгалтерського обліку є здійснення позитивної дії на господарську діяльність, що здійснює людина, шляхом отримання нею відповідної інформації.

Професор М.С. Пушкар основним завданням обліку вважає професійне упорядкування інформації. Чим більшими і різноманітнішими є запити до обліку, тим досконалішою стає його система, тим значимішим буде бухгалтерський облік і в економічній системі[4].

[1] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія і організація : монографія. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.

[2] Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.

[3] Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. 752 с.

[4] Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 424 с.

Інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства як основної ланки національної економіки перебуває під впливом внутрішнього та зовнішнього середовища, а реакція підприємства на цей вплив формує зміни активним або наздоганяючим впливом.

Метою системи бухгалтерського обліку в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України є забезпечення інформацією для управління та контролю за: ефективним освоєнням нових товарів, послуг; інвестиційними ресурсами; передбачення та прогнозування глобальних змін в економічній ситуації і пошук управлінських інвестиційно-інноваційних рішень.

В умовах моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України відбувається модифікація існуючих та поява нових завдань бухгалтерського обліку, що обумовлено переорієнтацією на нових користувачів, трансформацією мотивів та запитів всіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин. Завдання бухгалтерського обліку в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку українського суспільства доцільно розглядати крізь призму відносин на двох рівнях, запропонованих Д.О. Грицишеним[1]:

1) підприємство-підприємство (характеризує відносини підприємства з покупцями, постачальниками, інвесторами, конкурентами тощо);

2) підприємство-держава (характеризує взаємовідносини підприємства з державними органами: фіскальна служба, місцева влада, міністерства та відомства всіх рівнів, пенсійний фонд, соціальні фонди, екологічна інспекція тощо) (Табл. 1.5).

Таким чином, підзавдання або пріоритетні напрями бухгалтерського обліку в умовах моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України можна згрупувати за наступними напрямами процесу управління: управління інвестиціями; ефективне використання товарно-матеріальних цінностей і природних ресурсів для продукування інновацій та створення інноваційної продукції; створення та використання інновацій. Всі зазначені підгрупи завдань бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки спрямовані на формування інформаційного простору управління, що є визначальним для розвитку як окремого підприємства, так і держави в цілому. Похідні завдання бухгалтерського обліку можуть зазнавати змін відповідно до специфіки зовнішнього середовища. Адже саме специфіка соціально-економічних відносин визначає запити користувачів та їх пріоритети. Саме тому визначені групи завдань обліку і аналізу в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки визначають ключові моменти теоретико-методологічної будови бухгалтерського обліку. Відповідно до встановлених завдань змінюється пріоритетність об'єктів бухгалтерського обліку, відбувається трансформація елементів методу бухгалтерського обліку та принципів, які визначають напрями їх використання.

[1] Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. ... докт. екон. наук / 08.00.09. Житомир: ЖДТУ, 2018. 409 с.

Таблиця 1.5

Характеристика завдань бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку

Підгрупа завдань	*Завдання – формування та контроль інформації про:*	*Прояв на рівнях соціально-економічних відносин*	
		Підприємство-підприємство	*Підприємство-держава*
Управління інвестиціями	- джерела інвестування;	Сформована інформація впливає на систему економічних відносин на фондовому та інших ринках із залучення капіталу, а також з різноманітними кредиторами	Дає можливість підприємству отримати додаткові пільги від держави, наприклад, зниження ставки оподаткування
	- потребу в інвестиційних ресурсах;		
	- можливе та фактичне надходження інвестиційних ресурсів;		
	- фінансування інвестицій;		
	- цільове використання інвестиційних ресурсів;		
	- результати інвестування;		
	- заходи інвестиційного характеру;		
Ефективне використання товарно-матеріальних цінностей та природних ресурсів для продукування інновацій та створення інноваційної продукції	- потребу в ТМЦ та ефективне їх використання	Інформація дозволяє виявити резерви економії ТМЦ та природних ресурсів й, відповідно, підвищити конкурентоспроможність підприємства та зменшити рівень ресурсозалежності	Впливає на порядок дозвільної діяльності, розмірів сплати коштів та штрафних санкцій щодо використання природних ресурсів,
	- потреби в технологіях ресурсозбереження;		
	- економію природних ресурсів;		
	- впровадження технологій ресурсозбереження;		
	- запровадження інноваційних технологій;		
	- інші заходи, які забезпечують раціональне використання природних ресурсів		
Створення та використання інновацій	- створення (отримання) інновацій;	Інформація дає можливість залучати нових інвесторів, партнерів, покупців, підвищує значущість та імідж підприємства	Визначає параметри інформації, які потрібні державним органам у інноваційній сфері на місцевому, регіональному та державному рівнях. Дає можливість підприємству отримати додаткові пільги від держави
	- використання та впровадження інновацій у виробничий процес;		
	- отримання інноваційної продукції;		
	- налагодження системи просування інноваційної продукції;		
	- налагодження системи реалізації інноваційної продукції;		
	- інші заходи, пов'язані з інноваціями;		
	- результати створення (отримання) і використання інновацій та інноваційної продукції		
	- заходи інноваційного характеру;		
	- заходи просвітницького характеру;		
	- заходи соціального характеру		

Інвестиційно-інноваційний розвиток, положення якого є пріоритетними при управлінні економічними системами різних рівнів, формує систему управління функціонуванням суб'єктів господарювання різних галузей національної економіки, що обумовлює необхідність перегляду діючих підходів до системи управління промисловими підприємствами та її інформаційних підсистем, зокрема: планування, бухгалтерський облік, внутрішній контроль та економічний аналіз (рис. 1.14).



Рис. 1.14. Передумови розвитку теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні інвестиційно-інноваційним розвитком господарської діяльності підприємств

Примітка: складено автором

Зосередившись на мікроекономічному рівні, варто зазначити, що першоосновою забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку окремого суб'єкта господарювання є налагоджена система бухгалтерського обліку та аналізу. Адже бухгалтерський облік виступає інформаційною моделлю взаємозв'язку підприємства з навколишнім середовищем, а економічний аналіз виступає засобом визначення причинно-наслідкових зв'язків стану такої взаємодії.

1.3. Принципи, предмет, метод і склад основних об'єктів бухгалтерського обліку та оподаткування діяльності підприємств через призму інвестиційно-інноваційного розвитку та цифровізацію

Спектр сучасних інтересів до інформації, що формується в системі бухгалтерському обліку, до її якості та релевантності обґрунтовує потребу перегляду наукового статусу бухгалтерського обліку, його змісту, предмета та об'єкта дослідження, методів та комунікативних засобів через призму інвестиційно-інноваційного розвитку суспільства.

Відповідно до Академічного тлумачного словника української мови, методологія – це: по-перше, вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу, його філософська, теоретична основа, а по-друге, сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання.

В Академічному тлумачному словнику української мови зазначено, що принцип – це: "1) основне вихідне положення будь-якої наукової системи, теорії, ідеологічного напряму і т. ін.; 2) особливість, яку покладено в основу створення або здійснення чого-небудь, спосіб створення або здійснення чогось; 3) переконання, норма, правило, яким керується хто-небудь у житті, поведінці"[1].

За С.Ф. Головом зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ, передусім методу, принципів та предмета. Система бухгалтерського обліку має теоретичні, методологічні та регуляторні обмеження. Основні обмеження системи бухгалтерського обліку на його думку зумовлені тим, що вона[2] спирається на загальноприйняті принципи, які формувались в епоху індустріальної економіки і не пристосовані для адекватного відображення сучасних чинників вартості бізнесу, а також не враховує інтересів усіх користувачів, оскільки їх потреби в сучасних умовах виходять за межі фінансової інформації ретроспективного характеру.

Структуру методології бухгалтерського обліку та економічного аналізу в постіндустріальному суспільстві у взаємозв'язку їх елементів наведено на рис. 1.15.

Бухгалтерський облік є підсистемою системи управління підприємствами, що має подавати в єдиному інформаційному середовищі дані про інвестиційно-інноваційний розвиток національної економіки на мікрорівні. Перехід економіки України на модель інвестиційно-інноваційного розвитку є неможливим без удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення. Адже національна система бухгалтерського обліку та подання звітності не повною мірою відповідає зростаючим вимогам щодо забезпечення потрібною та корисною інформацією менеджменту підприємств.

[1] Академічний тлумачний словник української мови. URL: http://sum.in.ua/.

[2] Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в україні: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2009. 12с.



Рис.1.15. Загальна структура методології бухгалтерського обліку та оподаткування господарської діяльності в постіндустріальній економіці

Примітка: складено автором

Професор А.П. Рудановський ще у 1925 році звертав увагу на те, що принципи бухгалтерського обліку незалежно від економіко-політичного устрою є обов'язковими для всіх господарських відносин. Зміна предмету обліку та поява нових об'єктів не означає змін в принципах обліку, тому що облік розв'язує проблеми, які виникають, тільки за допомогою властивих йому методів і принципів[1].

Удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України повинно відбуватися на єдиних методологічних принципах. Принципи виступають практичними вказівками до дії в будь-яких науках, а в бухгалтерському обліку вони не тільки складають теоретичну основу, а й носять суб'єктивний характер, оскільки облік є результатом інтелектуальної праці людини. Від застосування на практиці сформованих принципів бухгалтерського обліку залежить отримання якісної, достовірної, повної, своєчасної та об'єктивної фінансової інформації для формування найважливіших аналітичних та прогнозних показників діяльності суб'єктів господарювання на шляху інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України. Важливість принципів бухгалтерського обліку для відображення

[1] Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: Макиз, 1925. 65 с.

фактів господарського життя на рівні підприємств, муніципальному та національному рівнях підтверджується закріпленням їх переліку та сутності в ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №996-XIV[1].

Тому потрібно проаналізувати відповідність існуючих принципів бухгалтерського обліку моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України та обґрунтувати потребу в їх удосконаленні та адаптації до нових умов господарювання з огляду на євроінтеграційні очікування країни.

Теоретико-методологічні питання сутності та класифікації основних принципів ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, а також модель інвестиційно-інноваційного розвитку України активно обговорювались у працях українських вчених В.Г. Бодрова, М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, В.М. Геєця, С.Ф. Голова, Д.О. Грицишена, З.В. Гуцайлюка, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокимова, В.М. Жука, О.В. Кантаєвої, Л.М. Кіндрацької, Г.Г. Кирейцева, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, С.Ф. Легенчука, В.М. Пархоменко, І.М. Павлюка, А.А. Пересади, О.А. Петрик, М.С. Пушкаря, А.В. Рабошук, В.П. Семиноженка, С.В. Свірко, В.В. Сопка, А.І. Сухорукова, О.В. Собкевич, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, М.М. Шигун тощо. Серед зарубіжних авторів відчутний внесок до розгляду та формування принципів бухгалтерського обліку зробили Г. Александер, Х. Андерсон, О.М. Андреєва, С. Барнес, Дж. Бейлі, Г. Бірман, И.А. Брюханенко, Ю.И. Будович, Г. Велш, Р.Г. Еклес, П.І. Камишанов, Н.А. Камордженова, Р. Каплан, В.В. Ковальов, Д. Колдуелл, М.І. Кутер, М.Ю. Медведєв, Б. Нідлз, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, С.В. Панкова, Е.В. Саталкина, В.Е. Рибалкін, Ф. Роберт, О.П. Рудановський, Я.В. Соколов, М. Фрідман, Р. Холт, У. Шарп, С. Шмідт, Р. Шортрідж та інші.

Враховуючи існуючі теоретичні та практичні здобутки у дослідженні, визначенні та систематизації принципів бухгалтерського обліку в контексті інвестиційно-інноваційної компоненти економічного розвитку, постає завдання виробити чітко визначений підхід до формування, класифікації та розкриття змісту принципів бухгалтерського обліку і подання звітності в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України.

Американські вчені Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда наголошують на складності визначення принципів через нерозробленість теорії обліку, а також доводять, що практичне застосування принципів бухгалтерського обліку ускладнюється економічними наслідками. На думку цих науковців, бухгалтерський облік, що є наукою соціальною, прикладною, багато в чому залежить від мудрості, чесності та позиції бухгалтерів[2].

Взаємозв'язок принципів забезпечує вирішення будь-якого завдання бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств через призму інвестиційно-інноваційного розвитку суспільства. Дослідження вітчизняного

[1] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

[2] Хэндриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 62 с.

досвіду бухгалтерського обліку та досягнень у даній сфері зарубіжних країн показує, що принципи бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання постійно трансформуються відповідно до тенденцій розвитку економічних систем.

Тому рекомендується розуміти під принципом бухгалтерського обліку правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці, реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Ведення бухгалтерського обліку має ґрунтуватись на базових положеннях, без яких неможливо було б побудувати таку систему бухгалтерського обліку, як подвійна бухгалтерія. Ці положення з часом трансформувались у принципи, які стали не лише основою сучасного бухгалтерського обліку, але й увібрали у себе традиції, досвід і досягнення минулих поколінь практиків та науковців. Тому можна констатувати, що основоположні засади існували з моменту появи бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств.

Сучасна сукупність принципів передбачає структуру, яка склалася під впливом різних обставин. В Україні законодавчо закріплено вісім принципів ведення бухгалтерського обліку діяльності підприємств та формування фінансової звітності, причому більшість з них використовувалась у бухгалтерській теорії і практиці раніше. Крім того, поступово з'явились деякі додаткові та своєрідно оновлені принципи.

Принципи бухгалтерського обліку бізнесової діяльності і фінансової звітності за її результатами в світовій практиці регулюються національними стандартами, які розроблені професійними організаціями і законодавчо затверджені. Зокрема, у США такими правилами є GAAP – Generally Accepted Accounting Principles, у Великій Британії вони встановлені Законом про компанії і Правилами стандартної бухгалтерської практики (Statements Standard Accounting Praktice – SSAP), в Німеччині – Законом про бухгалтерські директиви, у Франції – нормами, що підготовлені Національною радою з бухгалтерії, в Швеції – Законом про бухгалтерську справу. Проте, не зважаючи на різноманітність соціальних, економічних і законодавчих умов, різні країни прагнуть встановлювати правила ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств і складання фінансової звітності, спираючись на концептуальну основу складання фінансових звітів, яку розроблено Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Загальне визнання облікових принципів залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доцільності (інформація має зміст і принесе користь користувачам інформації про суб'єкт господарювання); об'єктивності (на інформацію не впливають особисті думки або оцінка осіб, які її складають; даний критерій передбачає надійність, перевірюваність, відповідність дійсності); здійсненність (реалізація принципу не викликає надмірних складнощів або витрат).

Російський науковець М.І. Кутер виокремлює принципи-припущення, принципи-вимоги та принципи-правила, а також визначає зазначені поняття таким чином: а) "принципи-припущення, що передбачають, по-перше, незалежність від облікової політики зокрема і бухгалтерського обліку взагалі,

вони отримані ззовні та апріорі входять до бухгалтерської інформаційної системи; по-друге, подвійний характер подій, тобто можливою є як відповідність припущення реальній дійсності, так і зворотна ситуація"; б) "принципи-вимоги, які формують безпосередньо облікову політику підприємства та не виключають наявності певного простору для професійного судження бухгалтера, що дозволяє йому найбільш адекватно відобразити факти господарського життя"; в) "принципи-правила, тобто положення (вказівки), що встановлюють загальний порядок бухгалтерського обліку в державі у формі положень, обов'язкових для виконання всіма економічними суб'єктами та що виключають альтернативні тлумачення".[1]

С.Ф. Легенчук[2] групує принципи за 4-ма напрямами: загально-системні умови (принципи) ідентифікації і фіксації фактів; фундаментальні положення складання фінансової звітності; основоположні принципи оцінки та принципи організації застосування елементів захисного поясу. Цей підхід є доволі цікавим і раціональним. В розвиток такого підходу автором рекомендовано акцентувати увагу на тому, що групування принципів повинно передбачати визначення напрямів їх застосування при появі нових об'єктів або трансформації існуючих відповідно до тенденцій інвестиційно-інноваційного розвитку окремого підприємства та економіки України в цілому.

Беручи за ознаку класифікації принципів бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств, етапи облікового процесу, з урахуванням важливості кожного з них та власних рекомендацій, Д.О.Грицишен[3] групує їх наступним чином: принципи організації облікового процесу; принципи ведення бухгалтерського обліку; принципи складання фінансової звітності. Також він пропонує внести зміни до нормативних документів, а саме скоригувати перелік принципів бухгалтерського обліку, що наведений в ст. 4 Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" наступним чином: 1. виключити безперервність, обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою зі складу принципів; 2. доповнити перелік такими принципами, як документування, вартісна оцінка, подвійне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, інвентаризація.

В рамках вирішення проблеми формування принципів М.М. Шигун[4] пропонує відокремлювати 27 принципів організації, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності.

Проведений А.В. Рабошук[5] аналіз законодавчо-нормативних документів, які регулюють практику ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств, показав, що в багатьох країнах світу принципи

---

[1] Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 104с.

[2] Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.

[3] Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. … докт. екон. наук / 08.00.09. Житомир: ЖДТУ, 2018. 409 с.

[4] Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/43.pdf.

[5] Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2005. 260с.

бухгалтерського обліку визначені законодавчо або у вигляді вимог, припущень та вимог до облікової політики, проте їх склад та назви не завжди співпадають. Це дозволило виокремити 28 принципів обліку.

Найбільш раціональна класифікація запропонована С.В. Свірко[1], яка пропонує класифікувати принципи бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств та фінансової звітності в Україні на основі критичного аналізу їх дієвості (рис. Д.2 додатку Д).

Проаналізувавши існуючі теоретико-методологічні підходи до визначення класифікаційних характеристик принципів бухгалтерського обліку, доцільно визначити їх сутність відповідно до ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №996-XIV із змінами і доповненнями та надати критичну характеристику для їх подальшого удосконалення відповідно до умов інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України (табл. Д.3 додатку Д). Узагальнивши та критично проаналізувавши існуюче тлумачення в українському законодавстві та поглядах вчених принципів обліку господарської діяльності підприємств і фінансової звітності про її результати, рекомендується уточнити їх набір та змістовну насиченість. Зокрема, пропонується поставити на обговорення в наукових колах та органах влади питання про невідповідність принципів автономності, безперервності та обачності сучасній теорії і практиці обліку в контексті інвестиційно-інноваційного розвитку країни, запроваджуючи оновлене тлумачення цих принципів без зміни їх назв. Потрібно також доповнити систему принципів новими елементами, такими як подвійність та документальна реєстрація (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Модернізація принципів бухгалтерського обліку для умов моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України

Сутність принципу	Рекомендоване тлумачення принципу
1	2
ПРИНЦИПИ-УМОВИ	
АВТОНОМНІСТЬ	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у бухгалтерській звітності підприємства, що обмежує вплив власника на господарську діяльність підприємства Виключити з принципів та зробити припущенням
визначає просторові характеристики розвитку системи бухгалтерського обліку	
БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі або через певний період часу з'явиться намір чи необхідність ліквідації та скорочення своєї діяльності Виключити з принципів та зробити припущенням
визначає вплив часу на оцінку об'єктів бухгалтерського обліку	

[1] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.06.04. К. 2006. 149-150с.

Продовження табл. 1.6

1	2
ЗБАЛАНСОВАНОСТІ ГРОШОВИХ І НЕГРОШОВИХ ВИМІРНИКІВ	Вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства на різних рівнях управління та формах звітності (про інвестиційно-інноваційний розвиток, соціальні та екологічні показники) слід застосовувати комплекс різноманітних вимірників, які дають змогу сформувати актуальну інформаційну сукупність
визначає вимірювальні характеристики розвитку бухгалтерського обліку	
ПРИНЦИПИ-РЕКОМЕНДАЦІЇ	
ПОВНЕ ВИСВІТЛЕННЯ	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
впливає на інформаційну результативність обліку	
НАРАХУВАННЯ ТА ВІДПОВІДНІСТЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, за звичайних умов господарювання. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Такий механізм застосування принципу бухгалтерського обліку дає можливість без порушення відображати наслідки надзвичайних ситуацій, які можуть бути пов'язані з різними видами діяльності (фінансова, інвестиційна, операційна), але не принести доходів або ж доходи не будуть пов'язані з понесеними витратами
впливає на систематизацію об'єктів та результатів у відповідності до видів діяльності підприємства	
ПРИНЦИПИ-ОБМЕЖЕННЯ	
СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з їх економічної сутності та ситуації, що дозволить наблизити вартість оцінених активів до справедливої
визначає пріоритетність методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку	
ПОСЛІДОВНІСТЬ	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та фінансової звітності, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
визначає розвиток системи у часі	
ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
визначає взаємодію економічного змісту та юридичної форми	
ПОДВІЙНІСТЬ	Будь-яка господарська операція буде розглядатися в двох аспектах: за активами та їх джерелами, що завжди дорівнюють один одному.
визначає зв'язок між економічними ресурсами (активи або майно господарюючого суб'єкта), капіталом власника із зобов'язаннями перед кредиторами	
ДОКУМЕНТАЛЬНА РЕЄСТРАЦІЯ	Кожна господарська операція (економічна подія) повинна бути оформлена документом із заповненням обов'язкових реквізитів, що підтверджує факт здійснення господарської операції, право на її вчинення або встановлює матеріальну відповідальність працівників за довірені їм цінності.
підтверджує здійснення господарської операції	

Примітка: авторська розробка

Такий підхід до розвитку принципів ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств є основоположним для трансформації складання бухгалтерської звітності як основи формування інформаційного

простору управління інвестиційно-інноваційним розвитком підприємства та країни.

Отже, оновлення принципів обліку господарської діяльності підприємств за уточненими змістовно-класифікаційними ознаками та їх застосування на практиці є важливим для достовірного відображення об'єктів бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України. Рекомендована система принципів бухгалтерського обліку із запропонованим визначенням їх сутності забезпечить отримання облікової інформації, властивості якої дозволяють приймати раціональні управлінські та зважені інвестиційно-інноваційні рішення, що є надійним підґрунтям для забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України.

Основним завданням управління господарською діяльністю підприємств у постіндустріальному суспільстві є прийняття ефективних рішень. Процес прийняття рішень можна умовно об'єднати у три основних етапи: 1) отримання інформації; 2) аналіз інформації; 3) безпосередньо акт прийняття рішення.

На думку В. Швеця[1] обліково-аналітична інформація – це важливий інвестиційно-інноваційний ресурс, що здатний створювати найбільш вагомі конкурентні переваги в умовах динамічності, мінливості та невизначеності як внутрішнього так і зовнішнього середовища.

Облікова інформація грає важливу роль в підтвердженні або коректуванні колишніх припущень, адже рішення рідко приймаються ізольовано. Інформація про результат одного рішення часто використовується для ухвалення наступного рішення. Такий процес називають зворотним зв'язком. В ідеалі бухгалтерський облік і фінансова звітність надають подібну послугу (зворотного зв'язку) для інвесторів, даючи тим самим їм можливість регулювати стратегію інвестування.

Зауважимо, що інформація не може бути релевантною, якщо вона невчасна, тобто вона повинна бути придатною для ухвалення рішення перш, ніж втратить здатність впливати на нього. Своєчасність не гарантує релевантність, але остання неможлива без першої. Накопичення, підсумовування і подальшу публікацію звітної інформації необхідно зробити якнайшвидше, щоб забезпечити наявність поточної інформації на руках у користувачів.

Встановлено, що корисність інформації значно підвищується, коли вона представлена у формі, яка дозволяє порівнювати одне економічне явище з іншим або з таким же явищем, що мало місце в інший час. Виходячи з цього, порівнянність визначена як властивість інформації, що дозволяє користувачам встановлювати схожість і відмінності між двома рядами економічних явищ. У свою чергу, порівнянність інформації залежить від її однорідності (одноманітності) і послідовності (постійності, узгодженості). Для цього в обліково-аналітичній системі пропонується виокремити 4 зрізи інформації про господарську діяльність підприємства, до яких належить: облікова, аналітична,

[1] Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Серія: Економіка. 2017. № 10 (175). С. 58-62.

прогнозна й управлінська інформація. Кожен із зазначених інформаційних блоків відчуває на собі вплив певної групи чинників, потребує розв'язання низки методично-організаційних проблем та має резерви підвищення організаційно-якісного рівня.

Обліково-аналітичному спостереженню, прогнозуванню та управлінню підлягають інвестиційно-інноваційні ресурси, грошові кошти з урахуванням джерел їх надходження та механізму розрахунків, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, товарно-матеріальні запаси, фінансові результати. Це сприяє упорядкуванню і конструктивній взаємодії окремих елементів системи обліку господарської діяльності підприємства.

Пропонується застосовувати системний підхід до визначення шляхів удосконалення важливих аспектів обліку, аналізу, прогнозування та управління господарської діяльності підприємств. Цей підхід полягає в:

- синхронізації роботи облікової, аналітичної, прогностичної та управлінської ланок в бухгалтерському обліку;
- налагодженні якісної діагностики дотримання зобов'язань через полегшення доступу до потрібної обліково-аналітичної інформації з належним ступенем достовірності;
- оперативному реагуванні на критичні відхилення в умовах і наслідках господарської діяльності підприємства;
- запобіганні непередбачуваним збоям і помилкам у процесі здійснення операцій та їх документальному оформленні.

Інформація обліку повинна надавати можливість оцінити, чи залучало підприємство в необхідних обсягах кошти в попередній період, наскільки виправданими виявились обрані напрямки вкладень капіталу і як вплинули раніше здійснені операції на прибутковість підприємства. Отримані результати аналізу облікових даних створюють базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на перспективу.

Визначення і розкриття предмета бухгалтерського обліку в інвестиційно-інноваційній моделі розвитку суспільства потребує системного та історичного підходу. З огляду на загальні положення про предмет науки, визначення предмета бухгалтерського обліку має охоплювати все найзагальніше для бухгалтерського обліку в усіх сферах суспільного виробництва.

Це загальне має бути і найістотнішим для бухгалтерського обліку і водночас відбивати функції, завдання і роль обліку в суспільстві. Визначення предмета і об'єкта бухгалтерського обліку є фундаментом його теорії. В сучасній Україні дослідженню цих категорій присвячені роботи провідних вчених з бухгалтерського обліку.

На думку В.Г. Швеця всі господарюючі суб'єкти в залежності від юридично-правового статусу, форм власності, розмірів за обсягами виробництва, чисельністю працюючих та інших параметрів мають свої моделі обліку. Під моделлю обліку слід розуміти нормативно-відрегульоване відображення системи обліку, що пояснює предмет, об'єкт, методи і процедури ведення обліку і складання звітності суб'єктом господарювання. Розрізняють

модель обліку мікропідприємств, модель обліку малих підприємств, модель обліку середніх підприємств, модель обліку великих підприємств[1].

М.І. Бондар, визначаючи проблемні аспекти подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку, погоджується з думкою Я.В. Соколова та В.Ф. Палія[2] щодо неможливості однозначного визнання дефініції предмета бухгалтерського обліку. Дійсно, що є ключовим у визначенні предмета: фінансово-господарська діяльність чи рух капіталу? З огляду на розвиток корпоративного управління цілком очевидно, що сьогодні перевагу надають "руху капіталу", а рух активів та джерел їх отримання належить до питань технологічного управління на рівні менеджменту. Тобто власник вкладає капітал у підприємство, підприємство має його зберегти та примножити, а завдання бухгалтерського обліку мають бути спрямовані на інформування власника про зміни власного капіталу та тенденції його можливого примноження.

С.Ф. Головом доведено, що предмет бухгалтерського обліку визначається людьми з урахуванням потреб суспільства та інтересів окремих осіб в практичній та науковій діяльності. На його думку предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою)[3].

Предметом бухгалтерського обліку як науки – є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється.

Професор Ю.А. Кузьмінський констатує, що "загальних правил для всіх бухгалтерів не може бути. Норми задає безкінечний потік фактів господарської діяльності. Правила витікають із умови вміння розгледіти в ході роботи випадкові та непередбачені дії. Це і є управління економічними процесами, це менеджмент"[4].

Більшість визначень, на думку М.Р. Лучка[5], не враховують філософські витоки науки "бухгалтерський облік" та пізнання в розвитку його теорії. За ним, предметом бухгалтерського обліку є знання людини про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських подій на усіх рівнях ієрархії підприємства.

М.В. Кужельний та С.О. Левицька[6] ототожнювали терміни "предмет" і "об'єкт".

[1] Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Серія: Економіка. 2017. № 10 (175). С. 58-62.

[2] Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління. *Lviv Polytechnic National University Institutional Repository*. 2012. С. 58-62. URL: http://ena.lp.edu.ua.

[3] Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в україні: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2009. 20с.

[4] Кузьмінський Ю.А. Про сьогодення та майбутнє облікової професії. *Незалежний аудитор*. 2012. №4. С. 33-35.

[5] Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія: Економіка. 2017. Випуск 1 (45). Т.2. С.33-38.

[6] Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352с.

Н.М. Малюга[1] дійшла висновку, що предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів підприємства, тобто вивчення того, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку.

Ф.Ф. Бутинець наголошує на тому, що, оскільки бухгалтерський облік ведеться на конкретному підприємстві, то його предмет визначається діяльністю підприємства[2].

Російський дослідник Я.В. Соколов[3] зазначає, що: "Предмет бухгалтерского учета не "дан", а "задан" ему интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах". Предмет бухгалтерського обліку визначається інтересами інститутів (власник, менеджер, держава тощо), що беруть участь або контролюють господарський процес.

За дослідженнями В.М. Жука, предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій[4].

Таким чином, на думку автора предметом бухгалтерського обліку в умовах моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки є господарські об'єкти, засоби, ресурси, процеси та явища, які використовуються в процесі здійснення господарської діяльності і впливають на ефективність соціально-економічних результатів та інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства.

Під методом науки в широкому сенсі розуміють спосіб пізнання і дослідження досліджуваного предмета. У сучасній науковій літературі зустрічається безліч визначень даного поняття, найбільш розповсюдженим з яких є розуміння методу як: по-перше, способу пізнання явищ природи та суспільного життя, а по-друге, прийому або системи прийомів, що застосовується в певній галузі діяльності (науці, виробництві тощо)[5].

Метод передбачає виконання вимог принципу (рис. 1.15).

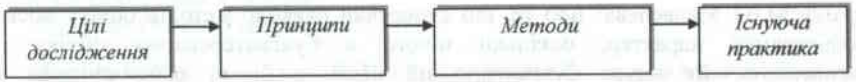


Рис.1.15. Зв'язок принципів і методів бухгалтерського обліку
Примітка: складено автором

[1] Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 64 с.

[2] Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / вид. 4-е, доп. і перероб. Житомир: Рута, 2005. 14 с.

[3] Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 41 с.

[4] Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2010. Випуск 2 (17). С. 100-105.

[5] Академічний тлумачний словник української мови. URL: http://sum.in.ua/.

Як система прийомів практичного вивчення дійсності метод бухгалтерського обліку полягає в первинному спостереженні (документація і інвентаризація), вартісному вимірюванні (оцінка і калькуляція), поточному групуванні (рахунки і подвійний запис), підсумковому узагальненні та подальшій систематизації даних (баланс і звітність). На практиці прийоми, наведені вище, можуть бути реалізовані по-різному – в залежності від реальної економічної ситуації, умов діяльності конкретного господарюючого суб'єкту, цілей і задач управління, рівня розуміння персоналом організації процесів управління тощо. Елемент методу можна розглядати як окремий прийом. Поєднання різних елементів методології бухгалтерського обліку забезпечує суцільне й безперервне вивчення його об'єкта, при цьому досягається основна мета – отримання інформації про стан господарюючого суб'єкта, результати його роботи та відносини з іншими суб'єктами господарювання, контроль за різними сторонами господарської діяльності.

Так, В.В. Євдокимов[1] в своїй докторській монографії представив схему трансформації елементів методу бухгалтерського обліку при використанні комп'ютерних технологій.

М.В. Корягін та П.О. Куцик[2] в своїй монографії дослідили існуючі підходи до побудови методології бухгалтерського обліку та представили якісно новий погляд на її структуру, склад та напрямки розвитку. На їх думку концептуальні зміни у методології обліку повинні охоплювати перегляд її основи – системи методів, до яких варто залучати загальнонаукові методи (діалектичний і моделювання), контролю (інвентаризація, аналіз, перевірка, обстеження), статистики (спостереження, статистики, вимірювання, групування та узагальнення), а також спеціальні методи бухгалтерського обліку (документування, оцінка, рахунки та звітність).

На думку автора, адаптація та застосування в практиці обліку перелічених методів дозволять різнобічно досліджувати предмет та об'єкти обліку, розкриваючи їх характеристики з послідуючим відображенням для широкого кола користувачів у звітності підприємства. Також повністю підтримуємо думку М.Ю. Медведєва[3] про те, що суперечки навколо методів обліку носять софістичний характер, оскільки нічого в бухгалтерському обліку не визначають. Як наука бухгалтерський облік є більш різноманітним та непередбачуваним, тому методи та прийоми потрібно вважати належністю до певного періоду розвитку науки. Відносно відокремлені методи та прийоми лише у своїй єдності й сукупності забезпечують повне вивчення предмета бухгалтерського обліку, одержання необхідної для управління господарством інформації.

Не зважаючи на теоретичні досягнення у дослідженні моделі інвестиційно-інноваційного розвитку, постає проблема визначення переліку та

[1] Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39 с.

[2] Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія / М.В. Корягін та П.О. Куцик. Львів: ЛКА, 2017. 239 с.

[3] Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. 22 с.

відображення в національній системі бухгалтерського обліку основних об'єктів господарської діяльності підприємств, через які має відбуватись такий розвиток, а також розвинути теоретично-методологічну основу їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Проведення інвестиційно-інноваційних заходів потребує якісного інформаційного забезпечення на всіх етапах здійснення. Удосконалення системи бухгалтерського обліку потрібно здійснювати для того, щоб на рахунках, в облікових регістрах та фінансовій звітності можливо було відображати інформацію про інвестиційно-інноваційний розвиток економіки України (рис. 1.16).

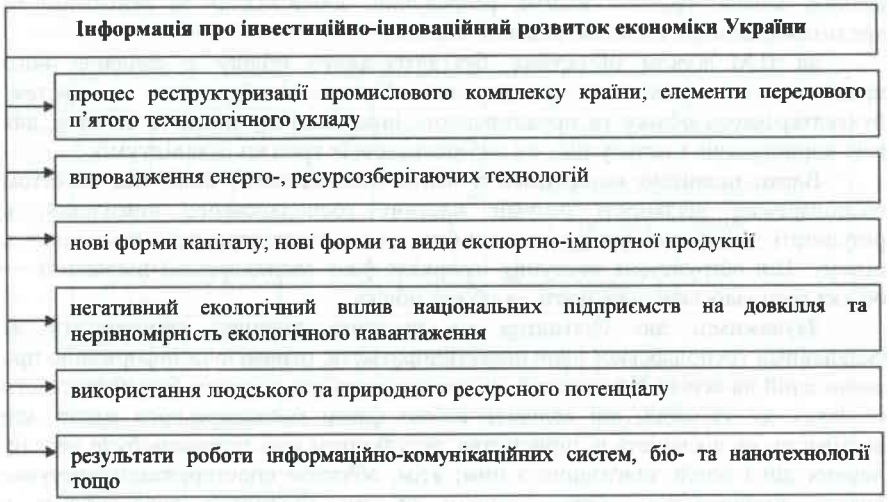


Рис. 1.16. Потреба в інформації для інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України

Примітка. Складено автором

Термін "об'єкт" (від лат. Objektum – предмет) буквально означає те саме, що й "предмет". Але для глибшого розуміння змісту словосполучення "бухгалтерський облік" терміни "предмет" і "об'єкт" слід уживати більш конкретно[1]. Об'єктом бухгалтерського обліку є лише такий господарський факт-явище або факт-процес господарювання, який: а) здійснився, відбувся; б) змістовна характеристика якого задовольняє або продуктивний, або правовий аспект господарювання, або одночасно обидва; в) дістав вартісне (грошове) вираження. Оскільки об'єкти бухгалтерського обліку дуже різноманітні, їх об'єднують в три основні групи[2]: засоби господарства, джерела їхнього утворення, господарські процеси.

[1] Академічний тлумачний словник української мови. URL: http://sum.in.ua/.

[2] Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. 752 с.

На думку С.Ф. Легенчука, категорії інших наук, наприклад, економіко-теоретичні категорії, аналоги яких використовуються в бухгалтерському обліку і відображають об'єкти і явища, що відносяться до предмету обліку, не повинні використовуватись в системі бухгалтерського обліку. До фундаментальних категорій (ідеальних об'єктів) бухгалтерської науки він відносить активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати[1] .

С.В. Свірко ідентифікує об'єкти обліку за їх напрямами (як у просторі, так і в часі), визначає інший аспект облікового процесу, що відбиває його внутрішню структуру за паралельними складовими. У практиці господарської діяльності нею визначено таку загальну сукупність об'єктів обліку[2]: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання за векселями та кредитами; доходи; видатки; власний капітал.

За В.М. Жуком об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме як об'єкти відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів [3].

Варто повністю погодитися з М.Ю. Медведєвим[4], який під об'єктом господарської діяльності розуміє частину господарського комплексу, в результаті зміни якої відбувається зміна всього господарського комплексу в цілому. Він обгрунтував наступну ієрархію: факт господарської діяльності → об'єкт господарської діяльності → об'єкт обліку.

Зауважимо, що бухгалтер на практиці повинен спостерігати за складовими господарської діяльності підприємств, отримуючи інформацію про зміни в ній на основі дій та подій. За припущення, що об'єктом бухгалтерського обліку є дії та події, які являють собою факти господарського життя, що впливають на діяльність підприємства, результатом спостережень буде перелік певних дій і подій, пов'язаних з ним; втім, об'єктом спостереження виступає власне підприємство. Отже, окремі об'єкти бухгалтерського обліку є складовими, що утворюють майновий комплекс.

Згруповані однорідні статті бухгалтерського балансу представлені у вигляді сукупності таких елементів фінансової звітності, як активи, зобов'язання та капітал, які об'єднують в свою чергу дані певних бухгалтерських рахунків і подані у вигляді основного рівняння бухгалтерського балансу: Активи = капітал + зобов'язання. Елементи майнового комплексу, що невизнані як активи, капітал або зобов'язання, не є об'єктами бухгалтерського обліку. Отже, на думку автора, об'єкт бухгалтерського обліку – це конкретний елемент майнового комплексу, що визнаний в якості активу, зобов'язання або капіталу. Водночас можливою є ситуація, коли деякі об'єкти обліку з різних

[1] Легенчук С.Ф. Основи науки бухгалтерський облік: структурний аналіз. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. С. 179-193.
[2] Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2003. 9 с.
[3] Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2010. Випуск 2 (17). С. 100-105.
[4] Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. 138 с.

причин не знаходять відображення в бухгалтерській звітності.

Таким чином, основними об'єктами, що можуть змінювати майновий комплекс підприємств та потребують удосконалення обліково-аналітичного відображення, в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку є: інвестиції; інновації; основні засоби та процес їх відтворення, поліпшення та ефективного використання; інтелектуальний капітал та його складові: нематеріальні активи та гудвіл; доходи і витрати; господарська діяльність підприємств України на міжнародному рівні. Синергетичний взаємозв'язок основних об'єктів бухгалтерського обліку, за рахунок яких може відбуватися інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств, представлено на рис. 1.17.



Рис. 1.17. Синергетичний взаємозв'язок основних об'єктів бухгалтерського обліку, за рахунок яких може відбуватися інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств

Примітка: розроблено автором

Модель інвестиційно-інноваційного розвитку економіки знаходить прояв на різних рівнях, що обумовлює потребу в зміні підходів до їх управління. Зосередившись на мікроекономічному рівні, варто зазначити, що першоосновою забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку окремого суб'єкта господарювання є налагоджена система бухгалтерського обліку та аналізу. Адже бухгалтерський облік виступає інформаційним засобом взаємозв'язку підприємства з навколишнім середовищем, а економічний аналіз виступає засобом визначення причинно-наслідкових зв'язків стану такої взаємодії.

1.4. Економічна сутність і класифікація ключових об'єктів для потреб бухгалтерського обліку і оподаткування діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки

Формування ґрунтовних, єдиних, адаптованих до міжнародних стандартів концептуальних засад бухгалтерського обліку та оподаткування діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України неможливе без розкриття економічної сутності і класифікації (як способів пізнання) ідентифікованих в попередньому пункті об'єктів, основними серед яких виступають інвестиції та інновації.

Розгляду теоретичних і практичних аспектів управління інвестиційно-інноваційним розвитком присвячені наукові розробки відомих українських і зарубіжних учених. Водночас відсутнє єдине загальноприйняте трактування понять "інвестиція" та "інновація", а також групування за різними класифікаційними ознаками окремих складових цих об'єктів бухгалтерського обліку і оподаткування господарської діяльності підприємств, які узгоджуються з чинними нормами національного бухгалтерського і податкового законодавства, а також відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності.

На підставі узагальнення визначення інвестицій, що містить чинна законодавчо-нормативна база обліку та оподаткування господарської діяльності суб'єктів бізнесу, систематизації підходів вітчизняних і закордонних авторів (табл. Е.1 додатку Е), критичного опрацювання вищевказаних позицій пропонується уточнити поняття інвестицій, розглядаючи їх як витрати грошових коштів, майнових та інтелектуальних цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення господарської діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту.

Для ефективного управління інвестиціями потрібна комплексна методологія їх обліку та аналізу. Основним завданням аналізу інвестицій повинно бути визначення резервів ефективності використання інвестиційних ресурсів, виявлення та розрахунок джерел їх залучення та фінансування.

Проблеми обліку та аналізу інвестицій можливо згрупувати за такими основними напрямками (Рис. 1.18). Їх подолання надасть можливість приймати ефективні інвестиційні рішення, надавати інвесторам об'єктивну, повну та достовірну інформацію в різноманітних розрізах про інвестиції.

Вирішення відповідних завдань дозволить вітчизняним та іноземним інвесторам захистити свій капітал і мати впевненість у майбутньому, що призведе до збільшення обсягів вітчизняного та іноземного інвестування, і як наслідок – активізації інвестиційно-інноваційного розвитку України.

Систематизуючи існуючі підходи до групування інвестицій за різними класифікаційними ознаками, пропонується використовувати для потреб бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності суб'єктів міжнародного бізнесу удосконалену класифікацію інвестицій за основними ознаками (Рис. Е.1 додатку Е).



Рис. 1.18. Проблеми обліку та аналізу інвестицій на українських підприємствах

Примітка: Складено автором

Перевагами наведеної класифікації інвестицій є те, що вона передбачає використання обліково-звітної інформації за кожним об'єктом видової структури інвестицій та забезпечує проведення послідовного, чітко структурованого аналізу в розрізі окремих видів інвестицій за кожною з наведених ознак. Разом з тим запропонована класифікація інвестицій (далі по тексту інновацій, основних засобів, нематеріальних активів тощо) не є обов'язковою для застосування та істиною у останній інстанції. Можливі різноманітні наукові погляди на кожен об'єкт дослідження. Будь-яка класифікація залежить від набору критеріїв, що використовуються в дослідженнях. Кількість критеріїв може бути безмежною, тому в рамках одного критерію можна класифікувати об'єкт дослідження з різноманітним ступенем деталізації.

Створення та впровадження інновацій через здійснення інвестиційних витрат виступає основним засобом підвищення результатів господарської діяльності підприємств та посилення їх конкурентних позицій на зарубіжних ринках, що є важливою передумовою формування інвестиційно-інноваційного потенціалу розвитку економіки України.

Хоча питання обліку та аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності у вітчизняній науці й практиці залишаються донині найменш вивченими, але саме їх розв'язання дозволить наблизити обліково-аналітичну інформацію про інвестиційно-інноваційну компоненту господарської діяльності до вимог українських підприємств, особливо які залучені до міжнародної співпраці. Формування чіткого уявлення про інновації, як специфічний об'єкт обліку та

аналізу, сприятиме правильному відображенню цього об'єкту в обліково-аналітичній практиці.

На думку В.М. Геєця "... інноваційна діяльність, у першу чергу – у вітчизняній промисловості, вимагає значної активізації, і без використання всіх інструментів сучасної промислової політики досягти інноваційного прориву, отже, і успіхів у розвитку всієї української економіки не вдасться". [1]Бухгалтерський облік та сучасні методи аналізу повинні зробити підгрунтя для якісного інформаційного забезпечення відображення інновацій.

До започаткування інноваційної теорії економічного розвитку доклав зусиль український вчений Михайло Туган-Барановський (1865-1919), якому вдалось у своїй монографії "Промислові кризи в сучасній Англії, їх причини і вплив на народне життя" (1894) зробити революційний висновок, що суперечив законові вільного ринку Ж.Б. Сея (споживання та попит керують виробництвом). За твердженням М. Туган-Барановського, виробництво керує споживанням. Це відбувається через нагромадження капіталу та його інвестування в нові технології та виробництво[2]. Австрійський економіст Й. Шумпетер у роботах "Теорія економічного розвитку" (1912 р.) і "Капіталізм, соціалізм і демократія" (1942 р.) розкрив внутрішні механізми впливу технологічних змін на економічний розвиток та сформував цілісну інноваційну теорію, чим визначив орієнтири розвитку теорії інновацій.

Хоча інноваційні процеси привертають увагу багатьох дослідників та досягнуто великого прогресу в наукових розробках за цим напрямком, але навіть у сучасних умовах співіснує велика кількість термінологічних трактувань інновацій, які є близькими за змістом та відтіняють різні аспекти цього багатогранного поняття. В дисертаційній роботі зупинимося на визначеннях, що пропонують науковці для потреб бухгалтерського обліку та аналізу (табл. Е.2 додатку Е).

Отже, на підставі аналізу та порівняння існуючих поглядів на розкриття економічної сутності інновацій в контексті моделі інвестиційно-інноваційного розвитку України, пропонується для обліково-аналітичних цілей використовувати визначення інновацій як корисного для господарської діяльності підприємств результату інвестицій у вигляді новостворених (застосованих) чи вдосконалених конкурентоздатних технологій, продукції або послуг, а також організаційно-технічних рішень виробничого, адміністративного, комерційного чи іншого характеру, що істотно поліпшують структурно-якісні параметри виробничо-господарської та соціальної сфери.

Ґрунтуючись на узагальненні групувань інновацій, що наведені в різних наукових джерелах, розроблено для потреб бухгалтерського обліку та аналізу розширену класифікацію інновацій за основними класифікаційними ознаками з урахуванням всього їх життєвого циклу (Рис. Е.2 додатку Е). Застосування такої класифікації забезпечить узгодженість обліково-аналітичної інформації

[1] Геєць В.М. Інституційна обумовленість інноваційних процесів у промисловому розвитку України. *Економіка України*. 2016. № 12 (637). С. 4-19.

[2] Основи інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. / за науковою редакцією В. Г. Федоренко. К.: Алерта, 2004. 431 с.

про інновації та інвестиції з потребами інноваційного менеджменту суб'єктів господарювання.

Створення чіткої методології обліку та аналізу інвестиційної діяльності дозволить розв'язати виявлені облікові проблеми та сформує надійну інформаційну базу для аналізу інноваційного процесу, що, у свою чергу, сприятиме прийняттю обґрунтованих інноваційних рішень. Здійснювати це передбачено із застосуванням запропонованого термінологічно-класифікаційного підгрунтя в галузі інвестицій та інновацій.

Основні проблеми обліку та аналізу інновацій на підприємствах, вирішення яких слід передбачити в національній обліково-аналітичній системі на етапі її гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності, представлені на рис.1.19.



Рис. 1.19. Проблеми обліку і аналізу інновацій на українських підприємствах

Примітка: Складено автором

Для здійснення виробничої діяльності будь-яке промислове підприємство має в своєму розпорядженні значну кількість основних засобів, які виступають матеріально-технічною основою процесу виробництва. Саме їх технічний стан та відповідність сучасним технологіям визначає рівень виробничої потужності та управління, а також позначається на обсягах випуску і якісних параметрах

продукції підприємства, що, в свою чергу, сприяє конкурентоспроможності товару на національному та світовому ринках.

Своєчасне та якісне поліпшення й ефективне використання основних засобів є необхідною умовою виробничого процесу, забезпечуючи відновлення втрачених через фізичний та моральний знос експлуатаційних характеристик об'єктів основних засобів та високу віддачу від їх функціонування на підприємстві. Тому якісне методичне забезпечення і правильна організація обліку поліпшення та аналізу ефективності використання основних засобів на підприємствах є досить актуальними, забезпечуючи належне оприбуткування об'єктів виробничого призначення, які поліпшено, та ефективну аналітичну діагностику рівня їх використання, створюючи базу для прийняття обґрунтованих рішень у системі інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств.

Аналіз законодавчих і нормативних актів України показав, що відносно категорії "основні засоби" немає достатньо чіткого і однозначного тлумачення цього терміну. На підставі аналізу відповідної бухгалтерської категорії [1] [2] [3] в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки, під основними засобами пропонується розуміти вартісно виражені активи, що утримуються підприємством з метою використання в господарській діяльності підприємства, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року (операційного циклу).

Основні проблеми обліку та аналізу основних засобів, вирішення яких призведе до інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства, представлені на рис. 1.20.



Рис. 1.20. Проблеми обліку і аналізу основних засобів на українських підприємствах

Примітка: Складено автором

[1] Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність". URL: http://www.minfin.gov.ua/document/ 92417/МСФЗ_5.pdf.
[2] Положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/
[3] Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

МСБО 16 "Основні засоби" не містить вимоги відносно класифікації основних засобів, але передбачає їх розподіл на класи. Клас основних засобів відповідно до МСБО 16 "Основні засоби" – це група об'єктів, однакових за характером і напрямами використання в діяльності підприємства. Прикладами окремих класів основних засобів відповідно до МСБО є наступні: земля, будинки, машини і устаткування, кораблі, літаки, автотранспорт, меблі і пристосування, офісне устаткування.

На рис. Е.3 додатку Е. запропоновано класифікацію основних засобів, що найбільш повно відображатиме інформацію про них в бухгалтерському обліку та аналізі господарської діяльності підприємств в умовах моделі інвестиційно-інноваційного розвитку.

Поліпшення, ремонти та оновлення основних засобів забезпечують технічний та технологічний рівень виробництва і комерційної діяльності, що визначає асортиментно-якісні характеристики продукції і послуг суб'єкта господарювання та продуктивність праці його персоналу. У кризових економічних умовах підприємства намагаються раціонально підходити до здійснення та оптимізації інвестиційно-інноваційних витрат в оновлення та модернізацію матеріально-технічного забезпечення та всього процесу виробництва продукції (надання послуг). Через інвестиційно-інноваційний розвиток досягається ефективність господарської діяльності кожної ланки підприємства. Порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів основних засобів, поліпшення та ремонти потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність виробничого устаткування. Ці форми відтворення основних засобів дозволять внести суттєві зміни конструктивного і технологічного характеру до різних груп основних засобів, що сприятливо позначається на обсягах і якості виготовленої продукції (послуг). Тому великого значення набуває для підприємств отримання своєчасної, вичерпної та достовірної інформації про такі витрати в системі бухгалтерського обліку, яка використовується для потреб аналізу. Підвищення об'єктивності аналітичної інформації можливо досягти за умови формування чіткої і систематизованої методики аналізу поліпшення основних засобів підприємства. Вона може виступати логічним доповненням до методики проведення аналізу динаміки, структури та ефективності використання основних засобів на підприємстві. Залишається актуальним питання оцінювання ефективності витрат на поліпшення діючих основних засобів порівняно з витратами на придбання (створення) нових засобів виробництва, яке потребує створення відповідної методичної бази.

Р. Гончарова [1] визначає ремонт основних засобів як часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані. При цьому автор класифікує ремонти на поточні, середні і капітальні, а також планові і аварійні. Н.А. Литнева, Л.І. Малявкіна та Т.В. Федорова [2] ремонтом вважають роботи із

[1] Голубка Я.В. Облік і аудит фінансових інвестицій: навч. посіб. Тернопіль : Тернопільський НЕУ, 2006. 385 с.
[2] Лытнева Н.А., Малявкина Л.И., Федорова Т.В. Бухгалтерский учет: учебник. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. 496 с.

систематичного та своєчасного збереження основних засобів від передчасного зносу та підтримання їх в робочому стані. Заміну зношених конструкцій та деталей на більш тривалі й економічні, що поліпшують експлуатаційні можливості об'єктів, ідентифікують як капітальний ремонт. В нормативно-правовій базі України визначення економічної категорії "ремонт" наведено тільки в Наказі Міністерства транспорту України "Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту" № 102 від 30.03.1998 р. із змінами і доповненнями [1]. Відповідно до цього наказу, ремонт – це комплекс операцій щодо відновлення справності або роботоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин; поточним вважається ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення роботоздатності виробу і полягає в заміні і (або) відновленні окремих частин (може виконуватись заявочно або за результатами діагностування агрегатним, знеособленим та іншими методами); капітальним є ремонт, який виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових.

Російський професор М.А. Бахрушина [2] ремонт, обслуговування та регулярну комплексну перевірку обладнання не відносить до поліпшення, обґрунтовуючи це тим, що такі роботи направлені лише на відновлення або збереження майбутніх економічних вигід. Поліпшення визначає як складову наступних витрат, які виникають в процесі використання об'єкта основних засобів, що передбачає отримання більших економічних вигід, ніж очікувалось спочатку. До робіт з поліпшення нею віднесено: модифікацію об'єкта, що збільшує термін його корисного використання та потужність; удосконалення деталей вузлів і машин для значного підвищення якості продукції, що виготовляється; впровадження нових виробничих процесів, що забезпечує скорочення запланованих витрат; створення нового змінного елемента складного об'єкта основних засобів; модифікацію програмного забезпечення.

Т. Войтенко, для цілей бухгалтерського обліку, під поліпшенням основних засобів розуміє витрати, що призводять до зміни якісних характеристик об'єкта, в результаті чого підвищується ефективність його експлуатації, тобто збільшуються майбутні економічні вигоди від використання такого активу. Також відносить витрати, що направлені на підтримання робочого стану активу й отриманню в майбутньому первісних економічних вигід. Відповідно, до видів поліпшення включає: модернізацію, модифікацію, добудову, реконструкцію, дообладнання, всі види ремонту та технічне обслуговування[3]. Пропонується ініціювати зміни до нормативно-правової бази обліку відтворення основних засобів, де навести визначення поняття

[1] Наказ Міністерства транспорту України "Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту" від 30 березня 1998 р. № 102. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98.

[2] Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / 8-е изд., испр. М.: Издательство "Омега-Л", 2010. 570 с.

[3] Войтенко Т. Усе про облік основних засобів (фондів). 2-ге вид., перероб. і доп. / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько та ін. Х.: Фактор, 2008. 440 с.

поліпшення основних засобів, трактуючи поліпшення як комплекс заходів, які спрямовані на підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід, а також на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів. Таке тлумачення поліпшення дозволить віднести до нього ремонти і технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта, що відповідає потребам сучасного виробництва та підвищує об'єктивність оцінки вартості основних засобів, що зазнали відповідного поліпшення.

Огляд наукових праць дозволив констатувати, що питання, які пов'язані зі створенням систематизованої методики обліку витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів в системі господарської діяльності підприємств, залишаються у дискусійній площині, потребуючи ретельного вивчення і розв'язання. На підставі облікової інформації є сенс у розробленні цілісної методики аналізу поліпшення та ремонтів основних засобів, в якій були б визначені етапи, об'єкти, завдання, інформаційна база та методи такого аналізу. Тому постала і потребує вирішення проблема формування чіткого обліково-аналітичного апарату в частині поліпшення та ремонтів основних засобів для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства. Порівняльний аналіз податкового законодавства, міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності виявив, що крім відсутності чіткого визначення поняття "поліпшення основних засобів", у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес (рис.1.21).

ВИДИ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Податковий Кодекс України	ПСБО 7 "Основні засоби"	Метод. рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів"	МСФЗ 16 "Основні засоби"
- поточний ремонт; - капітальний ремонт; - реконструкція; - модернізація; - технічне переозброєння; - інші види поліпшення основних засобів	- модернізація; - модифікація; - добудова; - дообладнання; - реконструкція; - інші види поліпшення	- модифікація; - модернізація; - заміна окремих частин обладнання; - впровадження ефективнішого технологічного процесу; - добудова (надбудова); - технічний огляд; - технічне обслуговування; - ремонт.	- модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; - створення нового змінного елементу складного об'єкту основних засобів; - впровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат; - удосконалення деталей, вузлів і машин для досягнення значного підвищення якості продукції; - ремонт та обслуговування обладнання

Рис. 1.21. Види поліпшення основних засобів відповідно до національних та міжнародних нормативно-правових актів

Підходи науковців до класифікації видів поліпшення основних засобів наведено у табл. Е.3 додатку Е, звідки видно, що досить дискусійним залишається віднесення до поліпшення окремих видів відтворення основних засобів, зокрема технічного обслуговування, поточного і капітального ремонтів тощо. Основна суперечність при визначенні поняття "поліпшення" полягає у впливі здійснених робіт на майбутні економічні вигоди.

Доцільним є ініціювати зміни до вище перелічених нормативно-правових актів з бухгалтерського та податкового обліку, навівши у них запропоновану автором монографії єдину класифікацію видів поліпшення основних засобів. Рекомендується включати до поліпшення основних засобів: 1) модернізацію; 2) модифікацію; 3) технічне переозброєння; 4) технічне обслуговування; 5) добудову (надбудову); 6) заміну окремих частин обладнання; 7) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 8) дообладнання; 9) технічний огляд; 10) реконструкцію; 11) капітальний ремонт; 12) інші види поліпшення основних засобів.

В епоху глобалізації знання перетворюються на рушійну силу розвитку підприємств та економік країн в цілому. В системі бухгалтерського обліку і подання звітності знання знаходять свій прояв через таку економічну категорію, як "інтелектуальний капітал". Формування та використання інтелектуального капіталу є важливим фактором інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства на мікрорівні та країни на макрорівні.

В постіндустріальній економіці матеріальна частина активів не може навіть потенційно забезпечити отримання майбутніх прибутків та збільшувати вартість підприємства через те, що основним джерелом збільшення вартості є інтелектуальний капітал. Постає важливе питання щодо можливості відображення інтелектуального капіталу в традиційній звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Обліковуючи інтелектуальний капітал, підприємство отримає інформацію про ринкову та облікову (книжну) вартість підприємства. Інтелектуальний капітал є продуктом інтелектуальної праці персоналу, результатом якого є створення цінностей. З позицій правознавства, результати інтелектуальної та творчої діяльності людини, за винятком тих, що не відповідають нормам законів про інтелектуальну власність, визнаються об'єктами права інтелектуальної власності.

Заходи з реформування обліку інтелектуального капіталу мають несистемний та обмежений характер, приречені на поразку через неможливість пристосувати стару (традиційну) систему бухгалтерського обліку та подання звітності під економіку знань.

На сьогодні не існує єдиної, загальновизнаної методики оцінювання інтелектуального капіталу та його окремих структурних елементів, також немає єдиної точки зору щодо відображення інтелектуального капіталу на рахунках та у фінансовій звітності підприємств. Тому виходом з подібної ситуації на сучасному етапі є комплексне використання існуючих методів та індикаторів з корекцією під особливості та потреби кожного конкретного підприємства.

Нобелевський лауреат Джон Хікс[1] в 1939 році зв'язав зростання вартості капіталу підприємством з впливом науково-технічного прогресу, а в 1969 році Джоном Гелбрейтом було введено термін "інтелектуальний капітал", який означав результат інтелектуальних можливостей людини.

На думку І.Й. Плікус традиційна система бухгалтерського обліку й фінансової звітності, що спрямована на відображення показників у ретроспективі, не надає інформації про інтелектуальний капітал підприємства[2].

За твердженням О.П. Левченко "... не існувало (і не існує) єдиного розуміння ні інтелектуального капіталу, ні нематеріальних активів", тому автор подає наступне визначення. Інтелектуальний капітал – це активи, що являють собою знання, невіддільні від персоналу, і знання, втілені в результатах розумової діяльності (інтелектуальній власності, клієнтах та ін.). При цьому основною ознакою є те, що він є результатом розумової діяльності[3].

На думку С.Ф. Легенчука[4] в бухгалтерському обліку використовувати поняття "інтелектуальний капітал" буде не зовсім правильно, оскільки це суперечить існуючим принципам відображення та традиціям облікової методології, хоча воно повністю відповідає монетарному підходу до капіталу в політекономії. Інтелектуальний капіта як капітал за монетарним підходом – це інтелектуальні блага, активи, виражені в грошах та відображені на бухгалтерських рахунках підприємства.

Російські науковці Л.А. Чайковська та Ю.О. Бистрова доводять, що чинна система обліку і подання звітності критикується користувачами через те, що не відповідає потребам в отриманні повної, достовірної, своєчасної та сучасної інформації, яка могла б відображати перспективи розвитку фірми.

Що стосується людського капіталу, то автори порівнюють його з позиковим капіталом, що не належить підприємству, але впливає на появу грошових коштів в активі балансу[5 6 7].

Існує велика кількість факторів, які заважають ідентифікувати його в бухгалтерському обліку та звітності. По-перше, це відсутність єдиного підходу до сутності та структурних елементів інтелектуального капіталу. По-друге, невідповідність критеріям ідентифікованості та контролю відповідно бухгалтерським критеріям визнання нематеріальних активів. По-третє, відсутність на міжнародному та національному рівнях стандартів щодо формування та розкриття інформації про інтелектуальний капітал. По-четверте,

---

[1] Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: пер. с англ. М.: Универс, 1993. 488с.

[2] Плікус І.Й. Інтелектуальна власність та інтелектуальний капітал як нематеріальні активи та об'єкти бухгалтерського обліку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 8. С.1164-1168. URL: http://global-national.in.ua/archive/8-2017/244.pdf.

[3] Левченко О.П. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 22. С. 37-39.

[4] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.

[5] Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интеллектуальный капитал в финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 4(154). С. 10-19.

[6] Кендюхов О.В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : монографія. Донецьк : ДонУЕП, 2008. 359 с.

[7] Сталінська О.В. Інтелектуальний капітал у системі стратегічного управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 4. С. 581-584.

відсутність єдиного уніфікованого порядку або методичних рекомендацій відображення інтелектуального капіталу у звітності, що призвело до розрізненості і великої кількості фінансових та нефінансових методів його оцінки.

На думку автора, основним завданням бухгалтерського обліку в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку України є систематизоване відображення інтелектуального капіталу через нематеріальні активи з визначенням основних проблем та пропозицій щодо їх вирішення для забезпечення належного рівня довіри з боку вітчизняних і іноземних інвесторів та інших користувачів інформації.

При визначені інтелектуального капіталу виокремлюють балансовий та ресурсний підходи. Балансовий підхід визначає інтелектуальний капітал як різницю між величиною ринкової капіталізації і сукупною балансовою вартістю чистих ідентифікованих матеріальних активів підприємства, який не враховує унікальність окремих його елементів. За ресурсним підходом інтелектуальний капітал – це знання, які можна трансформувати в чинники (ресурси), які створюють вартість нематеріальних ресурсів, що повністю або частково контрольовані організацією та беруть участь у створенні цінності за рахунок людського капіталу.

Здійснивши аналіз останніх економічних досліджень науковців[1] [2] [3] [4] [5], рекомендовано визначати інтелектуальний капітал як створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку, об'єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб'єктом господарювання) з метою ймовірності одержання прибутку (додаткової вартості).

Інтелектуальний капітал знаходить прояв у наступних формах:

1. Безпосередньо сам інтелектуальний капітал – це знання, які мають потенційну цінність, тобто ідеї. Інтелектуальний капітал не має реальної цінності, поки він не захищений і не використовується.

2. Інтелектуальна власність – це знання, які є чиєюсь власністю та захищені патентом. Інтелектуальна власність за визначенням має вартісний потенціал, який залежить від його потенційного використання. Цей вартісний потенціал однак залишається нереалізованим до тих пір, поки інтелектуальна власність не використовується. До об'єктів прав інтелектуальної власності відносять винаходи, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові, комерційні найменування та позначення тощо.

[1] Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект. *Інтелектуальний капітал*. 2002. № 1. 90 с.

[2] Кендюхов О.В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : монографія. Донецьк : ДонУЕП, 2008. 359 с.

[3] Левченко Н.М Організація обліку трансакційних витрат підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1(18). С. 249-253.

[4] Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.

[5] Сталінська О.В. Інтелектуальний капітал у системі стратегічного управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 4. С. 581-584.

3. Інтелектуальні активи – це знання, що мають певну вартість і використовуються за призначенням. Тобто патенти, ліцензовані для конкретної мети, перетворюють інтелектуальну власність в інтелектуальні активи, що мають для свого власника певну, виражену в грошах, вартість. Наприклад, патенти, торгові марки, авторські права, "ноу-хау" тощо.

Більшість дослідників та практиків[1] [2] [3] [4] приходять до думки, що на рівні організації інтелектуальний капітал є сумою трьох складових, представлених на рис. Е.4 додатку Е.

Результати проведеного аналізу структури інтелектуального капіталу, дозволяють визначити структурні елементи, що входять до складу інтелектуального капіталу, які найчастіше виокремлюються дослідниками.

1. Людський капітал – це сукупність знань, навичок, творчих здібностей, а також спроможність власників та наукомістких працівників відповідати вимогам і завданням компанії. До людського капіталу відносять активи, що відіграють важливу роль у створенні вартості підприємства, одночасно не знаходячись у власності компанії, є невідчужуваною власністю підприємства та не відображаються в балансі фірми. Т.В. Давидюк [57, с. 73-78], досліджуючи теорії і методологію оцінки людського капіталу та його відображення в обліково-аналітичній системі підприємства, зробила висновки, що різниця у вартості майна між його бухгалтерською оцінкою та ринковою зумовлена наявністю невідчутних активів, зокрема, людського капіталу. Це свідчить про те, що бухгалтерський облік не забезпечує користувачів точною інформацією та, відповідно, не дозволяє визначити реальний майновий стан підприємства.

Такі компоненти інтелектуального капіталу, що не належать фірмі, не можуть входити до складу нематеріальних активів. Крім того, у складі нематеріальних активів фірми зазвичай не враховуються належні їй авторські та суміжні права (copyright and neighboring rights), хоча вони можуть враховуватися. Практика показує, що багато фірм не прагнуть відобразити такі активи у своєму балансі, хоча прагнуть продемонструвати їх потенційним інвесторам. У результаті виникає величезний розрив між балансовою вартістю фірми та її ринковою капіталізацією. До нього входять персональний гудвіл (репутація власника або головного менеджера); кваліфікована і зібрана разом робоча сила; контракти найму; сприятливі трудові договори; ноу-хау, невіддільні від конкретної фізичної особи (один з об'єктів інтелектуальної власності).

2. Структурний капітал – це права на об'єкти інтелектуальної власності (за винятком засобів ідентифікації юридичних осіб і товарів); інформаційні ресурси; дозволи; програмні засоби ЕОМ, програмне забезпечення, бази даних;

[1] Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект. *Інтелектуальний капітал*. 2002. № 1. 90 с.

[2] Кендюхов О.В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : монографія. Донецьк : ДонУЕП, 2008. 359 с.

[3] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.

[4] Сталінська О.В. Інтелектуальний капітал у системі стратегічного управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 4. С. 581-584.

організаційна структура, патенти, товарні знаки, а також всілякі організаційні механізми, які забезпечують продуктивність працюючих та функціонування компанії, тобто активи, що належать компанії, є від'ємними від бізнесу та відображаються в балансі фірми.

3. Споживчий капітал – це майбутні споживачі продукції компанії, її спроможність задовольнити їх запити. До нього відносять: угоди про відмову від конкуренції; сприятливі договори оренди; сприятливі договори страхування; сприятливі контракти на постачання; клієнтські відносини (наявність постійної клієнтури, своїх людей в організаціях-партнерах і клієнтах).

Від поняття інтелектуальний капітал потрібно розмежовувати поняття інтелектуальної власності. Воно сформульоване в Угоді про створення Всесвітньої організації інтелектуальної власності і включає всі права, що відносяться до літературних, художніх і наукових творів, виконавської діяльності артистів, звукозапису, радіо і телевізійних передач, винаходів у всіх галузях людської діяльності, наукових відкриттів, промислових зразків, товарних знаків, знаків обслуговування, фірмових найменувань і комерційних позначень, захист від недобросовісної конкуренції, а також всі інші права, що стосуються інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній сферах. При такому розумінні до інтелектуальної власності відносяться не тільки майнові права, але також моральні права, у тому числі право на цілісність твору, право на ім'я тощо. Ці права зовсім не обов'язково можуть приносити дохід, тому їх не можна відносити до інтелектуального капіталу.

Можна зробити висновок, що інтелектуальна власність передбачає не результат інтелектуальної діяльності людини, а право на цей результат, що є невідчутним нематеріальним об'єктом. Інтелектуальна власність за своєю суттю є юридичним гарантом захисту прав, що відносяться до інтелектуальної діяльності. Так, винаходи захищаються ліцензіями, нові продукти – патентами, оригінальне ім'я – торговою маркою товару чи послуги, торгові секрети – договорами про нерозголошення.

Ринкові умови господарювання, євроінтеграційні процеси та ведення бухгалтерського обліку і подання звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), вимагають вдосконалення чинної національної системи обліку та подання звітності про нематеріальні активи. Щоб дотримуватися концептуальної основи МСФЗ, що передбачає забезпечення чотирьох основних якісних характеристик фінансової інформації, таких як зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність, необхідних для прийняття обґрунтованих рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами, потрібна чітка та прозора методика обліку та оцінки нематеріальних активів.

І.Г. Волошан проаналізувала економічну сутність нематеріальних активів за нормативними положеннями з бухгалтерського обліку та довела, що об'єкти інтелектуальної власності є: об'єктами системи бухгалтерського обліку; обліковуються у складі активів підприємства; за своєю суттю відповідають поняттю "нематеріальний актив". Однак існують невирішені питання щодо

методики оцінки об'єктів інтелектуального капіталу. Невирішеним питанням також залишається амортизація та знецінення об'єктів інтелектуальної власності, що також залежить від методики їх оцінки[1].

На думку О.П. Левченко нематеріальні активи – це сукупність активів, що не мають матеріальної форми, до яких відносяться інтелектуальний капітал і активи, що не є результатом інтелектуальної діяльності й представлені майновими правами[2].

Відповідно до МСБО 38 "Нематеріальні активи" [3], нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Актив відповідає критерію можливості ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо він: а) може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення або відділення суб'єкта господарювання і продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням; б) виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань. Підставою для обліку будь-якого такого активу на балансі зазвичай є наявність витрат на його придбання або створення. На балансі відображаються не активи як такі, а пов'язані з їх придбанням бухгалтерські операції. Права інтелектуальної власності становлять тільки частину ідентифікованих нематеріальних активів. Це найбільш значна частина таких активів, але далеко не всі. При цьому значна частина прав інтелектуальної власності, що належать фірмі, на її балансі не відбивається, оскільки їх виникнення не було пов'язано з якимись бухгалтерськими операціями.

Автором запропоновано класифікацію нематеріальних активів (рис. Е.5 додатку Е), яка на практиці дозволить раціонально організувати їх синтетичний та аналітичний облік, розробити схему кодування аналітичних рахунків в умовах використання комп'ютерних технологій, максимально деталізувати показники звітів, що формуються з метою аналізу ефективності використання цього виду активів.

Формування позитивної репутації підприємства є необхідною умовою досягнення тривалого і стійкого розвитку підприємства на інвестиційно-інноваційних засадах. Гудвіл стає важливим засобом зміцнення конкурентних позицій суб'єкта господарювання, оскільки забезпечує додаткові переваги на ринках збуту, праці, капіталу, ресурсів тощо. Він впливає на вартість компанії та визначає її можливості в залученні коштів, пошуку стратегічних інвесторів та партнерів, побудові відносин із владою та формуванні попиту й лояльності споживачів. Позитивна репутація є особливо важливою складовою успіху, яка допомагає захистити компанію, збільшити вартість акцій та ринкову вартість

---

[1] Волошан І.Г. Обліково-інформаційне забезпечення інтелектуальної власності як складової активів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 6. С. 846-849.

[2] Левченко О.П. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 22. С. 37-39.

[3] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

активів компанії, отже, впливає на ефективність її діяльності. Формування та використання обліково-аналітичної інформації про ділову репутацію в сучасних умовах глобалізації та інформатизації економічного життя є важливим фактором інвестиційно-інноваційного розвитку країни.

В глобальному економічному середовищі найчастіше категорія "гудвіл" ототожнюється з діловою репутацією, іміджем, популярністю, брендом, базою клієнтів, інноваційними технологіями тощо. Розгляд цього поняття привертає увагу багатьох науковців. Тому "гудвіл" увійшов до складу важливих міждисциплінарних термінів.

Заходи з реформування та впровадження обліку гудвілу на підприємствах Україні мають поки що недостатньо систематизований характер. Тому деякі з них приречені на поразку через неможливість адаптувати традиційну систему бухгалтерського обліку та подання звітності під економіку знань. Чинна на сьогодні методика бухгалтерського обліку гудвілу в Україні має певні слабкі сторони, які не дозволяють належним чином відобразити в обліку і звітності підприємств цю облікову ланку, що зазнає послідовного змістовного наповнення. З огляду на це методологічна неоднозначність та дискусійність багатьох питань бухгалтерського обліку гудвілу, потреба в уточненні методики бухгалтерського обліку та подання звітності про нього визначають актуальність розгляду цієї проблематики.

Методологічні підходи до оцінки, обліку та подання звітності про гудвіл підприємства широко обговорюються багатьма вітчизняними і закордонними дослідниками. Аспекти бухгалтерського обліку гудвілу та його впливу на результати господарювання підприємств знайшли відображення в працях науковців всього світу, а саме Е. Коміскей, Ч. Мулфорда [1] та В. Шульца, А. Вейлера[2]. Вплив гудвілу на кредитний рейтинг підприємств досліджено в праці Л. Сана та Д. Жанга[3]. Асиметрію відображення гудвілу в часі проаналізовано в дослідженні С. Кім, Ч. Лі, С. Юна[4]. У роботах А.І. Корчемлюка, І.Л. Литвинчук, Г.В. Циганенко[5], Д.І. Берницької, Н.О. Кравчука[6] та С.Ф. Легенчука[7] проаналізовано стан та перспективи відображення інформації про гудвіл національних підприємств. В роботах Д. Бренстрома, Б. Катасуса, М. Джуліані, Я. Гроєра[8] та

[1] Comiskey E., Charles W. Mulford Goodwill, triggering events, and impairment accounting. *Managerial Finance*. 2010. Vol.36. Iss: 9. P. 746-767.
[2] Schultze W., Weiler A. Goodwill accounting and performance measurement. *Managerial Finance*. 2010. Vol.36. Iss: 9. P. 768-784.
[3] Sun L., Zhang J. Goodwill impairment loss and bond credit rating. *International Journal of Accounting & Information Management*. 2017. Vol.25. Iss: 1. P. 2-20.
[4] Kim S., Lee C., Wook S. Yoon Goodwill accounting and asymmetric timeliness of earnings. *International Review of Accounting and Finance*. 2013. Vol.12. Iss: 2. P. 112-129.
[5] Корчемлюк А.І. Гудвіл корпоративних підприємств: монографія / А.І.Корчемлюк, І.Л.Литвинчук, Г.В.Циганенко. Житомир, 2013. 160 с.
[6] Берницька Д.І., Кравчук Н.О. Ділова репутація як стратегічний чинник розвитку підприємства. *Інноваційна економіка*. 2011. № 3. С.41-45.
[7] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.
[8] Brännström D., Catasús B., Giuliani M., Erik J. Grojer Construction of intellectual capital – the case of purchase analysis. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2009. Vol.13. Iss: 1.P. 61-76.

С. Лаопадчана[1] гудвіл досліджується як складова інтелектуального капіталу фірми. В дослідженні Р. Алі (R.Ali)[2] представлено мета-аналітичний огляд факторів, що здійснюють стримуючий вплив на корпоративну репутацію. Дане дослідження є корисним для українських підприємств, тому що, визначивши перелік негативних факторів, можна обмежити їх вплив на репутацію підприємства, чим стимулювати процеси розвитку. Вимірювання рівня ділової репутації висвітлено в роботі Р.Х. Вайтінга (R.H.Whiting)[3] на прикладі дослідження малих і середніх компаній Нової Зеландії. Хоча цей досвід є дуже цікавим, українські підприємства мають багато галузевих особливостей та відмінностей у веденні бізнесу від розвинутих країн. Тому запропонований порядок можливо використовувати, адаптувавши до умов підприємств України.

Вплив гудвілу на кредитний рейтинг підприємств досліджено в праці Л. Сана (L. Sun)[4]. Логічним є те, що чим більший розмір гудвілу буде відображено в звітності підприємства, тим більше воно стає привабливим для інвесторів та контрагентів, а особливо збільшується можливість залучати кредитні ресурси. Асиметрію відображення гудвілу в часі проаналізовано в праці С. Кіма (S. Kim)[5].

В роботі М. Грімальді (M. Grimaldi)[6] представлено порядок створення вигід і зменшення витрат на інтелектуальний капітал на прикладі невеликої сімейної фірми. У роботі А.І. Корчемлюка, І.Л. Литвинчука, Г.В. Циганенка[7] проаналізовано стан та перспективи відображення інформації про гудвіл національних підприємств. Авторами проведено дослідження для цілей корпоративних підприємств, але бухгалтерському обліку гудвілу уваги майже не приділено. В роботі Х.К. Санга (Ho Kim Sang)[8] гудвіл досліджується як складова інтелектуального капіталу фірми. Авторами пропонуються можливості вимірювання інтелектуального капіталу фірми за допомогою показників продуктивності на противагу класичним балансовим. Пропозиція є цікавою, але в законодавчому полі України основним принципом обліку є єдиний грошовий вимірник. В роботі М.К. Бепарі (M.K. Bepari)[9] подані рекомендації з обліку гудвілу на прикладі фірм Австралії. Зокрема, проведено

[1] Lhaopadchan S. Fair value accounting and intangible assets: Goodwill impairment and managerial choice. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. 2010. Vol.18. Iss: 2. P. 120-130.
[2] Ali R., Lynch R., Melewar T., Jin Z. The moderating influences on the relationship of corporate reputation with its antecedents and consequences: a meta-analytic review. *Journal of Business Research*. 2017. Vol.8. Iss: 5. P. 1105-1117.
[3] Whiting R., Hansen P., Sen A. A tool for measuring SMEs reputation, engagement and goodwill: A New Zealand exploratory study. *Journal of Intellectual Capital*. 2017. Vol.18. Iss: 1. P. 170-188.
[4] Sun L., Zhang J. Goodwill impairment loss and bond credit rating. *International Journal of Accounting & Information Management*. 2017. Vol.25. Iss: 1. P. 2-20.
[5] Kim S., Lee C., Wook S. Yoon Goodwill accounting and asymmetric timeliness of earnings. *International Review of Accounting and Finance*. 2013. Vol.12. Iss: 2. P. 112-129.
[6] Grimaldi M., Cricelli L., Greco M. Perceived benefits and costs of intellectual capital in small family firm. *Journal of Intellectual Capital*. 2018. Vol.17. Iss: 2. P. 351-372.
[7] Корчемлюк А.І. Гудвіл корпоративних підприємств: монографія / А.І.Корчемлюк, І.Л.Литвинчук, Г.В.Циганенко. Житомир, 2013. 160 с.
[8] Sang H.K., Dennis T. Intellectual capital vs the book-value of assets: A value-relevance comparison based on productivity measures. *Journal of Intellectual Capital*. 2016. Vol.15. Iss: 1. P. 65-82.
[9] Bepari M.K., Mollik A.T. Regime change in the accounting for goodwill: Goodwill write-offs and the value relevance of older goodwill. *International Journal of Accounting & Information Management*. 2017. Vol.25. Iss: 1. P. 43-69.

порівняльний аналіз знецінення фактичної суми гудвілу з нарахованою мінімальною амортизацією. Порядок відображення зменшення корисності гудвілу та його амортизації для українських підприємств можливо застосовувати, але з проведенням досліджень щодо відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналіз фінансової звітності національних підприємств показав майже повну відсутність відображення інформації про гудвіл. Це відбувається через недостатню дослідженість та безсистемність, пов'язану з новизною категорії і відсутністю досвіду відображення в обліку та звітності з метою збільшення інвестиційної привабливості підприємств, що вимагає розвитку досліджень в цьому напрямку. Традиційна система бухгалтерського обліку й фінансової звітності спрямована на відображення показників у ретроспективі. Тому вона потребує адаптації до задоволення потреб суб'єкта господарювання у формуванні обґрунтованої, достовірної, своєчасної та повної інформації про гудвіл підприємства, яка могла б вплинути на перспективи розвитку компанії.

Через недостатню дослідженість можливостей та систематизованого порядку відображення інформації про гудвіл підприємств в національній системі обліку та звітності маємо відсутність офіційної статистики про гудвіл на загальнодержавному рівні.

Метою збору, накопичення, інтерпретації та подання інформації про ділову репутацію, імідж, престиж та гудвіл в обліково-аналітичній системі підприємства є розв'язання таких завдань: збір та інтерпретація інформації про господарську діяльність підприємства та конкурентів; отримання конкурентних переваг; пошук резервів з визначенням сильних та слабких місць суб'єкта господарювання; розвиток потенціалу та збільшення вартості підприємства; прогнозування перспектив продукції фірми на ринках.

В практиці бізнесових стосунків та їх юридичного супроводження чітко виокремлюються такі економічні категорії, як "гудвіл", "ділова репутація", "імідж", "престиж", "реноме".

Автор повністю розділяє результати дослідження О.В. Хортюк[1], в якому доведено, що економічні категорії "репутація", "імідж" і "гудвіл" є близькими за змістом, але водночас мають суттєві відмінності через різну правову природу та різноспрямованість своїх внутрішньосистемних ознак. Зміст цих юридичних понять – це результат реалізації певних прав, який здійснює вплив в тому числі й на ділову репутацію. Ретельне вивчення напрацювань науковців у частині тлумачення розглянутих економічних категорій виявило відсутність єдиного погляду на те, чи існують технології формування репутації, чи тільки імідж піддається цілеспрямованому конструюванню. Домінуючою серед фахівців можливо вважати думку, що позитивна чи негативна репутація підприємства складається з плином часу, а імідж необхідно постійно й активно формувати. Проте репутацію можна формувати продуманими послідовними діями. Тоді в

[1] Хортюк О.В. Співвідношення понять "ділова репутація", "гудвіл", "імідж", "престиж", "реноме". *Часопис Київського університету права*. 2010. №4. С. 211-214.

повсякденному житті вона дає змогу підприємству продуктивно працювати, виходячи із кризових та складних ситуацій з найменшими втратами.

Менеджмент підприємства повинен оперативно запобігати виникненню основних подій, що знижують досягнутий рівень репутації, іміджу та гудвілу підприємства. До таких обставин, що зумовлюють виникнення негативного сприйняття компанії в ділових колах, належать: 1) низький рівень соціальної відповідальності; 2) відсутність інвестицій в розвиток виробництва та впровадження сучасної техніки і технологій; 3) банкрутство; 4) корпоративний конфлікт; 5) техногенні катастрофи; 6) зміна мажоритарних акціонерів у разі, коли новий власник має рівень репутації нижчий, ніж попередній тощо.

На сучасному етапі розвитку теорії та методики бухгалтерського обліку рекомендується розглядати як облікову ланку "гудвіл" з включенням до нього таких складових, як "ділова репутація", "імідж", "престиж", "реноме". Загальноекономічне визначення сутності терміну "гудвіл" (англ. "goodwill" – "добра воля") налічує декілька століть. Спочатку це поняття характеризувало ділову репутацією окремого індивіда. Перша офіційна згадка про гудвіл була здійснена в 1571 році, а судове засідання щодо його оцінки за претензією покупця до суб'єкта господарювання відбулося у 1620 році. В XIX ст. термін "гудвіл" перейшов з юридичної у бухгалтерську практику, оскільки був визнаний майновим правом. Тому виникла необхідність його оцінювання та обліку.

В роботі А.І. Корчемлюка, І.Л. Литвинчука, Г.В. Циганенка[1] наголошується на тому, що об'єктом відображення в бухгалтерському обліку може бути тільки "придбаний гудвіл", який виникає при купівлі-продажу підприємства, іншими словами гудвіл, за який сплачені гроші.

З часом погляди на гудвіл як об'єкт обліку дещо трансформувались, набувши більшої конкретизації у представленні облікової інформації. Зокрема, в роботі С.Ф. Легенчука[2] гудвіл визначено як: 1) отриману різницю між балансовою та ринковою вартістю активів; 2) інтелектуальні активи підприємства, що можуть генерувати вартість, які не знайшли свого бухгалтерського відображення (тобто всі інтелектуальні активи, окрім об'єктів права інтелектуальної власності), а також вартість синергетичних ефектів, що виникли в результаті їх взаємодії.

О.П. Левченко[3] гудвіл ототожнює з "діловою репутацією" та "брендом компанії". Вартісна величина гудвілу при цьому визначається як перевищення ціни придбання фірми над вартістю відображених у її балансі чистих активів або як перевищення частки придбання над справедливою вартістю ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання.

[1] Корчемлюк А.І. Гудвіл корпоративних підприємств: монографія / А.І.Корчемлюк, І.Л.Литвинчук, Г.В.Циганенко. Житомир, 2013. 160 с.

[2] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир, 2006. 264с.

[3] Левченко О.П. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 22. С. 37-39.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 3 "Об'єднання підприємств"[1] гудвіл, що виникає при об'єднанні підприємств – це сплачена покупцем сума, яка перевищує ринкову вартість придбання в очікуванні майбутньої економічної вигоди. Гудвіл визначається як перевищення вартості придбання над придбаною часткою в справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів, що є нероздільним від придбаного підприємства. Фактична вартість гудвілу – це вартість придбання за мінусом різниці справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань.

Американський стандарт обліку US GAAP, FAS 142 "Гудвіл та інші невідчутні активи"[2] трактує гудвіл як перевищення вартості придбаного підприємства над вартістю його ідентифікованих активів за вирахуванням зобов'язань. Українськими регламентами бухгалтерського обліку, а саме НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"[3] гудвіл визначено як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Відповідно до Податкового Кодексу України[4] гудвіл (вартість ділової репутації) є нематеріальним активом, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій.

На основі проведеного аналізу рекомендовано трактувати гудвіл для цілей бухгалтерського обліку як суму нематеріальних інтелектуальних активів та синергетичних ефектів, що матеріалізується при об'єднанні або придбанні підприємства у вигляді різниці між його ринковою ціною та балансовою вартістю активів.

Існує залежність, що за рахунок зростання вартості гудвілу збільшується вартість інноваційного продукту підприємства, і навпаки. Гудвіл виникає лише у випадку придбання та об'єднання підприємств, а внутрішньогенерований гудвіл не відображається в бухгалтерському обліку зовсім.

Гудвіл є нематеріальним активом, що створює значну вартість фірми. Разом з тим, слід констатувати, що бухгалтерська оцінка гудвілу підприємства не забезпечує користувачів інформацією про інтелектуальний капітал фірми через те, що: 1) розмір гудвілу визначається тільки в момент операції продажу або об'єднання бізнесу, а елементи інтелектуального капіталу знаходяться у постійному русі; 2) прибутковість, перспективність розвитку та ринкову вартість підприємства значною мірою формують елементи людського капіталу (навички та знання робітників), зв'язки, бренд, ділова репутація тощо; 3) величина гудвілу не дає уявлення про окремі структурні елементи, види та вартість інтелектуального капіталу; 4) на величину гудвілу впливають премія,

[1] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.
[2] FAS 142 "Goodwill and Other Intangible Assets". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf.
[3] Положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/
[4] Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

яку покупець сплачує за отримання контролю над бізнесом, та спекулятивна складова конкретної угоди купівлі-продажу.

Для цілей бухгалтерського обліку та подання звітності пропонується здійснювати класифікацію гудвілу за ознаками, що наведені на рис. 1.22.

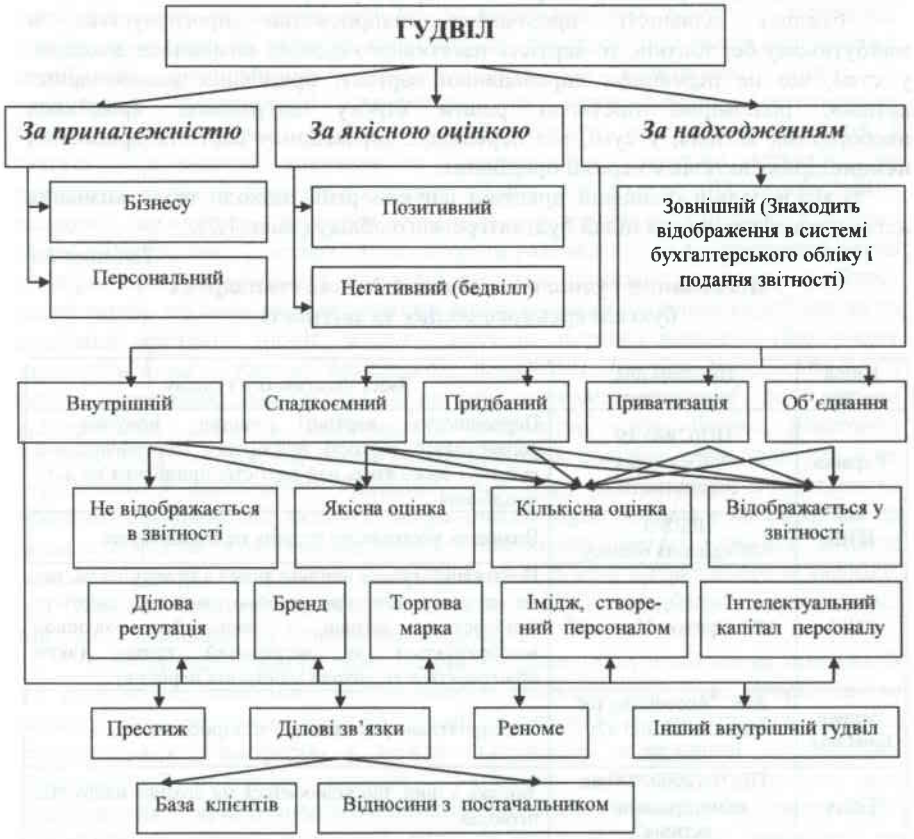


Рис. 1.22. Рекомендована для обліково-аналітичних потреб підприємств класифікація гудвілу
Примітка: Запропоновано автором

Між економічним і бухгалтерським підходами до трактування гудвілу існують декілька суттєвих відмінностей. Згідно стандартів бухгалтерського обліку гудвіл можна оцінювати лише при придбанні або об'єднанні підприємств. Економічний підхід дозволяє розраховувати гудвіл (з його складовими) в будь-який час. Економічний гудвіл постійно знижується, а бухгалтерський – залишається сталим. В діючій українській практиці, коли

купується підприємство з ціною нижче балансової вартості активів, його сума визнається доходом за такою схемою:

а) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з обчислювальними збитками в майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду утворення таких збитків;

б) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується в майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом: у сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів; рівномірно протягом решти строку амортизації придбаних необоротних активів; у сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних немонетарних активів в періоді придбання.

В міжнародній обліковій практиці існують різні підходи щодо визнання негативного гудвілу для цілей бухгалтерського обліку (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Негативний гудвіл в основних світових стандартах бухгалтерського обліку та звітності

Назва країни	Підстава для застосування	Зміст негативного гудвілу
Україна	НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"	Перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання
IFRS	IFRS 3 "Об'єднання бізнесу"	Визнання негативного гудвілу не передбачене
США	APB Opinion 16, par.67	Негативний гудвіл виникає рідко з огляду на те, що на початку він пропорційно зменшує вартість необоротних активів, і лише його залишок відображається як негативний гудвіл (який обліковується як доходи майбутніх періодів)
Велика Британія	ASC "Accounting for Goodwill", ED 47, Par.30	"Несприятливе розміщення" підприємства
Росія	ПБО14/2000 "Облік нематеріальних активів"	Знижка з ціни, що відноситься на доходи майбутніх періодів

Примітка: складено на основі[1] [2] [3]

Для правильного розрахунку величини та обліку витрат, що понесені підприємством, в т.ч. на виробництво експортної продукції, слід чітко визначити зміст терміну "витрати". В національній практиці ведення обліку і звітності майже ототожнюються два близьких за змістом, але дещо різних поняття – "витрати" і "затрати". Оскільки в багатьох країнах ще до набуття Україною незалежності було створено потужне наукове підґрунтя економічної

[1] Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99.
[2] Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
[3] FAS 142 "Goodwill and Other Intangible Assets". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf.

спрямованості, то деяка понятійна невизначеність в українській економічній науці стала наслідком недосконалого перекладу зазначених термінів з іноземних мов. Зокрема, російською мовою чітко визначено і розмежовано поняття "затраты", "расходы" та "издержки", для яких українською мовою використовується найчастіше лише один термін "витрати". Внаслідок цього деякі змістовні характеристики трьох вищенаведених понять у перекладі української мовою, як правило, втрачаються[1]. Це стосується також перекладів з англійської, французької, німецької, іспанської термінології тощо[2]. В українській економічній літературі та національних регламентах бухгалтерського обліку зроблено спроби чіткого трактування "витрат" і "затрат". На підставі вивчення та узагальнення існуючих поглядів на розкриття сутності поняття "витрати" (Табл. Е.4 додатку Е), можна дійти висновку, що найбільш поширеною є точка зору вітчизняних науковців (з якою важко не погодитись), згідно з якою витрати розглядаються як "грошовий вираз суми ресурсів (матеріальних цінностей, амортизаційних відрахувань, заробітної плати тощо), які повністю використані підприємством у процесі виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) протягом звітного періоду". При цьому залишається поза увагою притаманне іноземним авторам зауваження – "з метою отримання доходів" чи "в процесі отримання доходів", тому що на сьогоднішній день в національній економіці існує багато збиткових господарств і галузей, які також використовують ресурси, хоча прибутку й не отримують. У свою чергу, "затрати", на відміну від "витрат", є оплатою за придбані матеріали або послуги, котра з часом буде списана у витрати, але це може статися як у поточному, так і в наступних звітних періодах. Затрати звітного періоду, як правило, не збігаються із сумою витрат цього ж періоду, але завжди повинні дорівнювати вартості всіх придбаних матеріальних цінностей та наданих зі сторони робіт і послуг[3]

З метою забезпечення синергетичного ефекту залучення нових технологій на економічне зростання необхідним є взаємозв'язок між лібералізацією імпорту високотехнологічної продукції та сприянням притоку міжнародних технологічних трансферів, у межах відповідної селективної інноваційно-інвестиційної політики держави. Необхідно забезпечити стимули для переміщення в країну науково-дослідної діяльності в рамках іноземних ТНК; спростити процедуру реєстрації патентів на нові винаходи (винайдені не пізніше, ніж 3 роки тому), у тому числі для іноземних патентовласників; усунути практику стягнення вищих зборів на реєстрацію патентів на нові винаходи нерезидентами; встановити вимоги до обов'язкового ліцензування патентів у певних важливих для національної економіки галузях, що є сумісним з правилами СОТ тощо.

Економічна категорія "синергетика" з'явилася у науці в 1969 році, в результаті досліджень німецького науковця Г. Хакена, як новий напрямок

[1] Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов. К.: Лібра, 2003. 704 с.
[2] Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / в 2 т. М. : Междунар. отношения, 1997. Т. I. 784 с.
[3] Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов. К.: Лібра, 2003. 704 с.

міждисциплінарних наукових досліджень, коли методи, розроблені в одних сферах знань, застосовуються в інших.[1]

Синергізм відповідно до тлумачного словника економіки – це явище посилення дії одного каталізатора приєднанням іншого.[2] Розглянемо погляди науковців на синергетику з позицій системи бухгалтерського обліку.

На думку С.А. Кузнецової, синергія – це зростання ефективності діяльності в результаті з'єднання, інтеграції окремих частин у єдину систему за рахунок системного ефекту (емерджентності). Науковець розглядає облікову систему як відокремлену сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює визначену цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дозволяє їй виконувати всередині підприємства визначені функції.[3]

П.О. Куцик в інтегральних властивостях інформаційної системи обліку вбачає наявність додаткового функціоналу, який може бути використаний для отримання синергетичного ефекту при прийнятті управлінських рішень.[4] Безперечним є факт того, що для менеджерів та управлінців дані бухгалтерського обліку, що доповнені бізнес-аналітикою, є набагато цінніші, ніж тільки бухгалтерська інформація.

М.С. Пушкар[5] визначає синергетику як єдину систему, що вказує на зростання ефективності діяльності в результаті сполучення її окремих частин. Синергетичний ефект – це додаткове приростання економічного чи іншого ефекту за рахунок самоорганізації системи.

М.М. Шестерняк досліджує прояв синергетичних ефектів при спільному будівництві через поєднання енергетичних, трудових, інформаційних, фінансових та матеріальних ресурсів учасників. Він виражається в оптимізації витрат (знижуються операційні, постійні та накладні витрати); ефективному розподілі праці; збільшенні частки на ринку учасниками спільної діяльності; підвищується фінансова стійкість кожного з учасників. В результаті упорядкування зв'язків між переліченими елементами виникають нові можливості для інвестицій та інновацій, утворюються додаткові конкурентні переваги, відбувається пропорційний розподіл підприємницького ризику між контрагентами відповідно до договору про спільне будівництво.[6]

М.О. Козлова доводить, що класичні теоретико-методологічні підходи до бухгалтерського обліку потребують суттєвої трансформації та збагачення методологічного інструментарію за рахунок трансляції, обґрунтованого запозичення та успішної адаптації до специфіки облікової науки концепцій і

[1] Хакен Г. Синергетика. М.: Мир, 1980. С. 400 .
[2] Новий словник іншомовних слів: близько 40 000 сл. і словосполучень / Л.І. Шевченко, О.І. Ніка, О.І. Хом'як, А.А. Дем'янюк. К. : АРІЙ, 2008. С.672 .
[3] Кузнецова С.А. Синергетичний розвиток управлінського обліку: підходи, принципи, трансформації. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: зб. наук. пр. Львів: Львівська Політехніка, 2012. С.131–137.
Кузнєцова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія. Мелітополь: Таврійський держ. агротехнологічний ун-т, 2007. С. 297 .
[4] Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні. Облік і фінанси. 2013. № 4(62). С. 52-59.
[5] Пушкар М.С. Основи наукових досліджень: консп. лекцій. Тернопіль : Карт-бланш, 2013. С. 31.
[6] Шестерняк М.М. Синергетичний ефект у спільному будівництві як фактор економічного зростання. Вісник ЖДТУ. 2012. №3(65). С. 68-74

методів інших наук. Авторка спостерігає тенденції до розширення кола міждисциплінарних зв'язків бухгалтерського обліку; збільшення кількості наукових праць між- та трансдисциплінарного характеру та досліджень із частковим застосуванням методології інших наук; послаблення методологічного догматизму (в напрямі його мінімізації та знищення). [1]

С.Ф. Легенчук визначає синергетичний ефект в бухгалтерському обліку як капіталізовані інтелектуальні затрати у складі вартості інтелектуального капіталу.[2]

На думку автора, синергетичний ефект – це зростання ефекту, ефективності та набуття емерджентності результату діяльності за рахунок об'єднання окремих частин у єдину систему.

Основоположник концепції синергізму І. Ансофф довів, що синергетичні ефекти можуть мати підґрунтям одну з трьох змінних: 1) збільшення цінності для споживачів, відповідно збільшення обсягів продажу; 2) зниження операційних витрат; 3) зменшення потреби в інвестиціях. Переважання однієї з трьох тенденцій призводить до зміни вартості підприємства: при позитивному синергізмі відбувається збільшення вартості гудвілу, а при від'ємному синергізмі виникає негативна вартість капіталу. Розраховують таку зміну в ТНК за допомогою синергетичного похідного балансового звіту.[3]

Синергізм в бухгалтерському обліку виникає при придбанні та об'єднанні компаній, а також реорганізаційних процесах консолідації, розділення, реформування, ліквідації структурно-комбінаційних складових підприємств. Синергетичний ефект може виникати в результаті таких комбінацій:

1. Об'єднання з утворенням нового об'єкту: А+Б=В;
2. Об'єднання без утворення нового об'єкту, або приєднання у вигляді недружнього поглинання: А+Б=А;
3. Фірма розділяється на декілька об'єктів: А=Б+В;
4. Одна фірма виходить із підпорядкування основної: А=А+Б.

Виникнення представлених різновидів синергізму можна простежити на прикладі системного взаємозв'язку факторів, які впливають на розвиток підприємства. На діяльності та розвитку підприємства позначаються такі види синергізму: управління, продажу, факторів впливу, оперативний, інвестиційно-інноваційний. Перераховані фактори відіграють ключову роль в досягненні ефекту синергії. Ефект синергії може бути отриманий у результаті будь-яких комбінацій поєднання складових факторів впливу (елементів, індикаторів), які впливають на розвиток підприємства. На рис. 1.23 представлено синергетичний вплив сукупності факторів на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств та економіку України в цілому.

[1] Козлова М.О. Перехід до міждисциплінарних та трансдисциплінарних досліджень: тенденція чи закономірність розвитку науки бухгалтерський облік? Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 2(23). С. 114-128
[2] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. С.264.
[3] Ансофф И. Стратегическое управление / науч. ред. и авт. предисл. Л.И. Евенко. М.: Экономика, 1989. С.519.

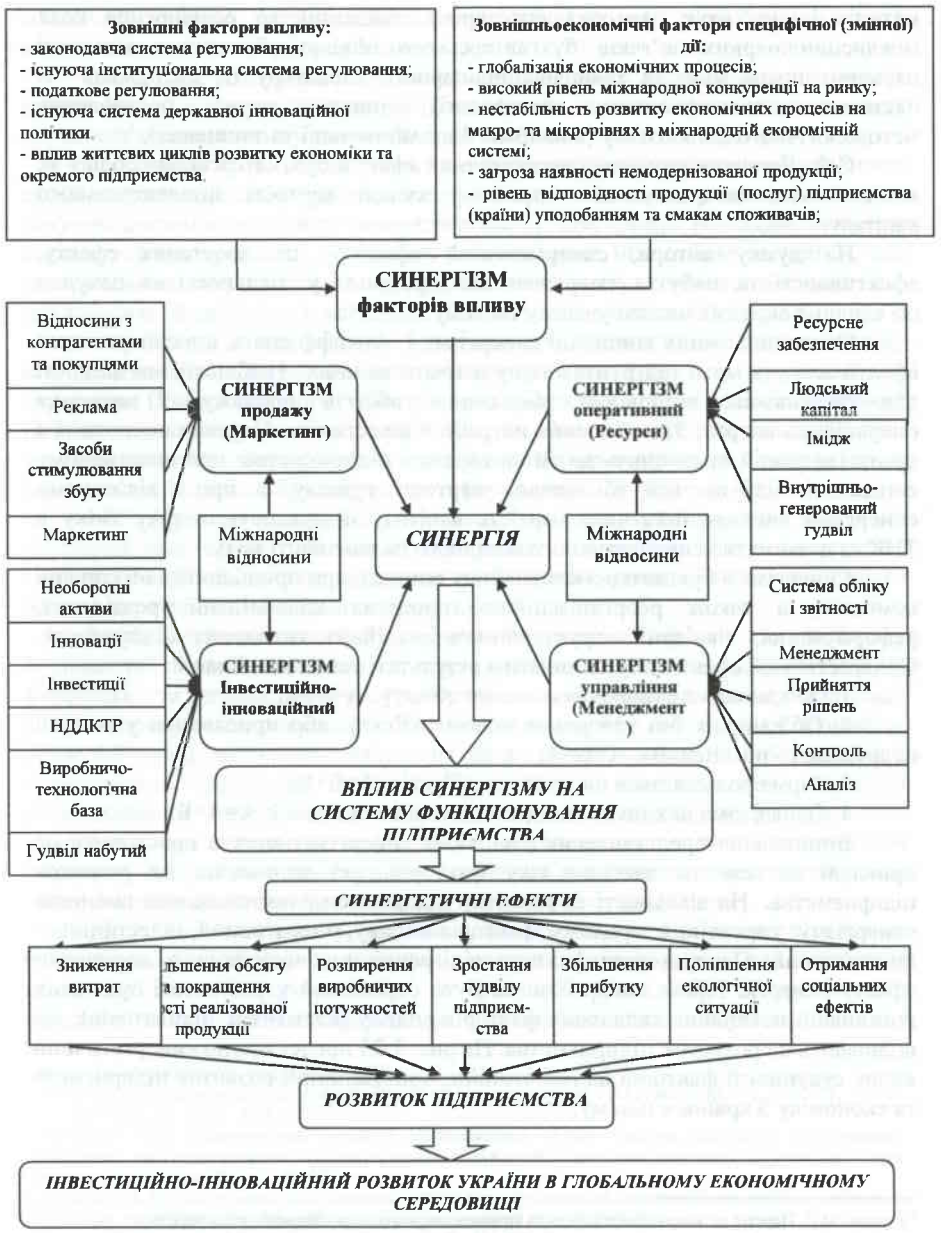


Рис. 1.23. Синергетичний вплив факторів та об'єктів на інвестиційно-інноваційний розвиток (Розроблено автором)

У будь-якому процесі завжди здійснюються витрати та перетворення ресурсів, що вводяться до процесу відповідно для його підтримки та розвитку. Ресурси, що вводяться до господарського процесу (зокрема його інвестиційної та інноваційної складової суб'єктів міжнародних відносин) як потенційні джерела створення економічних благ, можуть включати: природні ресурси (природні речовини, які потенційно придатні для їх використання у виробничому процесі); матеріальні ресурси (все, що зроблено працею людини, зокрема засоби виробництва, які необхідні для виробничого процесу); трудові ресурси або людський персонал, який задіяний на всіх етапах процесу; інвестиційні та фінансові ресурси; інформаційні та інтелектуальні ресурси, зокрема різного характеру об'єкти прав інтелектуальної власності (винаходи, результати науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР), патенти тощо). Зазначені ресурси мають бути введені до господарського процесу (включаючи інвестиційний, інноваційний процеси) підприємств та скеровані інтелектуальним ресурсом управлінського рішення.

Для інвестиційно-інноваційних процесів визначальними є інтелектуальні ресурси, що мають перспективи для комерціалізації при їх матеріалізації, а також інтелектуальні ресурси управлінських рішень, які скеровуються цими процесами.

Також рекомендовано доповнити постулати І. Ансофа[1] щодо можливості синергетичних ефектів мати підґрунтям одну з трьох основних тенденцій, що призводять до збільшення вартості підприємства, з розширенням їх кількості до семи. А саме: 1) зниження витрат; 2) збільшення обсягу та покращення якості реалізованої продукції; 3) з твердженням І.Ансофа щодо зменшення потреби в інвестиціях важко погодитися, адже реалізація інвестицій, особливо в інноваційні проекти, створює ланцюгову реакцію у вигляді геометричної прогресії, яка спонукає здійснювати ще більші інвестиції в розвиток компанії; 4) розширення виробничих потужностей; 5) зростання гудвілу підприємства; 6) збільшення прибутку; 7) поліпшення екологічної ситуації; 8) отримання соціальних ефектів тощо. Розробка та реалізація стратегії розвитку покликана на те, щоб вивести підприємство на створення позитивних синергетичних ефектів та більш ефективний рівень функціонування суб'єкта господарювання. Наведений перелік основних факторів впливу та можливостей виходу на інвестиційно-інноваційний рівень розвитку підприємства свідчить про те, що в кінцевій точці розвитку перелік ефектів кількісно та якісно збільшиться за рахунок системного ефекту емерджентності.

1.5. Аналіз державно-приватного партнерства в Україні та світі

Зважаючи на світові глобальні суспільно-економічні тенденції, Україні потрібна концентрація зусиль на активізації інвестиційних процесів для створення та впровадження інновацій у всі сфери життя. Для ефективного функціонування підприємств будь-якої форми власності потрібно залучати

[1] Ансофф И. Стратегическое управление / науч. ред. и авт. предисл. Л.И. Евенко. М.: Экономика, 1989. С.519.

значні інвестиційні ресурси, що будуть спрямовуватися на розвиток матеріально-технічної бази, поліпшення, технічне переозброєння виробництва, доведення до передового світового рівня виробничих потужностей, диверсифікацію господарської діяльності, розвиток інтелектуального та людського капіталу, соціально-культурні, природоохоронні заходи та ін.

Здійснення господарської діяльності організацій та установ бюджетної сфери України відбувається в особливо складних умовах внаслідок зношеної матеріально-технічної бази. Такий стан справ є результатом недостатнього фінансування з державного і муніципальних бюджетів на відновлення ресурсного потенціалу цих установ протягом тривалого періоду, відсутності підтримки інновацій на державному рівні та використання застарілих форм і методів управління. Державні монополії через їх стратегічну значущість не можуть бути приватизовані. Разом з тим в державному бюджеті не вистачає коштів на їх просте і розширене відтворення. Тому для бюджетних та приватних установ актуальним завданням є удосконалення механізму визначення можливості залучення приватних інвестиційних коштів, пошуку стратегічних інвесторів та партнерів, побудови ефективних публічно-приватних відносин. Адже саме механізм державно-приватного партнерства (ДПП) є відносно новою та однією з найбільш ефективних форм інтеграційної взаємодії інвестиційно-інноваційної парадигми розвитку бюджетних підприємств у сучасних умовах господарювання. ДПП виступає стратегічним, інституційним та організаційним альянсом між державою і бізнесом з метою реалізації суспільно значущих проектів дуже широкого спектру: від базових галузей промисловості і НДДКР до надання громадських послуг.

З огляду на це одним з пріоритетних напрямів розвитку установ бюджетної сфери обрано вдосконалення механізму державно-приватного партнерства. Налагодження такого партнерства завдяки об'єднанню ресурсів приватного і державного секторів потенційно може залучити в бюджетну сферу приватні інвестиції, поліпшити якість товарів і послуг, сприятиме зростанню ефективності діяльності, що в синергетичній взаємодії забезпечить сталий розвиток економіки України.

Проведений аналіз останніх наукових публікацій в Україні та світі дозволяє констатувати, що комплексному розгляду проблем розвитку державно-приватного партнерства приділено недостатньо уваги. Досить обмежене коло фахівців здійснює науковий пошук, що спрямований на розкриття сутності, удосконалення класифікації, принципів та методів здійснення державно-приватного партнерства у країнах з різними моделями управління та напрямками розвитку. Тому існує нагальна потреба в аналітичному дослідженні державно-приватного партнерства в Україні та світі, яке забезпечує формування інформаційно-рекомендаційної бази для надання додаткового імпульсу щодо ефективного розвитку такого партнерства на підґрунті найкращих світових досягнень.

Взаємодія влади, бюджетних установ та приватного сектору в частині об'єднання зусиль, ресурсів і потенціалів, справедливий розподіл ризиків між

партнерами за умови збереження державного контролю над активами дозволить:

- залучити інвестиційні ресурси;
- ефективно реалізовувати спільні проекти;
- використовувати досвід розвитку та механізми приватного сектору економіки;
- підвищити якість продукції та послуг;
- покращити управління соціально-економічною та екологічною інфраструктурою, що сприятиме розвитку як бюджетних, так і приватних установ.

Результати ДПП повинні позитивно відображатися на діяльності усіх сторін відповідно до поставленої мети. Разом з тим на сьогодні існує проблема довіри між владою, представниками державних установ та приватними підприємцями. Причиною є те, що представники різних ланок управління ще не остаточно змогли переформатувати економічне мислення та економічну свідомість з радянських догм про певну обраність, ізоляцію та велику кримінальну відповідальність за неефективне управління державними установами на засади соціальної відповідальності та сталого розвитку.

Основні положення здійснення ДПП в Україні регламентовані Законом України «Про державно-приватне партнерство» (№ 2404-VI), відповідно до статті 1 якого державно-приватне партнерство трактується як співпраця між державою Україна, Автономною Республікою Крим, територіальними громадами, в особі відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також юридичними особами, крім державних і комунальних підприємств, або фізичними особами-підприємцями, що здійснюється на підставі договору в порядку, встановленому Законом або іншими нормативно-правовими актами. Відповідно до Закону об'єктами державно-приватного партнерства можуть бути: існуючі, зокрема, відтворювані (шляхом реконструкції, модернізації, технічного переоснащення) об'єкти, що перебувають у державній або комунальній власності, у тому числі ділянки надр; створювані чи придбані об'єкти в результаті виконання договору, укладеного в рамках державно-приватного партнерства [1].

У зв'язку з довготривалим характером партнерства і необхідністю формалізації всіх суттєвих умов на інвестиційному та експлуатаційному етапах його реалізації складність договірних відносин для проектів ДПП є вищою, ніж для державного замовлення або інших видів правовідносин держави і бізнесу. Це призводить для проектів ДПП до більш високої вартості підготовчих, передпроектних робіт і потребує значно більшого часу як на етапі узгодження умов реалізації цих проектів між державним і приватним партнером, так і на етапі вибору приватного партнера.

Не існує еталонної форми державно-приватного партнерства, тому що різноманітність комбінацій співпраці між державним та приватним секторами

[1] Закон України «Про державно-приватне партнерство» від 01.07.2010р. №2404-VI із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua

залежить від країни, регіону, напрямку діяльності, галузей, суб'єктів та об'єктів співпраці, характеристик проектів та від багатьох інших чинників. На підставі аналізу практики застосування та підтримки державно-приватного партнерства в економічно розвинених країнах можна стверджувати, що кожна країна використовує свої інструменти сприяння розвитку державно-приватного партнерства. Високий рівень його застосування передбачає скоординовану діяльність урядів, органів державної і місцевої влади та приватних партнерів.

Незалежно від форми реалізації ДПП, будь-який інфраструктурний проект є дуже ризикованим. Тому фактичні витрати на його реалізацію завжди будуть значно вищими порівняно із запланованими. Дуже важливим є те, що при реалізації проекту в рамках прямого бюджетного фінансування всі ризики несе публічний партнер. Водночас у багатьох варіантах ДПП, якщо виникає така можливість, відбувається розподіл якщо не всіх ризиків між сторонами, то хоча б значної їх частини.

Щоб повною мірою реалізувати на рівні країни промисловий, науковий та фінансовий потенціал, який мають промислові підприємства, наукові установи, заклади вищої освіти, фінансово-кредитні та бюджетні установи, рекомендується застосовувати будь-яку з перелічених форм інтеграційної взаємодії у вигляді державно-приватного партнерства (рис. 1.24).

В табл. 1.8 наведено інформацію про результати здійснення ДПП в Україні на 1 липня 2018 року в розрізі областей.

Таблиця 1.8

ДПП за областями України на 1 півріччя 2018 року [1]

№ з/п	Область	Концесія	Спільна діяльність	Договір ДПП	РАЗОМ
1	Донецька	2	2	0	4
2	Житомирська	0	1	0	1
3	Закарпатська	4	5	0	9
4	Запорізька	4	0	0	4
5	Івано-Франківська	1	0	0	1
6	Київська	10	0	0	10
7	Кіровоградська	0	1	0	1
8	Луганська	1	0	0	1
9	Львівська	3	1	0	4
10	Миколаївська	14	1	0	15
11	Одеська	0	6	0	6
12	Полтавська	0	5	0	5
13	Харківська	1	0	0	1
14	Херсонська	1	1	0	2
15	Хмельницька	0	0	1	1
16	Чернігівська	0	1	0	1
	РАЗОМ	41	24	1	66

[1] Стан державно-приватного партнерства в Україні. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=196d3373-eb07-4834-a61e-b3608f28eb22&title=SutnistDerzhavnoprivatnogoPartnerstva



Рис. 1.24. Завдання, форми та потенційні результати державно-приватного партнерства

Примітка: складено автором

Структуру та кількість проектів державно-приватного партнерства в Україні за сферами господарської діяльності подано на рис. 1.25.



Рис. 1.25. Структура та кількість проектів державно-приватного партнерства в Україні за сферами господарської діяльності

Примітка: складено авторами на основі [1]

З табл. 1.8 та рис. 1.25 можна зробити висновок, що в Україні ДПП знаходиться на зародковому етапі. Для переходу на більш високий рівень розвитку державно-приватного партнерства потрібно подолання недовіри, яка поки що існує між бізнесом і державним сектором.

За даними міжнародної статистики, в Європейському союзі (ЄС) у першому півріччі 2016 року 40 проектів ДПП загальною вартістю 7,8 млрд євро дійшли до стадії фінансового закриття. Порівняно з першим півріччям 2015 року приріст склав 72%, 9 країн завершили мінімум по одному проекту ДПП [2]. Серед найбільш відомих завершених проектів ДПП слід зазначити будівництво трьох автомобільних магістралей A355 у Франції, A94 у Німеччині і D4 / R7 у Словакії, а також розроблену систему навчання льотчиків «Фаза II» у Великобританії. Ці проекти у вартісному вираженні склали 45 % від загальної вартості проектів ДПП в першому півріччі 2016 року. В табл. 1.9 наведено інформацію про здійснення проектів ДПП в Європейському союзі за 2000-2017 роки з деталізацією кількості проектів, їхньою загальною вартістю, а також внеском ЄС у вартісному та відсотковому вимірі.

[1] Стан державно-приватного партнерства в Україні. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=196d3373-eb07-4834-a61e-b3608f28eb22&title=SutnistDerzhavnoprivatnogoPartnerstva

[2] Соколовская О.Е. Европейский рынок проектов государственно-частного партнерства первого полугодия 2016 года: выводы и тенденции / О. Е. Соколовская// Молодой ученый. — 2017. — №2. — С. 511-513. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://moluch.ru/archive/136/38139/

Таблиця 1.9

ДПП в Європейському союзі за 2000-2017 рр.

Країна ЄС	Кількість проектів	Загальні витрати, млн. євро	Внесок ЄС, млн. євро	Відсоток внеску ЄС
Греція	8	6 806	3 301	58.53 %
Португалія	3	2 379	564	10.00 %
Франція	21	9 856	324	5.74 %
Іспанія	4	2 422	311	5.51 %
Польща	4	388	272	4.82 %
Німеччина	14	2 147	254	4.50 %
Італія	6	553	210	3.72 %
Великобританія	3	2 212	110	1.95 %
Бельгія	2	686	101	1.79 %
Ірландія	3	1 286	81	1.44 %
Литва	3	99	40	0.71 %
Словенія	10	52	36	0.64 %
Хорватія	1	331	20	0.35 %
Мальта	1	21	12	0.21 %
Естонія	1	4	4	0.07 %
РАЗОМ	84	29 242	5 640	100.00 %

Примітка: складено авторами на основі [1]

Найбільша кількість проектів ДПП реалізується в таких країнах: у Франції – 21, Німеччині – 14, Словенії – 10 та Греції – 8. За загальними витратами у Великобританії всього на 3 проекти витрачено 2212 млн. євро. У Португалії на 3 проекти припадає 2379 млн. євро. У Іспанії на 4 проекти спрямовано 2422 млн. євро. Водночас у Німеччині витрачено 2147 млн. євро на реалізацію 14 проектів, а у Словенії в обсязі 52 млн. євро профінансовано 10 проектів.

В ЄС ініціаторами здійснення проектів ДПП активно виступають як громадськість, так і приватний сектор. Незважаючи на жорсткі бюджетні обмеження на державні витрати в ЄС, ДПП має потенціал для розвитку. Було виявлено, що здійснені проекти ДПП були не завжди ефективними і не забезпечували належного співвідношення ціни та якості. Значна кількість проектів ДПП не призвела до очікуваних результатів, що в грошовому вимірі склало 1,5 млрд. євро неефективних витрат, з яких 0,4 млрд. євро – це кошти фондів ЄС.

Останніми роками в країнах Євразійського економічного союзу (ЄАЕС), зокрема в Росії, Казахстані, Білорусії, Киргизії зростає зацікавленість та співпраця в рамках проектів ДПП як з боку публічного, так и приватного секторів. Між експертами, владою та бізнесом проходять зустрічі стосовно можливості та доцільності застосування механізмів співпраці у рамках ДПП з визначенням позитивних та негативних наслідків для всіх секторів і сфер

[1] Special Report Public Private Partnerships in the EU: Widespread shortcomings and limited benefits European Union. – 2018. - № 9. EUROPEAN COURT OF AUDITORS 12, rue Alcide De Gasperi 1615, Luxembourg. Website: eca.europa.eu.

економічної діяльності. В розвитку ДПП активну участь беруть Євразійський банк розвитку, Європейський банк реконструкції та розвитку, Міжнародна фінансова корпорація, Європейський інвестиційний банк, Європейська економічна комісія ООН, Всесвітній банк (PPIAF, WBI). Дані про регіональні проекти ДПП в ЄАЕС станом на третій квартал 2016 року наведені на рис. 1.26.

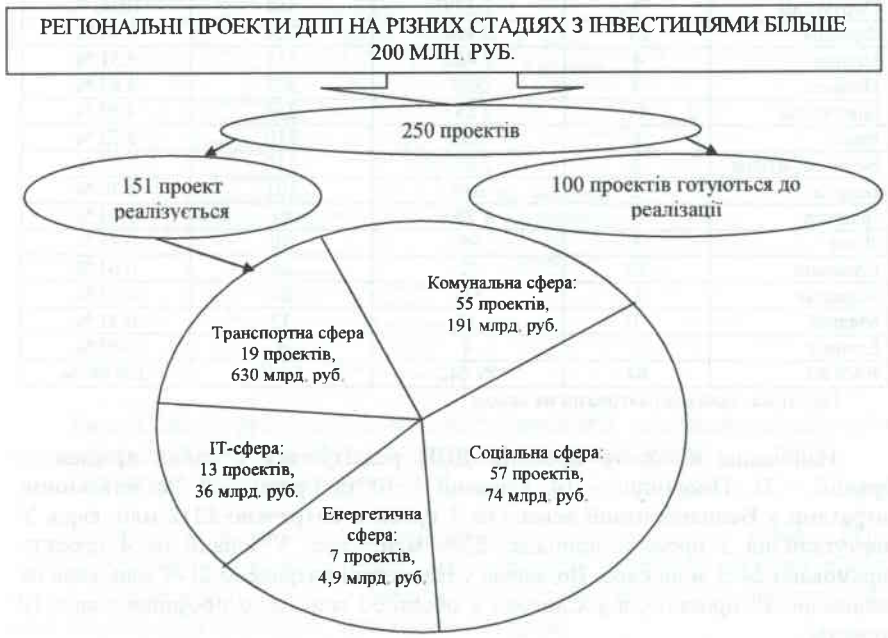


Рис. 1.26. Регіональні проекти ДПП в ЄАЕС станом на третій квартал 2016 року

Примітка: складено авторами на основі[1]

На підставі даних рис. 1.26 можна констатувати, що в ЄАЕС 100 проектів готується до реалізації. 151 регіональний проект ДПП реалізується, в т.ч. у соціальній сфері на стадії реалізації знаходяться 57 проектів з обсягом фінансування 74 млрд. руб., у комунальній сфері – 55 проектів вартістю 191 млрд. руб., у транспортній сфері – 19 проектів на суму 630 млрд. руб., в ІТ-сфері – 13 проектів вартістю 36 млрд. руб., в енергетичній сфері – 7 проектів з обсягом інвестування 4,9 млрд. руб. Зазначені масштаби інвестицій у здійснення проектів ДПП є свідченням поступового розвитку ДПП в ЄАЕС

[1] Практическое руководство для инвесторов «Государственно-частное партнерство в странах евразийского экономического союза» – М.: ЦЕНТР РАЗВИТИЯ ГЧП, 2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.eurasiancommission.org

внаслідок приділення значної уваги такому партнерству з боку держави та сприйняття бізнесом запропонованих умов такої співпраці.

Україні важливо враховувати виявлені за результатами аналізу масштаби та результати здійснення проектів державо-приватного партнерства в країнах ЄС та ЄАЕС, відпрацьовуючи власний підхід до формування ефективного механізму економічного партнерства для активізації інвестиційно-інноваційного потенціалу розв'язання соціальних, екологічних та інших пріоритетних завдань сталого розвитку національної економіки.

Уточнення сутнісно-класифікаційних ознак, методологічного підґрунтя державно-приватного партнерства та поступове удосконалення аналітичного інструментарію у цій сфері сприятиме більш широкому та усвідомленому налагодженню взаємовідносин у сфері ДПП в Україні. Створена на принципах соціальної відповідальності й інвестиційно-інноваційного розвитку аналітична та рекомендаційна база дозволить сформувати комплексне бачення подальшої співпраці державного та приватного секторів української економіки. Це у свою чергу позитивно вплине на прийняття управлінських рішень, спрямованих на: покращення економічних, соціальних та екологічних параметрів функціонування державних підприємств з мінімізацією всіх видів ризиків; запобігання помилок, здійснених в минулих періодах, що впливають на діяльність державних установ; формування тактичних та стратегічних векторів розвитку суб'єктів бюджетного сектору національного господарства шляхом розробки заходів попередження ризиків, що забезпечить зменшення навантаження на державний бюджет України.

Проведено аналіз здійснення державно-приватного партнерства в Україні, країнах Європейського та Євразійського союзів, за результатами якого визначено, що ДПП поки ще не є широко розповсюдженим як в Україні, так і в інших країнах світу через недостатню відпрацьованість механізму його реалізації.

Доведено, що процедура здійснення державно-приватного партнерства в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України потребує удосконалення, зважаючи на передовий досвід та проблеми налагодження партнерських відносин в країнах світу.

Розвиток ДПП як інтеграційної взаємодії бюджетних підприємств та приватного сектору пропонується здійснювати в напрямку створення передумов, за яких забезпечується можливість залучити до бюджетної сфери приватні інвестиції, що спрямовані на поліпшення якості товарів і послуг, зростання ефективності господарської діяльності. Внаслідок синергетичної взаємодії результатів реалізації проектів державно-приватного партнерства створюється підґрунтя для розширення інвестиційно-інноваційних можливостей економіки України відповідно до сучасних трендів розвитку світового господарства.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДОЛОГІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОБ'ЄКТНИХ СКЛАДОВИХ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Бухгалтерський облік ресурсів інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства

Для інвестиційно-інноваційного розвитку будь-якого підприємства потрібно залучати значні інвестиційні ресурси, що будуть спрямовуватися на розвиток матеріально-технічної бази, поліпшення, технічне переозброєння, доведення виробничих потужностей до передового світового рівня, диверсифікацію господарської діяльності, розвиток інтелектуального та людського капіталу, соціально-культурні, природоохоронні заходи та ін. Особливої актуальності проблема своєчасного та ефективного забезпечення інвестиційно-інноваційної діяльності набуває в умовах відчутних несприятливих кон'юнктурних коливань на вітчизняному і міжнародних ринках, а також в кризових умовах господарювання. Вплив низки чинників зовнішнього ринкового середовища накладає свій відбиток на посилення вимог до якісних та вартісних властивостей продукції (послуг), яких можливо досягти тільки через вкладання коштів у прогресивні інвестиційно-інноваційні, технічні і технологічні рішення. За відсутності фінансового покриття навіть всебічно обґрунтований бізнес-план інвестиційно-інноваційного проекту втрачає можливість реалізації. В період активного пошуку можливостей залучення коштів з різних джерел на фінансування капітальних витрат, деякі з яких надаються не безкоштовно і потребують повернення, постає завдання ефективного ведення обліку джерел надходження та використання ресурсів, які будуть спрямовані підприємством на інвестиційно-інноваційний розвиток. Оскільки чинною нормативно-правовою базою обліку в Україні не передбачено чіткого порядку формування облікової інформації про джерела надходження коштів, тому доцільно передбачити в системі аналітичного обліку надання такої інформації, методично узгодивши її з національними стандартами обліку.

Огляд літературних джерел дозволив констатувати, що питання, пов'язані зі створенням єдиної систематизованої методики обліку джерелами фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку, залишаються у дискусійній площині. У публікаціях останніх років[1] пропонуються різні методичні підходи до вибору раціонального співвідношення між фінансовими джерелами

[1] Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. К. : КНЕУ, 2008. С.256; Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів: Монографія. К.: КНЕУ, 2008. С.228; Ізмайлова О.О. Облік створення і використання резерву на відновлення та поліпшення основних засобів гірничозбагачувальних підприємств. Вісник Криворізького національного університету. 2012. Випуск 30. С.321-325; Крупка Я.Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: автореферат дис. ... доктора екон. наук / 08.06.04., 2002. С.41; Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. С.556; Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / 08.06.04. Тернопіль, 2004. С.19.

інвестиційних витрат. Проте їх об'єднує бажання звести до мінімуму витрати, зумовлені необхідністю відшкодування вартості залучених фінансових ресурсів та виконання боргових зобов'язань. Також є важливим питання вибору найдоцільнішого співвідношення між джерелами інвестиційно-інноваційних ресурсів в залежності від можливостей та вартості (ціни) їх залучення.

Як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку не передбачено чіткого й систематизованого порядку відображення в обліку джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств. Через це бухгалтери-науковці намагаються запропонувати власне бачення можливості формування інформації про джерела фінансування на рахунках бухгалтерського обліку.

Автор підтримує думку С.Ф. Голова про те, що за відсутності акумулювання амортизаційних коштів, призначених для розвитку підприємства, вести облік на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" немає сенсу. [1]

Водночас, на думку М.І. Бондаря, створення амортизаційного фонду не забезпечить простого відтворення, оскільки динаміка цін схиляється у бік збільшення, а переоцінку необоротних активів поглинає інфляційний процес, тому процес відтворення доцільно контролювати критеріями потенційної спроможності підприємства за технічними і технологічними показниками.[2]

Також М.І. Бондар зазначає, що в чинній національній системі обліку відсутній контроль за інвестиціями з певними умовами розміщення інвестиційних ресурсів. Автор статті підтримує думку М.І. Бондаря про те, що процес фінансування власних інвестиційних потреб повинен відображатися через джерело формування та використання таких ресурсів, а не через калькуляційний рахунок 15 "Капітальні інвестиції". [3]

Досліджуючи сутність і природу капіталу, Я.Д.Крупка встановив, що капітал підприємства – це основа ресурсного забезпечення інвестицій, що має здатність приносити доходи, тому рекомендується його ототожнювати з інвестиційними ресурсами. На його думку, власний капітал символізує суму прямих інвестицій, здійснених засновниками, власниками у статутний, пайовий, резервний капітал, а також чистого прибутку, що реінвестується у діяльність підприємства.[4]

Відсутність чіткого та зрозумілого відображення в системі бухгалтерського обліку порядку фінансування заходів інвестиційно-інноваційного розвитку призводить до: нецільового використання власних ресурсів підприємства; зниження ефективності контролю таких операцій; неповноти або зовсім відсутності відповідної інформації у звітності. Потрібно

[1] Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 8. С. 9-15.

[2] Бондар М.І. Інвестиції та джерела фінансування інвестиційних ресурсів в обліку. Фінанси, облік і аудит. 2010. № 15. С. 220-227.

[3] Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. К. : КНЕУ, 2008. С. 52.

[4] Крупка Я.Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: автореферат дис. ... доктора екон. наук / 08.06.04., 2002. С.12.

звернути особливу увагу на відсутність рахунків для обліку джерел фінансування інвестицій, амортизаційного фонду, поліпшення та ремонтів основних засобів. Варто зазначити, що досі не було виокремлено в системі синтетичного і аналітичного обліку інформації про джерела інвестиційно-інноваційної діяльності, що в свою чергу і визначає проблемний напрям, який потребує розв'язання.

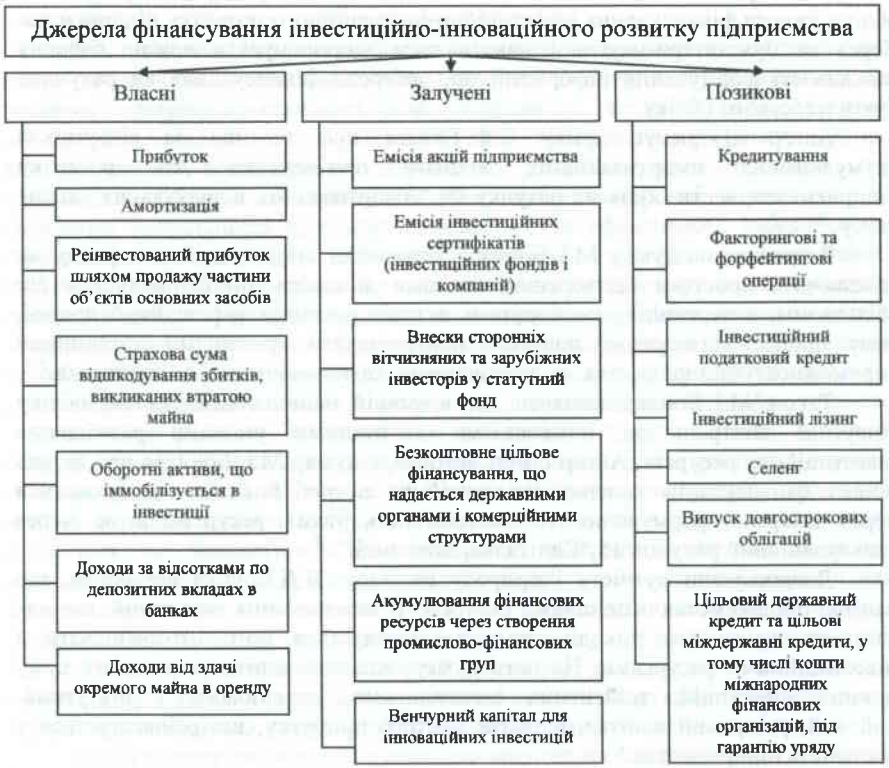


Рис. 2.1. Джерела ресурсів для фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств

Примітка: складено автором

Отже, на підприємствах України потребують детального розгляду проблеми раціоналізації та прозорого обліку формування і використання джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку.

Зацікавленість підприємств в розробці рекомендацій з поповнення та оптимізації фінансових джерел розвитку є природною реакцією на сучасні тенденції розвитку інструментів і способів формування інвестиційно-

інноваційних ресурсів та очікувану співпрацю з вітчизняними й іноземними стратегічними інвесторами.

Виходячи з того, що склад інвестиційно-інноваційних ресурсів є багатозначним, на думку автора, до них слід відносити матеріальні, нематеріальні та фінансові економічні ресурси, що можуть бути оцінені і використані для інвестиційно-інноваційного розвитку суб'єкта господарювання.

Надходження ресурсів на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств може здійснюватись з різноманітних джерел, класифікацію яких наведено на рис. 2.1.

Незважаючи на різні погляди вчених на правомірність розгляду амортизації як одного з джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств, слід зазначити, що спрямування амортизаційних коштів в інвестиційно-інноваційний процес є цілком виправданим.

Трактування понять "амортизація" і "знос", як і методика обліку за МСФЗ 16, 38 та НП(С)БО 7, 8, майже не відрізняються. Проте з економічної точки зору різниця є. Амортизація дозволяє у вартісній формі компенсувати знос необоротних активів незалежно від методів її нарахування, накопичуючи та використовуючи зазначені кошти на інвестиційні потреби.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується протягом терміну їх корисного використання (експлуатації). Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання.[1] Отже, з нормативного трактування чітко не простежується різниця між поняттями "амортизація" і "знос".

Академік М.Г. Чумаченко у своїх працях доводив, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію: по-перше, вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, по-друге, їхня сума у виторзі від реалізації продукції (послуг) є джерелом фінансування інвестицій підприємства. При цьому зазначаючи, що ці відрахування є не фактичними, а розрахунковими витратами, які повертаються підприємству у вигляді коштів від реалізації продукції (робіт, послуг).[2] Такий методологічний підхід повністю відповідає економічній природі та цільовому призначенню амортизаційних відрахувань з вартості об'єктів необоротних активів.

Національною системою обліку нарахування амортизації відображається за кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" і за дебетом відповідних рахунків витрат. Але водночас Інструкцією №291 передбачено позабалансовий рахунок 09 "Амортизаційні відрахування", до введення якого і донині спостерігається неоднозначне ставлення фахівців з обліку. Тому одночасно з проведеннями рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" дебетується позабалансовий рахунок 09 "Амортизаційні

[1] Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99; International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

[2] Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. №11. С. 3-7; Чумаченко Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятий. Бухгалтерский учет и аудит. 2004. № 8. С. 6-8.

відрахування", на якому відображається сума нарахованої амортизації необоротних активів. Відповідні витрати списуються на собівартість продукції або послуг. Після цього амортизаційні відрахування починають власний рух, що не пов'язаний з необоротними активами, на які вони нараховуються. Амортизація стає лише способом віртуального поліпшення фінансового стану платника податків унаслідок зменшення через неї оподаткування прибутку підприємства. На жаль, в чинній системі обліку відсутній зв'язок між накопиченням амортизаційних відрахувань та їх використанням. Проте облікова практика потребує встановлення такого зв'язку.

Система накопичення амортизаційних відрахувань через широко вживані методи нарахування амортизації надає можливість визначити розміри амортизації необоротних активів. Щоб задіяти на практиці рахунок 09 та хоча б приблизно мати уявлення про цільове використання амортизації, доречними є наступні рекомендації.

Менеджменту та власникам підприємства кожного року на установчих зборах при формуванні наказу про облікову політику та розгляді питання розподілу чистого прибутку слід обов'язково зазначати, яку частину прибутку буде спрямовано на інвестиційну діяльність, виходячи з даних про накопичену амортизацію. Це дозволить запланувати та структурно розподілити за важливими напрямками фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку за рахунок амортизаційних відрахувань відповідно до запропонованих субрахунків рахунку 09 "Амортизаційні відрахування".

До рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" є сенс відкрити два субрахунки: 091 "Нарахована амортизація" та 092 "Використання амортизаційних відрахувань". За дебетом рахунку 09 доцільно відображати тільки рахунок 091 "Нарахована амортизація", на якому показувати суму нарахованої амортизації необоротних активів. Причому аналітичні рахунки до нього можна вести за групами необоротних активів, їх цільовим використанням, пооб'єктно тощо. За кредитом рахунку 09 слід відображати тільки рахунок 092 "Використання амортизаційних відрахувань", на якому необхідно показувати суму використаної амортизації необоротних активів.

Кореспонденцію рахунків з нарахування та використання амортизації необоротних активів запропоновано на рис. 2.2.

Впровадження запропонованих змін у методології та методиці обліку нарахування і використання амортизації на фінансування інвестиційної діяльності дозволить задіяти на практиці позабалансовий рахунок 09 з введенням до нього відповідних аналітичних рахунків.

Це сприятиме відновленню втраченого після відміни створення амортизаційного фонду взаємозв'язку між амортизаційними відрахуваннями з вартості необоротних активів (які є способом поступового перенесення вартості необоротних активів на собівартість продукції) та використанням амортизаційних коштів через їхнє накопичення для відшкодування витрат на відтворення (тобто одним з вагомих джерел інвестиційних ресурсів). З'явиться можливість достовірно обліковувати обсяги амортизаційних коштів, що не

просто нараховані, а й отримані і фактично використані на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств.

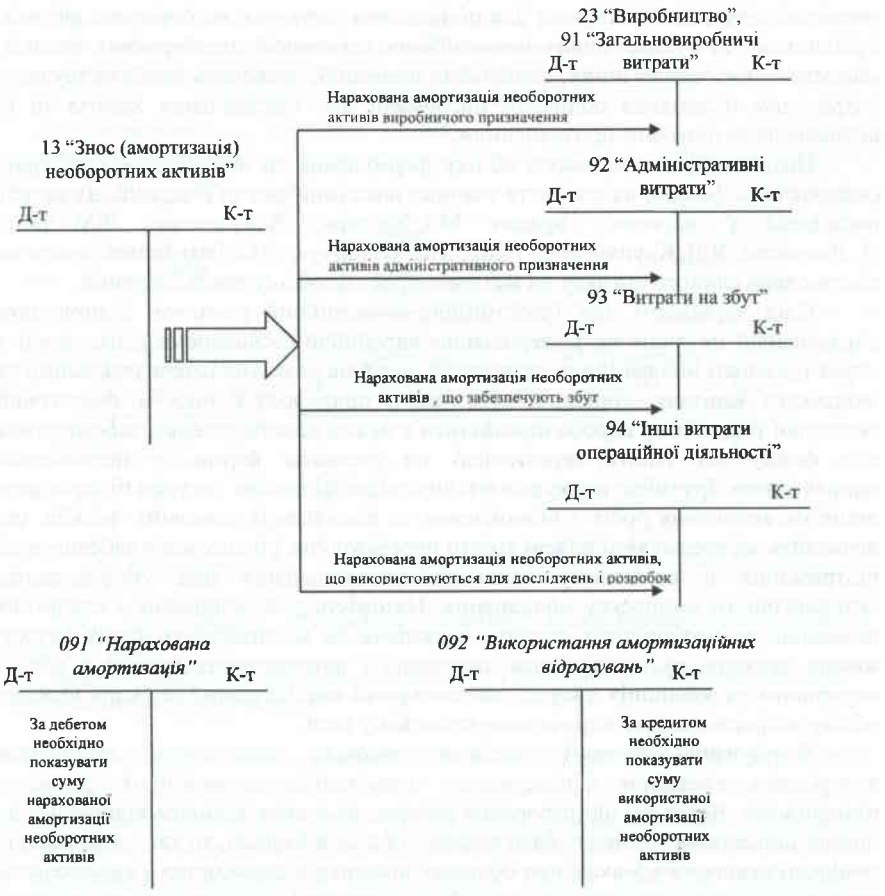


Рис. 2.2. Облік нарахування та використання амортизації необоротних активів

Примітка: складено автором, курсивом виділено субрахунки запропоновані автором

Прибуток є найголовнішим джерелом ресурсів підприємств, що майже не потребує часу на залучення з можливістю використання на будь-які інвестиційно-інноваційні потреби.

Рекомендований порядок відображення в обліку надходження ресурсів із власних джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку представлено в табл. Ж.1. додатку Ж.

Досить цікавим є пошук способів акумулювання необхідних фінансових ресурсів з внутрішніх джерел через створення цільових резервів та/або фондів. На думку автора, формування резерву коштів на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств, зокрема для поліпшення існуючих необоротних активів, будівництва та купівлі нових інноваційних технологій, необоротних активів, маркетингових, екологічних, соціальних інновацій, дозволить зробити зручним і прозорим отримання облікової інформації про накопичення коштів та їх витрачання за цільовим призначенням.

Питання бухгалтерського обліку формування та використання резервів (забезпечень, фондів) на покриття значних інвестиційних та операційних витрат висвітлені у наукових працях М.І. Бондаря, А. Гуменюк, В.М. Диби, Н. Довгопол, Я.Д. Крупки, В.С. Леня, Т.П. Остапчук, О.О. Ізмайлової, проте не сформовано єдиного погляду на методичні засади обліку таких операцій.

Слід зауважити, що інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств спрямований не лише на модернізацію виробничо-господарської діяльності з впровадженням інноваційних технологій, але й на розвиток інтелектуального та людського капіталу, соціально-культурної, природоохоронної й екологічної складової тощо. Тому спроба накопичити в межах одного резерву, забезпечення або фонду всі кошти, призначені на розвиток фірми, є недостатньо виправданою. Зручніше акумулювати внутрішні фінансові ресурси підприємств лише на виконання робіт з відновлення та поліпшення основних засобів, що дозволить зосереджувати власні кошти переважно на фінансовому забезпеченні підтримання в належному стані та удосконалення вже сформованого технологічного комплексу обладнання. Натомість для придбання і створення інноваційних необоротних активів, зважаючи на масштабність таких витрат, можна вважати раціональнішим залучення і використання коштів з різних внутрішніх та зовнішніх джерел, застосовуючи вже існуючий порядок ведення обліку в сформованому нормативно-правовому полі.

Формування резерву доцільно вважати додатковим стабільним внутрішнім джерелом фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств. Через те, що створення резерву не є обов'язковим відповідно до чинної нормативно-правової бази ведення обліку в Україні, то таку інформацію доцільно зазначати у Наказі про облікову політику підприємства з визначенням суми відрахувань залежно від специфіки діяльності підприємства та стратегії його інвестиційно-інноваційного розвитку.

Рекомендується формування резерву інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства здійснювати за рахунок амортизаційних відрахувань, нерозподіленого прибутку, цільового фінансування і цільових надходжень, а також резервного капіталу. Відповідно до розробленої авторської методики обліку зазначеного резерву передбачено введення додаткового субрахунку на вибір підприємства: наприклад 479 "Резерв забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства", 489 "Цільове фінансування та цільові надходження для інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства". Головне, що призначення будь-якого із запропонованих рахунків є однаковим. Це пасивний рахунок, що призначений для узагальнення інформації про отримані

та використані ресурси на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства за функціональним призначенням. За кредитом відображається створення резерву, за дебетом – його використання (Рис. 2.3).

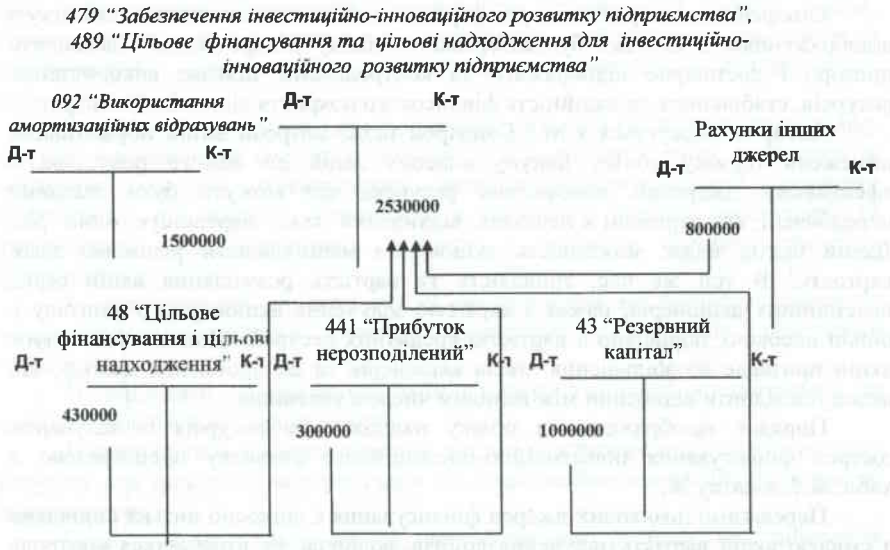


Рис. 2.3. Облік створення резерву інвестиційно-інноваційного розвитку, грн.

Примітка: складено автором на прикладі ПАТ "Південний ГЗК", курсивом виділено субрахунки запропоновані автором

З метою уникнення перевитрат коштів і визначення раціональних обсягів фінансових ресурсів, які можливо вилучати з обороту підприємства, рекомендується визначати граничну величину відрахувань до резерву на підставі: даних попередніх періодів за оборотами по дебету рахунків відповідно до аналітичної спрямованості витрат; даних "Плану технічної модернізації, модифікації, переозброєння й іншого поліпшення промислово-виробничого обладнання", складеному у грошовому вираженні; бізнес-планів; інвестиційних та інноваційних програм підприємств. Кошти резерву слід планувати строго на один операційний цикл роботи підприємства з урахуванням кількості: обладнання, що потребує відновлення та поліпшення; працівників, які потребують підвищення здібностей та перекваліфікації; обсягів інноваційної продукції, що бажано випустити тощо.

Для обліку використання зазначеного резерву пропонується дебетувати запропоновані рахунки із кредитом проміжних контрсубрахунків, наприклад: 189 "Формування резерву цільового фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства", 157 "Внески на здійснення інвестиційно-інноваційних

капітальних інвестицій" тощо за бажанням бухгалтера. Далі акумульовані ресурси спрямовуються на рахунки в залежності від операційних чи капітальних напрямків витрат, які відображаються на рахунках дев'ятого класу або рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Створення і використання резерву інвестиційно-інноваційного розвитку з відображенням в системі бухгалтерського обліку підприємства дозволить прозоро і достовірно відображати та контролювати цільове використання ресурсів, стабільність та надійність фінансового покриття відповідних витрат.

Автор погоджується з М.І. Бондарем щодо потреби зміни нормативних обмежень терміну обліку викупу власних акцій до одного року, які є ефективним джерелом поповнення ресурсів, що можуть бути завчасно передбачені, але отримані в періодах, відхилення яких перевищує один рік. Даний підхід надає можливість акціонерам маніпулювати різницею такої вартості.[1] В той же час, тривалість та вартість розміщення акцій серед потенційних акціонерів, разом з вартістю залучення акціонерного капіталу є більш високою, порівняно з вартістю кредитних ресурсів. Додатковий випуск акцій призведе до збільшення числа акціонерів та до дроблення доходу, що може ускладнити відносини між великим числом учасників.

Порядок відображення в обліку надходження ресурсів із залучених джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку представлено в табл. Ж.2 додатку Ж.

Перевагами позикових джерел фінансування є відносно низька порівняно з емісією акцій вартість залучення коштів, водночас не втрачається контроль над власністю підприємства. Недоліком кредитів є: вимога ліквідної застави вартістю не менше ніж 130–140% вартості кредиту; обґрунтування і гарантії щодо повернення коштів; у підприємства відсутні шанси на одержання нового кредиту, коли воно має прострочену заборгованість за раніше отриманими кредитами або проти яких порушено справу про банкрутство.

Основним способом надходження ресурсів з позикових джерел в товарній формі є лізинг. Його переваги: заставою є сам об'єкт лізингу; дає змогу на 100% фінансувати придбання необоротних активів на відміну від банківського кредиту, де фінансовими ресурсами забезпечується тільки 60–70% їхньої вартості; надає підприємству більше можливостей для маневрування під час виплати лізингових платежів, оскільки останні здійснюються підприємством, як правило, після отримання виручки від реалізації продукції, яку вироблено на обладнанні, узятому в лізинг; лізингові платежі включають до складу валових витрат, що зменшує оподатковуваний прибуток підприємства-лізингоотримувача.

До недоліків лізингу можна віднести право переходу права власності на орендоване майно тільки після закінчення строку договору та повної оплати лізингових платежів. Також в результаті інфляції можна програти на підвищенні залишкової вартості обладнання.

[1] Бондар М.І. Інвестиції та джерела фінансування інвестиційних ресурсів в обліку. Фінанси, облік і аудит. 2010. № 15. С. 220-227.

Порядок відображення в обліку надходження ресурсів з позикових джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку представлено в табл. Ж.3 додатку Ж.

Для кожного виду джерел фінансування характерні певні переваги і вади. Для забезпечення бухгалтерів, економістів, управлінців різних ланок, контролюючих органів повною та достовірною інформацією про джерела фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства, пропонується:

1) прийняти авторську кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для обґрунтованого та систематизованого відображення власних, залучених та позикових джерел фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств, що надасть можливість в будь-який момент простежити та узагальнити обсяг отриманих ресурсів з кожного окремого джерела фінансування;

2) застосовувати порядок обліку використання на фінансове покриття інвестиційно-інноваційного розвитку відповідно до шляхів здійснення інвестицій;

3) ініціювати впровадження змін до форм основної, управлінської та статистичної звітності підприємства;

4) повернутися до формування в системі бухгалтерського обліку резерву ресурсів для цільового використання на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства.

Слід звернути увагу на те, що фінансові ресурси на здійснення інвестиційно-інноваційного розвитку можуть надходити на підприємство і використовуватись у вигляді оборотних, необоротних активів та в грошовій формі. Така ситуація виникає при фінансуванні за рахунок: частки зайвих оборотних активів, що іммобілізуються в інвестиції; внесків майновими цінностями сторонніх вітчизняних та зарубіжних інвесторів у зареєстрований (пайовий) капітал; інвестиційного лізингу та селенгу обладнання; інвестиційних кредитів банку, коли кредит береться не у грошовій, а в матеріальній формі і сам об'єкт кредитування виступає заставою.

Аксіомою є те, що вільні кошти підприємства повинні постійно працювати, а не просто знаходитись на рахунках в банку. Для спрощення пошуку резервів і контролю за ресурсами з власних, позикових і залучених джерел рекомендується організовувати аналітичний облік фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку на: 1) банківських рахунках – коли ресурсами є грошові кошти; 2) на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" та рахунках операційних витрат – коли ресурсами є матеріальні або нематеріальні активи.

Подолання кризових явищ, стабілізація і подальший розвиток підприємств різних видів економічної діяльності та національної економіки в цілому значною мірою залежать від обсягів та якості інвестицій, що акумулюються з різних джерел і вимагають адекватного обліково-аналітичного відображення. Євроінтеграційний курс країни дозволяє прогнозувати потенційні можливості співпраці з великою кількістю іноземних

інвесторів. Це в свою чергу визначає важливість і своєчасність розв'язання методично-організаційних питань обліку інвестиційної діяльності, зокрема такої її складової, як облік іноземних інвестицій. Також посилюється потреба в гармонізації національних стандартів обліку і звітності з міжнародними стандартами, постійним розвитком інструментів і способів обліку й аналізу в комп'ютеризованому інформаційному середовищі та зростанням вимог щодо інформованості суб'єктів інвестиційного ринку про інвестиційні наміри кожної з сторін. Іноземні інвестори будуть вкладати кошти у підприємства нашої країни тільки за умови взаємної довіри і співпраці між учасниками інвестиційного процесу. Першим кроком для цього має стати зрозуміла обом сторонам система бухгалтерського обліку, зокрема інвестицій, яка надасть можливість отримувати зрозумілу, повну, оперативну та достовірну інформацію про фінансово-господарську діяльність підприємств.

Національну система обліку інвестиційної діяльності побудовано таким чином, що всі інвестиційні операції підприємства повинні підводитись під облік фінансових або капітальних інвестицій. Тому облік іноземних інвестицій потрібно підводити під перелічені напрямки, що викликає певні труднощі та непорозуміння. Особливо зарубіжним інвесторам незрозумілим є такий термін, як "капітальна інвестиція", через те, що ніде в світі, крім пострадянських країн, не існує такої облікової категорії.

Огляд літературних джерел дозволив констатувати, що питання, пов'язані зі створенням єдиної систематизованої методики обліку прямих іноземних інвестицій, мають багато проблем та залишаються у дискусійній площині.

Іноземне інвестування є одним з найважливіших елементів системи міжнародного бізнесу, а бухгалтерський облік є мовою бізнесу. Українська система бухгалтерського обліку та подання звітності повинна якщо не повністю відповідати міжнародним стандартам фінансової звітності, то хоча б базуватися на загальних міжнародних принципах для того, щоб іноземні інвестори отримували вичерпну та достовірну інформацію про фінансовий стан національних підприємств. Іноземний інвестор на основі фінансової звітності визначає результати, ефективність, доцільність вкладення інвестицій або подальшого інвестування в суб'єкт господарювання. Тому дуже важливо, щоб національна система бухгалтерського обліку мала несуперечливий понятійний апарат та чітку методику бухгалтерського обліку і подання звітності про прямі іноземні інвестиції.

Іноземні інвестиції для цілей бухгалтерського обліку трактують відповідно до Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність". За ним іноземні інвестиції – всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються іноземними суб'єктами господарської діяльності в Україні, в результаті чого утворюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект. Іноземними інвесторами можуть бути: юридичні особи, створені за законодавством іншим, ніж законодавство України; фізичні особи, які не мають постійного місця проживання на території України; іноземні держави, міжнародні урядові і неурядові організації; інші іноземні суб'єкти господарської діяльності, які визнаються такими чинним законодавством

України.[1] Згідно зі ст. 39 Господарського кодексу України[2] іноземні інвестори мають право здійснювати інвестиції на території України у вигляді іноземної валюти, яка визнається конвертованою Національним банком України, будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; інших цінностей, які у відповідності з законом визнаються іноземними інвестиціями.

Усі види інвестицій можуть бути здійснені у формі участі в господарських товариствах, які створюються спільно з вітчизняними юридичними особами або громадянами, або шляхом придбання частки у діючих господарських товариствах. При цьому ст. 116 Господарського кодексу України визначено, що підприємство, у статутному фонді якого не менш 10 % складає іноземна інвестиція, визнається підприємством з іноземними інвестиціями. Підприємство набуває статусу підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс.

Кореспонденцію рахунків для відображення операцій з обліку надходження прямих іноземних інвестицій відображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків для відображення в обліку надходження прямих іноземних інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Визначено розмір іноземної інвестиції в статутному капіталі за курсом НБУ на дату його визнання	46 "Неоплачений капітал"	40 "Зареєстрований (пайовий) капітал"
2.	На дату балансу визначено курсову різницю за заборгованістю учасників	46 "Неоплачений капітал" 974 "Інші витрати"	74 "Інші доходи" 46 "Неоплачений капітал"
3.	Зараховано іноземну валюту за курсом НБУ на дату надходження	31 "Рахунки в банках"	46 "Неоплачений капітал"
4.	Одержано від іноземного інвестора внески у вигляді необоротних активів	15 "Капітальні інвестиції"	46 "Неоплачений капітал"
5.	Оплачено митні збори та збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій, пов'язаних з одержанням і зарахуванням необоротних активів на баланс	95 "Фінансові витрати"	31 "Рахунки в банках"
6.	На дату погашення заборгованості засновника визначено курсову різницю	46 "Неоплачений капітал" 974 "Інші витрати"	74 "Інші доходи" 46 "Неоплачений капітал"

Примітка: складено автором

[1] Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16 квітня 1991 р. № 959-XII із змінами та доповненнями. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/go/959-12 /.

[2] Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

Для отримання статусу підприємства з іноземними інвестиціями необхідно зареєструвати іноземну інвестицію. Державна реєстрація здійснюється обласними державними адміністраціями протягом трьох робочих днів після їх фактичного внесення. Іноземні суб'єкти господарської діяльності – це суб'єкти господарської діяльності, що мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання за межами України.

Оцінка іноземних інвестицій, включаючи внески в статутний фонд підприємства, здійснюється в іноземній конвертованій валюті і в гривнях. Перерахунок іноземної валюти в гривні здійснюється за курсом, встановленим Національним банком України.

Отже, можна зробити висновок, що прямі іноземні інвестиції помилково ототожнюють тільки з фінансовими інвестиціями як в загальноекономічному, так і обліковому сенсі. Тому раціонально буде лише іноземні портфельні інвестиції ототожнювати з фінансовими інвестиціями та відповідно їх і обліковувати, а для обліку прямих іноземних інвестицій використовувати як методику обліку фінансових, так і капітальних інвестицій. На нашу думку, найбільш глибоким та чітким для цілей бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності буде наступне визначення прямих іноземних інвестицій. Прямі іноземні інвестиції – це майнові та інтелектуальні цінності, які вкладаються в господарюючі суб'єкти приймаючої країни зарубіжними інвесторами з метою отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту, що надає інвесторам право контролю й/або управління діяльністю господарюючих суб'єктів.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків для відображення в обліку портфельних іноземних інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримання довгострокових (короткострокових) фінансових інвестицій	14 "Довгострокові фінансові інвестиції" (35 "Поточні фінансові інвестиції")	30 "Каса", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 31 "Рахунки в банках", 35 "Поточні фінансові інвестиції", 42 "Додатковий капітал", 46 "Неоплачений капітал", 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи"
2.	Збільшення балансової вартості іноземних інвестицій	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	74 "Інші доходи"
3.	Зменшення балансової вартості інвестицій	97 "Інші витрати"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"

Примітка: складено автором

Кореспонденцію рахунків для відображення операцій з обліку портфельних іноземних інвестицій відображено в табл. 2.2.

Внести кошти можна одним з 3-х способів:

1. Інвестор може відкрити інвестиційний рахунок згідно з Інструкцією "Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах", затвердженою Постановою Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 із змінами і доповненнями;

2. Перерахувати іноземну валюту безпосередньо на поточний рахунок резидента;

3. Ввезти в Україну готівкову іноземну валюту, задекларувавши її у встановленому порядку (у межах, визначених Національним банком України), після чого зарахувати валюту на відкритий рахунок нерезидента-фізичної особи.

Заборгованість учасників по внесенню в зареєстрований капітал грошових коштів є монетарною статтею. Тому на дату погашення та на кожну дату балансу вона підлягає перерахуванню в гривню за курсом Національного банку України на таку дату. При цьому в зв'язку зі зміною курсу валюти в обліку підприємства виникає неопераційна курсова різниця.

Адже така операція пов'язана з формуванням статутного капіталу і відноситься до інвестиційної діяльності. Додатну курсову різницю рекомендовано відображати за кредитом рахунка 74 "Інші доходи" в кореспонденції з рахунком 46 "Неоплачений капітал" (461 "Неоплачений капітал українських учасників" та 462 "Неоплачений капітал іноземних учасників"), а від'ємну – за дебетом рахунка 97 "Інші витрати" і кредиту рахунка 46 "Неоплачений капітал".

Облік операцій з надходження прямих іноземних інвестицій з утворенням курсової різниці наведено в табл. 2.3. Учасники товариства можуть ухвалити рішення внести до зареєстрованого капіталу необоротні активи (основні засоби або нематеріальні активи). Інвестиції іноземних інвесторів, які оцінені в іноземній валюті, повинні бути перераховані в гривні, причому двічі. Один раз під час затвердження статуту з метою реєстрації товариства (ст. 86 Господарського кодексу України), другий – на дату фактичного внесення інвестиції для її реєстрації.

Оскільки заборгованість учасників повинна погашатися не грошовими коштами, а майном, то така заборгованість відповідно до НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" визнається немонетарним активом і її погашення (отримання необоротних активів) відображається за курсом Національного банку України, що діяв на дату її виникнення (дату затвердження засновницьких документів).

Таблиця 2.3

Облік надходження прямих іноземних інвестицій з утворенням курсової різниці

Дата	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
05.03. 2018	Відображена зафіксована в засновницьких документах величина зареєстрованого (пайового) капіталу та заборгованість учасників за внесками (курс НБУ на дату підписання засновницьких документів – 30,5 грн./євро): українського учасника	461	40	€20000 610000
	іноземного учасника	462	40	€10000 305000
19.03. 2018	Зарахована іноземна валюта як часткове погашення заборгованості іноземного інвестора за внеском у зареєстрований капітал (курс НБУ – 30,4 грн./євро)	312	462	€6000 182400
	Відображена курсова різниця на дату часткового погашення заборгованості іноземним інвестором: (10 000 євро ×(30,4 – 30,5) = – 1000 грн.	974	462	1000
		793	974	1000
	Зараховані на поточний рахунок грошові кошти як часткове погашення за боргованості учасника-резидента за внеском у зареєстрований капітал	311	461	610000
28.03. 2018	Відображена курсова різниця по заборгованості іноземного інвестора на дату реєстрації підприємства: (4 000 євро × (30,44 – 30,4)) = 160 грн.	462	744	160
		744	793	160
31.03. 2018	Відображена курсова різниця по заборгованості іноземного інвестора за внеском у зареєстрований капітал на дату балансу: (4 000 євро × (30,5 – 30,44)) = 240 грн.	462	744	240
		744	793	240
	Відображена курсова різниця по залишку іноземної валюти на банківському рахунку на дату балансу: (6 000 євро × (30,5 – 30,4)) = 600 грн.	312	714	600
		714	791	600
25.06. 2018	Зарахована іноземна валюта як остаточне погашення заборгованості іноземного інвестора за внеском у зареєстрований капітал (курс НБУ – 30,6 грн./євро)	312	462	€4000 122400
	Відображена курсова різниця на дату остаточного погашення заборгованості іноземним інвестором : (4 000 євро × (30,6– 30,5)) = 400 грн.	462	744	400
		744	793	400

Примітка: складено автором на умовних даних

Приклад обліку операцій внесення основних засобів іноземним інвестором наведено в табл. 2.4. Припинення інвестиційної діяльності одним із засновників можливе тільки зі згоди інших учасників, підтвердженої протоколом зборів засновників. При поверненні вкладень одному з інвесторів без ліквідації всього підприємства відбувається передача права власності, тобто здійснюється обмін активів на корпоративні права діючого підприємства. З урахуванням вимог Закону про прибуток і Закону про податок на додану вартість, операції такого типу в податковому обліку слід розглядати як продаж товарів. Повернення фінансових інвестицій іноземному інвестору може здійснюватися як на території України, так і за її межами.

Таблиця 2.4

Облік операцій внесення основних засобів іноземним інвестором

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Відображена зафіксована в засновницьких документах величина зареєстрованого капіталу та заборгованість учасників за внесками (курс 26 грн./дол. США):			$56000 1456000
	• учасників-резидентів	461	40	$14000
	• іноземного учасника	462	40	364000
2.	Зарахована сума в рахунок погашення заборгованості за внеском у зареєстрований капітал, внесена до реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю:			
	• учасниками-резидентами 1456000 × 50 %	311	461	728000
	• учасником-нерезидентом $8 400 × 26,2 грн./дол. США	312	462	$8400 220080
3.	Відображена курсова різниця за погашеною частиною заборгованості у валюті іноземного інвестора на дату реєстрації підприємства ($8 400 × (26,2 – 26,0)) = 1680 грн.	462	744	1680
		744	793	1680
4.	Сплачені та нараховані митні платежі	377	311	1000
		152	377	1000
5.	Сплачено "імпортний" ПДВ при митному оформленні устаткування ($5 600 × 26,4) × 20 % = 29568	377	311	29568
6.	Включена у склад податкового кредиту суму імпортного ПДВ на підставі ВМД	641	377	29568
7.	Видано податковий вексель на суму мита	377	62	2800
8.	Внесено устаткування в зареєстрований капітал підприємства учасником-нерезидентом (($5 600 × 26,0)	152	462	$5600 145600
9.	Погашена заборгованість учасниками-резидентами (1456 000 × 50 %)	311	461	728000
10.	Погашено податковий вексель	621	377	2800

Примітка: складено автором на умовних даних

Крім того, повернення вкладень може здійснюватися не тільки в грошовій формі, а й у натуральній формі, тобто товарно-матеріальними цінностями (продукція, товари, основні засоби, інші активи). Іноземні суб'єкти господарської діяльності можуть здійснювати операції з продукцією українського походження на території України тільки за умови належним чином зареєстрованого представництва.

Повернення товарно-матеріальних цінностей постійному представництву іноземного інвестора на території України є об'єктом обкладання податком на додану вартість за ставкою 20 %.[1]

Витрати з вилучення внеску іноземного інвестора є збитками, понесеними іншими інвесторами підприємства у зв'язку з частковим вилученням статутного капіталу. Згідно з Законом України "Про інвестиційну

[1] Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

діяльність" їх повинен погасити інвестор, який забирає свій внесок. Щоб уникнути непорозумінь, цю норму слід додатково підтвердити у протоколі зборів засновників. Усі збитки, що відшкодовуються інвестором, у тому числі податок на додану вартість і авансові платежі податку на прибуток, враховують на рахунку 97 "Інші витрати". Сума, що відшкодовується засновником, є доходом, призначеним для погашення витрат фінансової діяльності, і має бути врахована на рахунку 74 "Інші доходи".

При повній ліквідації підприємства спочатку погашаються всі зобов'язання. Частина, що залишилася, є власним капіталом, який розподіляється між інвесторами пропорційно внеску до статутного капіталу підприємства. Ліквідацію товариства, згідно з Законом про господарські товариства, здійснює призначена ним ліквідаційна комісія. У випадку банкрутства і припинення діяльності товариства за рішенням суду або арбітражного суду – ліквідатор. Від дня призначення ліквідаційної комісії (ліквідатора) до неї переходять повноваження з управління справами товариства. Вона складає ліквідаційний баланс і фінансову звітність. Ліквідаційна комісія оцінює майно підприємства, виявляє його дебіторів і кредиторів і розраховується з ними, вживає заходів щодо сплати боргів товариства третім особам, а також його учасникам. Усі витрати з ліквідації підприємства з іноземними інвестиціями, крім первісної вартості цінностей, що повертаються інвесторам, належить враховувати на рахунку 97 "Інші витрати", доходи – на рахунку 74 "Інші доходи".

Операції з обліку вибуття прямих іноземних інвестицій та відповідну кореспонденція рахунків подано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Облік вибуття прямих іноземних інвестицій

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено повернення учасникам внесків у зареєстрований капітал при їх виході з товариства	40 "Зареєстрований (пайовий) капітал"	67 "Розрахунки з учасниками"	150000
2.	Видано суму внесків учасникам	67 "Розрахунки з учасниками"	31 "Рахунки в банках"	150000
3.	Списано резервний фонд (70 000 тис. грн.) та додатковий капітал (112 000 тис. грн.) на нерозподілений прибуток	43 "Резервний капітал" 42 "Додатковий капітал"	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	70000 112000
4.	Відображено ПДВ із вартості активів, що будуть розподілені серед учасників після повернення їм внесків у зареєстрований капітал (70 000+112 000) × 20 %	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	36400
5.	Відображено відрахування до пенсійного фонду та фонду соціального страхування із загальної суми вартості активів, що будуть розподілені серед учасників (70 000+112 000) × 39 %	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	65 "Розрахунки за страхуванням"	70980
6.	Видано учасникам належні суми за розподіленими активами, крім внесків у зареєстрований капітал (182 000 – 36 400 – 70 980)	67 "Розрахунки з учасниками"	31 "Рахунки в банках"	74620

Використання запропонованої кореспонденції рахунків дозволить уникнути помилок при обліку операцій з вибуття прямих іноземних інвестицій на підприємстві. Пропонується відкривати аналітичні рахунки, які б давали інформацію про інвесторів (учасників, засновників, інших осіб) до рахунка 67 "Розрахунки з учасниками", при узагальненні інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивідендів, повернення часток тощо).

2.2. Адаптація бухгалтерського обліку інвестицій до моделі інвестиційно-інноваційного розвитку України

Узгоджена система обліку й аналізу інвестицій у підвищення інноваційно-технологічного рівня підприємств України надасть можливість вийти з кризового стану та перейти до розвитку національної економіки. Курс на європейську інтеграцію орієнтує національних виробників на здійснення інвестицій в оновлення матеріально-технічної бази, що дозволить випускати конкурентноздатні на світовому рівні товари і послуги. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення інвестицій у підвищення інноваційно-технологічного рівня підприємств України є важливим через недостатню урегульованість чинної законодавчо-нормативної бази, постійний розвиток інструментів і способів обліку й аналізу в комп'ютеризованому інформаційному просторі та активізацію співпраці українських товаровиробників зі стратегічними інвесторами.

Одніа з відмінностей національної системи бухгалтерського обліку від міжнародної полягає в тому, що інвестиції у нас розділяють на капітальні та фінансові з відповідними особливими методиками і організацією. За кордоном сформувався загальний погляд на інвестиції без поділу на зазначені напрямки. Тому виникають питання щодо доцільності подальшого застосування існуючих підходів до обліку інвестицій (особливо капітальних), зважаючи на перехід до подання звітності за міжнародними стандартами та чіткий курс країни до Євросоюзу. Враховуючи напрацювання українських і зарубіжних фахівців з обліку та аналізу, слід констатувати, що організаційно-методичні питання, які пов'язані з формуванням прозорої і доступної бази важливої обліково-аналітичної інформації про інвестиції, не знайшли однозначного вирішення і потребують більш детального дослідження.

Ефективне функціонування господарюючих суб'єктів неможливо уявити без здійснення капітальних інвестицій у підвищення інноваційно-технологічного рівня виробництва. Адже від обсягів, призначення і результативності вкладень капіталу залежить інноваційно-технічна оснащеність і фінансовий стан підприємства, якісні параметри і оновлення асортименту його продукції, розвиток інфраструктури, вирішення соціальних та екологічних проблем тощо.

На думку автора, в епоху "Економіки знань" капітальні інвестиції виконують такі основні функції: 1. Підвищення конкурентних позицій та ефективне функціонування окремих підприємств на інноваційно-технічному

підґрунті; 2. Фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств на мікрорівні (національної економіки на макрорівні) та безперервного відтворення необоротних активів; 3. Створення необхідної ресурсної бази для структурно-якісних перетворень продукції на різних стадіях виробництва; 4. Забезпечення регулювання інвестиційно-інноваційного розвитку економіки країни, окремих виробництв, а також їх груп за регіональними ознаками та за видами економічної діяльності; 5. Одержання майбутніх позитивних результатів у формі прибутку (доходу), соціального, екологічного, інноваційного та інших корисних ефектів.

В системі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) присутній ряд стандартів, які присвячені порядку обліку інвестором і відображення у фінансовій звітності різного роду інвестицій. До них належать МСФЗ 27 "Консолідована фінансова звітність і облік інвестицій в дочірні компанії", МСФЗ 28 "Облік інвестицій в асоційовані компанії", МСФЗ 31 "Фінансова звітність про участь в спільній діяльності", МСФЗ 32 "Фінансові інструменти: розкриття та представлення інформації", МСФЗ 39 "Фінансові інструменти: визнання і оцінка", МСФЗ 40 "Інвестиційна нерухомість" та ін. Досить позитивним надбанням МСФЗ є одночасний розгляд інвестицій в частині активу балансу (як необхідний важіль накопичення капіталу підприємством завдяки вкладенню коштів та отриманню економічних вигід) та в частині пасиву (як сукупність власного капіталу й довгострокових зобов'язань підприємства).

Варто зосередити увагу на тому, що інвестиції за європейськими нормами, внесеними до МСФЗ, передбачають переважно продаж (або передачу на інших умовах) активів підприємством-інвестором для приросту капіталу через розподіл доходу, збільшення вартості капіталу чи інших вигід. Порівнюючи такий підхід з вітчизняними НП(С)БО, слід констатувати, що зазначені інвестиції носять всі ознаки фінансових інвестицій. За відсутності відображення в чинних міжнародних стандартах порядку обліку операцій з капітальними інвестиціями немає сенсу відмовлятися від їх представлення в НП(С)БО.

Під категорією "капітальні інвестиції" автором рекомендується розуміти вкладення або витрати майнових та інтелектуальних цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення господарської діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту.

Брак інформації щодо структури і місця виникнення витрат, формування грошових потоків, напрямів використання інвестованих коштів може призвести до неправильних управлінських рішень, послаблення контролю з боку управлінців за дотриманням відповідних норм, кошторисів, визначених на етапі планування і проектування об'єктів.

Разом з тим поняття і методичні засади обліку капітальних інвестицій потребують більш широкого розкриття у національних облікових стандартах, через доопрацювання НП(С)БО 7 та НП(С)БО 8 у напрямі розкриття поняття "капітальні інвестиції" та визначення основних методологічних засад їх обліку,

що сприятиме адекватному поданню інформації про них у фінансовій звітності й більш повному забезпеченню інформаційних потреб аналізу.

Для цілей бухгалтерського обліку рекомендується використовувати класифікацію капітальних інвестицій в розрізі основних субрахунків, подану в інструкції № 291.

На контрактивному рахунку 15Х "Фінансування капітальних інвестицій" пропонується вести облік ресурсів на відтворення необоротних активів, призначених для створення і використання резерву (забезпечення, фонду) інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства. Створення і використання резерву інвестиційно-інноваційного розвитку з відображенням в системі бухгалтерського обліку підприємства дозволить прозоро і достовірно відображати та контролювати цільове використання ресурсів, стабільність та надійність фінансового покриття відповідних витрат.

Для удосконалення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій, спрощення процесу групування та вибірки капітальних витрат за різноманітними класифікаційними ознаками, задоволення потреб користувачів в різноплановій інформації пропонується вести аналітичний облік капітальних інвестицій у вигляді такої ієрархії рахунків: рахунки I порядку – синтетичний рахунок 15 "Капітальні інвестиції"; рахунки II порядку – групування витрат за існуючими субрахунками; рахунки III порядку – групування витрат за цільовим призначенням; рахунки IV порядку – групування витрат за способом здійснення робіт; рахунки V порядку – групування за технологічною структурою; рахунки VI порядку – групування за відтворювальною структурою; рахунки VII порядку – об'єкти будівництва (монтажу).

У синтетичному обліку витрати, що пов'язані з придбанням, поліпшенням та створенням (виробництвом) необоротних активів, обліковуються на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". На цьому рахунку ведуть також облік обладнання для встановлення. Рахунок 15 є активним, балансовим. За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображують збільшення витрат на придбання, поліпшення або створення необоротних матеріальних та нематеріальних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних, поліпшених та створених необоротних активів тощо). Придбані підприємством обладнання, інструмент, інвентар і навіть будівлі можуть деякий час не використовуватись. До введення в експлуатацію їх обліковують як незавершені капітальні інвестиції й відображують в балансі (рядок 1005). Методика оцінки та обліку об'єктів капітальних інвестицій на етапі формування їх первісної вартості за НП(С)БО залежить від способів їх надходження на підприємство. В МСФЗ оцінка необоротних активів при надходженні регулюється МСБО 16, 38, 23, 3, 2, 37. Методику оцінки і обліку надходження об'єктів необоротних активів різними шляхами на етапі формування їх первісної вартості за НП(С)БО та МСФЗ систематизовано на рис.3.1 та 3.2 додатку З відповідно.

У бухгалтерському обліку операції з капітального будівництва, проведеного підрядним способом, потрібно відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. 3.1 додатку З. Бухгалтерський

облік операцій з капітального будівництва, проведеного господарським способом, слід вести, використовуючи кореспонденцію рахунків, що подано в табл. 3.2 додатку 3. Під час здійснення капітальних інвестицій бухгалтерські проведення будуть залежати від першої події (надходження об'єкту або оплати за нього). В табл. 3.3 додатку 3 представлено порядок обліку господарських операцій з придбання об'єкту основних засобів відповідно до першої події – надходження об'єкту. В табл. 3.4 додатку 3 представлено порядок обліку господарських операцій з придбання об'єкту основних засобів відповідно до першої події – здійснення оплати.

Капітальне інвестування у промисловий сектор належить до важливих ланок обліку і контролю. Тому що при відображенні інвестиційних операцій відбувається стиковка і узгодження інтересів багатьох сторін: підприємства-замовника, проектних, підрядних і субпідрядних організацій, інвесторів або банківсько-кредитних установ, посередницьких структур та інших учасників інвестиційного співробітництва.

В організації і методиці обліку та контролю капітальних інвестицій у будівництво (реконструкцію) промислових об'єктів за договорами підряду науковцями розроблені і знайшли застосування прогресивні способи і прийоми ведення обліково-контрольних робіт, які відповідають чинним законодавчо-інструктивним матеріалам щодо капітального інвестування і вимогам НП(С)БО 7, 8 в частині надходження на підприємство необоротних активів.

Разом з тим не завжди обліково-контрольні процедури з капітального інвестування на підприємствах є достатньо систематизованими і взаємопов'язаними, що позначається на ефективності як облікової, так і контрольної діяльності цієї важливої складової діяльності суб'єктів господарювання.

Унаслідок проведених досліджень здійснено узагальнення характеристики обліково-контрольних процедур щодо капітального інвестування з використанням договорів підряду у розрізі основних учасників інвестиційного процесу з урахуванням характеру їх взаємодії (Рис. 2.4).

Контроль об'єктів капітального інвестування за договором підряду варто проводити з їх кількісної, вартісної і якісної сторін із застосуванням методів інвентаризації, порівняння тощо. Бухгалтер (контролер, ревізор, аудитор) підприємства повинен постійно стежити за тим, чи виконує підприємство-замовник свої обов'язки за договором підряду, а саме: чи затверджена проектно-кошторисна документація; чи був своєчасно наданий генпідряднику майданчик для будівництва об'єкта; чи здійснювалася оплата будівельних робіт згідно з графіком розрахунків, які обумовлені договором; чи по закінченні будівництва були прийняті від генпідрядника завершені будівельні роботи та здійснені всі розрахунки.

Правильність здійснення багатьох господарських операцій не завжди можна перевірити за допомогою прийомів документального контролю. Часто виникає необхідність здійснити перевірку фактичної наявності об'єктів, в які здійснено інвестиції. Контрольні обміри виконаних робіт проводяться безпосередньо на об'єкті.

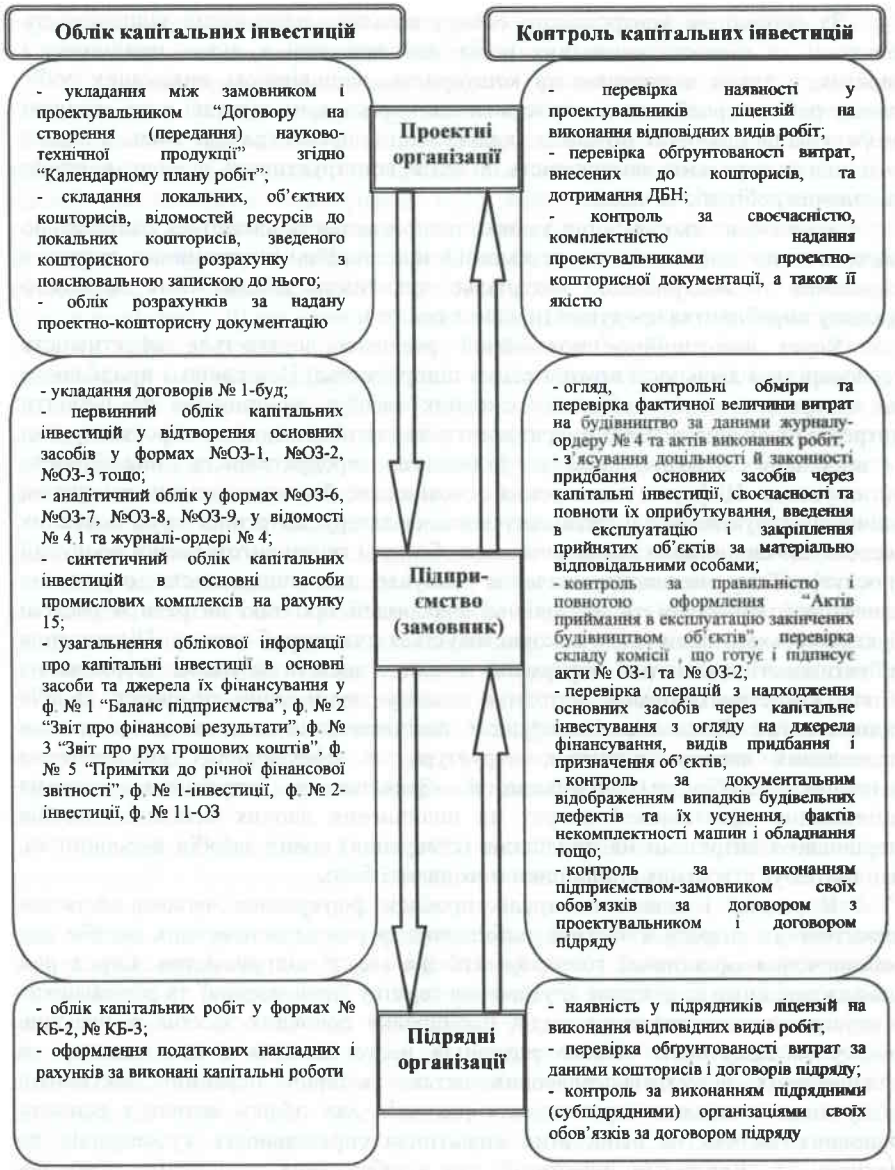


Рис. 2.4. Узагальнена характеристика обліково-контрольних процедур капітального інвестування з урахуванням характеру взаємодії основних учасників інвестиційно-інноваційного процесу

Примітка: Складено автором

За допомогою контрольного обміру можливо перевірити: відповідність кількості та вартості виконаних робіт, що зазначені в актах приймання і нарядах, а також в проектах та кошторисах; відповідність виконаних робіт складу робіт, передбачених кошторисними нормами, на підставі яких складені розрахункові одиничні розцінки, калькуляції і прейскурантні ціни, а також розцінки за нарядами; завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів виконання робіт або їх частин.

У кризових економічних умовах підприємства намагаються раціонально підходити до здійснення та оптимізації інвестиційно-інноваційних витрат в оновлення та модернізацію матеріально-технічного забезпечення та всього процесу виробництва продукції (надання послуг).

Через інвестиційно-інноваційний розвиток досягається ефективність господарської діяльності кожної ланки підприємства. Порівняно з придбанням чи створенням нових об'єктів основних засобів, поліпшення та ремонти потребують значно менших витрат коштів та здатні за відносно короткі терміни і порівняно невеликі кошти підвищити продуктивність виробничого устаткування. Ці форми відтворення основних засобів дозволять внести суттєві зміни конструктивного і технологічного характеру до різних груп основних засобів, що сприятливо позначається на обсягах і якості виготовленої продукції (послуг). Тому великого значення набуває для підприємств отримання своєчасної, вичерпної та достовірної інформації про такі витрати в системі бухгалтерського обліку, яка використовується для потреб аналізу. Підвищення об'єктивності аналітичної інформації можливо досягти за умови формування чіткої і систематизованої методики аналізу поліпшення основних засобів підприємства. Вона може виступати логічним доповненням до методики проведення аналізу динаміки, структури та ефективності використання основних засобів на підприємстві. Залишається актуальним питання оцінювання ефективності витрат на поліпшення діючих основних засобів порівняно з витратами на придбання (створення) нових засобів виробництва, яке потребує створення відповідної методичної бази.

В розділі 1 виявлено перелік проблем формування чіткого обліково-аналітичного апарату в частині поліпшення та ремонтів основних засобів для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства. Серед них найважливішими є: довільне тлумачення терміну "поліпшення" та різноманітна і неузгоджена класифікація видів поліпшення основних засобів в практиці обліку за відсутності чіткого розкриття цього поняття в національних та міжнародних нормативно-правових актах; застарілі первинні документи; відсутність спеціально призначених рахунків для обліку витрат з ремонту основних засобів та недостатня аналітична спрямованість субрахунків до рахунку 15 "Капітальні інвестиції" для відображення поліпшення основних засобів через відсутність системної класифікації таких витрат; нерегламентованість у нормативно-правових актах процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення призводить, а коли не призводить до зростання майбутніх економічних вигід,

первинно очікуваних від використання об'єкту, що ускладнює порядок обліку та встановлення величини можливої зміни оцінки основних засобів.

Для розв'язання накопичених проблем і удосконалення бухгалтерського обліку витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів рекомендовано: доопрацювання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський і податковий облік в частині розкриття поняття "поліпшення" та наведення єдиної обґрунтованої класифікації його видів (включати до поліпшення основних засобів: 1) модернізацію; 2) модифікацію; 3) технічне переозброєння; 4) технічне обслуговування; 5) добудову (надбудову); 6) заміну окремих частин обладнання; 7) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 8) дообладнання; 9) технічний огляд; 10) реконструкцію; 11) капітальний ремонт; 12) інші види поліпшення основних засобів). Це сприятиме адекватному поданню інформації про зазначені витрати й більш повному забезпеченню інформаційних потреб аналізу. Визначення основних рахунків та методичних рекомендацій, особливо з урахуванням видів поліпшення, дозволить уникати можливих помилкових бухгалтерських записів і полегшить формування інформаційної бази аналізу.

Пропонується ініціювати зміни до нормативно-правової бази обліку відтворення основних засобів, де варто навести визначення поняття поліпшення основних засобів, трактуючи поліпшення як комплекс заходів, які спрямовані на підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід, а також на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів. Таке тлумачення поліпшення дозволить віднести до нього ремонти і технічне обслуговування з елементами модифікації чи модернізації окремих частин об'єкта, що відповідає потребам сучасного виробництва та підвищує об'єктивність оцінки вартості основних засобів, що зазнали відповідного поліпшення.

Наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" № 561 із змінами і доповненнями[1] у статті 6 "Облік ремонту та поліпшення основних засобів" передбачено, що рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, незалежно від того, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи проводяться для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Вартість робіт, що зумовлюють збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з

[1] Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" від 30 вересня 2003 р. № 561. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html.

майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Витрати, які здійснюють для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.[1]

За Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) порядок відображення витрат з поліпшення основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСФЗ 16 "Основні засоби". Відповідно до п. 24 даного МСФЗ, наступні видатки, що пов'язані з об'єктом основних засобів і вже були визнані, повинні додаватись до балансової вартості цього активу, коли є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, будуть надходити до підприємства. Всі інші наступні видатки повинні визнаватись як витрати періоду, коли вони були понесені. У п. 25 МСФЗ 16 "Основні засоби" визначено, що наступні видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони поліпшують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності. Видатки на ремонт та обслуговування основних засобів забезпечують відновлення або підтримання об'єкта в робочому стані. Оскільки в результаті їх здійснення не передбачено збільшення майбутніх економічних вигід, які підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності активу, то вони здебільшого визнаються як витрати періоду, коли були понесені. [2]

Первинний облік поліпшення основних засобів за окремими видами рекомендується вести за формою ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів", змінивши її назву на "Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів". Її слід складати по завершенню поліпшення основних засобів. На підставі форми ОЗ-2 бухгалтерією промислового підприємства повинні здійснюватись записи у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів про вартість виконаного поліпшення. У випадках виконання ремонту чи поліпшення основних засобів із залученням послуг сторонньої організації цей акт потрібно складати у двох примірниках. Далі має відбуватись узагальнення інформації про поліпшення основних засобів в системі рахунків синтетичного обліку.

У бухгалтерському обліку операції з поточного ремонту основних засобів, проведеного підрядним способом, потрібно відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. 3.5 додатку З. Бухгалтерський облік операцій з поточного ремонту основних засобів, проведеного

[1] Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" від 30 вересня 2003 р. № 561. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html.
[2] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

господарським способом, слід вести, використовуючи кореспонденцію рахунків, що подано в табл. 3.6 додатку З.

Витрати з робіт, що спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, які призведуть до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкту (їх ідентифікують як витрати з поліпшення), потребують збільшення балансової вартості основних засобів. Для відображення в обліку таких витрат дебетують рахунок 15 "Капітальні інвестиції" та кредитують рахунки залежно від підрядного або господарського способу здійснення поліпшення основних засобів. Потім накопичені на рахунку 15 витрати з поліпшення капіталізують, тобто переносять у дебет рахунків основних засобів, збільшуючи тим самим їх балансову вартість (рис.2.5).

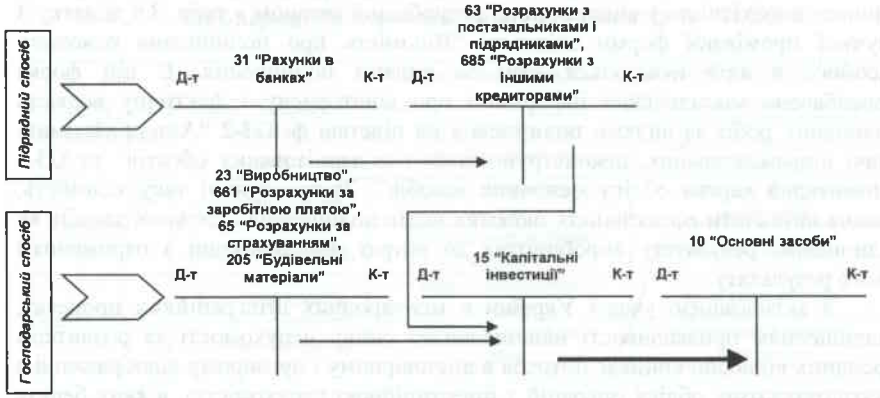


Рис. 2.5. Методика обліку витрат з поліпшення основних засобів за способами здійснення

Примітка: розроблено автором

Рекомендований порядок ведення бухгалтерського обліку витрат, що здійснені підприємством на поліпшення основних засобів підрядним способом наведено в табл. 3.7 додатку 3. Рекомендований порядок бухгалтерського обліку операцій з поліпшення основних засобів, проведеного господарським способом, відображено в табл. 3.8 додатку 3.

Оскільки бухгалтерський облік витрат з ремонту і поліпшення об'єктів основних засобів залежить від того, відбувається чи не відбувається в результаті таких господарських операцій зміна майбутніх економічних вигід, що очікуються від таких об'єктів, то важливою проблемою є чітка регламентація процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення призводить, а коли не призводить до збільшення таких економічних вигід в перспективі. Для розв'язання цієї проблеми на підприємствах є сенс запропонувати створювати спеціальну експертну комісію на термін до двох років. До її складу мають увійти: 1) голова

комісії – заступник керівника підприємства; 2) представник відділу центральної бухгалтерії підприємства; 3) представники технічного та технологічних відділів; 4) керівник підрозділу, де знаходиться об'єкт основних засобів, який потребує поліпшення, або уповноважена ним особа; 5) матеріально-відповідальна особа; 6) представник відділу або підрядної організації, що здійснюватиме поліпшення основних засобів тощо. Така комісія зможе компетентно визначити, чи призведе поліпшення основних засобів до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкту, документально завіривши свій висновок, підписаний усіма членами комісії. Цей висновок варто прикріпити до удосконаленої форми ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів".

Для більш повного забезпечення аналізу поліпшення і поточних ремонтів основних засобів важливою і належним чином структурованої інформації виникає необхідність у використанні розробленої автором в табл. 3.9 додатку З зручної проміжної форми звітності "Відомість про поліпшення основних засобів", в якій наводяться дані за видами поліпшення. В цій формі передбачено узагальнення інформації про кошторисну і фактичну вартість виконаних робіт за видами поліпшення на підставі ф. ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих обєктів" та ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів". Застосовуючи таку відомість, можна визначити ефективність окремих видів поліпшення основних засобів як відношення результату виробництва до витрат, що пов'язані з отриманням цього результату.

З активізацією участі України в міжнародних інтеграційних процесах, підвищенням привабливості національного ринку нерухомості та розвитком орендних відносин виникає потреба в достовірному і прозорому відображенні в бухгалтерському обліку операцій з інвестиційною нерухомістю, в яких беруть участь національні та іноземні суб'єкти господарювання. Цьому сприяє приведення національної системи обліку та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у відповідність до вимог міжнародних стандартів обліку і звітності.

За МСФЗ [1], віднесення активу до інвестиційної нерухомості передбачає, що цим активом може бути лише земля або будівля (споруда), яку не передбачено власником (чи орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) використовувати для власних потреб або продавати в звітному періоді. Для правильного ведення бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості в Україні та відображення фінансових результатів від операцій з нею у звітності суб'єктів господарювання необхідно чітко визначити: а) порядок відображення в балансі суб'єкта господарювання (орендаря чи орендодавця) справедливої вартості інвестиційної нерухомості, що знаходиться в операційній або фінансовій оренді; б) систему відображення фінансових результатів від операцій з інвестиційною нерухомістю, що виступає об'єктом орендних відносин.

[1] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

Оскільки відповідно до МСФЗ 17 "Оренда", критерієм ідентифікації виду оренди є контроль активу, що здійснюється орендарем або орендодавцем, то об'єкт інвестиційної нерухомості, що здається у фінансову оренду, є сенс відображати на балансі у орендаря, а у випадку операційної оренди – у орендодавця[1]. Такий підхід реалізує обумовлену міжнародними стандартами обліку та звітності умову постановки об'єкта оренди на баланс, виходячи з принципу відображення у балансі суб'єкта господарювання активів, які він контролює, хоча в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" немає поняття контролю над активами.[2] Систему відображення фінансових результатів від операцій з інвестиційною нерухомістю за МСФЗ наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення фінансових результатів від операцій з інвестиційною нерухомістю за МСФЗ

Суб'єкт господарювання	Вид орендних відносин	Відображення фінансового результату (прибутку чи збитку)	
		від здачі в оренду інвестиційної нерухомості	від зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості
Орендар	фінансова оренда	у складі операційних витрат	у звіті про фінансові результати
	операційна оренда	у складі операційних витрат	не відображається
Орендодавець	фінансова оренда	у складі операційного доходу	не відображається
	операційна оренда	у складі операційного доходу	у звіті про фінансові результати

Прийнятною альтернативою є також можливість відповідно до НП(С)БО: 1) відображати зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості на рахунках капіталу; 2) відображати збиток в звіті про фінансові результати, а доходи в складі додаткового капіталу. Це забезпечує достовірність обліку.

Активізація євроінтеграційних процесів та розширення співпраці з іноземними суб'єктами господарської діяльності в галузі фінансового інвестування зумовили приведення регламентів національного обліку в Україні у відповідність до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Гармонізована з МСФЗ національна система бухгалтерського обліку та подання звітності певною мірою спростила і зробила більш прозорим процес визначення доцільності операцій з фінансовими інвестиціями для іноземних суб'єктів господарювання, фінансових установ та інвесторів при взаємодії з українськими контрагентами.

Разом з тим деякі складності оцінки та обліку надходження фінансових інвестицій пов'язані з тим, що до сьогодні ще не досягнуто повної узгодженості

[1] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.
[2] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

між усіма національними та міжнародними законодавчими та інструктивними документами, що регулюють обіг цінних паперів та інших видів фінансових активів. Недостатня розробленість ведення окремих ланок обліку фінансових інвестицій спричиняє потребу у визначенні відповідно до МСФЗ чіткого порядку обліку та оцінки фінансових інвестицій залежно від способів їх придбання, що дозволить формувати вичерпну та достовірну інформацію для суб'єктів фінансового інвестування.

Важливим завданням є узагальнення підходів до групування, оцінки та відображення в системі бухгалтерського обліку надходження фінансових інвестицій, визначення спірних питань і пошук шляхів вдосконалення порядку обліку придбання фінансових інвестицій за грошові кошти, в обмін на цінні папери власної емісії та в обмін на інші активи для підвищення достовірності, прозорості та аналітичної спрямованості облікової інформації про фінансове інвестування з урахуванням міжнародної практики та національних особливостей їх здійснення.

У міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) зазначено, що фінансові інвестиції є активами, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Також наводиться уточнення, що існують обмеження, за якими інвестиціями не вважаються запаси й основні засоби. Разом з тим, МСФЗ визнають інвестиціями лише вкладення в сторонні суб'єкти. Не вважаються інвестицією реальні вкладення коштів у розвиток власної матеріальної бази. В національній системі обліку України господарські операції, що пов'язані з придбанням, створенням та іншими надходженнями необоротних активів для власних потреб підприємства, розглядаються як капітальні інвестиції, а вкладення в інші суб'єкти господарювання відносять до фінансових інвестицій.[1]

Відповідно до Податкового кодексу України, фінансовими інвестиціями є господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів. [2]

На підставі порівняння визначень фінансових інвестицій в бухгалтерському та податковому обліку можна констатувати, що наведені в них тлумачення зазначеного поняття дещо різняться за формою, проте є ідентичними за економічним змістом.

Раціональна організація обліку фінансових інвестицій є неможливою без детальної та грунтовної класифікації, яка б найбільш повно задовольняла інформаційні потреби інвесторів. П(С)БО 12 виокремлює поточні та довгострокові фінансові інвестиції. За МСФЗ, підприємство може в балансі і не поділяти інвестиції на поточні і довгострокові, хоча їх оцінка повинна проводитись з використанням відповідних методів, що встановлені для кожного з вказаних видів інвестування. Визнання фінансових інвестицій за ступенем впливу є найголовнішою ознакою, що визначає мету їх оцінки, відносини між

[1] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.
[2] Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

суб'єктами й об'єктами інвестування, формування доходів і витрат. Що стосується групування за відношенням до власності, то вона не передбачена нормативними актами України, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, але є дуже важливою для зовнішніх користувачів інформації.[1]

Існуючий порядок документального оформлення обліку фінансових інвестицій потребує подальшого удосконалення в напрямку більш чіткого і систематизованого подання облікової інформації. Основним документом, що складається при господарських операціях з фінансовими інвестиціями, є договір, в якому повинні відображуватись всі особливості здійснених операцій з ними. За кожним пакетом придбаних цінних паперів суб'єкти господарювання складають реєстр, у якому зазначається така інформація: найменування емітента, номінальна вартість цінного паперу, його купівельна вартість, номер, серія тощо, загальна кількість, дата купівлі, дата продажу

З переходом національних суб'єктів господарювання на подання фінансової звітності за міжнародними стандартами, відбулось розширення можливих засобів оцінки фінансових інвестицій. За цих умов важливим виявляється підбір конкретних методів оцінки, який доцільно здійснювати залежно від способу і періоду придбання фінансових інвестицій, тобто на кожному етапі їх обліку в інвестора. Існують також інші точки зору стосовно обрання методу оцінки фінансових інвестицій. Зокрема, С.Ф. Голов та В.М. Костюченко зазначають, що методи оцінки фінансових інвестицій слід обирати залежно від того, який вплив має інвестор на об'єкт інвестування (оцінка може здійснюватись за собівартістю або за правилом нижчої оцінки, за ринковою вартістю, за методом участі в капіталі).[2]

При надходженні фінансових інвестицій на підприємство в бухгалтерському обліку потрібно провести їх первісну оцінку, тобто достовірно оцінити їх вартість на момент придбання. Порядок оцінки фінансових інвестицій залежно від способів їх придбання наведено на рис. 2.6.

Порядок обліку придбання фінансових інвестицій за грошові кошти наведено в табл. З.10 додатку З. Подана в таблиці З.10 послідовність бухгалтерських проведень та чітке визначення первинних документів, де відображується відповідна облікова інформація, дозволяють забезпечити повноту і прозорість формування і представлення облікових даних.

Підприємство може придбавати цінні папери інших підприємств. При цьому справедлива (ринкова) вартість власних цінних паперів може бути вищою або нижчою за їх номінальну вартість. Розроблений порядок обліку придбання фінансових інвестицій в обмін на цінні папери власної емісії подано в табл. З.11 додатку З. Запропонований порядок обліку придбання фінансових інвестицій в обмін на інші активи наведено в З.12 додатку З. Слід зазначити, що чинними НП(С)БО також окремо не передбачено порядку первісного

[1] Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : навч.-практ. посіб. К.: Лібра, 2001. С. 38.
[2] Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : навч.-практ. посіб. К.: Лібра, 2001. С. 256.

оцінювання акцій у разі їх безоплатного отримання і не врегульовано особливості обліку отримання таких акцій. Дискусійним залишається і правомірність віднесення таких операцій до інвестиційних, оскільки не передбачено вкладення активів.



Рис. 2.6. Порядок оцінки фінансових інвестицій залежно від способів їх придбання

Примітка: складено автором

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, передбачено відображати на субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" інформацію про доходи від безоплатно одержаних фінансових інвестицій, але лише у разі їх вибуття. Тому, оскільки отримані акції потрібно відображати у складі необоротних активів, то безоплатне їх надходження відповідно до інструкції має здійснюватися у кореспонденції з рахунком 424 "Безоплатно одержані необоротні активи". Враховуючи, що залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів і при вибутті таких активів, то і доходи від безоплатного отримання таких акцій відображатимуться лише при вибутті інвестицій.

Рекомендований порядок обліку та оцінки фінансових інвестицій на дату балансу наведено на рис. 2.7.

Потрібно зауважити, що сучасна система обліку фінансових інвестицій в Україні потребує деяких уточнень, оскільки не враховує прийнятого в міжнародній практиці поділу таких інвестицій на боргові та корпоративні. Зазначена проблема виникла через невідповідність норм НП(С)БО 13 "Фінансові інструменти" та міжнародного стандарту МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

В існуючій формі №1 "Баланс" довгострокові фінансові інвестиції відображуються в рядках "Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств" та "Інші фінансові інвестиції".

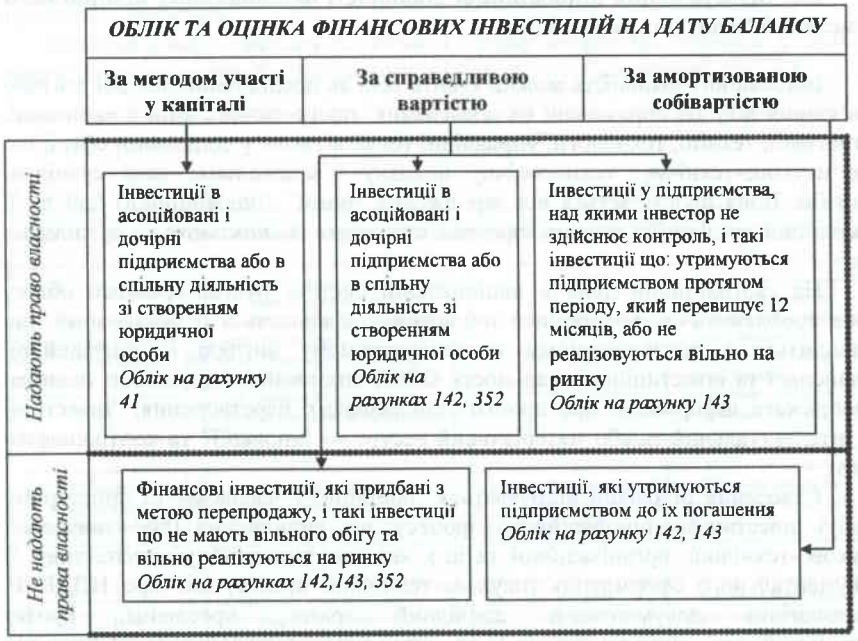


Рис. 2.7. Облік та оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Примітка: складено автором

Враховуючи наведену розбіжність акцій і облігацій у балансі підприємства, М.І. Бондар[1] та Я.В. Голубка[2] в своїх дослідженнях рекомендують передбачити таку структуру довгострокових фінансових інвестицій в формі №1 "Баланс": "Фінансові інвестиції в дочірні підприємства"; "Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства"; "Інші фінансові інвестиції"; "Довгострокові фінансові інвестиції в боргові цінні папери". Наведену структуру довгострокових фінансових інвестицій є сенс вважати більш адаптованою для сучасних умов господарювання. Тому доцільним є ініціювання відповідних змін до інформаційного забезпечення форм фінансової звітності.

[1] Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. К. : КНЕУ, 2008. 256 с.

[2] Голубка Я.В. Облік і аудит фінансових інвестицій: навч. посіб. Тернопіль : Тернопільський НЕУ, 2006. 385 с.

2.3. Відображення інноваційної діяльності національних підприємств в системі бухгалтерського обліку

Інноваційну діяльність можна уявити собі як послідовний ланцюг логічно пов'язаних дій, які спрямовані на досягнення прогресивних змін в економіці, організації, техніці, технології, управлінні тощо, а також у соціальній сфері, що має науково-технічну, технологічну новизну і задовольняє нові суспільні потреби. Вона простягається від зародження нової (інноваційної) ідеї до її практичної реалізації з певним ефектом створення економічних та суспільних благ.

На сьогоднішній день в національній системі бухгалтерського обліку дуже проблематично виокремити інноваційну діяльність з її складовими, що знаходиться в розпорошеному та безсистемному вигляді із операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Облік інноваційної діяльності повинен відображати інформацію про процес безперервного перетворення: "інвестиції → інтелектуальний та/або матеріальний ресурс → інновації" та контролювати його.

Створення інновацій відбувається поетапно у часовому та просторому вимірі інвестиційно-інноваційного процесу: від виникнення ідеї (наукової, науково-технічної, організаційної та ін.), яка має інноваційну перспективу, її документального оформлення (науково-технічний проект, звіт про НДДКТР, технологічна документація, дослідний зразок, креслення, проект організаційного рішення та ін.) та створення інноваційного продукту (виробництво інноваційної продукції, провадження інноваційної технології, надання новітньої послуги, впровадження організаційно-управлінського рішення та ін.), просування інноваційного продукту на свій сегмент ринкового споживання або до замовника продукції. Зазначені етапи цього процесу повинні мати своє відповідне забезпечення інвестиційними, кадровими, матеріально-технічними, фінансовими а найважливіше – інформаційними ресурсами.

На думку професора Я.Д. Крупки, підприємствам, інноваційна діяльність яких не є профілюючою, зовсім не потрібно її виокремлювати. Реалізацію інноваційних проектів та програм завжди можна підвести під вище перелічені види діяльності.[1] На підтвердження його думки, у статті 326 "Господарського Кодексу України" зазначено, що інвестиції в інноваційну діяльність є окремою формою інвестицій.[2]

Для формування взаємопов'язаної системи обліку інноваційного процесу на підприємстві пропонується методологічний підхід до відображення витрат на інновації у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології доцільно відображати на рахунках 10, 11, 12, 16 відповідно до їх аналітичних рахунків. Новостворену (застосовану) і (або) вдосконалену продукцію або

[1] Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві/ Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 5. С. 11-18.

[2] Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

послуги потрібно відображати на рахунках 26, 27, 28 відповідно до їх аналітичних рахунків.

Рекомендовану систему рахунків з обліку витрат на інновації у складі інвестиційної та операційної діяльності підприємства наведено на рис. 2.8.

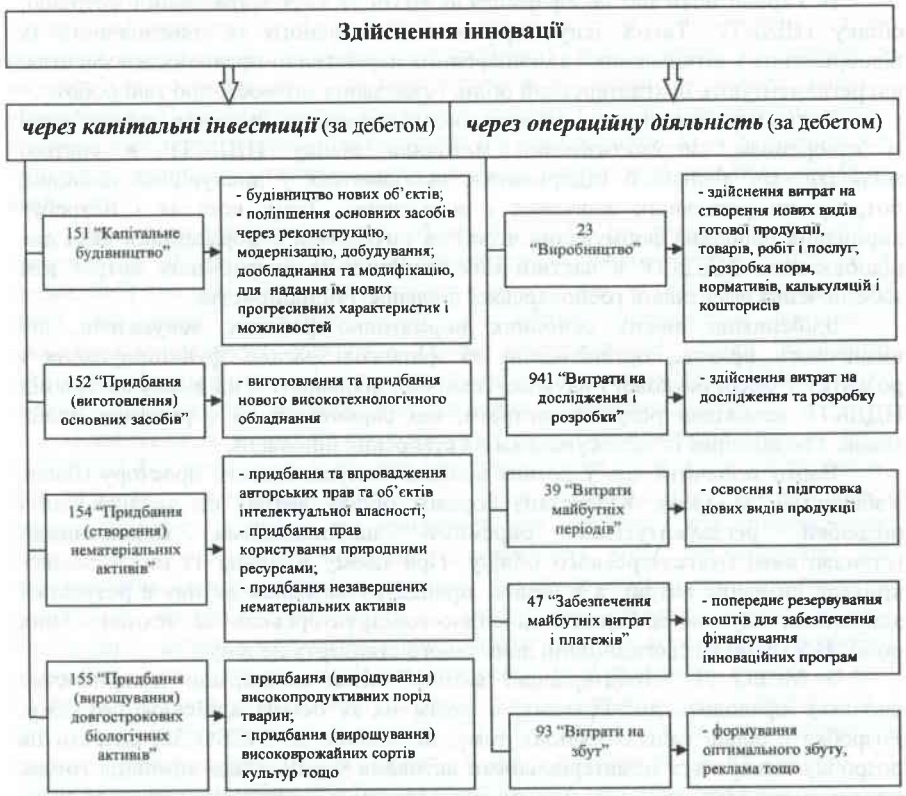


Рис. 2.8. Запропонована система рахунків з обліку витрат на інновації у складі інвестиційної та операційної діяльності підприємства

Примітка: складено автором

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).[1] Одним з напрямків інноваційної діяльності та головним фактором

[1] Положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/

зростання конкурентоспроможності підприємства є проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських та технологічних робіт (далі НДДКТР). Витрати на НДДКТР завжди складають найбільшу частку структури у витратах підприємств на створення та продукування інновацій.

В Україні поки що не сформовано чіткої та систематизованої методики обліку НДДКТР. Також існує проблема узгодженого та однозначного їх відображення у вітчизняних та міжнародних нормативно-правових документах, що регламентують бухгалтерський облік і складання звітності про такі роботи.

Огляд наукових праць [1] дозволив констатувати, що питання, які пов'язані зі створенням систематизованої методики обліку НДДКТР в системі господарської діяльності підприємств, залишаються у дискусійній площині, потребуючи ретельного вивчення і розв'язання. Тому постала і потребує вирішення проблема формування чіткої та узгодженої інформаційної бази для відображення НДДКТР в частині інвестиційних та операційних витрат для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства.

Здійснивши аналіз основних нормативно-правових документів, що визначають правові, організаційні та фінансові засади функціонування і розвитку у сфері наукової і науково-технічної діяльності [2], на думку автора під НДДКТР необхідно розуміти витрати, що спрямовані на отримання нових знань, з подальшим їх застосуванням на створення інновацій.

Варто зазначити, що у деяких країнах пострадянського простору (Росія, Узбекистан, Молдова, Казахстан) порядок обліку витрат на дослідження і розробки регламентується окремими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При цьому в одних із них наводять критерії визнання витрат, а в інших процедуру визнання активу в результаті здійснення науково-дослідних, дослідно-конструкторських та технологічних робіт. В Україні на сьогоднішній день такого стандарту не існує.

З МСБО 38 "Нематеріальні активи" чітко видно, що підприємство спочатку проводить дослідження, а потім на їх основі здійснює розробки. Розробка є більш капіталоємною, тому, відповідно до МСБО 38, витрати на розробку визнаються нематеріальними активами у разі, якщо компанія готова продемонструвати: технічну можливість доведення нематеріального активу до стадії його готовності до використання або продажу; здатність використати або продати нематеріальний актив; те, як нематеріальний актив створюватиме

[1] Безверхий К.В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_ Gum/Foa/2009_13/13_21.pdf/; Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку витрат на дослідження і розробки інтелектуальної власності. URL: http://intkonf.org/zhurakovska-iv-osoblivosti-vidobrazhennya-v-obliku-vitrat-na-doslidzhennya-i-rozrobki-intelektualnoyi-vlasnosti/; Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. С.211; Криштопа І.І. Облік витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67862.doc.htm.

[2] Закон України "Про наукову і науково-технічну діяльність" від 26 листопада 2017 р. № 848-VIII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/848-19/page; Розпорядження "Про затвердження Положення про порядок планування, фінансування та контролю виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері конкурентної політики і права" від 03 квітня 2013 р. № 269-р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/; Постанова КМ "Про затвердження Порядку формування ціни на продукцію, роботи, послуги оборонного призначення у разі, коли відбір виконавців з постачання (закупівлі) такої продукції, робіт, послуг здійснюється без застосування конкурентних процедур" від 08 серпня 2018 р. № 517. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

ймовірні майбутні економічні вигоди; наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки, використання або продажу; можливість надійно оцінити витрати, необхідні для розробки нематеріального активу.

Так, відповідного до FAS 2 Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Board) розглядає чотири альтернативні методи визнання витрат на дослідження та розробки: 1) нараховувати всі витрати в момент їхнього виникнення; 2) капіталізувати всі витрати в момент їхнього виникнення; 3) капіталізувати витрати в момент їхнього виникнення, якщо виконані визначені умови, і нараховувати всі інші витрати; 4) акумулювати всі витрати в спеціальну категорію, доки існування майбутньої вигоди можна буде визначити.[1]

Методичні правила ведення обліку НДДКТР доцільно закріплювати в додатках до облікової політики підприємства. Основою обліку НДДКТР в традиційній системі обліку та звітності є оперативно-технічний та первісний облік. На стадії оперативно-технічного обліку формуються документи господарсько-правового характеру (акти, контракти). На стадії первісного обліку формуються первісні документи по обліку витрат на НДДКТР (по обліку окремих видів витрат – матеріальних, трудових, фінансових тощо).

Капіталізація витрат на дослідження і розробки нематеріальних активів, за НПСБО 8, є можливою лише при виконанні таких умов, коли підприємство має: 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; 2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу; 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу. Визначення можливості капіталізації витрат на дослідження і розробки рекомендується доручити спеціально створеній на підприємстві комісії, до якої потрібно залучати розробників та дослідників, керівництво підприємства і представників бухгалтерської служби. Це забезпечить достовірне визначення порядку списання зазначених витрат, а саме віднесення їх на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" чи 941 "Витрати на дослідження та розробки".

Серед науковців, які досліджують питання бухгалтерського обліку, немає єдиної точки зору щодо відображення НДДКТР на рахунках та у фінансовій звітності підприємств.

З точки зору К.В.Безверхого, облік витрат на дослідження слід здійснювати на рахунку 941 "Витрати на дослідження та розробки", у складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 "Витрати на дослідження", 9412 "Витрати на розробки", на яких можна вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих тем. [2]

[1] FAS 2 "Accounting for Research and Development Costs". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/286/565/fas2.pdf.

[2] Безверхий К.В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_ Gum/Foa/2009_13/13_21.pdf/.

На думку І.В. Жураковської, якщо метою дослідження є створення нового об'єкту інтелектуальної власності, то його доцільно обліковувати у складі активів на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" з обов'язковим зазначенням всіх витрат, якщо ні – відразу списувати в дебет рахунку 94 "Інші операційні витрати". Після завершення процесів дослідження і розробок усі витрати на рахунку 15 підлягатимуть детальному аналізу та розподілу на дві групи: капіталізовані (залишаються на дебеті рахунку 15) і списані на витрати (кореспонденція Дт 94 – Кт 15)[1].

З.В. Задорожний рекомендує витрати на дослідження і розробки обліковувати в момент виникнення на окремому субрахунку 156 "Інші капітальні інвестиції"[2].

На думку І.І. Криштопи[3], у разі встановлення високого ступеня ймовірності ризику отримання негативного результату проведення дослідно-конструкторських робіт, витрати на дослідження та розроблення доцільно одразу списувати на рахунок 941 "Витрати на дослідження і розробки". Якщо ймовірність ризику отримання негативного результату проведення дослідно-конструкторських робіт є низькою, то доцільним є з самого початку розроблення здійснювати накопичення понесених витрат на рахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" як капітальні інвестиції в нематеріальні активи. Якщо ймовірність ризику отримання негативного результату проведення дослідно-конструкторських робіт буде на рівні середнього[4], відображення понесених витрат доцільно здійснювати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Витрати на розроблення об'єктів права інтелектуальної власності, на основі яких почалося їх створення, слід обліковувати на рахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" у разі виконання вимог п. 7 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Витрати на НДДКТР можуть обліковуватись у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій залежно від того, чи буде в результаті розробки створюватися необоротний актив. Якщо в результаті НДДКТР не створюється необоротний актив, то витрати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі операційних витрат або витрат майбутніх періодів, що списуються на собівартість реалізованої підприємством продукції. Якщо ж підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати в установлену законом порядку як необоротний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій. Для відображення в обліку таких витрат дебетують рахунок 15 "Капітальні інвестиції" та кредитують рахунки залежно від підрядного або господарського способу здійснення зазначених витрат.

[1] Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку витрат на дослідження і розробки інтелектуальної власності. URL: http://intkonf.org/zhurakovska-iv-osoblivosti-vidobrazhennya-v-obliku-vitrat-na-doslidzhennya-i-rozrobki-intelektualnoyi-vlasnosti/

[2] Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка. 2006. 336 с

[3] Криштопа І.І. Облік витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67862.doc.htm

Потім накопичені на рахунку 15 витрати з поліпшення капіталізують, тобто переносять у дебет рахунків основних засобів, збільшуючи тим самим їх балансову вартість. Методику обліку НДДКТР представлено на рис. 2.9.

Рекомендований порядок ведення бухгалтерського обліку господарських операцій на стадії проведення дослідження працівником підприємства наведено в табл. К.1 додатку К. Рекомендований порядок бухгалтерського обліку операцій на стадії розробки та реєстрації винаходу відображено в табл. К.2 додатку К.

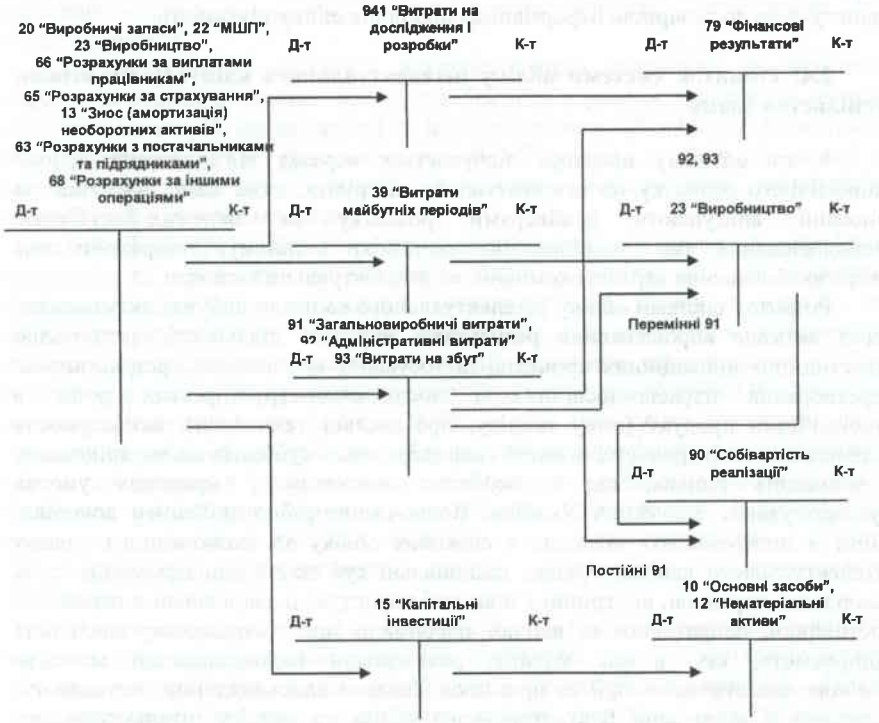


Рис. 2.9. Методика обліку витрат на НДДКТР (Розроблено автором)

У фінансовій звітності підприємства зовсім немає чітко структурованої та систематизованої інформації про інновації та про такі основні етапи їх створення, як НДДКТР. Для подання внутрішнім і зовнішнім користувачам інформації про НДДКТР пропонується в ІІІ розділі "Капітальні інвестиції" Приміток до річної фінансової звітності, додати рядок 341 "Інвестиції в дослідження і розробки необоротних активів". Це надасть можливість отримання інформації внутрішніми і зовнішніми користувачами фінансової

звітності підприємства про відповідні напрями вкладання інвестиційних коштів.

Отже, для правильного та ефективного відображення інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку підприємств, автором в розділі 3 запропоновано проект НП(С)БО "Інноваційна діяльність", використання якого дозволить отримувати повну та достовірну інформацію про витрати та доходи інноваційної діяльності підприємства, збільшить прозорість обліку проведення операцій з НДДКТР, надасть можливість оперативно здійснювати контроль за дотриманням законодавства, складанням звітності, забезпеченням усіх користувачів достовірною інформацією про інноваційну діяльність.

2.4. Розвиток системи обліку інтелектуального капіталу як основи суспільства знань

У глобальному просторі відбувається перехід від товарної основи економічного розвитку на інтелектуальне підґрунтя, адже саме інвестиції та інновації виступають драйверами розвитку як окремих суб'єктів господарювання, так і національної економіки в цілому, створюючи таке джерело збільшення вартості компанії, як інтелектуальний капітал.

Розвиток системи обліку інтелектуального капіталу набуває актуальності через активне впровадження результатів наукової діяльності, активізацію інвестиційно-інноваційних процесів, застосування нововведень, результативне перетворення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт в інноваційний продукт (нову техніку, прогресивні технології), які сприяють підвищенню конкурентних позицій господарюючих суб'єктів на внутрішньому і зовнішніх ринках, що є особливо важливим у кризових умовах функціонування економіки України. Водночас потрібно здійснити докорінні зміни в інструментах, підходах і способах обліку та економічного аналізу інтелектуального капіталу. Адже національні суб'єкти господарювання та їх закордонні партнери, внутрішні і зовнішні користувачі зацікавлені в отриманні достовірної, оперативної та якісної інформації про господарську діяльність підприємств, яку можна надати, розв'язавши недопрацьовані моменти обліково-аналітичної теорії та практики. Завдяки вдосконаленню методології, методики й організації бухгалтерського обліку та аналізу інтелектуального капіталу досягається повнота, прозорість й адекватність інформаційно-аналітичної бази для прийняття обґрунтованих рішень на підприємствах.

Від поняття інтелектуальний капітал потрібно розмежовувати поняття інтелектуальної власності. Воно сформульоване в Угоді про створення Всесвітньої організації інтелектуальної власності і включає всі права, що відносяться до літературних, художніх і наукових творів, виконавської діяльності артистів, звукозапису, радіо і телевізійних передач, винаходів у всіх галузях людської діяльності, наукових відкриттів, промислових зразків, товарних знаків, наків обслуговування, фірмових найменувань і комерційних позначень, захист від недобросовісної конкуренції, а також всі інші права, що стосуються інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і

художній сферах. При такому розумінні до інтелектуальної власності відносяться не тільки майнові права, але також моральні права, у тому числі право на цілісність твору, право на ім'я тощо. Ці права зовсім не обов'язково можуть приносити дохід, тому їх не можна відносити до інтелектуального капіталу. Інтелектуальна власність передбачає не результат інтелектуальної діяльності людини, а право на цей результат, що є невідчутним нематеріальним об'єктом. Інтелектуальна власність за своєю суттю є юридичним гарантом захисту прав, що відносяться до інтелектуальної діяльності. Так, винаходи захищаються ліцензіями, нові продукти – патентами, оригінальне ім'я – торговою маркою товару чи послуги, торгові секрети – договорами про нерозголошення.

С.С. Матюшенко пропонує використовувати витратний та дохідний підходи, а результат оцінки можна відобразити в рамках введених в оборот облікових категорій: організаційні та споживчі активи. Після цього всі витрати на персонал можливо буде віднести на збільшення людського активу з амортизацією протягом строку корисного використання отриманих компетенцій в результаті витрат[1].

С.Ф. Легенчук наполягає на недоцільності застосування вартісної концепції та пропонує застосовувати майнову концепцію, що враховує особливості побудови методології бухгалтерського обліку в Україні та забезпечує інформаційні потреби управління для прийняття ефективних рішень. Відповідно до майнової концепції подальше удосконалення обліку інтелектуального капіталу повинне відбуватися шляхом розробки й уточнення методик бухгалтерського обліку ОПІВ, а для складових інтелектуального капіталу, що не включаються до майна підприємства (немайнових складових), через використання методик, які забезпечують надання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень: 1) відображення немайнових складових інтелектуального капіталу в позабалансовому обліку; 2) застосування спеціалізованих систем управління інтелектуальним капіталом[2].

Підставою для обліку будь-якого активу на балансі зазвичай є наявність витрат на його придбання або створення. На балансі відображаються не активи як такі, а пов'язані з їх придбанням бухгалтерські операції. Права інтелектуальної власності становлять тільки частину ідентифікованих нематеріальних активів. Це найбільш значна частина таких активів, але далеко не всі. При цьому значна частина прав інтелектуальної власності, що належать фірмі, на її балансі не відбивається, оскільки їх виникнення не було пов'язано з будь-якими бухгалтерськими операціями. Тому можливо зробити висновок, що інтелектуальна власність передбачає не результат інтелектуальної діяльності людини, а право на цей результат, що є невідчутним нематеріальним об'єктом. Інтелектуальна власність за своєю суттю є

[1] Матюшенко С.С. Возможность учета интеллектуального капитала в рамках международных стандартов финансовой отчетности. *Комунальне господарство міст*. 2017. Випуск 119. С. 36-39

[2] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.

юридичним гарантом захисту прав, що відносяться до інтелектуальної діяльності. Так, винаходи захищаються ліцензіями, нові продукти – патентами, оригінальне ім'я – торговою маркою товару чи послуги, торгові секрети – договорами про нерозголошення.

Для правильного відображення й отримання достовірної інформації про нематеріальні активи визначено організаційно-методичні проблеми їх відображення в обліку, а також запропоновано шляхи їх розв'язання.

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання або шляхом обміну на інші активи. Облік та оцінка надходження нематеріальних активів за МСФЗ представлена на рис. 2.10.

Щоб дотримуватись концептуальної основи МСФЗ, яка передбачає забезпечення чотирьох основних якісних характеристик фінансової інформації, таких як зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність, слід розробити чітку та прозору методику обліку та оцінки нематеріальних активів. Збільшення вартості нематеріальних активів підприємства впливає на амортизацію, яка в свою чергу формує ресурси для їх оновлення. Разом з тим відсутність правильної, обґрунтованої оцінки нематеріальних активів та їх недосконалий облік можуть призвести до відображення заниженої чи завищеної вартості цих об'єктів, що у свою чергу впливає на фінансові результати та розміри податків, що сплачує суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності. Згідно з МСФЗ 38 компанія повинна визнавати нематеріальні активи (за фактичною собівартістю) тільки за умови, якщо: очікується, що майбутні економічні вигоди, які передбачаються щодо цього активу, надійдуть у компанію; вартість активу можна надійно оцінити. Ці вимоги застосовуються як до придбаних ззовні, так і до створених нематеріальних активів (параграф 19). При цьому МСФО 38 містить додаткові критерії визнання. У тому числі не визнаються активами внутрішньо створений гудвіл, оригінальні назви товарів (марок), назви публікацій, лозунги, списки клієнтів та інші аналогічні за суттю дослідження. Для раціональної організації документообороту, автором на прикладі гірничозбагачувальних підприємств розроблено оптимальну схему взаємозв'язку між підрозділами, які забезпечують документопотоки первинної облікової інформації про нематеріальні активи. На рис. 2.11 відображено рух інформації (документу) між функціональними службами (відділами) гірничо-збагачувального комбінату. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на активному, балансовому рахунку 12 "Нематеріальні активи", що призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів.

СПОСІБ НАДХОДЖЕННЯ	ПЕРВІСНА ОЦІНКА
Придбання (створення) не матеріальних активів	***За собівартістю.*** Включає: купівельну ціну (у т.ч. ввізне мито та безповоротні податки на придбання) за вирахуванням торговельних знижок; оцінка нематеріальних активів при створенні власними силами проводиться в два етапи: дослідження (витрати не включаються до собівартості) та розробки (включаються); витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням об'єкта у місце та стан, необхідні для його використання у спосіб, визначений керівництвом (виплати працівникам; доставка та розвантаження; установка та налагодження; гонорари фахівцям; перевірка, чи є актив придатний для функціонування); первісно оцінені витрати на розробку і демонтаж об'єкта та відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов'язання щодо яких виникли під час придбання об'єкта або внаслідок використання об'єкта упродовж певного періоду для цілей інших, ніж виробництво запасів протягом цього періоду. Для обліку та оцінки таких витрат застосовують МСБО 2 "Запаси"
	Придбання: *Д-т "Розрахунки за ПДВ", "Нематеріальні активи" К-т "Грошові кошти", "Розрахунки з кредиторами"* ; ***Створення*** власними силами: *Д-т "Нематеріальні активи в процесі розробки" К-т "Виробництво", "Готова продукція", "Незавершене будівництво", "Нарахована зарплата"...* ; ***Створення*** підрядним способом: *Д-т "Розрахунки за ПДВ", "Нематеріальні активи" К-т "Розрахунки з кредиторами"*
Безоплатно отримані	Справедлива вартість або номінальна вартість плюс усі витрати прямо пов'язані із приведенням активу в робочий стан *Д-т "Нематеріальні активи" К-т "Субсидії і дотації"*
Обмін на подібний об'єкт	Якщо в операції відсутня комерційна сутність, то балансова вартість пере-даного необоротного активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то вона дорівнюватиме справедливій вартості із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. *Д-т "Нематеріальні активи" (отримані) Д-т "Накопичена амортизація" К-т"Основні засоби", "Нематеріальні активи" (передані)*
Обмін на неподібний об'єкт	Якщо в операції присутня комерційна сутність, то справедлива вартість необоротного активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
	Результатом є збиток: *Д-т "Продаж НА" К-т Товари" (передані) Д-т "Нематеріальні активи" (отримані), "Грошові кошти", "Прибутки та збитки" К-т "Продаж НА"* ; ***Результатом є прибуток:*** *Д-т "Продаж НА" К-т "Нематеріальні активи" (передані), "Грошові кошти", Д-т "Накопичена амортизація", "НА (отримані)" К-т "Продаж НА"*
Отримані внаслідок об'єднання підприємс	Згідно з МСФЗ "Об'єднання бізнесу" собівартістю необоротних активів є їх справедлива вартість на дату придбання *Д-т, "Нематеріальні активи", "Гудвіл" К-т "Грошові кошти"*
Поліпшення об'єкта	Повинна існувати вірогідність, що витрати на поліпшення активу дозволять створювати майбутні економічні вигоди більші за первісно очікувані та можуть бути надійно оцінені і віднесені на актив *Д-т "Накопичена аморт-я", "Нематеріальні активи" К-т "Грошові кошти"*

Рис. 2.10. Облік та оцінка надходження нематеріальних активів
Примітка: складено автором на основі МСФЗ

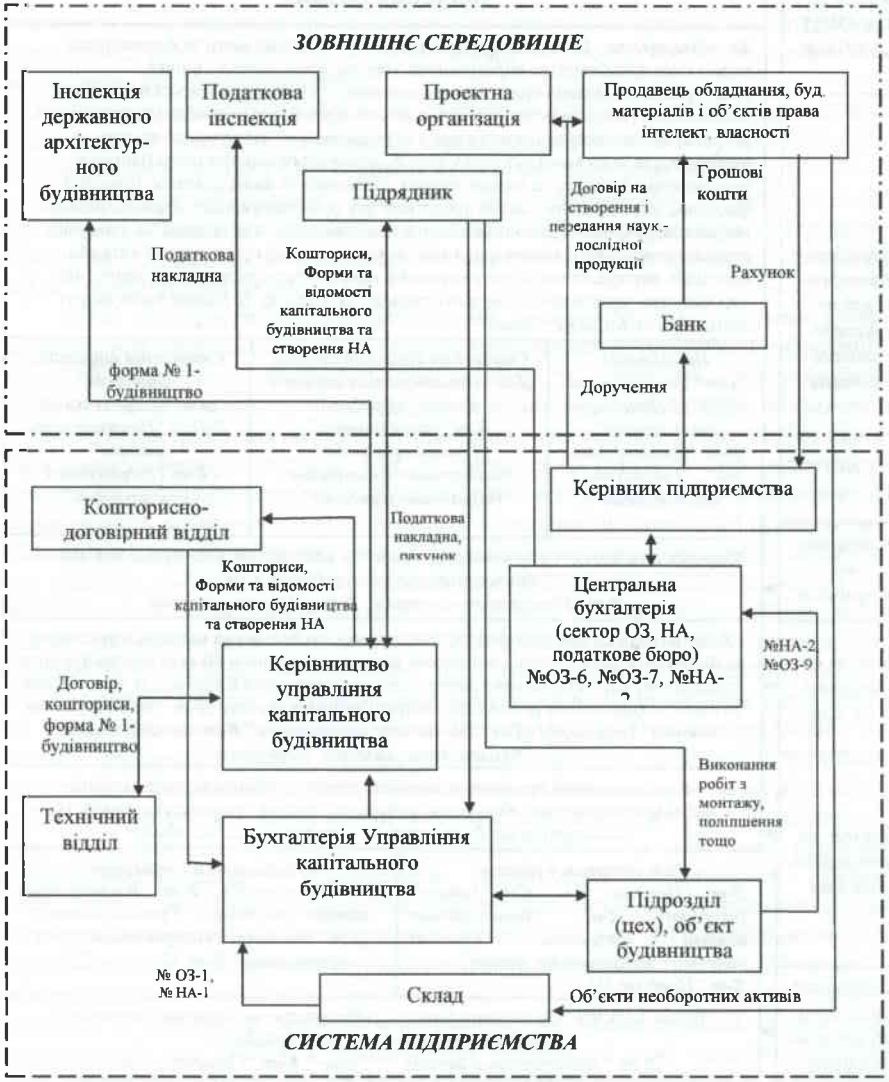


Рис. 2.11. Схема взаємозв'язку між підрозділами гірничо-збагачувального комбінату стосовно створення, перевірки та обробки первинних документів з обліку нематеріальних активів

Примітка: Складено автором на прикладі гірничо-збагачувального підприємства

Дуже цікаві зміни до чинного Плану рахунків в частині рахунку 12 "Нематеріальні активи" запропонував С.Ф. Легенчук: 1) виокремити рахунок для відображення результатів інтелектуальної, творчої діяльності – "Інтелектуальні активи". В ньому слід передбачити субрахунки в розрізі видів права інтелектуальної власності: "Авторське право та суміжні з ним права"; "Права на комерційні позначення"; "Права на об'єкти промислової власності"; 2) виокремити рахунок для відображення активів, що є результатом монополії держави/особи на користування майном (природними ресурсами), на право провадження діяльності – "Інші невідчутні активи", в якому виділити субрахунки: "Права на користування природними ресурсами"; "Права на користування майном"; "Інші майнові права"[1].

Для отримання повної та достовірної інформації про надходження, рух і вибуття нематеріальних активів запропоновано використовувати порядок обліку та кореспонденції рахунків, що подані в таблицях К.3-К.8 додатку К.

Облік операцій зі створення корисної моделі наведено в таблиці К.3 додатку К. Облік створення веб-сайту власними силами підприємства представлено в таблиці К.4 додатку К. Процес придбання нематеріальних активів за грошові кошти і відображення їх в бухгалтерському обліку подано в таблиці К.5 додатку К. Як видно з даних таблиці, вартість нематеріального активу збільшується на суми додаткових витрат, пов'язаних з оформленням права на авторський винахід. Сума податкового кредиту не включається до вартості нематеріального активу, як і при оприбуткуванні матеріальних цінностей. При придбанні об'єкта нематеріальних активів в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив первісна вартість такого об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. При безоплатному надходженні нематеріальних активів (у тому числі оприбуткування надлишків, виявлених при інвентаризації) їх оцінка проводиться комісією з урахуванням методів, описаних вище. Облік операцій з безоплатного надходження та обміну нематеріальних активів на інші активи підприємства (запаси) наведено в таблиці К.6 додатку К. Надходження нематеріальних активів в обмін на інші активи (у нашому випадку в обмін на актив меншої вартості) приводить до формування доходу на різницю вартості. Облік операцій з дооцінки та ліквідації патенту подано в в таблиці К.7 додатку К.

Важливою особливістю операцій з імпорту є те, що витрати визнаються у іноземній валюті шляхом перерахунку в гривні із застосуванням валютного курсу, що діє на дату здійснення операцій і перераховується надалі у зв'язку зі зміною валютного курсу. Залежно від строків оплати товарів (робіт, послуг) розрізняють імпорт на умовах передоплати та імпорт на умовах відстрочення оплати. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті здійснюється відповідно до НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", за яким курсова

[1] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир, 2006. 264с.

різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах[1]. При цьому порядок формування первісної вартості товарів, а також включення до складу витрат вартості імпортних нематеріальних активів у бухгалтерському обліку залежить від того, яка подія при імпорті була першою – отримання або оплата їх вартості. Порядок відображення в обліку курсових різниць у імпортерів нематеріальних активів подано на рис. 2.12.

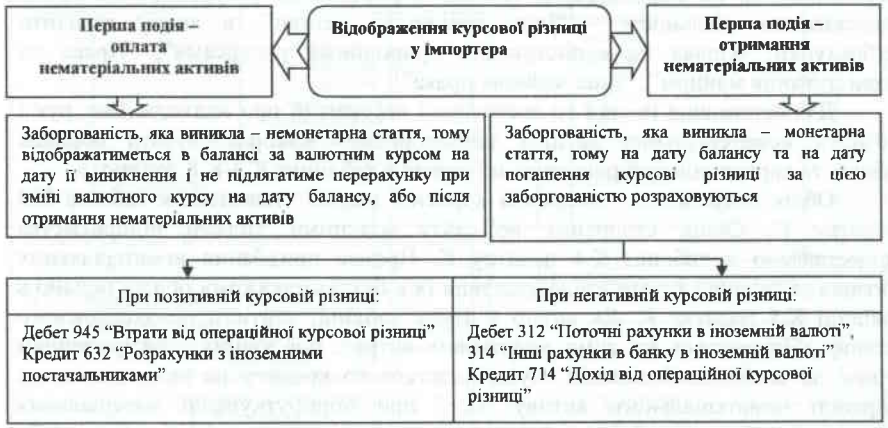


Рис. 2.12. Порядок відображення в обліку курсових різниць у імпортера нематеріальних активів

Примітка: складено автором

Використання запропонованої методики відображення курсових різниць, що збільшують або зменшують витрати підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, дозволить підвищити достовірність відображення операцій з імпорту нематеріальних активів в обліковій практиці та прозорість економічної взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

В табл. К.8 додатку К наведено порядок обліку придбання нематеріальних активів у нерезидента (перша подія – отримання нематеріального активу).

На думку автора, потенційні інвестори охоче будуть знайомитися зі звітами про інтелектуальний капітал при істотній наочності представлення даних, навіть якщо оцінка інтелектуального капіталу не буде мати грошового виразу. Звітність про інтелектуальний капітал повинна стати інструментом отримання інформації, щоб проводити подальші аналітичні розрахунки для визначення резервів та демонстрації привабливості компанії для інвестицій.

[1] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10 серпня 2000 р. № 93. URL: http://zakon.rada.gov.ua/

Відображення інтелектуального капіталу в фінансовій звітності є дуже важливим через те, що:

1) інвестори та інші зацікавлені користувачі зможуть приймати обґрунтовані економічні рішення, отримуючи знання про інтелектуальний капітал для визначення істинної вартості компанії;

2) фірми, що подають звітність про зазначені об'єкти, отримують глобальні переваги;

3) підвищується репутація підприємства;

4) в інформаційну епоху знань основним драйвером економіки є інтелектуальний капітал тощо.

Для відображення інтелектуального капіталу в фінансовій звітності потрібно здійснити узгодження процедур стандартизації на державному рівні. При цьому потрібно забезпечити:

1) формування механізмів вільного розкриття інформації в звітності;

2) участь в процесах міжнародної координації щодо співставності даних про інтелектуальний капітал;

3) створення несуперечливої класифікації складових інтелектуального капіталу.

Менеджменту компаній відповідно до західного досвіду можливо формувати два види звітів. Один – більш деталізований, готується для внутрішніх потреб, насамперед для менеджменту і для демонстрації персоналу компанії з метою консолідації зусиль колективу. Другий звіт – скорочений, в якому відсутня інформація, що є комерційною таємницею і не підлягає вільному поширенню, може бути підготовлений для публікації з метою залучення інвестицій або для роздачі потенційним інвесторам. Для дослідження доступні в основному опубліковані звіти. Вони засновані на різних моделях представлення інформації та мають різні назви, наприклад, "Te Holistic Accounts" (RambOl), "Te quality Accounts / Te Ethical Accounts" (Consultus), Navigator (Scandia), "Human resource accounts" (SCAA, ABB, Telia). Тим не менше, усі ці звіти можна розглядати як звіти про інтелектуальний капітал. Усі вони повинні показувати інвестору, як компанія рухається від свого поточного стану до того, якою вона може і повинна бути.

Західна практика виокремлює три розділи. Основні розділи: "Що є", "Що робиться", "Що виходить". Розділ "Що є" має на меті, як правило, візуалізувати інформацію про наявні ресурси компанії. Значна частина цієї інформації має нефінансовий характер. Відомості про людські ресурси, клієнтів, технології представлені у вигляді графіків, діаграм тощо. Розділ "Що робиться" містить переважно нефінансову інформацію про зусилля менеджменту з розвитку інтелектуального капіталу компанії. Спеціальна увага приділяється розвитку людського капіталу, роботі з клієнтами, забезпеченню доступу до технологій. Третій розділ "Що виходить" демонструє рух до наміченої мети. У цьому розділі суттєво використовуються фінансові показники, щоб показати, як інтелектуальний капітал компанії дозволяє отримати дохід через появу нових товарів або послуг, необхідних клієнтам. На момент визначення ринкової ціни неможливо сказати, наскільки вона наближена до фундаментальної вартості,

оскільки на неї впливають очікування та спекуляції інвесторів, маніпуляції звітності є інструментом впливу на фондовий ринок.

Отже, для правильного відображення надходження нематеріальних активів та отримання достовірної інформації про них рекомендовано використовувати запропонований порядок їх бухгалтерського обліку, що дозволить достовірно відображати відповідні господарські операції, оперативно здійснювати контроль за дотриманням законодавства, складанням звітності, забезпеченням усіх користувачів достовірною інформацією. Застосований методологічний підхід, а також розроблене методичне та організаційне забезпечення сприятимуть достовірному та повному відображенню в обліку відповідних господарських операцій та дієвому контролю за надходженням, в т.ч. імпортом нематеріальних активів та формуванням об'єктивної звітної інформації.

Створенню і розвитку теоретичного та методичного підґрунтя обліку, оцінки й подання звітності про гудвіл підприємства присвячено наукові праці багатьох вітчизняних і закордонних дослідників. Науковці, бухгалтери, аналітики і менеджери не встигають переорієнтуватися під швидкозмінні глобальні економічні процеси. А інформацію про нематеріальні об'єкти економіки знань намагаються представити через методи та принципи індустріальної епохи або зовсім не відображати. Також на відображення інформації про гудвіл національними підприємствами впливають зовнішні фактори, основними серед яких є зміна вектору економічного розвитку, соціально-економічна нестабільність країни та продовження військових дій тощо. Нормативно-інструктивна база обліку гудвілу в Україні повністю відповідає міжнародним стандартам звітності в плані теорії, але практика функціонування національних підприємств суттєво відрізняється від розвинутих країн мотивами діяльності, галузями, фінансовою прозорістю, соціально-екологічною відповідальністю та інтелектуальними складовими основного капіталу, що визначає потребу в дослідженні категорії "гудвіл".

В бухгалтерському обліку гудвіл у вартісному вираженні є сумою, яку покупець підприємства готовий заплатити понад балансову вартість його активів. Обліковуючи гудвіл, зацікавлені особи отримують інформацію про ринкову та облікову (книжну) вартість підприємства. Водночас гудвіл постійно змінюється залежно від позитивної та негативної інформації про діяльність підприємства. Тому для збільшення інвестиційної привабливості та представлення інформації про компанію зацікавленим користувачам дуже важливим є розвиток досліджень, спрямованих на повне та достовірне відображення гудвілу в системі бухгалтерського обліку.

В 1 розділі здійснено аналіз визначень категорії "гудвіл" і рекомендовано його трактувати для цілей бухгалтерського обліку як суму нематеріальних інтелектуальних активів та синергетичних ефектів, що матеріалізується при об'єднанні або придбанні підприємства у вигляді різниці між його ринковою ціною та балансовою вартістю активів.

Відповідно до українських та міжнародних стандартів фінансової звітності на дату придбання економічного суб'єкту покупець повинен визнати гудвіл, отриманий в результаті об'єднання бізнесу, в якості активу, а також здійснити

його оцінку за фактичною вартістю, тобто використовуючи формулу (2.1):

$$G = CAM - INAFV, \quad (2.1)$$

де G – гудвіл;

CAM – витрати на придбання або об'єднання (the cost of the acquisition or merger);

$INAFV$ – ідентифіковані чисті активи, які оцінені за справедливою вартістю (identifiable net assets at fair value).

Якщо здійснюється придбання частки (долі) (англ. share) в чистих активах, яка є меншою за 100 %, то вартість гудвілу визначається за формулою (2.2):

$$G = CAM - S\% \times INAFV, \quad (2.2)$$

де $S\%$ – доля фірми в чистих активах придбаного бізнесу.

В процесі бухгалтерського обліку гудвілу необхідно зробити акцент на тому, що відбувається з підприємством, яке намагаються придбати: воно або ліквідується, або стає дочірнім.

Якщо підприємство ліквідується, то покупець, починаючи з дати придбання, повинен відобразити в балансі активи і зобов'язання придбаного підприємства разом з гудвілом, що виникає в результаті придбання. В подальшому облік балансової вартості гудвілу та його амортизації здійснюється на рахунках обліку підприємства-покупця. Якщо ж придбане підприємство не ліквідується, а продовжує здійснювати свою діяльність під контролем покупця (головного підприємства), то гудвіл показують не в окремому балансі покупця, а в консолідованому балансі групи за статтею "Гудвіл при консолідації", який підлягає амортизації протягом строку очікуваної його дохідності. Записи з нарахування амортизації гудвілу не відображаються в обліку головного підприємства, а є коригувальними і впливають на показники лише консолідованої звітності.

Доцільно виокремити два основні підходи у світовій практиці до відображення гудвілу як активу в системі бухгалтерського обліку.

Перший підхід полягає у капіталізації гудвілу, тобто відображенні його в балансі як нематеріального активу тривалого використання з амортизацією або без амортизації. Відповідно до п.55 IFRS 3 "Об'єднання бізнесу" гудвіл, що придбаний у результаті об'єднання бізнесу, не підлягає амортизації. Натомість покупцеві слід перевіряти гудвіл на зменшення корисності щорічно або частіше, якщо події чи зміни обставин свідчать про можливість зменшення його корисності відповідно до IFRS 36 "Зменшення корисності активів". Отже, якщо амортизація не нараховується, то гудвіл обліковується як постійний актив, що не амортизується, аналогічно до обліку земельних ділянок. При цьому в разі зменшення справедливої вартості гудвіл повинен бути уцінений.

Згідно з другим підходом гудвіл не визнається активом в обліку, а витрати на його придбання списуються за рахунок зменшення капіталу власників.

Разом з тим варто зазначити, що тут мова йде про (зовнішній) бухгалтерський гудвіл, що з'являється в результаті купівлі, об'єднання або іншого шляху отримання підприємства.

Відповідно до НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"[1] первісна (балансова) вартість гудвілу в бухгалтерському обліку амортизується, але з розрахунку не більше 20 років. Гудвіл обліковується у складі необоротних активів на рахунку 19 "Гудвіл" класу 1 "Необоротні активи". Зокрема, до нього передбачено два субрахунки: 191 "Гудвіл при придбанні" та 193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)". Гудвіл у Балансі відображається за залишковою вартістю у рядку "Гудвіл" позитивною або від'ємною величиною.

Розглянемо приклад: Підприємство має 10000 акцій у статутному капіталі дочірнього підприємства. Номінальна вартість однієї акції складає 800 грн. Вартість придбання кожної акції становить 880 грн. Отже, в балансі материнського підприємства фінансові вкладення відображені за фактичною вартістю акцій, тобто сума цих вкладень становить 8,8 млн. грн. У консолідованому балансі додатну різницю між фактичною і номінальною вартістю акцій (800 тис. грн.) потрібно відображати у складі нематеріальних активів як гудвіл при консолідації: Дебет 193 "Гудвіл при консолідації" Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

У підприємства-покупця при веденні обліку операції з придбання підприємства, за умови відображення позитивного гудвілу, здійснюється бухгалтерське проведення: Дебет 191 "Гудвіл при придбанні" Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами". Втрати від зменшення корисності відображаються таким чином: Дебет 977 "Інші витрати звичайної діяльності" Кредит 191 "Гудвіл при придбанні".

Строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням прогнозованого строку діяльності підприємства, нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання, зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо. Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

У бухгалтерському обліку операції з визначення позитивного гудвілу при придбанні підприємства рекомендується відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. К.9 додатку К.

Величину придбаного гудвілу потрібно визначати за формулою (2.1):

$$G = CAM - INAFV = 1200000 - (370000 + 130000 + 250000 - 320000 + \\ +110000 + 70000 - 40000 - 30000) = 660000 \text{ãðí}$$

Не погоджуючись з недоцільністю використання негативного гудвілу, пропонуємо повернутися до відображення негативного гудвілу (бедвілу). Для застосування негативного гудвілу в національній системі обліку є важливі підстави. Через кризові ситуації в національній економіці (військові дії, інфляційні процеси, різке збільшення вартості енергетичних ресурсів, рейдерські захвати тощо), які призводять до банкрутства, ліквідації, зміни власників, значного здешевлення та знецінення продажної вартості підприємств, виникають непоодинокі ситуації, коли справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевищує вартість придбання бізнес-об'єкту.

[1] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

При придбанні чи об'єднанні підприємств рекомендується на рахунку 192 "Негативний гудвіл" вести облік зменшення вартості негативного гудвілу з моменту його виникнення: 1) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з обчислюваними збитками в майбутньому; 2) в процесі корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів; 3) у разі перевищення справедливої вартості придбаних немонетарних активів (активів, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій сумі грошей) над вартістю негативного гудвілу.

За кредитом рахунка 192 "Негативний гудвіл" пропонується відображати вартість виникнення негативного гудвілу. За дебетом – суму негативного гудвілу, що визнана доходом.

Також у разі придбання контрольного пакета акцій за ціною, що є нижчою за номінал, різниця відображається в консолідованому балансі контрактивом, як негативний гудвіл при консолідації: Дебет 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" Кредит 192 "Негативний гудвіл".

У бухгалтерському обліку операції з визначення негативного гудвілу при придбанні підприємства потрібно відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. К.10 додатку К.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не дозволяють відшкодування збитку від знецінення гудвілу в зв'язку з тим, що будь-яке подальше збільшення вартості відшкодування буде передбачати збільшення гудвілу, який створено всередині компанії. Це не відповідає критеріям визнання в фінансовій звітності за МСФЗ та НП(С)БО.

Розглянуті обліково-аналітичні проблеми та запропоновані рекомендації щодо їх вирішення створюють базу для продовження досліджень в напрямку вдосконалення методології, методики та організації бухгалтерського обліку, аналізу і контролю гудвілу підприємств.

Здійснюючи дослідження гудвілу, науковці дискутують з приводу протилежних думок щодо доцільності та можливості відображення внутрішнього гудвілу в системі обліку та подання звітності підприємств.

На противагу чинному порядку обліку гудвілу надаються достатньо аргументовані пропозиції щодо включених до складу об'єктів бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу, який виникає під час звичайної діяльності підприємства.

Зокрема, російські науковці Я.В. Соколов і М.П. П'ятов рекомендують відображати внутрішній гудвіл на синтетичному рахунку 010 "Внутрішній гудвіл", до якого можливо відкрити аналітичні рахунки у такому розрізі 0101 "Здібності менеджерів та працівників компанії", 0102 "Відносини з постачальником", 0103 "База клієнтів", 0104 "Ділова репутація", 0105 "Бренд".

Вони вважають, що зазначена аналітика необхідна для управлінських цілей та конкурентів[1]. Слід звернути увагу на те, що для управлінських цілей доречно формувати в управлінському обліку та відстежувати динаміку вартості внутрішнього гудвілу підприємства в аналітичному розрізі.

На думку В.Травіна, витрати на створення внутрішнього гудвілу необхідно капіталізувати та відображати на субрахунку 194 "Внутрішній гудвіл" за відповідними аналітичними рахунками таким чином: рахунок 194.1 "Економічні та інші привілеї"; рахунок 194.2 "Ділова репутація"; рахунок 194.3 "Імідж, створений персоналом"; рахунок 194.4 "Ділові зв'язки"[2]. Недоліком рекомендацій цього автора є нераціональне та суперечливе відображення на одному рахунку протилежних за своїм змістом зовнішнього і внутрішнього гудвілу, а кінцева їх вартість в одному рядку фінансової звітності не відображатиме реального фінансового становища підприємства.

Судин Ю.А. пропонує внести зміни до чинної методики бухгалтерського обліку в частині капіталізації частини витрат, які обліковуються на рахунках 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут", відображуючи їх на субрахунках: 191 "Торгова марка", 192 "Ділові зв'язки", 193 "Інтелектуальний капітал персоналу"[3]. З точки зору Судин Ю.А., така модифікована методика дозволить генерувати інформацію в обліку про суму внутрішнього гудвілу підприємства у розрізі його елементів з метою стратегічного управління.

Заходи з реформування обліку гудвілу, на жаль, не завжди характеризуються раціональністю. Деякі автори навіть стверджують, що подальший розвиток обліку гудвілу приречений на поразку через неможливість адаптувати стару (традиційну) систему бухгалтерського обліку та подання звітності під інноваційну економіку знань. Дійсно, чинна на сьогодні методика обліку гудвілу має певні слабкі сторони, що є наслідком поступового уточнення та розширення розуміння змісту такої економічної категорії, як гудвіл.

Крім гудвілу, що обліковується при об'єднанні підприємств, актуальним стає відображення внутрішнього гудвілу в управлінському обліку, а саме невіддільні від підприємства (імідж, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал персоналу тощо) нематеріальні активи.

Отже, великої актуальності набувають питання дослідження можливості та доцільності відображення внутрішнього гудвілу, що виступає потенційним джерелом розвитку підприємства в системі обліку та звітності підприємств.

Традиційна система обліку й подання фінансової звітності спрямовані на відображення показників у ретроспективі. Тому вони не надають можливості створити систематизовану базу обґрунтованої, достовірної, своєчасної та повної інформації про вартісну оцінку гудвілу підприємства за звітні періоди (місяць, квартал, рік), яка могла б бути проаналізована в динаміці з визначенням

[1] Соколов Я.В., П'ятов М.П. Гудвіл: "нова" категорія бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік*. 1997. № 2. С. 46-48.

[2] Травін В.В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 197-201.

[3] Судин Ю.А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2017. Випуск 2 (46). С. 368-371.

характеру її впливу на виробничий потенціал та перспективи розвитку компанії в цілому і її окремих підрозділів дочірніх підприємств.

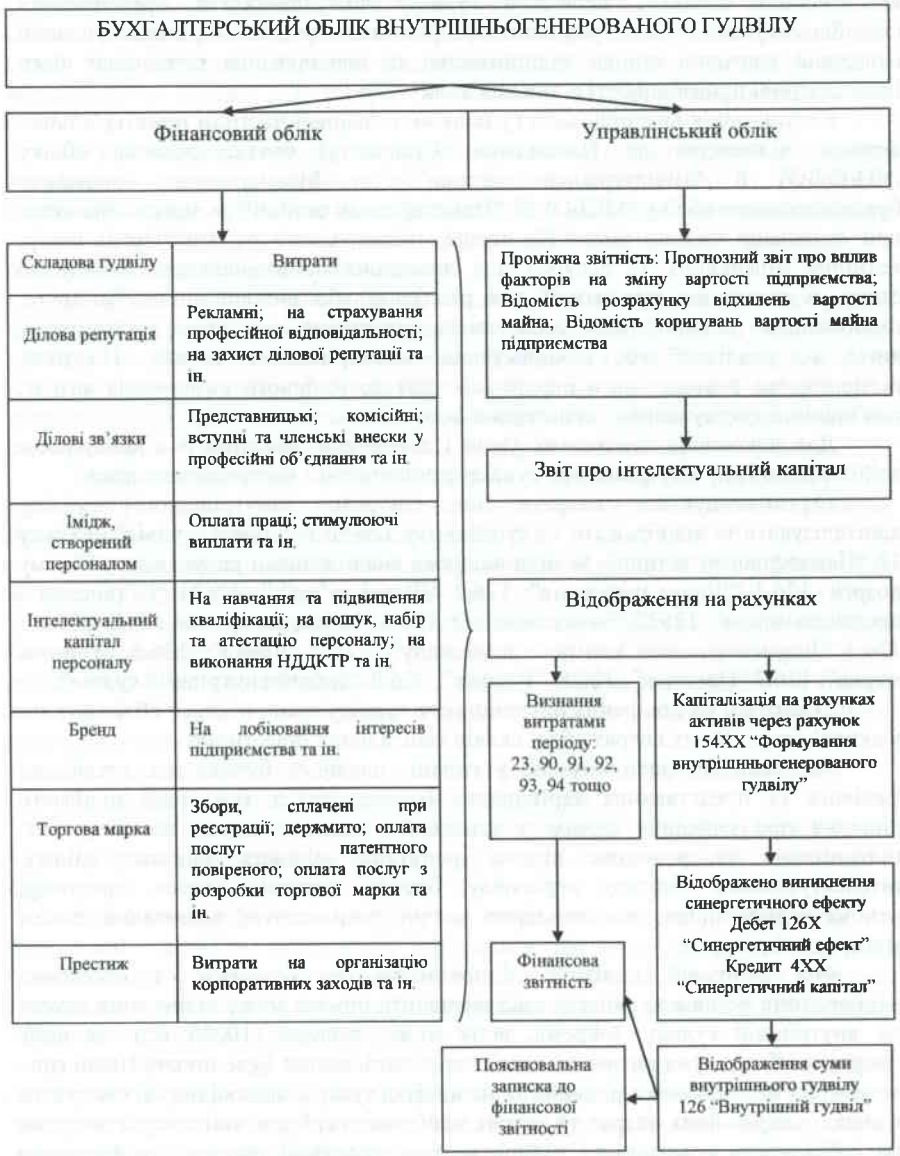


Рис. 2.13. Рекомендований порядок обліку внутрішньогенерованого гудвілу

Примітка: складено автором

Автор пропонує в системі обліку та звітності відображати інформацію про внутрішній гудвіл підприємства. Це сприятиме своєчасному аналітичному відстеженню коливань величини гудвілу для прийняття превентивних (запобіжних) заходів щодо усунення несприятливих тенденцій у нематеріальній складовій вартісної оцінки підприємства та нарощування потенціалу його інвестиційної привабливості в ділових колах.

Капіталізація внутрішнього гудвілу як складової частини нематеріальних активів, відповідно до Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 8 "Нематеріальні активи"[1] та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 38 "Нематеріальні активи"[2], є можливою лише при виконанні певних умов. По-перше, підприємство повинно мати намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання. По-друге, підприємство повинно мати можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу. По-третє, підприємство повинно мати інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з формуванням нематеріального активу.

Для виконання зазначених умов і доведення можливості і доцільності здійснення обліку внутрішнього гудвілу пропонується наступна методика:

1) рекомендується витрати на створення внутрішнього гудвілу капіталізувати та відображати на субрахунку 126 "Внутрішній гудвіл" рахунку 12 "Нематеріальні активи", за відповідними аналітичними рахунками у такому розрізі: 126.1 "Ділова репутація"; 126.2 "Ділові зв'язки" (12621 "Відносини з постачальником", 12622 "База клієнтів"); 126.3 "Імідж, створений персоналом"; 126.4 "Інтелектуальний капітал персоналу"; 126.5 "Бренд"; 126.6 "Торгова марка"; 126.7 "Престиж"; 126.8 "Реноме"; 126.9. "Інший внутрішній гудвіл";

2) витрати на створення внутрішнього гудвілу пропонується обліковувати у складі операційних витрат або у складі капітальних інвестицій;

3) є сенс створити комісію у складі головного бухгалтера, провідних фахівців та представника керівництва (менеджера) з тим, щоб приймати рішення про списання одним з зазначених шляхів витрат на створення, підтримання та розвиток ділової репутації, ділових зв'язків, іміджу, інтелектуального капіталу персоналу, бренду, торгових марок, престижу, реноме підприємства, що складають значні суми коштів, включаючи також матеріальні ресурси;

4) в обліковій політиці підприємства за аналогією з об'єктами необоротних активів та запасів, слід визначити нижню межу віднесення витрат на внутрішній гудвіл. Зокрема, вона може складати 10000 грн. за одну операцію. Якщо сума витрат на вище перелічені заходи буде нижче 10000 грн., то комісія має прийняти рішення їх не капіталізувати, відповідно обліковувати в складі операційних витрат та витрат майбутніх періодів, які списуватимуться на собівартість реалізованої підприємством продукції (послуг) та фінансові

[1] Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99

[2] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

результати. Якщо ж витрати складають 10000 грн. і більше за одну операцію, то комісія може прийняти рішення капіталізувати витрати, обліковуючи їх у складі капітальних інвестицій (дебетують рахунок 15 "Капітальні інвестиції") з подальшим списанням на рахунок 126 "Внутрішній гудвіл", збільшуючи тим самим його балансову вартість. Схематично запропоновану методику обліку внутрішнього гудвілу для потреб управління підприємством наведено на рис. 2.13;

5) при складанні звітності слід враховувати, що гудвіл є одним із способів варіювання оцінок компанії і представлення даних з метою ідеалізації фактичної інформаційної картини. Природно, що він робить істотний вплив на процес формування думки зацікавлених користувачів про фактичні та потенційні можливості підприємства.

У фінансовій звітності фірми, а саме балансі і примітках до річної фінансової звітності, можна буде передбачити інформацію про: а) фактори, що вплинули на зміни балансової вартості внутрішнього гудвілу при визнанні його в бухгалтерському обліку; б) сукупну вартість внутрішнього і зовнішнього гудвілу; в) операційні витрати та витрати майбутніх періодів, що спрямовані на формування, підтримання та розвиток ділової репутації та вартості фірми.

У бухгалтерському обліку операції з формування інформації про внутрішній гудвіл підприємства рекомендовано відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. 2.7.

Що стосується зовнішнього гудвілу, то відповідно до МСФЗ у фінансовій звітності підприємства обов'язково повинна бути відображена інформація про:

1) фактори, що вплинули на збільшення вартості гудвілу при визнанні його в бухгалтерському обліку, тобто надається опис кожного нематеріального активу, який не був відображений в обліку окремо від гудвілу, а також пояснення того, чому справедлива вартість вказаного активу не може бути достовірно оцінена;

2) сукупну вартість гудвілу і накопичені збитки від його знецінення;

3) гудвіл, який входить в групу активів вибуття;

4) збитки від знецінення, відображених протягом звітного періоду;

5) суми, що визнані в звіті про сукупний дохід в якості негативного гудвілу.

В національній системі обліку та подання звітності, у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміни балансової вартості гудвілу з конкретизацією даних на початок і кінець року, а також суми втрат від зменшення корисності та суми вигід від відновлення корисності, відображених у Звіті про фінансові результати (форма №2).

Для ефективного управління розвитком підприємства на принципах синергізму потрібно достовірно оцінювати, обліковувати та впливати на розмір синергетичних ефектів. Основним завданням бухгалтерського обліку крізь призму синергетики рекомендовано вважати збір, отримання, інтерпретацію та подання якісної інформації про активи, пасиви і зобов'язання підприємства в комплексній системі для наступного прийняття ефективних управлінських рішень. Звідси важливим стратегічним завданням бухгалтерського обліку є

отримання інформації про позитивний чи негативний системний вплив на господарську діяльність підприємства з визначенням та оцінкою синергетичного ефекту. Для ефективного виконання поставленого завдання важливим є створення взаємоузгодженої системи бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та прийняття рішень на підприємстві, що працюють на принципах синергетики.

Таблиця 2.7

Рекомендована система обліку господарських операцій з відображенням внутрішнього гудвілу як потенційного джерела розвитку підприємства

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на розширення зв'язків з постачальниками та збільшення кількості клієнтів	154Х* "Придбання (створення) нематеріальних активів"	31 "Рахунки в банках", 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція",28 "Товари" 37 " Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо	70
2	Відображено суму витрат, що понесені підприємством на розробку нового продукту (послуги)	941Х "Витрати на дослідження і розробки розробку нового продукту (послуги)"		20
3	Відображено витрати на підвищення кваліфікації та навчання персоналу	154Х "Придбання (створення) нематеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	120
4	Відображено витрати на участь у конференції	92Х "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	9
5	Відображено витрати на створення та просування бренду підприємства	154Х "Придбання (створення) нематеріальних активів"	31 "Рахунки в банках", 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари" 37 " Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо	200
6	Відображено витрати на створення, підтримання та розвиток іміджу підприємства	92Х "Адміністративні витрати", 93Х "Витрати на збут"		8
7	Відображено суму витрат понесених підприємством на дослідження ринку	941Х "Витрати на дослідження ринку"		15
8	Відображено внутрішній гудвіл (70+120+200)	*126 "Внутрішній гудвіл"*	154Х "Придбання (створення) нематеріальних активів"	390

Примітка: складено автором на умовних даних

**за рекомендованою аналітикою, або за визначенням менеджменту з огляду на галузь та особливості діяльності підприємства*

Отже, пропонуються такі основні етапи методики розрахунку та обліку синергетичних ефектів:

1. Вхідна інформація має містити детальні кількісні та якісні дані про індикатори, що впливають на створення синергетичних ефектів, а також спосіб їх появи (придбання, об'єднання, генерація всередині підприємства). Така інформація міститься в даних бюджетування, зведених розрахунків, стратегічного, тактичного балансових звітів та інших управлінських документів.

2. Здійснюється аналіз різноманітних бізнес-стратегій та вибір найкращого напрямку розвитку підприємства.

3. Здійснюється аналіз діяльності підприємства по класичними напрямками: фінансовий стан, мікро- та макросередовище, витрати, доходи, випуск тощо.

4. Аналіз внутрішніх взаємозв'язків між підрозділами, а також результатів придбання та об'єднання компаній. Завдання бухгалтерів-аналітиків та управлінців – правильне визначення раціональних взаємозв'язків між структурними підрозділами підприємства та визначення резервів розвитку та прогнозних ефектів, особливо звертаючи увагу на гудвіл і торгові марки.

5. Вибір методики оцінювання синергетичних ефектів в системі бухгалтерського обліку. Для цього необхідно здійснювати ситуаційне планування з розробкою можливих ситуаційних варіантів та з відображенням результатів в управлінських звітах.

Що стосується методики обліку синергетичних ефектів, то в цілісному вигляді у нормативно-правових актах її не існує через малодослідженість. Тому, здійснивши аналіз пропозицій відображення синергетичних ефектів національними та зарубіжними фахівцями, рекомендовано прийняти до уваги такі розробки.

Російський науковець Д.В. Курсєєв розробив модель обліку синергетичного ефекту, в якій позитивний синергетичний ефект рекомендовано відображати за дебетом рахунку "Векселя до отримання" і кредитом рахунків розділу III балансу "Капітал і резерви". Від'ємний синергетичний ефект рекомендовано відображати за дебетом рахунків розділу III балансу "Капітал і резерви" і кредитом рахунку "Векселя до оплати".

Збитки підприємства відображаються записом через рахунок "Векселя до оплати", а прибутки – "Векселя до отримання".

Синергетичний ефект визначається за видами діяльності окремо за формулою 2.3:

$$Се = (Ев - Ов) \pm Зр_{1,2} \quad (2.3)$$

де Се – синергетичний ефект;

Ев – економічні вигоди;

Ов – операційні витрати;

Зр1,2 –зміна залишків ресурсів на початок і кінець періоду.

Відображення синергізму і синергетичного ефекту здійснюється за допомогою синергетичних бухгалтерських проведень з отриманням синергетичного балансу (чисті активи) і синергетичного похідного балансового звіту (чисті пасиви)[1].

Українським професором С.Ф. Легенчуком доведено недоцільність дооцінки нематеріальних активів, передбаченої чинними НП(С)БО, і запропоновано відображати синергетичні ефекти, що виникають внаслідок взаємодії складових інтелектуального капіталу, в активі балансу на субрахунку 193 "Синергетичні ефекти", а для відображення в обліку джерел їх виникнення, пропонується субрахунок у складі додаткового капіталу 428 "Синергетичний капітал"[2].

На думку автора, для відображення синергетичних ефектів необхідно ввести в план рахунків рахунок або субрахунок "Синергетичний ефект" із субрахунками або рахунками наступного порядку "Позитивний синергетичний ефект" та "Негативний синергетичний ефект". Для цього в національній системі бухгалтерського обліку можливо використовувати як приклад, за бажанням менеджменту, рахунки 12 "Нематеріальні активи", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 19 "Гудвіл" тощо. Також рекомендовано відкривати субрахунок для відображення синергетичного капіталу на рахунках 4 класу "Власний капітал та забезпечення зобов'язань".

На цих рахунках рекомендується відображати суми, що створюються в результаті взаємної дії факторів, які впливають на розвиток підприємства. Також можливо на аналітичних рахунках відображати синергетичні ефекти від: використання потужностей, використання навичок персоналу, використання організаційних переваг, гудвілу, інтелектуального капіталу, інновацій, нематеріальних активів у різноманітних комбінаціях.

Рекомендований порядок бухгалтерського обліку виникнення синергетичного ефекту відображено в табл. 2.8.

Вартість синергетичного ефекту розраховується за аналогією з гудвілом, коли від ринкової вартості активу віднімається первісна вартість згідно НП(С)БО 7 "Основні засоби" та НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

6. Постановка на облік гіпотетичних синергетичних ефектів. Після введення первинних даних комп'ютерна система за допомогою бухгалтера повинна обґрунтовано віднести гіпотетичні синергетичні ефекти на детальні аналітичні і синтетичні облікові рахунки з подальшим формуванням бухгалтерських проведень залежно від способу їх утворення та операцій з ними. Такими операціями можуть бути купівля-придбання та об'єднання підприємств, реструктуризація тощо.

7. Розробка оптимальних схем зв'язку між структурними підрозділами на основі горизонтальної і вертикальної інтеграції, постачання, координації, спільного використання ресурсів та отримання результатів.

[1] Курсеев Д.В. Учет синергетического эффекта. *Экономический вестник Ростовского государственного университета*. 2008. Т.6. №2. С. 58-62.

[2] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.

Таблиця 2.8

Облік господарських операцій для відображення синергетичного ефекту

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено капіталізовані витрати на розробку та реєстрацію винаходу працівником підприємства	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	31 "Рахунки в банках", 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари" 37 " Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо	45000
2	Відображено синергетичний ефект, що виник	*12Х, 18Х, 19Х "Синергетичний ефект"*	*4ХХ "Синергетичний капітал"*	125000
3	Відображено синергетичний ефект у вигляді капітальних інвестицій	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	*12Х, 18Х, 19Х "Синергетичний ефект"*	125000
4	Капіталізація синергетичних ефектів	10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи", *126 "Внутрішній гудвіл"*	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	170000

Примітка: складено автором на умовних даних, курсивом виділено рахунки запропоновані автором

8. Здійснення гіпотетичних бухгалтерських проведень та складання прогнозного балансу. Проміжна інформація надає можливість створювати управлінські звіти та облікові відомості про гіпотетичні синергетичні ефекти з детальною аналітикою. З'являється можливість відображати проміжну інформацію про гіпотетичні синергетичні ефекти у вигляді таблиць, графіків, діаграм, гістограм тощо. Це сприятиме отриманню інформації про гіпотетичні синергетичні ефекти різного ступеня деталізації в динаміці та взаємозв'язках тощо. Бухгалтера-аналітики прогнозують гіпотетичну можливість продажу активів компанії, спираючись на динамічні методи аналізу.

9. Визначення реальних синергетичних ефектів через визначення та співставлення чистих синергетичних активів, чистих синергетичних пасивів, чистих прогнозних активів за вхідними даними та результатами. Вихідна інформація передбачає складання на підставі вхідної і проміжної інформації основних звітних показників про реальні синергетичні ефекти в бухгалтерській та управлінській звітності. Отже, досягається отримання повної звітної інформації, необхідної для аналізу й управління процесом розвитку підприємства через управління реальними синергетичними ефектами з урахуванням ситуації, яка склалася.

10. Прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень щодо впливу на розвиток компанії.

2.5. Бухгалтерський облік міжнародних операцій в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України

Світова економіка поступово перетворюється в єдиний ринок товарів, послуг, капіталів, робочої сили і знань. Через це суттєво зростає роль міжнародних економічних зв'язків і особливо бухгалтерського обліку міжнародних операцій. В умовах орієнтації економіки на європейські ринки підвищуються вимоги до бухгалтерського обліку, а тому потрібно здійснити якісні зміни в підходах до бухгалтерського обліку міжнародних операцій в Україні. Бухгалтерський облік міжнародних операцій повинен не тільки відображати та систематизувати дані з метою узагальнення й одержання інформації про зовнішньоекономічну діяльність, а й забезпечувати необхідними даними з метою їх використання в управлінні підприємством.

Порядок обліку експортних операцій в Україні викликає певні труднощі через постійно змінювану нормативно-інструктивну базу. Відсутність чіткого порядку обліку останніх викликає перекручування та неправильне відображення доходів та фінансових результатів підприємств-експортерів.

Незважаючи на те, що експорт товарів може здійснюватися і без вивезення товарів, законодавством України не передбачено митне оформлення товарів, що продаються іноземним контрагентам, але фактично не перетинають митного кордону України. Виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованостей, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а при експорті робіт (послуг) – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг[1].

Порушення резидентами термінів розрахунків та відсутність ліцензії НБУ тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3% від суми неодержаної виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом.

Відповідно до Постанови № 457 від 15.11.2013 р. "Про встановлення розміру обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті" із змінами і доповненнями надходження в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора іноземних валют та банківських металів підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України[2]. Розмір у відсотковому вимірі постійно змінюється в межах 50-100% в залежності від соціально-економічного стану України.

Реалізація експортних товарів відображається в обліку за контрактною вартістю на підставі вантажної митної декларації. Одночасно з реалізацією в обліку відображається списання реалізованих експортних товарів. Списання

[1] Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04 липня 2002 р., № 40-IV URL: http:// zakon.rada.gov.ua/go/40-15/.
[2] Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР. URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/185/94-вр

здійснюється за обліковою вартістю (для підприємств торгівлі) або за фактичною собівартістю (для підприємств-виробників).

В залежності від базисних умов поставки згідно з міжнародними правилами тлумачення торгових термінів Інкотермс додатковими елементами контрактної вартості експортних товарів є транспортні витрати, зберігання товару, митні платежі. Відповідно до Податкового Кодексу України ставка ПДВ при експорті складає 0%, якщо експорт підтверджений митною декларацією, яка оформлена, як визначає Податковий кодекс, відповідно до вимог митного законодавства. Це означає, що податкові зобов`язання при експорті товарів та послуг виникають, але за ставкою 0% до бази оподаткування. При цьому за платником податку зберігається право на податковий кредит, а, отже, і право на бюджетне відшкодування[1].

В залежності від того, за яким напрямом здійснюються експортні операції, визнається або кредиторська (немонетарна стаття), або дебіторська (монетарна стаття) заборгованість. Розрахунки за надані послуги з нерезидентами здійснюються в іноземній валюті, а валютою звітності, відповідно до НП(С)БО 21, є грошова одиниця України, тобто гривня. Отже, при отриманні коштів в іноземній валюті здійснюється перерахунок грошових коштів в гривні за курсом НБУ на дату їх отримання. При цьому в обліку виникають негативні або позитивні курсові різниці.

Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи. Підтвердженням завершення експортної операції є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

НП(С)БО 15 "Дохід" визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Згідно з ним, дохід від реалізації продукції визнається при наявності таких умов: передача ризиків і винагород від володіння продукцією; впевненість в економічній вигоді угоди, достовірність визначення суми доходів, реальність оцінки витрат по поставці[2].

В міжнародній торгівлі прийнято пов'язувати перехід права власності з переходом ризику випадкової загибелі продукції від продавця до покупця. Ризик випадкової загибелі продукції – це ризик можливого завдавання збитків у зв'язку з загибеллю чи псуванням продукції з причин, не залежних від продавця і покупця (у результаті непередбаченої події, обставин непоборної сили). У НП(С)БО 15 приклади передачі ризиків і вигід не наведені. Для визначення моменту переходів ризиків випадкової загибелі або втрати продукції до покупця можна враховувати Інкотермс, які можуть слугувати одним із критеріїв визначення дати переходу ризиків до покупця. Залежно від умов поставки дохід може визнаватися: в момент відвантаження продукції зі складу;

[1] Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
[2] Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 вересня 1991 р. № 1560-XII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

при передачі продукції транспортній організації для доставки покупцеві; при передачі продукції покупцеві за межами митної території України.

Однією із особливостей операцій з експорту, яка обумовлює методику бухгалтерського обліку, є те, що доходи визнаються у іноземній валюті. Сума доходу в іноземній валюті визначається шляхом перерахунку в гривні із застосуванням валютного курсу, що діє на дату здійснення операцій і не перераховується надалі у зв'язку зі зміною валютного курсу. Залежно від строків оплати продукції розрізняють експорт на умовах передоплати та експорт на умовах відстрочення оплати. Дохід від реалізації товарів в бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" та кредитом субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції". Аналітичний облік експортних операцій рекомендується організовувати за трьома напрямками: за кожним покупцем; за кожним платежем; по кожному виду валют.

Для відображення собівартості реалізованої продукції на експорт використовується субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції". При відвантаженні товарів на експорт підприємство несе витрати на доставку, завантаження, розвантаження, сплачує митні витрати, страхові послуги та інші. Такі витрати вважаються витратами збуту і акумулюються на рахунку 93 "Витрати на збут".

Складна ситуація в економіці України викликає необхідність оптимізації та підвищення ефективності управління витратним механізмом підприємств-експортерів. Одним з важливих елементів механізму управління витратами суб'єктів міжнародного бізнесу є інформаційний ресурс, в якому значна питома вага належить даним бухгалтерського обліку. Європейська орієнтація економіки характеризується більш уважним та вимогливим ставленням суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності до питань прибутковості їх діяльності. Тому актуальним завданням є удосконалення обліку витрат на виробництво продукції експортного призначення для формування об'єктивної та деталізованої аналітичної інформації про величину і динаміку таких витрат. Витрати експортоорієнтованого підприємства мають двоїстий характер: з одного боку, вони є складовою при визначенні фінансового результату, а з другого, собівартість як сукупність витрат виступає основним ціноутворюючим чинником діяльності суб'єкта міжнародних відносин. Порівняно з іншими об'єктами обліку витрати на виробництво продукції експортного призначення найбільшою мірою залежать від галузевої специфіки підприємства.

Належний облік, аналіз і контроль виробничих витрат в цілому і тих, що пов'язані з виготовленням експортної продукції, створює передумови для раціонального управління прибутковістю суб'єкта міжнародної економічної діяльності. Тому отримання достовірної облікової інформації про витрати на виробництво продукції експортного призначення та систематизація її у звітних формах належать до актуальних питань, які потребують розв'язання.

Повнота і якість інформації для ухвалення міжнародних економічних рішень залежить у першу чергу від налагодженої системи обліку витрат підприємства з виокремленням в них експортної складової. Разом з тим ведення

обліку і контролю діяльності більшості підприємств України підпорядковано здебільшого вимогам зовнішніх користувачів інформації, серед яких статистичні, фіскальні служби, незалежні аудиторські компанії, офіційні сайти для обов'язкового оприлюднення фінансової звітності тощо, в той час як для внутрішніх потреб управління витратами та рентабельністю, особливо стосовно виробництва і реалізації експортної продукції, не завжди створено розгорнуту інформаційну базу з належним ступенем деталізації даних.

Огляд наукових праць[1] [2] дозволив констатувати, що процес створення загальноприйнятої систематизованої методики обліку витрат на виробництво продукції експортного призначення поки не завершений. Деякі важливі питання здійснення обліку і формування звітних даних щодо витрат на виробництво експортної продукції залишаються у дискусійній площині, потребуючи ретельного вивчення і розв'язання.

Обліково-звітна інформація про витрати підприємства-експортера слугує базою для аналізу їх за основними видами та елементами в динаміці за декілька років. При плануванні та калькулюванні собівартості продукції важливе значення відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом). Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. НП(С)БО 16 "Витрати" регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за економічними елементами. Тому для підвищення ступеня прозорості та аналітичної цінності обліку витрат на експортоорієнтованих підприємствах пропонуються до використання аналітичні рахунки шостого порядку, на яких передбачено відображати витрати на виробництво продукції експортного призначення (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Запропоновані аналітичні рахунки для відображення підприємством витрат на виробництво продукції експортного призначення

Номер рахунку	Найменування рахунку	Номер рахунку	Найменування рахунку
90100200	Собівартість реалізованої готової продукції експортного призначення	94100200	Витрати на дослідження і розробки продукції експортного призначення
90200200	Собівартість реалізованих товарів експортного призначення	94400200	Сумнівні та безнадійні борги за продукцію експортного призначення
90300200	Собівартість реалізованих робіт і послуг експортного призначення	94700200	Нестачі і втрати від псування продукції експортного призначення
91100200	Загальновиробничі витрати на продукцію експортного призначення	94800200	Визнані пені, штрафи, неустойки за поставку продукції експортного призначення
92000200	Адміністративні витрати на продукцію експортного призначення	97200200	Собівартість реалізованих необоротних активів на експорт
93100200	Витрати на збут продукції експортного призначення	99100200	Втрати продукції експортного призначення від стихійного лиха

Примітка: розроблено автором

[1] Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов. К.: Лібра, 2003. 704 с.

[2] Robert Eccles, Serafeim George Corporate and integrated Reporting: A Functional Perspective. *Harvard Business School Working Paper*. 2016. № 14-094. P.1-21.

Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій відбувається на синтетичному рахунку 79100000 "Фінансові результати". Для накопичення інформації про витрати основного виробництва використовується рахунок 23000000 "Виробництво", а на виробництво продукції (робіт, послуг) експортного призначення пропонується застосовувати рахунок 23000200 "Виробництво продукції (робіт, послуг) експортного призначення". За дебетом цього рахунку мають відображуватись фактично здійснені виробничі витрати на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) експортного призначення, а за кредитом – виробнича собівартість випущеної із виробництва готової продукції (робіт, послуг) експортного призначення. Сальдо за рахунком 23000200 буде засвідчувати наявність незавершеного виробництва на початок або кінець кожного звітного періоду. Для обліку витрат на підприємствах, що мають структурні підрозділи, відкривають субрахунки і рахунки аналітичного обліку до рахунку 23000000 "Виробництво". За аналогією такі субрахунки можливо відкривати і до рахунку 23000200. На ПАТ "Південний ГЗК" для обліку витрат на виробництво продукції експортного призначення в залежності від структурного підрозділу доцільно використовувати: для цеху №1 "Кар'єр" – субрахунок 23110200, цеху №2 "Автотранспортний цех" – 23120200, цеху №3 "Енергетичний цех" – 23130200 тощо.

Облік витрат на виробництво продукції експортного призначення наведено в табл. Л.1 додатку Л. В кінці кожного звітного періоду всі витрати підприємства на виробництво продукції експортного призначення слід списувати на субрахунок 79000200 "Фінансові результати". За дебетом рахунку відображують списання витрат, здійснених протягом звітного періоду, а за кредитом – списання отриманих доходів. Потім за залишком на субрахунку 79000200 можна визначити суму витрат на виробництво продукції експортного призначення.

Доцільно також доповнити чинну форму балансу додатковими статтями в активі "Витрати виробництва з початку року" та "Собівартість реалізації", а в пасиві – "Доходи від реалізації". Це надасть можливість спростити методику облікового забезпечення звітності та підвищити достовірність звітних даних підприємств-експортерів.

Форма №1 "Баланс" головним чином складається на підставі даних про залишки за синтетичними рахунками. Якщо облік ведеться за журнально-ордерною формою, то такі дані одержують з Головної книги, де є сальдо за синтетичними рахунками. Методика складання балансу ускладнюється необхідністю округлення показників за окремими балансовими статтями у тисячі гривень. До того ж, окремі статті балансу об'єднують залишки декількох рахунків чи навіть субрахунків. В Головній книзі сальдо є лише за синтетичними рахунками, без округлень, тобто в гривнях з копійками. Це створює певні незручності при визначенні статей балансу підприємств-експортерів, оскільки вимагає врахування залишків не тільки за синтетичними рахунками, але й за субрахунками. У зв'язку з цим не можна обійтись тільки Головною книгою, а доводиться використовувати журнали-ордери та відомості

аналітичного обліку. Однак у будь-якому випадку вони повинні бути звірені з реєстрами аналітичного обліку, бо лише за такої умови можна мати впевненість у достовірності статей балансу. Для цього можна скористатись способом суміщення на експортоорієнтованих підприємствах Головної книги та облікових реєстрів, маючи на увазі, що дебетові обороти формуються в ній як розшифровки кредитових оборотів у розрізі кореспондуючих рахунків за дебетом, а загальний дебетовий оборот за синтетичним рахунком визначається як підсумок дебетових оборотів тих, з якими він кореспондував за операціями, що відбулись на підприємстві-експортері протягом звітного періоду. Потребує перегляду також статистична звітність про витрати виробництва для досягнення її повної узгодженості з формою №2 "Звіт про фінансові результати" та для запобігання дублювання в цих формах окремих показників. Закриття рахунків бухгалтерського обліку на підприємствах-експортерах потрібно проводити з дотриманням принципу найменшої кількості зустрічних записів калькуляційних різниць на першому рахунку, який закривається. Оскільки у промисловості цього досягти неможливо, тут треба забезпечити найменший вплив зустрічних записів калькуляційних різниць. Тому необхідно першим закривати субрахунок "Допоміжні виробництва". Далі провести закриття субрахунків "Витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання", "Загальновиробничі витрати", а вже потім решти аналітичних рахунків, відкритих до синтетичних рахунків 23000000 та 23000200.

Усі витрати на виробництво продукції експортного призначення методологічно можна поділити на три групи: 1) витрати минулого року для виробництва продукції експортного призначення поточного року; 2) витрати поточного року для виробництва продукції експортного призначення поточного року; 3) витрати поточного року для виробництва продукції експортного призначення у майбутньому році. Об'єднання цих витрат в складі одного синтетичного рахунка 23000000 "Виробництво" призводить до суттєвих помилок в обліку. Тому витрати третьої групи слід обліковувати на рахунку 39000200 "Витрати майбутніх періодів". У Плані рахунків не передбачено окремих синтетичних рахунків для обліку витрат на допоміжні виробництва, утримання і експлуатацію машинно-видобувного парку, витрат інших виробництв, які на підприємствах-експортерах мають не менше значення, ніж основні виробництва, а витрати на їх функціонування є настільки значними, що традиційно для їх обліку призначались окремі синтетичні рахунки. Враховуючи цю специфіку, необхідно для обліку таких витрат визначити окремий синтетичний рахунок з відповідними субрахунками. Застосування запропонованих пропозицій з удосконалення бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції експортного призначення дозволить підвищити достовірність формування облікової інформації та покращити інформаційне забезпечення аналітичних потреб підприємств-експортерів.

В табл. Л.2 додатку Л представлено порядок обліку експортних операцій, коли першою подією є отримання оплати. Підприємство 21.01.2017 р. отримало від покупця-нерезидента аванс за партію товару в сумі 20000 євро (офіційний курс на цю дату – 30,56 грн. за 1 євро).На наступний день банк зарахував

виручку на поточний валютний рахунок підприємства (курс НБУ на цю дату склав 30,55 грн. за 1 євро). Товар відвантажено 09.02.2017р. (курс НБУ – 30,56 грн. за 1 євро). Облікова вартість відвантаженого товару – 90000 грн. Сума митних платежів склала 2500 грн. (умовно).

В табл. Л.3 додатку Л представлено порядок обліку експортних операцій, коли першою подією є відвантаження товару. Підприємством 21.01.2017 р. відвантажено на експорт товари на суму 20000 євро (офіційний курс на цю дату – 30,56 грн. за 1 євро). На дату балансу (31.01.2017 р.) курс НБУ склав 30,57 грн. за 1 євро. Валютна виручка надійшла від нерезидента на розподільчий рахунок 09.02.2017 р. (курс НБУ – 31,58 грн. за 1 євро). На наступний день банк зарахував виручку на поточний валютний рахунок підприємства (курс НБУ на цю дату склав 30,55 грн. за 1 євро). Облікова вартість відвантаженого товару – 90000 грн. Сума митних платежів склала 2500 грн. (умовно).

Використання запропонованої методики відображення в обліку та звітності інформації про експортну діяльність суб'єктів господарювання створить можливість більш повно, з належним ступенем деталізації обліковувати, контролювати та аналізувати обсяги коштів, що отримані підприємством від експортних операцій. Це дозволить підвищити достовірність відображення експортних операцій в обліковій практиці та прозорість економічної взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, надасть можливість користувачам обліково-звітної інформації більш зважено підходити до прийняття обґрунтованих управлінських рішень та раціонального поєднання складових експортного потенціалу підприємств. Подальші наукові дослідження варто спрямувати на створення прозорої і узгодженої комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку підприємств з відведенням в ній належного місця інформаційному забезпеченню обліку міжнародних операцій.

Успішне здійснення господарської діяльності кожного товаровиробника в національній економіці залежить від безперебійного забезпечення виробництва якісними матеріально-енергетичними ресурсами. Зважаючи на необхідність подолання кризових тенденцій в економіці України, більшість підприємств обрали пріоритетним напрямом свого перспективного розвитку перехід від застарілих, небезпечних з екологічної точки зору та ресурсомістких виробництв до виготовлення високотехнологічної продукції. Через нестачу або відсутність в країні окремих матеріально-енергетичних ресурсів, що є технологічно важливими для українських компаній, виникає потреба в імпортних закупівлях за валютні кошти деяких видів сировини, напівфабрикатів, запчастин, паливно-енергетичних та інших ресурсів.

Для ефективного управління імпортними ресурсопотоками та валютними коштами в господарській діяльності підприємств України доцільним є налагодження достовірної і прозорої системи обліку валютно-розрахункових операцій з імпорту матеріально-енергетичних ресурсів. Останнім часом активно вносились зміни й уточнення до нормативно-правової бази цієї ланки обліку, що викликане поступовою адаптацією національних регламентів бухгалтерського обліку до прийнятих у міжнародній практиці вимог, які

зазначені у МСФЗ, та намаганням врегулювати нестабільну ситуацію на валютно-фінансовому ринку України.

Інвестиційно-інноваційна модель розвитку країни активізує якісне підвищення технологічного рівня підприємств, створення науково-дослідницьких програм розвитку та впровадження нововведень, удосконалення системи інформаційного забезпечення, вирішення стратегічних і соціальних суспільних проблем. Підприємства України потребують якісно нових технологій та обладнання, які дозволять зменшити забруднення навколишнього середовища, матеріальні і трудові витрати, а також підвищити ефективність діяльності у вигляді зростання прибутку. Одним із шляхів інтенсивного розвитку українських підприємств на основі впровадження нових інвестиційно-інноваційних технологій та обладнання є імпорт основних засобів. Тому набуває актуальності узагальнення методологічно-організаційних засад ведення обліку операцій, що пов'язані з розрахунками підприємств-імпортерів за матеріально-енергетичні ресурси та імпортовані необоротні активи. German Advisory Group[1] дійшла висновку, що попри позитивний короткостроковий вплив скорочення імпорту на динаміку ВВП, Україна потребуватиме імпорту для підвищення конкурентоспроможності та збільшення експорту у майбутньому. Рекомендовано притримуватись ліберальної торговельної політики і утримуватись від протекціоністських заходів, оскільки їх важко усунути, і вони можуть зашкодити майбутній імплементації договорів про зону вільної торгівлі. Одним із шляхів інтенсивного розвитку українських підприємств на основі впровадження нових інвестиційно-інноваційних технологій та обладнання є імпорт інноваційних необоротних активів.

Існує потреба в узагальненні вимог чинного законодавства і регламентів національної системи бухгалтерського обліку та розроблення узгодженого підходу до відображення в обліку валютно-розрахункових операцій з імпорту інновацій та матеріально-енергетичних ресурсів для потреб господарської діяльності українських підприємств, що надасть можливість повного і прозорого формування облікової інформації у практиці взаємодії з закордонними контрагентами.

Основними завданнями відображення в обліку імпорту матеріально-енергетичні ресурсів та інновацій є:

- дотримання вимог валютного та митного законодавства;
- обрання методу визначення митної вартості імпортних інновацій та товарно-матеріальних цінностей для потреб господарської діяльності підприємств;
- визначення і правильне відображення в обліку суми курсових різниць, що утворюються внаслідок валютних розрахунків, та їх впливу на фінансовий результат господарської діяльності підприємства-імпортера;
- формування об'єктивної інформації про надходження на підприємство імпортних інновацій та оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних

[1] The German Advisory Group with the Ukrainian Government. URL: http://www.bmwi.de.

швидкозношуваних предметів, напівфабрикатів, готової продукції, товарів) для прийняття ефективних управлінських рішень;

- визначення моменту визнання доходів і витрат, що пов'язані з валютно-розрахунковими операціями з імпорту.

Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.94 р. № 185/94-ВР[1] передбачено, що у випадку проведення імпортних операцій резидентів, які здійснюються на умовах відстрочення поставки, таке відстрочення не повинне перевищувати 180 календарних днів з моменту здійснення авансового платежу. Національний банк України (НБУ) має право встановлювати строк, протягом якого куплена резидентом на міжбанківському валютному ринку України іноземна валюта для забезпечення виконання зобов'язань перед нерезидентом має бути використана за призначенням. НБУ.

При здійсненні імпортних операцій кожному імпортеру доводиться не лише сплатити вартість, виставлену постачальником, але й здійснити інші платежі, серед яких: мито, ПДВ, акцизний збір, платежі за послуги декларантів, послуги зберігання та експертиза якості. Підприємству-імпортеру при формуванні своєї облікової політики рекомендується самостійно обирати один з регламентованих Митним кодексом України і наведених на рис. 2.15 методів визначення митної вартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ). Податковим кодексом передбачено, що об'єктом оподаткування ПДВ є ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

Під час ввезення товарів на митну територію України суми податку підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/або на день подання митної декларації безпосередньо на єдиний казначейський рахунок, за офіційним курсом національної валюти, встановленим НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, крім операцій, за якими надається звільнення (умовне звільнення) від оподаткування.

Відповідно до Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою від 29 серпня 2005 р. № 950/11230 із змінами і доповненнями, придбання валюти для здійснення розрахунків за зовнішньоторговельними операціями проводиться на міжбанківській валютній біржі за заявою на купівлю іноземної валюти в залежності від умов операції (рис. 2.16).

Купівля та обмін іноземної валюти з метою проведення розрахунків з нерезидентом за поставлені в Україну ТМЦ (які відповідно до законодавства підлягають митному оформленню) здійснюються суб'єктом ринку за наявності в реєстрах митних декларацій інформації про ввезення та випуск у вільний обіг на митній території України товарно-матеріальних цінностей за відповідним зовнішньоекономічним договором клієнта-резидента.

[1] Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР. URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/185/94-вр.

Методи визначення митної вартості	Сутність методу
1. За ціною договору з імпортними ТМЦ	Застосовується при визначенні митної вартості ТМЦ, що ввозяться на територію України відповідно до зовнішньоекономічних угод продажу та мають вартісну оцінку (тобто розрахунки за придбані ТМЦ здійснюються за допомогою грошових платежів)
2. За ціною договору з ідентичними ТМЦ	Сутність полягає в тому, що для визначення митної вартості, що ввозиться, за базу приймається вартість угоди з ідентичними ТМЦ, митна вартість яких визначена декларантом за методом 1 і прийнята митним органом
3. За ціною договору з подібними ТМЦ	Базується на тих самих принципах, що і метод 2. При цьому обов'язковою умовою є те, що митна вартість порівнюваних ТМЦ визначена за методом 1. Різниця в даних методах полягає у розмежуванні понять "ідентичні" та "однорідні" ТМЦ
4. На основі додавання вартості	За даним методом розглядаються витрати на виробництво ввезених ТМЦ та на цьому підґрунті розраховується їхня вартість. Для визначення митної вартості потрібна інформація про витрати на виробництва ТМЦ, що підлягають оцінці, яку можна отримати тільки за межами України
5. Резервний	За основу для розрахунку береться світова ціна на ТМЦ, що ввозяться (біржова ціна, ціна на світовому ринку)
6. На основі віднімання вартості	Митна оцінка за даним методом базується на ціні одиниці ТМЦ, за якою оцінюються товари, які продаються найбільшою партією на території України не пізніше 90 днів з дати ввезення товарів, що оцінюються, учаснику угоди, який не є взаємопов'язаною з продавцем особою

Рис. 2.15. Методи визначення митної вартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей, що рекомендовані для обрання підприємствами-імпортерами при формуванні облікової політики

Для обліку операцій з придбання іноземної валюти рекомендовано використовувати спеціальний рахунок 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті". Іноземна валюта, що придбана підприємством-імпортером, зараховується на баланс підприємства за курсом Національного банку України, який діяв на дату її зарахування. Різниця між вартістю іноземної валюти за курсом Національного банку України та комерційним (ринковим) курсом не є курсовою різницею, оскільки курсова різниця визначається НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" як різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах, а валютний курс – встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни[1]. Для обліку доходів від такої різниці (якщо комерційний курс нижче курсу Національного банку України)

[1] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10 серпня 2000 р. № 93. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

використовується субрахунок 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти".

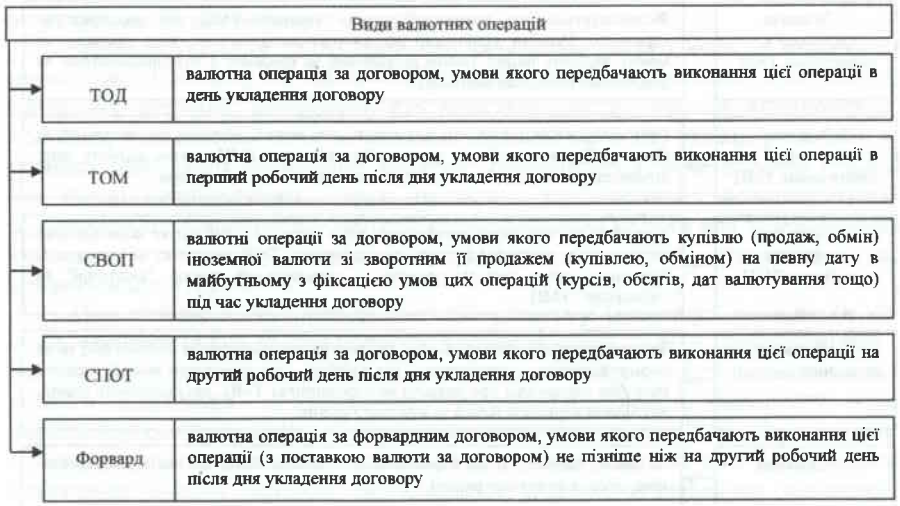


Рис. 2.16. Види валютних операцій в залежності від умов здійснення розрахунків за зовнішньоторговельними операціями

Примітка: складено автором на основі[1]

При відображенні витрат від такої різниці (якщо комерційний курс вище курсу Національного банку України) застосовується субрахунок 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти". Витрати на сплату комісійної винагороди та суму збору на пенсійне страхування з операції придбання іноземної валюти потрібно включати до складу витрат з відображенням за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати". Рекомендований для використання підприємствами-імпортерами порядок бухгалтерського обліку купівлі іноземної валюти відображено в табл. Л.4 додатку Л.

Крім операцій з купівлі іноземної валюти, підприємство-імпортер може здійснювати також операції з продажу (обміну в установі комерційного банку на національну валюту) залишків валютних коштів. 20.11.2013 р. набрала чинності постанова Правління Національного банку України від 14.11.2013 р. № 453 "Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті" та постанова Правління Національного банку України від 15.11.2013 р. № 457 "Про встановлення розміру обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті".

[1] Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-17. URL: http://www.zakon.rada.gov.ua/.

Суб'єкт господарської діяльності в Україні може здійснювати закупівлю імпортних матеріально-енергетичних ресурсів через посередника. В такому випадку підприємство-імпортер підписує з посередником договір, на підставі якого посередник укладає договір з відповідним іноземним постачальником зазначених товарно-матеріальних цінностей. У договорі купівлі-продажу імпортованих матеріально-енергетичних ресурсів момент передачі права власності може відповідати моменту визнання товарно-матеріальних цінностей у відповідності з умовами поставки. При придбанні імпортованих матеріально-енергетичних ресурсів за готівкові кошти моментом визнання товарно-матеріальних цінностей у бухгалтерському обліку буде дата передачі за умовами "Інкотермс". При укладанні угоди на умовах комерційного кредиту, наданого іноземним постачальником, визнання ТМЦ відбувається у дату передачі права власності за договором. На деяких підприємствах-імпортерах датою визнання придбаних ТМЦ у бухгалтерському обліку вважають дату визнання ризиків за правилами "Інкотермс". Важливе значення для цілей бухгалтерського обліку незалежно від способів придбання імпортних матеріально-енергетичних ресурсів має місцезнаходження товарно-матеріальних цінностей: на складі підприємства-імпортера чи у дорозі. Якщо право власності набуте і товарно-матеріальні цінності знаходяться в дорозі (або ще зберігаються на митному складі), то відображення їх на рахунку 281 "Товари на складі" не є вірним, а для нього доцільно відкрити спеціальний рахунок, наприклад 289 "Товари в дорозі". Якщо право власності ще не набуте, а товар розміщений на складі підприємства-імпортера, то його доцільно відображати на позабалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні". Доцільно також обліковувати імпортну сировину та матеріали окремо від сировини українських виробників. Для цього пропонується до рахунку 20 "Запаси" відкрити субрахунок для аналітичного обліку 2019 "Сировина та матеріали імпортні", що надасть можливість визначити процентне відношення витрат на імпорт у собівартості виготовленої готової продукції.

У разі визначення сум, що сплачуються за придбані матеріально-енергетичні ресурси постачальнику-нерезиденту за зовнішньоекономічним договором, необхідно здійснити перерахунок валютної договірної вартості товарно-матеріальних цінностей у гривневий еквівалент. При цьому з метою проведення такого перерахунку має важливе значення для формування первісної вартості імпортних товарно-матеріальних цінностей, яка подія була раніше: оприбуткування товарно-матеріальних цінностей чи оплата їхньої вартості.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць регламентує НП(С)БО 21"Вплив змін валютних курсів". Відповідно до НП(С)БО 21 під курсовою різницею розуміють різницю між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти одного найменування при різних

валютних курсах[1]. Однак не завжди зміни валютного курсу призводять до виникнення курсових різниць, оскільки у бухгалтерському обліку курсові різниці розраховуються тільки за так званими монетарними статтями. За немонетарними статтями курсові різниці взагалі не розраховуються. Монетарними статтями вважають статті балансу про грошові кошти, а також про активи та зобов'язання, які будуть отримані чи сплачені у фіксованій (або визнаній) сумі грошей або їх еквівалентів. До немонетарних належать статті, які відрізняються від монетарних статей балансу. Оскільки зміни валютних курсів впливають тільки на монетарні статті, то облік такого впливу здійснюється шляхом відображення в системі бухгалтерського обліку позитивних та негативних курсових різниць. При відображенні курсових різниць в обліковій діяльності підприємств-імпортерів пропонується використовувати субрахунки, що наведені в табл. 2.10. При цьому порядок формування первісної вартості інновацій та ТМЦ, а також включення до складу витрат вартості імпортних робіт та послуг у бухгалтерському обліку залежить від того, яка подія при імпорті була першою – отримання товарів чи оплата їх вартості.

Таблиця 2.10

Рекомендовані субрахунки для обліку курсових різниць при здійсненні валютно-розрахункових операцій підприємств-імпортерів

Курсова різниця	Позитивна	Негативна
Операційна (за операціями купівлі та продажу ТМЦ – курсові різниці за заборгованостями; курсові різниці по валюті)	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"
Інша звичайна (інвестиційна та фінансова діяльність) (придбання основних засобів, отримання та повернення кредитів)	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"	974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"

Примітка: складено автором

Запропонований для використання у практичній діяльності імпортерів систематизований порядок відображення в обліку курсових різниць відображено на рис. 2.17.

Для бухгалтерського обліку розрахунків підприємств-імпортерів з іноземними постачальниками за придбані ТМЦ потрібно використовувати пасивний рахунок 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками". Облік за цим рахунком необхідно вести паралельно в національній та іноземній валютах.

Якщо першою подією є перерахування авансу за ТМЦ, то первісна вартість імпортних ТМЦ визначатиметься у відповідності до абзацу 1 п. 6 П(С)БО 21, згідно з яким сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, що надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання

[1] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10 серпня 2000 р. № 93. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

робіт і послуг при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг), перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.



Рис. 2.17. Рекомендований порядок відображення в обліку курсових різниць у імпортерів

Примітка: складено автором

Якщо імпортуються ТМЦ, авансова оплата за які перераховується поетапно з різними курсами НБУ, то первісна вартість імпортних ТМЦ визначатиметься з урахуванням ч. II абзацу 1 п. 6 НП(С)БО 21, відповідно до якого у разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Тобто в бухгалтерському обліку придбання товарно-матеріальних цінностей, авансова оплата за які здійснювалась поетапно за різними курсами НБУ, потрібно відобразити частинами з урахуванням тих курсів НБУ, які діяли на дату сплати авансів.

При визначенні вартості, вираженої в іноземній валюті, у фінансовому обліку потрібно враховувати вимоги П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", згідно з яким операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності (національній валюті України) шляхом

перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.

На кожну дату балансу: а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу; б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції; в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті відповідно до П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Облік позитивних та негативних курсових різниць при придбанні основних засобів для інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства відображається на субрахунках 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" та 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" відповідно.

Порядок бухгалтерського обліку операцій з імпорту необоротних активів інвестиційно-інноваційного призначення представлений в табл. Л.5 додатку Л.

В обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, перераховані у вигляді авансів, і відокремлювати їх від проведення наступної оплати. Для цього використовується субрахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами".

Запропонований порядок бухгалтерського обліку імпортних операцій, коли авансові внески нерезидентам передують надходженню інновацій та ТМЦ, наведено в табл. Л.6 додатку Л.

В обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, які перераховані у вигляді авансів, і відокремлювати їх від проведення наступної оплати. Для цього використовується субрахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами". Якщо першою подією є отримання (оприбуткування) імпортних ТМЦ, то їх первісна вартість визначається відповідно до п. 5 П(С)БО 21, згідно з яким операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Тобто первісна вартість імпортних ТМЦ, за які оплата ще не проводилася, визначається із застосуванням курсу НБУ на дату визнання таких ТМЦ активами в бухгалтерському обліку, тобто на дату їх отримання (оприбуткування). Як правило, дата визнання імпортних ТМЦ активами в бухгалтерському обліку і дата оформлення вантажно-митної декларації (ВМД) збігаються. В такому

випадку з метою визначення собівартості таких ТМЦ у бухгалтерському обліку застосовується курс НБУ, зазначений у ВМД.

Запропонований порядок бухгалтерського обліку підприємствами-імпортерами надходження інновацій та ТМЦ з наступним здійсненням розрахунків з нерезидентами відображено в табл. Л.7 додатку Л.

Таким чином, запропоновано механізм коректного використання практикуючими бухгалтерами встановлених вимог до ведення обліку валютно-розрахункових операцій з імпорту основних засобів та матеріально-енергетичних ресурсів для потреб господарської діяльності підприємств. На цифровому матеріалі продемонстровано доцільність використання в обліковій практиці підприємств-імпортерів запропонованого порядку бухгалтерського обліку купівлі іноземної валюти та визначення курсових різниць, який сприяє об'єктивному і прозорому формуванню облікової інформації про доходи і витрати, що утворюються внаслідок валютних розрахунків за імпортні товарно-матеріальні цінності. Застосування підприємствами-імпортерами рекомендованого порядку бухгалтерського обліку придбання товарно-матеріальних цінностей у випадках, коли авансові внески нерезидентам передують надходженню ТМЦ або коли розрахунки з нерезидентами відбуваються після оприбуткування імпортних ТМЦ, дозволить запобігати помилок при здійсненні відповідних бухгалтерських проведень і підвищити рівень контролю за такими господарськими операціями.

Економічний спад в економіці України супроводжується кризою неплатежів та проблемами з придбанням великої кількості валюти для імпортних операцій, що змушує суб'єктів господарювання шукати нові можливості розрахунків для подальшого функціонування бізнесу. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності вимушені повертатися до бартерних операцій, які дозволяють обмежити свої розрахунки грошима, що в свою чергу зменшує податкове навантаження і здійснювати обмін товарами, запасами, готовою продукцією, необоротними активами тощо. Товарообмінна (бартерна) операція у зовнішньоекономічній діяльності – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, неопосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі[1].

Об'єкти, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення вантажної митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

[1] Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23 грудня 1998 р. № 351-XIV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/351-14.

Вартісна оцінка об'єктів обміну необхідна, насамперед, для забезпечення еквівалентності обміну і для митного обліку, визначення страхових сум, оцінки претензій, застосування санкцій. Ціни бартерного контракту узгоджуються на однакових базисних умовах поставок, а потім до них робляться поправки, що враховують реальні витрати, пов'язані з процесом поставок. Загальна сума контракту підраховується сторонами після внесення до ціни поправок, що враховують базисні умови, а обсяги взаємних поставок коригуються таким чином, щоб їх вартості були однакові. Мито, податки та збори кожна зі сторін контракту сплачує в своїй країні самостійно без будь-яких взаємних розрахунків. Експорт товарів за бартерним договором оподатковується податком на додану вартість за 0 %, імпорт товарів – податком на додану вартість за 20 % від митної вартості товарів. У разі ввезення товарів на митну територію України підприємство має право на податковий кредит. Датою виникнення права на податковий кредит є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями. Дата виникнення податкових зобов'язань – це дата подання митної декларації для митного оформлення.

В бухгалтерському обліку бартерні угоди відображаються як за експортними, так і за імпортними операціями. Особливістю бухгалтерського обліку будь-яких бартерних операцій (а зовнішньоекономічних – зокрема) є "критерій подібності" предметів обміну. Тобто обмін може відбуватися як подібними об'єктами, так і неподібними, хоча на практиці товарообмін найчастіше здійснюється неподібними товарами. Подібними є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. І навпаки: якщо об'єкти, які обмінюються, мають різне функціональне призначення та їх справедлива вартість відрізняється, що передбачає потребу у грошовій доплаті, то такі об'єкти вважаються неподібними. Методика визначення первісної вартості об'єкта обміну в бухгалтерському обліку залежить від його виду (Рис. 2.18). Коли сторони бартерного договору обмінюються подібною продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), яка є подібною за призначенням та має однакову справедливу вартість – дохід не визнається (п. 9 НП(С)БО 15"Дохід"). В бухгалтерському обліку розрахунки за бартерними операціями при зовнішньоекономічній діяльності відображатимуться таким чином, що валютний курс береться на дату першої події:

1) якщо першим був експорт за бартером, то використовується курс валюти, що діяв на дату відвантаження товару;

2) якщо першим був імпорт, то береться валютний курс на дату оформлення ввізної вантажно-митної декларації.

При цьому зміна валютного курсу, яка можлива через те, що операції з експорту та імпорту здійснюються у різний час, не береться до уваги. Якщо зовнішньоекономічні бартерні розрахунки проводилися у змішаній формі, тобто частково товаром (роботами, послугами), а частково грошима, тоді заборгованість у частині грошових розрахунків, яка виникла на кінець звітного кварталу, перераховують відповідно до розміру валютного курсу, що діяв на дату балансу.

Запропонований підприємствам-суб'єктам міжнародного бізнесу порядок відображення в обліку виконання бартерного зовнішньоекономічного контракту представлено в табл. Л.8 додатку Л.

	Обмін на подібний об'єкт	*Обмін на неподібний об'єкт*
Необоротні активи (Основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи тощо)	Первісна вартість об'єкта необоротних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнюватиме залишковій вартості переданого об'єкта необоротних активів. Якщо ж залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта необоротних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.	Первісна вартість неподібного об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта необоротних активів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
Оборотні активи (Запаси, товари, готова продукція тощо)	При обміні подібними оборотними активами: первісна вартість одиниці оборотного активу дорівнює балансовій вартості переданих оборотних активів. Якщо балансова вартість переданих оборотних активів більша ніж їх справедлива вартість, то первісною вартістю отриманих оборотних активів вважатиметься справедлива вартість. Своєю чергою, різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих оборотних активів включатиметься до складу витрат звітного періоду.	При обміні неподібними оборотними активами: первісною вартістю оборотних активів вважатиметься справедлива вартість отриманих оборотних активів
	При визначенні первісної вартості оборотних активів (подібних та неподібних) крім витрат, визначених п. 13 П(С)БО 9, первісну вартість оборотних активів, придбаних (отриманих) у результаті товарообмінної операції, формуватимуть також витрати, зазначені у п. 9 П(С)БО 9. До них належать: суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням оборотних активів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування оборотних активів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування оборотних активів); інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою (це можуть бути, наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик оборотних активів).	

Рис. 2.18. Методика визначення первісної вартості об'єкта обміну

Примітка: складено автором

Використання запропонованого порядку відображення в обліку бартерних зовнішньоекономічних операцій надасть можливість експортерам та імпортерам достовірно обліковувати доходи в умовах власної поганої ліквідності, контролювати й аналізувати обсяги необоротних активів, товарів, готової продукції, що отримані та передані суб'єктами міжнародного бізнесу, сприятиме запобіганню помилок у практиці обліку та забезпеченню ефективного управління бартером у законодавчому полі України.

2.6. Фінансова та інтегрована звітність як інструмент відображення інформації про результати інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств в національному та глобальному бізнес-середовищі

Глобалізаційні процеси, посилення конкуренції на внутрішньому та зовнішніх ринках, складність і різноманітність господарської діяльності підприємств, передбачають зміни економічного мислення та раціонального обрання підходів до управління суб'єктами господарювання та економікою країни в цілому. Інформація, набуваючи значення стратегічного ресурсу, набуває пріоритетного значення в процесі управління підприємством та забезпечення конкурентних переваг підприємств в національному та глобальному бізнес-середовищі. Основним джерелом зведеної інформації про результати суб'єктів господарювання є їх звітність. В сучасних умовах суттєво зростає роль звітності підприємств, цінність якої визначається інформаційними запитами внутрішніх і зовнішніх користувачів. Економічні показники господарської діяльності підприємств України відображаються у фінансовій, внутрішньогосподарській, податковій та статистичній звітності. Завданням складання звітності та аналізу відображених в ній показників є багатоаспектне вимірювання й інтерпретація окремих процесів господарської діяльності підприємства та оцінка вартості його економічних ресурсів.

Для забезпечення гармонізації мега-, макро- і мікрообліку необхідною є розробка такої моделі господарської діяльності у формі бухгалтерської звітності та методики формування її показників, які б забезпечили отримання безпосередньо з інтегрованої системи обліку відомостей, що характеризують процеси виробництва, розподілу, перерозподілу та споживання суспільного продукту і національного доходу в масштабі окремого суб'єкта господарювання.

Відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" із змінами і доповненнями фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період[1].

Результати досліджень С.Ф. Голова свідчать, що система бухгалтерського обліку в Україні орієнтована перш за все на отримання інформації для складання фінансової звітності. Потреби керівництва в інформації для управління є вторинними й підпорядковані методології фінансового обліку. Тому, щоб отримати релевантну інформацію про витрати для прийняття управлінських рішень, потрібне додаткове групування витрат у системі управлінського обліку[2].

Перехід українських суб'єктів господарювання на облік та подання фінансової звітності за міжнародними стандартами спростив економічні

[1] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

[2] Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в україні: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2009. 10с.

відносини з іноземними суб'єктами господарської діяльності. Іноземні контрагенти тепер отримують зрозумілу для них інформацію про фінансовий стан національних підприємств. Система ведення обліку та подання звітності за МСФЗ спрощує для іноземних суб'єктів господарської діяльності, фінансових установ, інвесторів, контрагентів та інших користувачів порядок визначення результатів фінансово-господарської діяльності, її ефективності, доцільності вкладення інвестицій або подальшого інвестування в національні суб'єкти господарювання.

В той же час на думку М.І. Бондаря[1] проблемами впровадження МСФЗ у вітчизняну практику є: недостатній розвиток корпоративних відносин та методів управління власністю, відсутність потреби у публічній бухгалтерській звітності, прозорих методів регулювання економічних відносин та взаємовідносин з суб'єктами діяльності.

Багато науковців головним завданням бухгалтерського обліку вважають подання фінансової звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів, але Ф.Ф. Бутинець підкреслює, що "звітність, невідомо чому, якій приділяється так багато уваги, – відноситься до парадних документів. Вона дійсно не може дати адекватної відповіді на безліч питань менеджера, так як обернена в минуле, це історія господарського життя підприємства, її реконструкція за допомогою спеціальної облікової методології. Вона інколи спотворюється переважанням інтересів тих або інших груп, що беруть участь в господарських процесах та підготовці звітності, незавжди адекватно відображає сприйняття менеджерами справжньої господарської діяльності. Те, що дані спотворені на користь тим або іншим групам користувачів, те, що показники звітності відкориговані в ході боротьби егоїстичних інтересів різних груп, що беруть участь в різних господарських процесах, нічого не змінює. Навпаки, якщо ми розуміємо "класовий характер" бухгалтерської інформації, то ми не дізнаємося з неї нічого більше, ніж вона була стерильно неупередженою" [2].

Аналітичний процес, який лежить в основі прийняття управлінських рішень, передбачає використання різноманітної інформації та даних. В залежності від тих чи інших потреб та можливостей отримання користувачами інформації, що необхідна для прийняття обґрунтованих рішень, існують різні її джерела. Очевидно, що бухгалтерська фінансова звітність містить найбільший обсяг інформації. Проте досить велика частина інформації реалізується через інші методи бухгалтерського обліку, а також надходить із зовні та характеризує зовнішнє середовище.

У загальному, система інформаційного забезпечення обґрунтування та прийняття рішень являє собою безперервний та цілеспрямований добір необхідних інформаційних показників, що використовуються для здійснення оцінки, аналізу, планування, а також підготовки відповідних управлінських рішень за всіма напрямками фінансово-господарської діяльності підприємства. Розуміння ролі і місця бухгалтерської фінансової звітності в даній системі

[1] Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління. *Lviv Polytechnic National University Institutional Repository*. 2012. С. 58-62. URL: http://ena.lp.edu.ua.

[2] Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/3814/1/4.pdf.

сприяє ефективній її реалізації, а також визначенню структури і змісту звітних форм.

Подолання цих обмежень, на думку С.Ф.Голова, потребує переходу від концепції фінансової звітності до концепції корпоративної звітності, в якій відображатимуться:

- ретроспективна і перспективна інформація про діяльність підприємства та його середовище;

- стратегічні та поточні аспекти діяльності підприємства на основі збалансованості довгострокових і короткострокових, фінансових та нефінансових показників;

- структурована інформація з урахуванням запитів відповідних користувачів[1].

В.В. Євдокимов вважає, що на законодавчому рівні необхідно посилити адміністративну та кримінальну відповідальність за фальсифікацію та викривлення показників фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку, що збільшить значення бухгалтерської інформації на мікро- та макрорівнях. Методологія та методика бухгалтерського обліку повинна сприяти формуванню такого ступеня прозорості облікової інформації, яка б забезпечувала довіру з боку користувачів бухгалтерського обліку та надавала можливість контролю формування звітних показників[2].

С.Ф. Легенчук пропонує встановивши законодавчі вимоги до річного звіту підприємства в цілому, а не тільки до фінансової звітності. Зокрема, річний звіт, на його думку, має містити статистичну, фінансову, соціальну та екологічну інформацію про діяльність підприємства. Статистичну інформацію доцільно обмежити узагальненими показниками (про витрати за елементами, основні засоби, капітальні інвестиції у розрізі державних класифікаторів), необхідними для управління на макрорівні, а фінансову інформацію слід формувати, виходячи з потреб широкого кола користувачів, із використанням класифікацій основних засобів, запасів тощо, прийнятих підприємством. З урахуванням рівнів та ступеня регламентації звітності підприємства слід виокремити державну, корпоративну і внутрішню звітність. Державна звітність є єдиною за формою і змістом для всіх підприємств. Корпоративна звітність, як правило, диференціюється залежно від розміру, організаційно-правової форми та соціальної значущості підприємства. Внутрішня звітність визначається стратегічними цілями, структурою, технологією тощо. Такий підхід до регламентації звітності підприємства надасть змогу подолати суперечність між пріоритетами державних органів і суспільства щодо підходів до оцінювання та подання інформації у фінансовій звітності[3].

[1] Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в україні: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2009. 35с.

[2] Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 14с.

[3] Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 9с.

[3]Дипиаза С.А., Эккли Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с

Р.Дж. Екклз та С.А. Діпіаза передбачають необхідність запровадження нових Всесвітніх стандартів фінансової звітності з розширенням їх загальної бази – галузевими та корпоративними стандартами, що і має вирішити більшість проблем МСФЗ. Цю ідею автори виклали у фундаментальній праці "Майбутнє корпоративної звітності"[1], відзначаючи, що на хвилі банкрутства і скандалів виникла недовіра до змісту звітності і традиційних способів її підготовки.

Проведений аналіз бухгалтерського обліку в світі VIII Світовим конгресом бухгалтерів і аудиторів, що проходив у листопаді 2010 р. в Малайзії, визначив необхідність переосмислення бухгалтерами своєї ролі в розвитку економік країн світу. Основним напрямком трансформації бухгалтерського обліку є обґрунтування його ролі в подоланні соціально-економічних наслідків глобалізації.

До моделей регулювання звітності сталого розвитку належать: AA1000, GRI (Global Reporting Initiative), Стандарти Саншайн, Глобальний договір ОНН, Принципи Екватора. Кожна з названих моделей визначає власні положення формування та оприлюднення інформації про сталий розвиток, окремі моделі призначені для регулювання галузевих особливостей діяльності підприємства. Формування звітності за тими чи іншими стандартами залежить від стратегії підприємства, його місця на відповідних ринках та потреби його визнання на міжнародному рівні.

Характеристику міжнародних моделей регулювання формування та оприлюднення звітності сталого розвитку представлено на рис. Д.1. додатку Д.

На думку автора, звітність суб'єктів господарювання в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки повинна забезпечувати користувачів необхідною інформацією щодо:

- раціонального використання земельних, водних та інших природних ресурсів країни;

- ефективності використання необоротних активів підприємств, процесів їх модернізації, поліпшення та оновлення для забезпечення подальшого інвестиційно-інноваційного розвитку;

- застосування інноваційних енерго- та ресурсозберігаючих технологій;

- ефективного використання трудових ресурсів, а саме інтелектуального капіталу;

- забезпечення формування й ефективності використання власних, позикових і залучених інвестиційно-інноваційних та фінансових ресурсів;

- створення, застосування та продукування інновацій;

- впровадження результатів інвестиційно-інноваційного розвитку, спрямованого на екологізацію й інтенсифікацію виробництва, а також на розширення випуску інноваційної продукції та надання послуг;

- забезпечення військово-політичної та економічної безпеки держави тощо.

[1] Дипиаза, Сэмюэл А. (Младший), Эккли Роберт Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / Пер. с англ. В. Ионова, Ю. Езерского. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.

Постіндустріальна економіка висуває нові підходи, запити та завдання до системи ведення обліку та подання звітності. Вона впливає на розвиток бухгалтерського обліку як науки, змінюючи предмет і змушуючи удосконалювати його принципи та організацію. Формування та узагальнення інформації про діяльність суб'єктів господарювання на засадах сталого розвитку на даному етапі функціонування економіки України може здійснити суттєвий внесок у трансформацію інформаційних потоків між внутрішніми та зовнішніми користувачами електронних баз обліково-звітних даних.

Розвиток глобального ринку інвестицій та інновацій, негативний вплив суб'єктів господарювання на навколишнє середовище та соціальна нестабільність потребують формування механізму інформаційного забезпечення управління економічних систем всіх рівнів на основі принципів сталого розвитку. Для того, щоб детально розглянути звітність, яка базується на принципах сталого розвитку, та встановити синергію принципів подання звітності та сталого розвитку, першочерговим завданням є визначення й обґрунтування теоретичного базису. Автор погоджується з визначенням, запропонованим Д.О. Грицишеним[1] , який визначає сталий розвиток як стан (процес) соціально-еколого-економічної системи підприємства, який характеризується гармонізацією соціальних, екологічних та економічних цілей підприємства та задоволення потреб усіх учасників суспільних відносин, на які вливає господарська діяльність підприємства, що дозволяє забезпечити інтереси сучасних та майбутніх поколінь.

Пошуку можливостей вдосконалення звітності як одного з визначальних чинників прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання і розміщення капіталу та інших соціально-виробничих факторів приділено велику увагу з боку провідних вітчизняних науковців в галузі економіки.

С.М. Петренко та В.О. Бессарабов запропонували модель соціально-орієнтованого бухгалтерського обліку, основою якої є створення локальної дільниці з обліку видатків на соціальну відповідальність за допомогою системи аналітичних рахунків, яка включає в себе три компоненти: організаційну, методичну та технічну[2]. К.В. Безверхим наведено авторську пропозицію щодо відображення простроченої кредиторської заборгованості з оплати праці працівникам підприємства та наголошується на відображенні соціально-орієнтованих показників у звітності[3]. В. Євдокимов, Д. Грицишен, О. Грищенко та О. Баришнікова[4] характеризують сучасний стан соціального звітування в Україні та наводять характеристику міжнародних моделей соціального звітування в світі[5].

[1]Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. … докт. екон. наук / 08.00.09. Житомир: ЖДТУ, 2018. 409 с.

[2]Петренко С.М., Бессарабов В.О. Модель построения социально ориентированного бухгалтерського учета и отчетности: организационная компонента. *Вестник Пермського университета*. Серия: Экономика. 2017. № 4(27). С.170-178.

[3]Безверхий К.В. Соціально-орієнтована звітність підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 2-3. С. 70-78.

[4] Металлургический портал: веб-сайт. URL: http://stalevarim.ru/.

[5] Концепція управління економічною безпекою суб'єктів господарювання в контексті теорії сталого розвитку: монографія / В.В. Євдокимов, О.В. Олійник, Д.О. Грицишен, О.О. Грищенко. Ж.: ЖДТУ.

У своїх наукових працях Т.А. Бутинець[1] та І.В. Жиглей[2] розглядають бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності. Російський науковець Т. Соловей у своєму науковому доробку[3] робить спробу удосконалити процес формування фінансової звітності соціально активної фірми. А. Шохіною вивчено практику розвитку соціальної звітності[4]. Р.Дж. Екклз та С.А. Діпіаза передбачають необхідність запровадження нових Всесвітніх стандартів фінансової звітності з розширенням їх загальної бази галузевими та корпоративними стандартами, що і має вирішити більшість проблем МСФЗ. Цю ідею автори виклали у фундаментальній праці "Майбутнє корпоративної звітності"[5], відзначаючи, що на хвилі банкрутства і скандалів виникла недовіра до змісту звітності і традиційних способів її підготовки. Професором С.В. Свірко обґрунтовано думку, що найбільш дієвим механізмом регулювання звітності сталого розвитку є протоколи Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), які визначають сукупність показників, що характеризують соціальну, екологічну та економічну складові господарської діяльності промислового підприємства. Використання всієї сукупності протоколів Глобальної ініціативи зі звітності вимагає модифікації окремих складових організації та методики бухгалтерського обліку, що слугує основним засобом інформаційного забезпечення формування звітності сталого розвитку[6]. Підтримуючи думку С.Ф. Голова[7], вважаємо, що потрібен перехід від концепції фінансової звітності до концепції корпоративної звітності, в якій відображатимуться: ретроспективна і перспективна інформація про діяльність підприємства та його середовище; стратегічні та поточні аспекти діяльності підприємства на основі збалансованості довгострокових і короткострокових, фінансових та нефінансових показників; структурована інформація з урахуванням запитів відповідних користувачів.

Сучасним світовим трендом стає формування механізму складання інтегрованої звітності, яка включає інформацію про сталий розвиток економічної, соціальної та екологічної систем підприємств. На кліматичній конференції, яка відбулася 2017 року в Парижі, було визначено, що основою звітності сталого розвитку є інформація систем бухгалтерського обліку та економічного аналізу підприємств. Розуміючи необхідність подальшого удосконалення звітності,

[1] Бутинець Т.А., Давидюк Т.В., Жиглей І.В., Замула І.В. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012.

[2] Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 496 с.

[3] Соловей Т.Н. Формирование финансовой отчетности социально активной фирмы: автореферат дис. … кандидата экономических наук : 08.00.12. Санкт-Петербург, 2016. 25 с.

[4] Шохина А.Н. Нефинансовые отчеты компаний, работающих в России: практика развития социальной отчетности: аналитический обзор. М.: РСПП, 2006. 108 с.

[5] Дипиаза С.А., Эккл Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.

[6] Свірко С.В., Баришнікова О.М. Звітність сталого розвитку як засіб відображення стану економіко-екологічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 3 (33). С. 309-325.

[7] Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в україні: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2009. 12с.

Глобальна ініціатива зі звітності оголосила про початок нового проекту "Звітність 2025" ("Reporting 2025"), спрямованого на заохочення міжнародної дискусії щодо майбутнього у сфері розкриття інформації.

Подання інтегрованої звітності на засадах сталого розвитку не розповсюджено в Україні. Причинами цього є цільові установки власників підприємств на збільшення прибутку менеджменту підприємств та недолуга державна політика, яка не підтримує соціально-орієнтований бізнес, не орієнтує суб'єктів господарювання, суспільство та суспільні організації функціонувати на принципах сталого розвитку. Звітність, що складається на засадах сталого розвитку, на даному етапі розвитку економіки України є не фінансовою. Проте вона набуває все більшої популярності. Тому систематизований розгляд нефінансового звітування на принципах сталого розвитку з визначенням його перспектив, позитивних та негативних наслідків для українських суб'єктів господарювання належить до важливих питань економічної науки, що потребують невідкладного вирішення. Необхідність поглибленого вивчення теоретичних засад формування та відображення інтегрованої звітності на засадах сталого розвитку, вирішення основних питань практичного застосування методичних підходів і забезпечення адекватності змісту таких звітів є на сьогодні дуже актуальним.

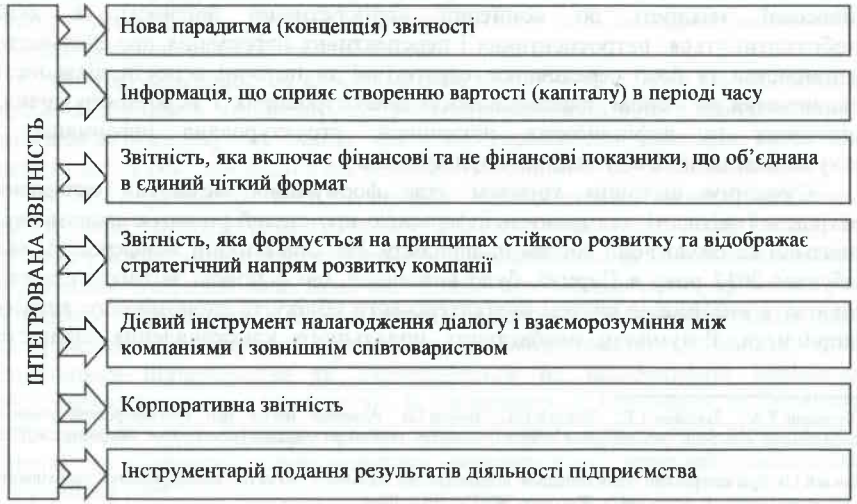


Рис. 2.19. Поняття "інтегрована звітність" в працях науковців
Примітка: складено автором на основі[1]

Відповідно до міжнародного стандарту "Інтегрована звітність" ("Integrated reporting"), виданого у грудні 2013 року Міжнародною радою з

[1] Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*: зб. наук. праць. 2018. № 4. С. 43-58.

інтегрованої звітності (IIRC), інтегрована звітність трактується як процес, що заснований на інтегрованому мисленні, в результаті якого створюється періодичний інтегрований звіт організації про створення вартості протягом тривалого часу та пов'язані із ним документи, які мають відношення до аспектів створення вартості. Інтегрований звіт – це стисла інформація про вплив на створення вартості результатів діяльності, стратегії та управління організацією[1].

Визначення поняття "інтегрована звітність", що містяться в працях науковців, доцільно згрупувати у сім основних підходів (Рис. 2.19). На думку автора, під інтегрованою звітністю слід розуміти звітність, яка в чіткому форматі об'єднує фінансові і нефінансові показники, що впливають на створення вартості (капіталу) та відображають стратегічні напрямки розвитку компанії на засадах сталого розвитку.

У розвинених країнах Світу інтегровану звітність складають та подають у різних формах. Проте основними моделями регулювання звітності є ті, що базуються на принципах сталого розвитку, а саме: GRI (Global Reporting Initiative), Глобальний договір ООН, Стандарти Саншайн, AA1000, Принципи Екватора. Подання інтегрованої звітності, яку складено на принципах міжнародних моделей звітування, що наведені на рис. Д.1 додатку Д, дозволить підвищити імідж, конкурентоспроможність та інвестиційно-інноваційну привабливість українських підприємств на національному та міжнародному рівнях, сформувати позитивне відношення до менеджменту та власників з боку громади тощо. Для підготовки якісної інтегрованої звітності українськими підприємствами на засадах сталого розвитку, запропоновано класифікацію принципів на основі критичного аналізу їх дієвості (рис. Д.3 додатку Д).

Перелік принципів є досить великим. Тому пропонується використати більш раціональний, структурований підхід до встановлення принципів звітності господарської діяльності підприємств України. Рекомендований уточнений перелік принципів передбачає їх групування на загальні (умови, рекомендації, обмеження) та спеціальні (інформаційної наповнюваності, що забезпечують якість та процес підготовки звітності). Характеристика загальних принципів подана в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність ". На спеціальних принципах зупинимося більш детально запропонувавши їх характеристику відповідно до умов моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України (табл. Л.9 додатку Л). Рекомендоване уточнення змістовної наповненості зазначених принципів дозволить якісно формувати звітність для ефективного управління господарською діяльністю підприємства в умовах постіндустріального розвитку економіки, залучати нових інвесторів, контрагентів, формувати позитивний імідж підприємства на мікро-, макро- та мегарівні. Спираючись на запропоновані принципи, підприємство може самостійно формувати зміст і структуру інтегрованої звітності на засадах сталого розвитку.

[1] Integrated reporting. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Consultation-Draft-of-the-InternationalIR Framework-Russian.pdf.

Чинною системою ведення обліку і звітності в Україні передбачено складання бухгалтерської (фінансової), оперативної, статистичної та податкової звітності для функціонуючих підприємств, у т.ч. залучених до міжнародних економічних відносин. Серед перелічених видів звітності першочергову роль відіграє бухгалтерська (фінансова), форми якої подаються на офіційному Internet-сайті www.smida.gov.ua і є загальнодоступними для зацікавлених користувачів. В ній відображено узагальнену інформацію в розрізі трьох видів діяльності суб'єкта господарювання, а саме операційної, фінансової та інвестиційної. Оскільки в бухгалтерському обліку за національними стандартами не виокремлено інноваційну діяльність, то інформація про інвестиції в інновації не знаходить чіткого відображення у фінансовій звітності.

Для потенційних інвесторів інформація про інновації підприємства та обсяги інвестованих в їх здійснення коштів є дуже важливою. Вона дає уявлення про масштаби інвестування в інноваційний розвиток виробництва й якісний стан необоротних активів підприємства, що впливають на ефективність його господарської діяльності.

Таблиця 2.11

Зміни до розділу III. "Капітальні інвестиції" форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"

(за даними ПАТ "Південний ГЗК" за 2018 рік), тис. грн.

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
Капітальне будівництво	280	52465	234413
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	65266	44873
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних засобів	300	1036	562
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	3156	0
Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	320	0	0
Інші	330	0	12282
Разом	340	121923	292130
Капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість	(341)	2231	11536
Капітальні інвестиції в інновації*	(342)	46654	122430

Примітка: складено автором

*запропоновано автором

У статті 326 "Господарського Кодексу України"[1] інвестиції в інноваційну діяльність розглянуто як окрему форму інвестицій. Тому можна вважати прийнятним відображення інформації про інвестиції в інновації у звітності через результуючі показники капітальних інвестицій. Для цього потрібно у типових формах первинного обліку основних засобів та нематеріальних активів додати рядки, де буде вказуватися примітка з інформацією про інноваційну

[1]Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.

спрямованість отриманих необоротних активів. В синтетичному обліку до рахунку 15 "Капітальні інвестиції" є сенс відкривати аналітичні рахунки вищого порядку "Інвестиції в інновації". На аналітичних рахунках вищих порядків також потрібно відображати інформацію про інноваційну спрямованість операційних витрат підприємства для того, щоб за допомогою комп'ютеризованих інформаційних систем виокремлювати їх для потреб аналізу і наступного прийняття інвестиційно-інноваційних рішень. Далі потрібно накопичувати відповідну інформацію в проміжній управлінській звітності підприємства. Узагальнений у проміжній внутрішньогосподарській звітності показник інвестицій в інновації доцільно переносити до розділу III "Капітальні інвестиції" форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності", де рекомендується ввести рядок 342 під назвою "Капітальні інвестиції в інновації" (табл. 2.11).

З табл. 2.11 видно, що капітальні інвестиції в інновації (рядок 342) на підприємстві-експортері ПАТ "Південний ГЗК" за 2018 рік істотно збільшились. Це свідчить про підвищення рівня інноваційної спрямованості інвестицій. За відсутності запропонованого рядка аналітичний висновок про інноваційний рівень інвестиційної діяльності ґрунтувався б на інформації з рядка 310 "Придбання (створення) нематеріальних активів", за яким величина інвестиційних витрат на кінець року дорівнює 0. Обмежена інформація дала б підстави констатувати зниження інноваційної спрямованості капітальних витрат, що не відповідає фактичному стану справ. Таким чином, надані пропозиції щодо наведення у фінансовій звітності інформації про інвестиції в інновації дозволять підвищити аналітичну цінність звітних даних.

Система фінансового звітування залишається актуальною для отримання та подальшої аналітичної обробки важливої фінансової інформації про діяльність суб'єктів господарювання в індустріальному суспільстві. Разом з тим в сучасному постіндустріальному глобалізованому світі підприємствам уже недостатньо відображати у звітності тільки економічний ефект. Адже привабливість суб'єкта господарювання визначається спрямованістю на інвестиції, інновації та розв'язання соціальних й екологічних проблем. Для економіки знань постіндустріального світу все більшого значення набуває інтегрована нефінансова звітність.

Своєчасне та достовірне подання даних про інвестиційно-інноваційну активність, соціальну відповідальність, захист навколишнього природного середовища, заходи щодо його відновлення, безпеку виробленої продукції для людини та навколишнього середовища відкривають можливість виходу підприємства на світові ринки, дозволяють залучити найкваліфікованіший персонал, підвищити капіталізацію, гудвіл, репутацію та імідж компанії. Слід зазначити, що інформація про інновації, модернізацію виробництва, соціальну та екологічну діяльність підприємства є обов'язковою для розкриття відповідно до вимог міжнародних стандартів соціальної активності та звітності "Global

Reporting Initiative (надалі GRI)"[1], "Integrated reporting (надалі IR)"[2], "ISO 26000" [3]).

Складання інтегрованої звітності надасть можливість суб'єктам господарювання в Україні значно підвищити прозорість своєї господарської, інвестиційно-інноваційної, соціальної, екологічної та суспільної діяльності. Зацікавлені юридичні та фізичні особи зможуть отримати інформацію про стратегію розвитку підприємства, інвестиції, інновації, соціальну відповідальність, екологічну безпеку тощо. Інтегровану звітність подають такі відомі транснаціональні корпорації, як Ford, Johnson & Johnson, Shell, Disney, Procter & Gamble, Vodafone, Xerox, Microsoft, Cisco, HP, Siemens, BASF, Coca-Cola, ArcelorMittal, Novartis, Carrefour, Nokia. В Україні її оприлюднюють компанії, що здійснюють великий вплив на соціально-економічний розвиток та мають відповідальність перед суспільством. Серед них найвідомішими є група "Систем Кэпитал Менеджмент", ДТЕК, ПАТ "Оболонь", ТОВ "Нестле Україна", Київстар, САН ІнБев Україна, Віді Груп, Life;) тощо.

Здійснивши критичний аналіз публікацій[4] з відповідної тематики, варто зауважити, що питання розвитку інтегрованої звітності залишаються недостатньо вивченими. Також в сучасних умовах відсутні чіткі нормативно закріплені загальноприйняті рекомендації та недостатньо опрацьовані питання ведення бухгалтерського обліку і відображення інформації у інтегрованій звітності підприємств. Слід визнати, що різноманітні аспекти інноваційної діяльності та фази життєвого циклу нововведень підпадають під сферу дії практично всіх національних та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Разом з тим у фінансовій звітності не передбачається відображення та виокремлення результатів інвестицій, інновацій, соціальних та екологічних показників. Також існує важлива проблема формування інформації для статистичного дослідження макроекономічних процесів, яка б мала бути підґрунтям звітність суб'єктів господарювання.

Важливим завданням є обґрунтування необхідності подання українськими підприємствами інтегрованої звітності та вдосконалення процесу формування основних показників інтегрованої звітності на засадах сталого розвитку для оцінки інвестиційно-інноваційних, екологічних та соціально-економічних показників суб'єктів господарювання з представленням рекомендацій щодо забезпечення інформацією розрахунків макроекономічних показників в національному та глобальному бізнес-середовищі.

Підготовка інтегрованої звітності на засадах сталого розвитку вимагає поліпшення системи організації обліку, аналізу, контролю, планування та управління на підприємстві через розвиток інформаційних потоків прямого та зворотного зв'язку. Менеджмент компанії повинен чітко визначитися з

[1] The Global Competitivness Report. URL: https://www.weforum.org/issues/global-competitiveness.
[2]Integrated reporting. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Consultation-Draft-of-the-InternationalIR Framework-Russian.pdf.
[3] ISO 26000 – Social responsibility. URL: http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/iso26000.htm.
[4] Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*: зб. наук. праць. 2018. № 4. с. 70-78; 44, с. 12; 66; 78; 175; 252; 286, с. 170-178; 331; 373

переліком питань та показників, що підлягають відображенню, із способом подання інформації та можливостями реагування на запити зовнішніх та внутрішніх користувачів. Підприємству при поданні звітності потрібно знаходити баланс між потребами основних груп користувачів інформації. Водночас складання звітності слід здійснювати згідно встановлених принципів МСФЗ, НП(С)БО та Сталого розвитку. На рис. 2.20 подано основні структурні елементи та складові інтегрованої звітності з урахуванням приватної або державної форми власності, галузевих, облікових та інших особливостей суб'єктів господарювання. Їх можна покласти в основу власного бачення подання звітності менеджментом підприємств з огляду на специфічні особливості, більш деталізовано розкриваючи наведенні структурні складові.

До інтегрованої звітності підприємства пропонується включати такі розділи:

Розділ 1. Загальний розділ (огляд господарської діяльності підприємства та його зовнішнього середовища), в якому потрібно подавати інформацію про організаційно-правову форму власності, види діяльності, стратегічне бачення в коротко-, середньо- та довгостроковому періодах розвитку економічної, екологічної та соціальної складової підприємства у національному та глобальному бізнес-середовищі.

Розділ 2. Основні принципи презентації, де доцільно надавати оцінку підходів до визначення суттєвості та визначення границь звітності у взаємозв'язку із стандартами та принципами, що застосовуються при складанні звітності.

Розділ 3. Стратегія та розподіл ресурсів, в якому рекомендовано подавати коротку інформацію про стратегії розвитку підприємства з обґрунтуванням забезпеченості всіма видами капіталу (інших ресурсів).

Розділ 4. Організаційна структура та бізнес-модель підприємства, де міститься інформація про структуру організації та механізм реалізації стратегії бізнес-моделі розвитку підприємства.

Розділ 5. Корпоративне управління, у складі якого доцільно розкривати інформацію про корпоративне управління, суб'єкти та об'єкти контролю за реалізацією стратегії розвитку підприємства.

Розділ 6. Ризики та можливості, де рекомендовано розкривати інформацію про наявність на підприємстві ефективної системи визначення та запобігання ризикам з можливостями знаходження резервів розвитку.

Розділ 7. Результати діяльності, в якому доцільно розкривати інформацію про результати господарської діяльності підприємства із обов'язковим зазначенням результуючого впливу на види капіталу (вартості). Також потрібно подавати характеристику ефективності і результативності стратегії розвитку та бізнес-моделі підприємства.

Розділ 8. Перспективи на майбутнє, де доцільно розкривати інформацію про ініціативи та стратегічні наміри підприємства в майбутніх періодах з урахуванням досягнутих результатів. Особливу увагу потрібно звернути на усунення негативних результатів господарської діяльності підприємства із визначенням і мінімізацією впливу факторів, які до них призвели.

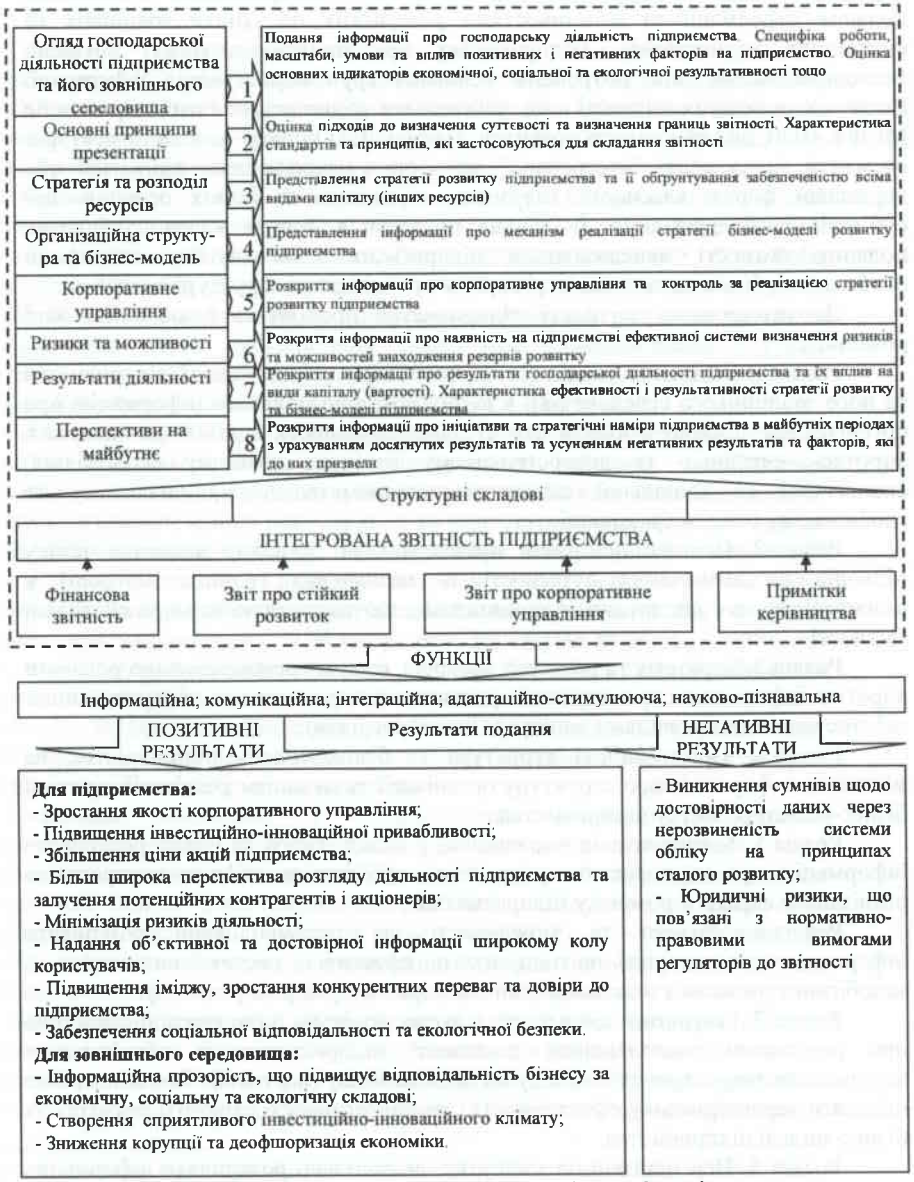


Рис. 2.20. Складові інтегрованої звітності підприємства як інструменту відображення інформації про інвестиційно-інноваційний розвиток у національному та глобальному бізнес-середовищі

Примітка: розроблено автором

На противагу фінансовій звітності, призначенням якої є формування ретроспективної інформації про стан, формування і використання активів підприємства, основною особливістю інтегрованої звітності є фокус на інтелектуальних, фінансових, виробничих, природних, соціальних та людських ресурсах підприємства у розрізі створення вартості (капіталу). Проблема відсутності вище наведеної групи нефінансових показників у обов'язковій фінансовій звітності суб'єктів господарювання вирішується саме нефінансовим звітуванням з індивідуальною розробкою кожним суб'єктом господарювання методик відображення і складання економічної, соціальної та екологічної складових. Ці методичні особливості рекомендується зазначати в обліковій політиці підприємства.

Основним важливим завданням складання інтегрованої звітності є зручне та коректне відображення в ній інформації про види вартості (капіталу) підприємства, зокрема виробничого, фінансового, людського, інтелектуального, соціально-репутаційного та природного капіталу. Результуючу складову моделі створення вартості (капіталу) промислових підприємств подано у вигляді показників видів капіталу (Табл. Л.10 додатку Л), що наводяться у розділі 7 інтегрованої звітності цих суб'єктів господарювання.

Наведені в інтегрованій звітності підприємств фінансові та нефінансові показники можливо узагальнювати в межах окремих видів економічної діяльності, галузей національної економіки та країни в цілому. Це створить передумови для порівняння результатів інвестиційно-інноваційного розвитку України з іншими країнами світу, здійснюючи їх класифікацію за видами економічної діяльності, галузями економіки та іншими ознаками.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА УМОВ РЕАЛІЗАЦІЇ МОДЕЛІ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ, ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

3.1. Організація бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку та глобалізації

Внаслідок здійснення глобалізаційних процесів, посилення конкуренції та швидких змін ринкових умов перед суб'єктами господарювання постають нові завдання, котрі потрібно вирішувати спільними зусиллями персоналу та в найкоротші терміни. Декларуючи підтримку принципів концепції сталого розвитку, Україна повинна прагнути до формування системи суспільних відносин на засадах солідарності, свободи, партнерства, екологічності, довіри, турботи про майбутні покоління, етичні та духовні цінності. Прийняття ефективних управлінських рішень, які забезпечують позитивні результати діяльності не тільки підприємству, але і суспільству в цілому, є можливим лише за допомогою отримання своєчасної, повної, достовірної, об'єктивної інформації про господарську діяльність підприємств, що надає система бухгалтерського обліку. Тому поліпшення організації бухгалтерського обліку господарської діяльності набуває важливого значення на шляху реалізації концепції сталого розвитку.

Первинною складовою організації бухгалтерського обліку є його керівництво, тобто у першу чергу регламентація та регулювання. Європейський та американський досвід доводить, що державі не завжди вдається створювати єдину деталізовану систему регламентації й регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Більш раціональним вважають використання дворівневого механізму управління бухгалтерським обліком: перший рівень – закони, положення та інструктивні матеріали; другий рівень – внутрішні документи, стандарти та інструкції суб'єктів господарювання.

Впорядкована система бухгалтерського обліку на підприємстві є результатом узгодженої сукупності робіт різних виконавців, спрямованих на певний результат, досягнення якого передбачено та очікується керівництвом. Отже, виникає пряма залежність між позитивними результатами реалізації прийнятих управлінських рішень та раціональною організацією системи обліку на підприємстві. Важливим питанням вдосконалення організації бухгалтерського обліку, є формування компетентностей бухгалтерів. Працівники облікової ланки, крім фахових знань та настанов керівництва, повинні керуватися кодексом етики професійних бухгалтерів, враховуючи принципи сталого розвитку. Адже від їх праці залежить майбутнє не тільки підприємства, а й економічне, соціальне, екологічне становище країни у перспективі.

Стрімкі зміни зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування суб'єктів господарювання, наявність дискусійності в термінологічних підходах, постійний розвиток комп'ютеризації та програмного забезпечення ІСТБО визначають актуальність системного розгляду та вирішення цієї наукової та практичної проблеми.

Професором Р.А. Фатхудіновим сформульоване визначення категорії "організація" як процесу зміни стану елементів системи для їх упорядкування в необхідну єдність[1].

О.П. Войналович[2] доведено, що основою організації бухгалтерського обліку та забезпечення справедливого розподілу фінансових результатів є відносини власності. Нею уточнено поняття "організація бухгалтерського обліку" як сукупності заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства за дорученням власника задля забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства.

В.С. Лень визначає організацію бухгалтерського обліку як сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу[3].

Професор Ф.Ф. Бутинець під організацією бухгалтерського обліку розуміє цілеспрямовану діяльність керівників підприємства щодо створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів[4].

Професор С.В. Івахненков об'єднав визначення організації бухгалтерського обліку у три групи: 1) побудова системи обліку; 2) важлива функція управління; 3) управління обліковим персоналом[5].

Професор С.О. Левицька трактує організацію бухгалтерського обліку як раціональну систему відображення операцій і результатів діяльності з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства, результатами впровадження якої буде достовірність та повноцінність інформації для прийняття оперативних та стратегічних рішень. Повністю погоджуємося з думкою автора про те, що організації обліку властиве досягнення синергетичного ефекту через втілення "організаційної синергії", яка виникає через методологічну уніфікацію та гармонізацію підсистем обліку, ефективне застосування інформаційних технологій та продуктивність праці обліково-економічного персоналу[6].

---

[1] Фатхутдинов Р.А. Организация производства: учебник. М.: ИНФРА-М., 2000. 13-14 с.

[2] Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Житомир. 2006. 189с.

[3] Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за ред. В.С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 6 с.

[4] Організація бухгалтерського обліку : підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП "Рута", 2002. 40 с.

[5] Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Житомир: АСА, 2011. 114-118 с.

[6] Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 17с.

В.М. Рожелюк визначає організацію бухгалтерського обліку як впорядковану, взаємопов'язану в часі сукупність засобів і складових, включаючи працівників з відповідною професійною компетентністю, що здатна до формування облікових даних та інформації, необхідної для забезпечення ефективності функціонування суб'єкта господарювання[1].

Професор С.В. Свірко наголошує, що організація бухгалтерського обліку є специфічним видом діяльності з управління обліковим процесом, а предметом організації бухгалтерського обліку виступають:

1) обліковий процес;
2) праця виконавців облікових функцій;
3) забезпечення бухгалтерського обліку;
4) розвиток бухгалтерського обліку.

Кожна зі складових предмета має свої специфічні об'єкти організації – явище або процес, на який спрямована організаційна діяльність: технологія облікового процесу, праця виконавців, організаційне, технічне та інші види забезпечення обліку[2].

Таким чином, незважаючи на різноманітність трактувань і поглядів на економічну сутність та складові організації бухгалтерського обліку, вищенаведені визначення та класифікації, що рекомендовані фахівцями з обліку, аналізу та аудиту, не вступають у протиріччя, а є взаємодоповнюючими.

Важливим є розгляд теоретико-методологічних основ та обґрунтування впливу організації бухгалтерського обліку на формування інформації для прийняття ефективних управлінських рішень суб'єктами господарювання України.

З огляду на визначення, які запропоновані провідними науковцями, на думку автора, під організацією бухгалтерського обліку пропонується розуміти специфічний вид діяльності, що через скоординовану систему заходів забезпечить позитивний синергетичний ефект на управління обліковим процесом та збільшення різноманітних вигід господарюючого суб'єкта. Удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємств України надасть можливість збільшити ефективність та підвищити результативність господарської діяльності.

Запропоновані найважливіші напрямки організації бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств наведені на рис. 3.1.

Важливим елементом формування системи організації бухгалтерського обліку є вивчення факторів впливу на мікро-, макро- та мегарівнях.

Унаслідок опрацювання сучасних економічних, у т.ч. облікових концепцій сформовано сукупність факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку, які представлено в табл. М.1 додатку М. Перелік факторів, що наведений в табл. М.1, дозволяє менеджменту підприємства через зважені управлінські дії максимально знизити вплив негативних та посилити вплив позитивних чинників мікро-, макро- та мегарівнів на розвиток суб'єктів господарювання.

[1] Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції: дис. ... докт. екон. наук / 08.00.09.URL: http://www.iae.org.ua/training/d2635002/mac02.html.
[2] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.06.04. К. 2006. 20с.



Рис. 3.1. Основні напрямки організації бухгалтерського обліку господарської діяльності на підприємстві

Примітка: складено автором

В сучасних умовах розвитку економіки України відбувається модифікація існуючих та поява нових завдань організації бухгалтерського обліку. Це обумовлено переорієнтацією даних бухгалтерського обліку на нових користувачів, трансформацією мотивів та запитів всіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин, що надається через офіційні сайти в мережі Інтернет. Складові організації бухгалтерського обліку господарської діяльності в суспільстві знань доцільно розглядати крізь призму відносин у двох сферах: 1) внутрішній (характеризує відносини всередині підприємства між бухгалтерами, іншими працівниками, менеджерами, інвесторами тощо); 2) зовнішній (характеризує взаємовідносини підприємства з покупцями, постачальниками, потенційними інвесторами, конкурентами, державними органами, а саме фіскальною службою, місцевою владою, міністерствами та відомствами всіх рівнів, пенсійним фондом, соціальними фондами, екологічною інспекцією тощо (табл. 3.1).

Таким чином, рекомендується виокремлювати такі складові організації бухгалтерського обліку:

1. Техніка організації та ведення обліку.
2. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку.
3. Організація праці бухгалтера.
4. Організація розвитку бухгалтерського обліку.
5. Організація внутрішньогосподарського контролю.

Всі зазначені підгрупи завдань організації бухгалтерського обліку господарської діяльності в умовах сучасного розвитку економіки орієнтовані на формування інформаційного простору управління, що є визначальним для розвитку як окремого підприємства, так і держави в цілому. Похідні завдання бухгалтерського обліку можуть зазнавати змін відповідно до специфіки внутрішнього та передусім зовнішнього середовища. Адже саме специфіка соціально-економічних відносин визначає запити користувачів обліково-звітної інформації та їх пріоритети.

Таблиця 3.1

Характеристика складових та завдань організації бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств

Складові	Завдання	Прояв на внутрішньому та зовнішньому рівнях	
		Всередині підприємства	Конкуренти, контрагенти, держава
1	2	3	4
ТЕХНІКА ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ	Організація руху первинних документів та облікових регістрів для документування фактів господарського життя	Впливає на внутрішні взаємозв'язки між підрозділами підприємства та електронний або паперовий рух документації. Прискорює через застосування інформаційних систем рух інформації та прийняття рішень	Впливає на побудову економічних відносин з контрагентами. Показує контролюючим органам законність господарської діяльності підприємства відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік". Впливає на інформацію для фондових та інших ринків із залучення капіталу
	Розробка та затвердження планів синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського та управлінського обліку		
	Організація застосування інформаційних систем, технологій та комп'ютеризації в обліку		
	Організація захисту інформації		
	Організація форми та порядку заповнення договорів		
МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Вибір методів списання запасів	Впливає на порядок обліку господарських процесів і явищ. Надання повної, достовірної та оперативної інформації менеджерам та інвесторам для прийняття рішень	Впливає на параметри інформації, які потрібні державним органам на місцевому, регіональному та державному рівнях
	Визначення порядку оцінки і обліку майна та джерел його утворення		
	Організація питань нормативного обліку		
	Розробка та організація систем обліку доходів, витрат і калькулювання собівартості		
	Організація обліку праці та її оплати		
ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ БУХГАЛТЕРА	Визначення прав та обов'язків працівників бухгалтерії	Визначає взаємовідносини між менеджментом та працівниками бухгалтерської служби із зазначен-ням кола обов'язків, компетентностей, структури служби, розпорядку праці тощо	Визначає перелік компетентностей та умов праці для потенційних претендентів на посаду бухгалтера
	Організація праці бухгалтерської служби		
	Нормування чисельності та праці працівників бухгалтерської служби		
	Організація структури бухгалтерської служби		

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
ОРГАНІЗАЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Забезпечення проведення науково-дослідних робіт, підготовчих курсів	Визначає основні засади розвитку системи бухгалтерського обліку на підприємстві та розвитку здібностей працівників бухгалтерської служби	Впливає на параметри інформації, яку зможе подавати працівник бухгалтерії, оволодівши додатковими компетенціями на оновленій матеріально-технічній базі, що дає можливість залучати нових інвесторів, покупців, партнерів, підвищує соціальну значущість та імідж підприємства
	Підготовка матеріально-технічної бази в частині технічних засобів та інформаційного забезпечення, визначення кола допоміжних процедур розвитку бухгалтерського обліку		
	Організація та забезпечення наукових відряджень		
	Встановлення зв'язку з державними та суспільними організаціями для співпраці		
	Застосування більш раціональної моделі організаційної побудови бухгалтерської служби, удосконалення складу структурних підрозділів бухгалтерської служби		
	Організація інтелектуального та соціального розвитку працівників		
ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	Організація внутрішньогосподарського контролю	Впливає на порядок обліку, контролю, аудиту та ревізій господарської діяльності. Виконує захисну функцію для підприємства. Надання менеджерам та інвесторам інформації про збереження і використання ресурсів підприємства, а також контролюючим ланкам про факти розкрадання та неефективного використання потужностей для прийняття управлінських рішень	Поліпшує економічні відносин з контрагентами. Впливає на параметри інформації, що потрібна державним органам. Ефективна організація контролю надає можливість залучати нових інвесторів, покупців, партнерів, підвищує соціальну значущість та імідж підприємства
	Організація бухгалтерського контролю		
	Організація внутрішнього аудиту та ревізій		

Примітка: розроблено автором

Саме тому наведені групи завдань визначають ключові моменти теоретико-методологічної конструкції організації бухгалтерського обліку. Відповідно до встановлених завдань змінюється пріоритетність об'єктів організації бухгалтерського обліку, відбувається трансформація елементів методу організації бухгалтерського обліку та принципів, які визначають напрями їх використання.

Принципом організації та ведення бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці, реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Відображення у бухгалтерському обліку інформації має ґрунтуватись на базових положеннях, без яких неможливо було б побудувати таку систему бухгалтерського обліку, як подвійна бухгалтерія. Ці положення з часом трансформувались у принципи, які стали не лише основою сучасної системи організації бухгалтерського обліку, але й увібрали у себе традиції, досвід і досягнення минулих поколінь практиків та науковців. Можливо стверджувати, що основоположні засади існували з моменту появи бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств.

С.В. Свірко сформувала нове коло основних вихідних прийомів базису організації бухгалтерського обліку (принципів), класифікуючи їх на загальні та специфічні. До загальних нею віднесено принципи цілісності елементів і зв'язків, динамічності та передбачуваності, безперервності. До специфічних – принципи повноти, чіткого відображення, ритмічності, своєчасності, прямоточності, підпорядкованості, економічної доцільності, контролю, зацікавленості, стимулювання, комплексності, конструктивності, систематичності та екологічності[1].

В.І. Кузь виокремлює 9 принципів організації бухгалтерського обліку для розкриття об'єктів - складових елементів його системи[2].

Узагальнивши та критично проаналізувавши існуюче тлумачення в українському законодавстві та поглядах вчених принципів організації обліку господарської діяльності підприємств, рекомендується уточнити їх набір та змістовну насиченість (табл. М.2 додатку М). Оновлення принципів організації обліку господарської діяльності підприємств за уточненими змістовно-класифікаційними ознаками та їх застосування на практиці є важливим для достовірного відображення об'єктів бухгалтерського обліку в мінливих умовах господарювання. Рекомендована система принципів організації бухгалтерського обліку із запропонованим визначенням їх сутності забезпечить отримання облікової інформації, властивості якої дозволяють приймати ефективні, раціональні, обґрунтовані та зважені управлінські рішення, що є надійним підґрунтям для забезпечення розвитку українських підприємств на інвестиційно-інноваційних засадах.

Кінцева реалізація запропонованого підходу до опрацювання та подальшого розвитку принципів організації бухгалтерського обліку

[1] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.06.04. К. 2006. 20с.

[2] Кузь В.І. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип.2 (26). С.187-195.

господарської діяльності підприємств забезпечить формування оптимального інформаційного простору в межах системи бухгалтерської звітності як основи управління інвестиційно-інноваційним розвитком підприємства та країни.

Останні десятиріччя відзначились значними кроками з реформування бухгалтерського обліку в цілому. Так, Нобелевський лауреат з менеджменту Пітер Друкер[1] висунув тезу, що у сучасній інформаційній епосі розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна з інформаційних систем – бухгалтерський облік.

Професор С.Ф. Легенчук доводить, що в XXI ст. перед вченими постала проблема встановлення пріоритетів подальшого економічного розвитку. Більшістю вітчизняних вчених-економістів підґрунтям для розробки стратегії модернізації національної економіки проголошується її орієнтація на постіндустріалізацію або реалізацію "постіндустріальної перспективи". За таких умов перед бухгалтерським обліком як наукою і практичною діяльністю виникає проблема необхідності адаптації до політики постіндустріалізації в розвитку національної економіки.

На тлі вказаних процесів важливого значення набуває опрацювання положень організації розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах функціонування облікових систем зокрема та світової економічної моделі в цілому, а саме в умовах її інвестиційно-інноваційного розвитку. На виконання такого завдання в роботі сформовано національну концепцію розвитку системи бухгалтерського обліку України (додаток Н) для забезпечення єдиних орієнтирів та стратегії розвитку всієї економіки на інвестиційно-інноваційних засадах. Її реалізація дозволить забезпечити планомірну розбудову вітчизняної системи бухгалтерського обліку із урахування зовнішніх та внутрішніх факторів впливу економічного, соціального, політичного характеру.

3.2. Удосконалення підготовки майбутніх фахівців з обліку та оподаткування через реалізацію концепції дуальної освіти

Стратегічний розвиток економіки на рівні підприємства, регіону та країни можливий лише за умови раціонального використання інтелектуального капіталу. Для створення належних умов розвитку інноваційного потенціалу країни потрібні: відповідні виробничо-технологічні структури; наявність інформаційної системи; фінансова підтримка інновацій; достатньо високий рівень освіти населення та підготовки наукових працівників. При переорієнтації на високотехнологічний шлях розвитку і формування суспільства знань, основними стратегічними драйверами економіки України для підвищення її міжнародної конкурентоспроможності мають стати: якісний людський капітал, наука, освіта та високотехнологічний бізнес, сучасне технологічне оснащення, раціональна організація науково-дослідних, дослідно-конструкторських розробок, розвинута система комерціоналізації наукових результатів.

[1] Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента. Весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет / пер. с англ. О.Л. Пелявский. М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. 421 с.

Система підготовки персоналу в закладах вищої освіти (ЗВО) набуває особливої актуальності і потребує детального дослідження через швидкий розвиток глобалізаційних процесів, цифровізацію (країна в смартфоні), євроінтеграційні прагнення та потреби модернізації економіки України на засадах інвестиційно-інноваційного розвитку. Основною метою діяльності з удосконалення професійної підготовки здобувачів вищої освіти є підготовка конкурентоспроможних фахівців, здатних вивести економіку України на провідний світовий рівень. Максимальний синергетичний ефект від формування цілісної системної моделі компетентностей майбутніх фахівців можна отримати через постійний розвиток процесу підготовки фахівців у ЗВО, послідовну реалізацію нових підходів до освітнього процесу та підвищення змістовно-якісного його наповнення.

У липні 2019 року українським урядом було розроблено дорожню карту з відповідним планом заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування державної фіскальної та митної політики. Основною метою реформ є підвищення ефективності функціонування, відновлення репутації та довіри до інституцій, що регулюють, контролюють та адмініструють відносини з публічними, корпоративними та персональними фінансами. Кадрове забезпечення майбутнього державної податкової та митної служб набуває першочергового значення, оскільки від компетенцій молодих фахівців залежатиме результат реформ та реалізація державної політики сталого розвитку країни.

Для підвищення якості та усунення основних недоліків підготовки майбутніх фахівців потрібно подолати розрив між теоретичною і практичною складовими освітньої діяльності, одночасно модернізуючи традиційні форми і методи навчання та надаючи змогу роботодавцям долучитись до процесу формування професійних компетентностей здобувачів вищої освіти. Тому однією з перспективних форм навчання в Україні, яка дозволить побудувати систему сталого взаємовигідного взаємозв'язку між роботодавцем та здобувачем освіти, виступає дуальна освіта.

Для отримання якісної вищої освіти, в якій вдало поєднані теоретичний та практичний блоки фахової підготовки, потрібно сформувати комплексний методологічний підхід до імплементації та реалізації дуальної форми навчання, звертаючи увагу на притаманні цій формі освітнього процесу переваги та недоліки.

Огляд літературних джерел[1] дозволив констатувати, що низка питань, які тісно пов'язані зі створенням єдиної систематизованої концепції раціонального

[1] 1. Андрейців І. Що таке дуальна освіта і навіщо вона українцям / Ірина Андрейців // Українська правда. 2017. – [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://life.pravda.com.ua/society/ 2017/02/16/222630/

2. Вем'ян В.Г. Дуальна форма професійної освіти як умова ефективного рішення завдань модернізації освіти / В.Г. Вем'ян, В.Г. Тер-Ованес'ян // Психологія: реальність і перспективи : зб. наук. пр. / Рівнен. держ. гуманітар. ун-т. – Рівне, 2015. – Вип. 5. – С. 29–34.

3. Дуальна освіта в діалозі: звіт про виконання та результати проекту, а також рекомендації : реалізація проекту здійснена в рамках програми М-ва іноозем. справ ФРН «Розбудова співпраці з громадянським суспільством в країнах східного партнерства та Росії» /Іван Гаврилюк, Райнхард Дуддек // Федерація роботодавців України – [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://fru.ua/images/Projektbericht_2017-08-14_ukr_V-1.pdf

поєднання теоретичної та практичної складових ефективної підготовки майбутніх фахівців, залишається у дискусійній площині. Разом з тим необхідність вирішення таких актуалізується на етапі зміни пріоритетів держави у підготовці кваліфікованих фахівців. Зазначені зміни є реакцією на такі сучасні виклики для України, як масовий відтік потенційних абітурієнтів за кордон, несприятливі зміни на ринку праці. Вони виникають внаслідок уповільнення інвестиційно-інноваційного розвитку економіки країни, наявності значної кількості бюрократичних моментів, застосування нормативно-правових актів, що не повною мірою відповідають реаліям сьогодення, а інколи навіть суперечать один одному.

Отже, проблеми підготовки фахівців ЗВО через дуальну форму навчання потребують детального розгляду та розв'язання.

Відповідно до Закону України „Про вищу освіту" із змінами і доповненнями, заклади вищої освіти функціонально наділені широким спектром фундаментальних підходів до підготовки фахівців, мають потужний науково-методичний потенціал, досвід в опрацюванні вимог міжнародних документів з питань якісно-змістовних позицій освітнього процесу, практику застосування актуальних освітніх інноваційних технологій[1].

Мета діяльності з удосконалення професійної підготовки здобувачів вищої освіти за спеціальністю 071 „Облік і оподаткування" та 072 „Фінанси, банківська справа та страхування" на першому (бакалаврському) та другому (магістерському) рівнях полягає у підготовці конкурентоспроможних фахівців відповідного профілю, що є:

- компетентними у прийнятті обґрунтованих стратегічних та оперативних рішень у сфері обліку, звітності, аналізу, контролю та оподаткування;
- здатними вирішувати перспективні завдання та виконувати роль новаторів, які спроможні стати осередком концентрації інноваційних,

4. Гриневич Л. Дуальна освіта стане мостом між ринком праці та українською освітою /Л. Гриневич// [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://mon.gov.ua/ua/news/usi-novivni-novini-2017-02-15-%c2%abdualna-osvita-stane-mostom-mizh-rinkom-praczi-ta-ukrayinskoyu-osvitoyu%c2%bb,-%e2%80%93-liliya-grinevich

5. Дражниця С. А. Дуальне навчання як інтерактивна форма організації навчального процесу / С. А. Дражниця, О. М. Дражниця // Зб. наук. пр. Хмельниц. ін-ту соц. технологій Ун-ту «Україна» / Хмельниц. ін-т соц. технологій Ун-ту «Україна». – Хмельницький, 2016. – № 12. – С. 17–20.

6. Квіт С. Якісна вища освіта / Сергій Квіт// [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://education-ua.org/ua/component/content/article/12-articles/1343-yakisna-vishcha-osvita-vistup-na-mizhnarodnij-konferentsiji-rozbudova-sistemi-zabezpechennya-yakosti-vishchoji-osviti-v-ukrajini-11-12-chervnya-2019-knteu

7. Постоян Т. Г. Дуальна система навчання в умовах галузевої кластеризації / Т. Г. Постоян // Пед. науки: теорія, історія, інновац. технології. – 2015. – № 2. – С. 374–382.

8. Свірко С.В. Перспективи підготовки магістрів з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті оновленого законодавства про вищу освіту /С. Свірко// Фінанси, облік і аудит. - 2015. - №26(2). - С.266-286.

9. Фаріон А.І. Підготовка та перепідготовка облікових фахівців в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління /А. Фаріон, С. Свірко// Фінанси, облік і аудит. - 2013. - Вип 21. -С.286-299.

10. Хомишин І. Ю. Освіта і ринок праці: взаємний вплив та перетин інтересів / Хомишин І. Ю. // Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту. Серія: Право / Ужгород. нац. ун-т. – Ужгород, 2017. – Вип. 46.- № 2. – С. 47– 49.

11. Чумаченко М.Г., Свірко С.В. Досвід розвинутих країн заходу з підготовки фахівців за обліковими спеціальностями. / М.Чумаченко, С.Свірко// Школа професійного бухгалтера. - 2009. - №11. - С.4-7.

12. Швабій К.І. Дуальна освіта - кадровий стартап для державної служби /К. Швабій// [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://osvita.ua/consultations/65082/

[1] Про вищу освіту: Закон України від 01 липня 2014 р. № 1556-VII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/print1362382123874458

креативних, міжсекторальних підходів щодо підвищення ефективності суб'єктів господарської діяльності;

- готовими до обміну досвідом, кращими практиками і відкритими до партнерських відносин.

Результативні кроки у сфері реорганізації підготовки фахівців з обліку та оподаткування в умовах переходу України до МСБО та МСФЗ та позитивний досвід провідних країн світу підтверджують важливість впровадження дуальної форми навчання.

Дуальна освіта є однією з нових форм навчання в Україні. Це система, яка дозволяє будувати сталі взаємозв'язки між роботодавцем та здобувачем освіти. Схему взаємозв'язку основних суб'єктів дуальної освіти, а саме взаємодії студентства та роботодавців за посередництвом держави з отриманням результату на мікро- та макрорівнях, представлено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Характер та результати взаємозв'язку суб'єктів дуальної освіти на мікро- та макрорівнях (складено автором)

Дуальна форма здобуття освіти передбачає поєднання навчання осіб у закладах освіти з навчанням на робочих місцях (на підприємствах, в установах та організаціях) для набуття певної кваліфікації, як правило, на підставі договору. Концепція дуальної форми здобуття освіти передбачає: модернізацію освітньо-професійних програм; підвищення якості підготовки фахівців; зближення освіти з вимогами ринку праці; посилення ролі та впливу роботодавців на освіту; підвищення мотивації до навчання серед учнів та студентів; зростання рівня зайнятості молоді; скорочення адаптаційного періоду випускників на роботі; підвищення конкурентоздатності працівників [1].

Дуальна освіта передбачає розробку навчальних планів лише після того, як потенційний роботодавець сформує повний перелік компетенцій, якими має володіти майбутній фахівець. Після такої підготовки не потрібен час на адаптацію працівника на робочому місці. Адже його знання, вміння та навички відповідають вимогам роботодавця. У разі належного аналізу потреб ринку праці підготовка має відбуватися лише за тими спеціальностями, які будуть потрібні через два-три роки, що наперед усуває такі проблеми цього ринку, як надлишок одних фахівців і дефіцит інших.

Для успішної реалізації реформи публічних фінансів в Україні та підвищення ефективності функціонування державної служби Університетом державної фіскальної служби України, Державною фіскальною службою України, Німецьким Товариством Міжнародного співробітництва (GIZ) та Київською школою економіки було підписано Меморандум про імплементацію елементів дуальної освіти та запроваджено перший в Україні пілотний проект з підготовки майбутніх фахівців за дуальною формою навчання на основі розробленої освітньо-професійної програми підготовки магістрів „Фіскальне адміністрування".

В 2014 році за підтримки Міністерства освіти та науки України (МОН) вдалося організувати 12 пілотних проектів із впровадження елементів дуальної оссвіти у ВНЗ та розробити Дорожню карту із впровадження дуальної освіти в Україні. Саме в цей час було відкрито проект „Розгортання системи дуальної освіти в Україні" та почалася робота над створенням Концепції підготовки фахівців за дуальною формою здобуття освіти.

Розроблена концепція була затверджена Кабінетом Міністрів України 19 вересня 2018 р. та використовувала німецький досвід дуальної форми здобуття освіти, що було презентовано завдяки Фонду імені Фрідріха Еберта, через проведення великої кількості тренінгів та експертних зустрічей.

Навчальні дисципліни викладаються кваліфікованим професорсько-викладацьким персоналом УДФСУ, зокрема провідною фундаментальною кафедрою податкової політики, на якій працює 6 докторів наук, а також менторами Київської Школи Економіки.

Перевагами цієї програми є: навчання за кошти державного бюджету; поєднання кращого міжнародного досвіду; можливість отримати теоретичні

[1] Офіційний сайт МОН України [Електронний ресурс] / Режим доступу: https://mon.gov.ua/ua/news/vid-25-do-50-navchannya-na-robochomu-misci-robotodavec-ocinyuye-uchnya-ta-bere-uchast-u-vidbori-na-navchannya-uryad-zatverdiv-koncepciyu-dualnoyi-osviti

знання у найкращих викладачів і менторів; закріплення теоретичних знань на практиці; працевлаштування в реформованій державній податковій службі України. Стратегічна мета магістерської програми полягає у підтримці реформи податкової служби в Україні в частині забезпечення професійними та вмотивованими співробітниками, які протягом навчання отримають знання і навички, що є необхідними для успішної професійної кар'єри в органах новоствореної податкової служби України.

На підставі опрацювання наповненості магістерських програм закладів вищої економічної освіти, які є провідними на світовому рівні, в галузі знань „Управління та адміністрування" та зважаючи на те, що сучасні умови ринкової економіки України зумовлюють вдосконалення як системи управління підприємством в цілому, так і окремих її підсистем – обліку, аналізу, аудиту та оподаткування, розроблено рекомендації для підготовки висококваліфікованих фахівців у сфері обліку та оподаткування. Вони враховують сучасні потреби роботодавців на національному і закордонних ринках праці, удосконалюючи змістовно-якісну насиченість магістерських програм.

Аналіз виявлених сучасних проблем та опрацювання досвіду високорозвинутих країн світу дозволяє сформувати очікувані результати для національної стратегії розвитку дульної освіти, яка представлена на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Очікувані результати стратегії розвитку дуальної освіти в Україні

Примітка: складено авторами

В рамках реалізації євроінтеграційних прагнень та участі України в глобальному ринку праці, враховуючи досвід провідних закладів вищої освіти України та Європейського Союзу щодо розширення та поглиблення підготовки магістрів з економіки, рекомендовано здійснювати навчання студентів після

завершення бакалаврської підготовки за спеціальностями 071 „Облік і оподаткування" та 072 „Фінанси, банківська справа та страхування" за англомовними магістерськими програмами, які відповідають сучасним стандартам провідних університетів світу.

Доведено, що здобуття освіти за дуальною формою дозволить: наблизити навчання до практики; зібрати інформацію, проаналізувати її та поширити позитивний досвід пілоту на інші сфери державної служби; оцінити рівень зацікавленості молоді у державній службі; здійснювати підготовку фахівців найвищої кваліфікації, які здатні ефективно працювати в умовах мультинаціонального середовища через створення у них нових цілісних знань та професійних навичок шляхом отримання та поглиблення компетентностей з обліку, аналізу, контролю та оподаткування; формувати здатності адаптуватись до нових професій, видів та форм зайнятості в економіці в умовах швидких темпів розвитку світової спільноти та глобалізації світу при вільному володінні іноземними мовами й аналітичному мисленні; залучити до викладання провідних викладачів та менторів; проводити інтерактивні лекції та тренінги за участю фахівців-практиків відомих українських та міжнародних компаній; підвищити привабливість роботи в державних органах; створити професійні ліфти для найбільш наполегливих здобувачів вищої освіти; перетворити рутинну бюрократичну роботу на креативний цікавий процес; усунути існуючі недоліки в системі кадрового забезпечення податкової служби; посилити ефективність реформи системи державного управління.

Визначено, що важливою складовою організації розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні виступає процес вдосконалення організації підготовки та перепідготовки працівників облікової та податкової сфер діяльності. Це набуває особливої актуальності і потребує детального дослідження в умовах розвитку глобалізаційних процесів, цифровізації, євроінтеграційних прагнень та потреби в модернізації економіки України на засадах інвестиційно-інноваційного розвитку.

Запропоновані напрямки розвитку підготовки майбутніх фахівців у закладах вищої освіти сприятимуть: швидкому та якісному засвоєнню положень оновленої методології, методики і організації обліку та оподаткування в умовах сталого розвитку; якнайскорішій адаптації молодих магістрів до постійно кардинально змінюваних умов господарської діяльності підприємств з опануванням нових підходів до ведення обліку та режимів оподаткування, а отже, і успішному впровадженню результатів модернізації систем обліку та оподаткування на мега-, макро- та мікрорівнях.

Важливою складовою організації розвитку бухгалтерського обліку виступає організація розвитку облікових працівників, яка включає підготовку та перепідготовку фахівців, що набуває особливої актуальності і потребує детального дослідження в умовах розвитку глобалізаційних процесів, цифровізації, євроінтеграційних прагнень та потреби модернізації економіки України на засадах інвестиційно-інноваційного розвитку.

Метою діяльності з удосконалення професійної підготовки здобувачів вищої освіти за спеціальністю "Облік і оподаткування" освітніх ступенів

"магістр" та "бакалавр" є підготовка конкурентоспроможних фахівців відповідного профілю, компетентних у прийнятті обґрунтованих стратегічних та оперативних рішень у сфері обліку, звітності, аналізу та контролю, здатних вирішувати перспективні завдання та виконувати роль новаторів, спроможних стати осередком концентрації інноваційних, креативних, міжсекторальних підходів щодо підвищення ефективності суб'єктів господарської діяльності, а також забезпечення обміну досвідом, кращими практиками та відкритості до партнерських відносин.

Крім змін назв більшості дисциплін, розроблено таку дисципліну модулю спеціальної підготовки, як "Обліково-аналітичне забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку", що пояснюється сучасними інвестиційно-інноваційними тенденціями економічного розвитку в світі. Останні, в свою чергу, обумовили формування принципово нових вимог до системи управління підприємствами, зокрема і до бухгалтерського обліку як інформаційного джерела для прийняття обґрунтованих рішень на всіх рівнях управління. Дана дисципліна пов'язана з дисциплінами як бакалаврського, так і магістерського рівнів підготовки, зокрема з курсами: "Економічна теорія", "Економіка підприємства", "Бухгалтерський облік", "Фінансовий облік", "Макроекономіка", "Міжнародна економіка", "Менеджмент", "Економічний аналіз" тощо.

Метою опанування дисципліни в контексті підготовки магістрів спеціальності 071 "Облік і оподаткування" є: формування сучасної системи знань з питань підготовки та надання обліково-аналітичної інформації для прийняття обґрунтованих інвестиційно-інноваційних управлінських рішень. Основними завданнями дисципліни є: вивчення концептуальних засад застосування результатів підсистем бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління підприємствами; формування у студентів компетентностей, необхідних для ухвалення раціональних рішень на підставі динамічної гармонізації внутрішніх і зовнішніх можливостей суб'єктів господарювання шляхом постійного пошуку та реалізації нових способів і сфер використання їхнього інноваційного потенціалу, вивчення методик і техніки надання обліково-аналітичної інформації для сучасних та потенційних потреб управління інвестиційно-інноваційним розвитком підприємств; формування професійних суджень у сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу, при розробці та реалізації стратегії інвестиційно-інноваційного розвитку.

Предметом дисципліни виступає сукупність теоретичних та практичних питань формування і надання обліково-аналітичної інформації для управління інвестиційно-інноваційним розвитком підприємства.

Опанування дисципліни дозволить сформувати у студентів загальні та професійні компетентності щодо спеціалізованого об'єкта професійної діяльності фахівців магістерського рівня підготовки за магістерськими програмами.

Загальні (універсальні) компетентності:

1. Здатність здійснювати управління збором, аналізом та поширенням інформації, а також спрямовувати дії на розв'язання складних

непередбачуваних завдань і проблем стосовно сучасних процесів інвестиційно-інноваційного розвитку в умовах обмеженого часу і ресурсів.

2. Володіння теоретичними знаннями та практичними навичками управління обліково-аналітичною інформацією в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки, що дозволить: вміти оцінювати та інтерпретувати інформацію щодо інвестицій та інновацій для прийняття управлінських рішень; вміти формувати та надавати обліково-аналітичну інформацію щодо доходів, витрат, капіталу, зобов'язань, активів в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку; вміти консультувати управлінський персонал економічного суб'єкта щодо інформації, поданої в бухгалтерських звітах.

3. Вміння використовувати бухгалтерський облік як інформаційне джерело економічного аналізу в управлінні підприємствами.

4. Здатність і готовність розробляти проекти, моделі, здатність генерувати нові ідеї (креативність), складати аналітичні звіти та презентації про інноваційний потенціал підприємства.

5. Знання загальних положень та особливостей управління підприємствами в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку.

6. Знання теоретичних, методичних та практичних засад використання обліково-аналітичних даних як інформаційного забезпечення управління підприємствами.

7. Вміння обґрунтовувати напрямки пріоритетного інвестиційно-інноваційного розвитку з урахуванням потреб та особливостей національної економіки.

8. Вміння застосовувати інструментарій бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні підприємствами на засадах інвестиційно-інноваційного розвитку.

9. Здатність розуміти суспільні процеси і впливати на них; здатність ефективно проводити діяльність або виконувати певні функції, забезпечувати розв'язання складних завдань управлінського характеру для досягнення позитивних результатів у галузі управління інвестиційно-інноваційним розвитком.

10. Володіння теорією і методологією розпізнавання проблеми, виявлення характерних ознак ситуації; аналіз об'єктів, процесів, ситуацій, проблем, що відображають предмет професійної діяльності, інвестиційно-інноваційні проекти та програми.

11. Здатність будувати належним чином структуровану, ефективну систему інформаційних ресурсів, необхідних для прийняття управлінських рішень в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку організації.

Професійні (спеціальні, фахові, предметні) компетентності:

1. Здатність збирати, обробляти та аналізувати інформацію, що публікується у засобах масової інформації, інтернет-порталах та медіа-ресурсах з використанням сучасних інформаційних технологій та програмних продуктів.

2. Здатність обґрунтовувати ефективну стратегію інвестиційно-інноваційного розвитку і механізм її реалізації, виходячи з вимог, принципів та особливостей корпоративного управління; аналізу можливостей і потреб підприємства.

3. Здатність до системного розуміння проблем інноваційного розвитку підприємств і формування національного ринку з урахування зарубіжного досвіду.

4. Здатність до стратегічного мислення, уміння оцінити конкурентне середовище та його вплив на країну (підприємство), визначити адекватні зовнішнім загрозам і можливостям цілі та завдання інвестиційно-інноваційного розвитку та пропонувати відповідні ефективні інструменти його реалізації.

5. Знання методичних положень та інструментарію оцінювання інноваційного розвитку національних економік.

6. Вміння формувати, виокремлювати та обробляти інформацію про НДДКТР та інноваційні ідеї в Україні.

7. Вміння оцінювати стан, динаміку, ефективність використання інвестиційно-інноваційного потенціалу підприємства та обґрунтовувати пріоритетні напрямки його нарощування.

8. Вміння формувати експертну думку та професійне судження щодо побудови та трансформації обліково-аналітичної системи для потреб управління економічним суб'єктом.

9. Вміння будувати підсистеми управління бухгалтерського обліку та аналізу, що адаптовані до умов інвестиційно-інноваційного розвитку.

Зміст дисципліни "Обліково-аналітичне забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку" за окремими модулями та темами визначено наступним чином:

Модуль 1. Теоретичні засади бухгалтерського обліку та аналізу діяльності підприємств в контексті інвестиційно-інноваційної компоненти розвитку національної економіки.

Тема 1. Формування теоретичного базису інвестиційно-інноваційного розвитку економіки на макро- і мікрорівнях в умовах глобалізації.

Тема 2. Стратегічні пріоритети інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки України.

Тема 3. Методологія бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності підприємств у контексті інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки.

Тема 4. Економічна сутність і класифікація ключових об'єктів для потреб бухгалтерського обліку і аналізу діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку національної економіки.

Модуль 2. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку.

Тема 5. Обліково-аналітичне відображення ресурсів інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства.

Тема 6. Обліково-аналітична інформація про інвестиції, інновації, інтелектуальний капітал та міжнародні операції.

Тема 7. Звітність як інструмент відображення інформації про результати інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств в національному та глобальному бізнес-середовищі.

Тема 8. Методика, етапи і напрямки економічного аналізу інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств.

Тема 9. Використання комп'ютеризованих обліково-аналітичних інформаційних систем в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку.

Тема 10. Аналіз факторів впливу на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства.

Тема 11. Аналіз результативності та ефективності інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства.

Тема 12. Аналіз резервів підвищення ефективності інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств.

Основними завданнями подальшого розвитку підготовки фахівців у закладах вищої освіти за спеціальністю "Облік і оподаткування" є:

- впровадження якісної освітньої діяльності у відповідності до освітніх стандартів і норм, що реалізують вимоги до змісту вищої освіти та формування доступних умов навчання для кожного студента;
- вдосконалення навчальних планів за освітніми ступенями "магістр" та "бакалавр" з урахуванням структурно-логічної моделі процесу навчання за спеціальністю "Облік і оподаткування", зв'язків між навчальними дисциплінами, що викладаються профілюючою випусковою та іншими кафедрами;
- покращення іміджу професії шляхом підвищення якості підготовки фахівців з обліку і оподаткування у відповідності до вимог ринку праці;
- забезпечення високого науково-теоретичного, методичного і професійного рівня викладання, інноваційного супроводу та модернізації навчально-виховного процесу;
- поетапний перехід до викладання англійською мовою для створення умов щодо забезпечення міжнародної студентської мобільності за програмою ERASMUS+;
- розробка методичних комплексів за програмами "Бухгалтерський облік в умовах використання інформаційних технологій", "МСФЗ" для проведення курсів підвищення кваліфікації та стажування науково-педагогічних працівників та інших зацікавлених осіб;
- надання різних видів консультацій практикуючим бухгалтерам з переходу обліку у підприємствах України на Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- залучення до освітнього процесу з проведенням майстер-класів зарубіжних та вітчизняних науковців і спеціалістів-практиків високого рівня у галузі обліку й оподаткування;

- впровадження елементів дуального навчання в освітній процес шляхом формування навчальних планів підготовки магістрів та бакалаврів з наскрізною практикою;

- забезпечення процесу підготовки магістрів з отриманням двох дипломів – українського та європейського;

- участь у грантових проектах та пошук позабюджетного фінансування;

- активізація участі студентів у міжнародних, всеукраїнських студентських олімпіадах, конкурсах-захистах науково-дослідницьких робіт;

- створення наукових гуртків з метою поглибленого вивчення дисциплін, які необхідні для професійної сертифікації та для подальшого працевлаштування;

- своєчасне розміщення на офіційних сайтах інформації щодо пропозицій роботодавців з обліку і оподаткування.

- формування якісної структури кадрового забезпечення викладання за спеціальністю "Облік і оподаткування";

- розширення форм і методів популяризації спеціальності та проведення профорієнтаційної роботи щодо набору абітурієнтів до навчання за спеціальністю "Облік і оподаткування".

- підвищення кваліфікації фахівців шляхом участі у тренінгах щодо використання прикладних інформаційних технологій обліку; складання іспитів за дисциплінами, які передбачені програмою міжнародної сертифікації CAP/CIPA;

- формування ефективних форм партнерства як з вітчизняними, так і зарубіжними освітніми закладами, структурами влади і бізнесу;

- підвищення міжнародної мобільності як викладачів, так і студентів;

- створення можливостей для розширення наукових досліджень викладачів та студентів;

- активізація роботи викладачів, спрямованої на збільшення кількості та якості наукових публікацій у вітчизняних та зарубіжних виданнях, які входять до наукометричних баз даних, зокрема Scopus або Web of Science Core Collection.

Реалізація зазначених заходів сприятиме швидкому та якісному засвоєнню положень оновленої методології, методики і організації бухгалтерського обліку та аналізу в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, якнайскорішій адаптації облікового персоналу підприємств до нових облікових підходів, а отже, і успішному впровадженню результатів модернізації системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу на мега-, макро- та мікрорівнях.

3.3. Стандартизація бухгалтерського обліку інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств в умовах глобалізації

Економіка України потребує істотних структурних зрушень із залученням інвестицій та впровадженням інновацій для досягнення високої конкурентоспроможності вітчизняної продукції на міжнародних ринках і підвищення рівня життя населення в країні. Важливою складовою забезпечення якісних перетворень у національному господарстві є розвиток інформаційного забезпечення управління підприємствами України для активізації співпраці між собою та з іноземними суб'єктами господарської діяльності. Великою проблемою є відсутність національної концепції розвитку системи бухгалтерського обліку України. Тому автором в додатку Н запропоновано дану концепцію для забезпечення єдиних орієнтирів та стратегії розвитку всієї економіки на інвестиційно-інноваційних засадах.

Глобалізаційні процеси в економіці та бізнесі, розширення діяльності міжнародних корпорацій, створення та функціонування спільних підприємств і реалізація міжнародних проектів призвели до необхідності інтернаціоналізації, уніфікації, гармонізації та стандартизації обліку для підвищення якості облікової інформації та зростання довіри до неї з боку різних користувачів.

У тлумачному словнику економіста стандарт трактується як затверджений відповідними державними органами зразок, еталон предмета, який береться за основу для зіставлення з іншими аналогічними зразками. Стандартизація – це встановлення й застосування правил для впорядкування діяльності у певній галузі, які регламентують певні умови, норми, якісні характеристики та інші об'єкти стандартизації, які називають стандартом [1].

Залежно від масштабів охоплення процес стандартизації має такі рівні [2,3]: 1) мегарівень – стандартизація, що проводиться на міжнародному рівні та участь у якій відкрита для відповідних органів усіх країн; 2) регіональний рівень – стандартизація, що проводиться на відповідному регіональному рівні та участь у якій відкрита для відповідних органів країн певного географічного або економічного простору; 3) макрорівень – національна стандартизація, що проводиться на рівні однієї країни; 4) мікрорівень – стандартизація, що проводиться на рівні окремого суб'єкта господарювання.

Стандартизація обліку на міжнародному рівні обумовлена процесами глобалізації та потребою користувачів інформації приймати схожі управлінські рішення щодо купівлі та продажу акцій, оцінки якості управління, здатності роботодавця оплачувати працю працівників, діагностики кредитоспроможності і платоспроможності суб'єктів господарювання, оптимізації їх податкової політики і регулювання інших питань їх господарсько-фінансової діяльності.

[1] Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С.М.Гончарова. К.: ЦУЛ, 2009. 264 с.

[2] Свірко С.В. Стандартизація як історичний етап розвитку бухгалтерського обліку. Вчені записки: науковий збірник. 2010. Вип.12. С. 209-216.

[3] Свірко С.В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку. Фінанси, облік і аудит. 2017. № 25(1). С. 269-295.

Стандартизацію бухгалтерського обліку здійснюють декілька міжнародних організацій, основними серед яких є: Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, у компетенції якого знаходиться розробка міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; Міжнародна федерація бухгалтерів, що розробляє етичний, освітній та аудиторський напрямки бухгалтерському обліку; ООН, яка сприяє запровадженню міжнародних стандартів у країнах світу, головним об'єктом діяльності якої є вивчення питань обліку і звітності міжнаціональних корпорацій з розробкою відповідних рекомендацій для їх гармонізації. Водночас міжнародні стандарти не врегульовують методики та техніки обліку. Тому останні є різними в різних країнах світу. Регулюванню підлягають лише основні, принципові моменти, від яких залежить формування та відображення у звітності результатів діяльності та фінансового стану підприємства.

Перехід українських суб'єктів господарювання на облік та подання фінансової звітності за міжнародними стандартами повинен спростити економічні відносини з іноземними суб'єктами бізнесу. Зарубіжні бізнес-партнери зможуть отримувати зрозумілу, вичерпну та достовірну інформацію про фінансовий стан підприємств України. Нова система ведення обліку та подання звітності за МСФЗ спрощує для іноземних суб'єктів господарської діяльності, фінансових установ, інвесторів, контрагентів та інших користувачів обліково-звітної інформації порядок визначення результатів фінансово-господарської діяльності, оцінку доцільності вкладення капіталу або реінвестування в національні суб'єкти господарювання.

Перевагами побудови системи обліку за принципами МСФЗ є: автоматизація рутинних бізнес-процесів підприємства; можливість кредитування; прийняття ефективних управлінських рішень; встановлення довгострокових зв'язків із закордонними партнерами; спрощення подання консолідованої звітності [1].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку є нормативними документами, які визначають правила та процедури ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в економіці окремої країни. Вони мають силу закону і є обов'язковими для виконання. Зв'язок між ними знаходить прояв у тому, що НП(С)БО постійно прагнуть наблизитись до міжнародних, а МСБО використовують в якості рекомендацій.

Велика кількість фундаментальних досліджень в Україні та світі спрямована на забезпечення сталого розвитку, підґрунтям якого є інвестиції з інноваціями. Хоча особливу увагу на міжнародному рівні приділено отриманню чіткої та зрозумілої інформації про інновації, на сьогоднішній день ні МСФЗ, ні американські стандарти бухгалтерського обліку, ні російські, ні українські національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не розглядають інноваційну діяльність як окремий вид діяльності. При цьому особливо важливим є те, що на мегарівні не існує окремого стандарту "Інноваційна

[1] Стандартизація бухгалтерського обліку: навіщо і кому це потрібно? У чому плюси МСФЗ для українських підприємств. URL: http://forbes.net.ua/ua/opinions/1415918-standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-navishcho-i-komu-ce-potribno.

діяльність", в якому було б концептуально розкрито методологічні засади порядку визнання, оцінки, складу доходів та витрат на інновації, їх відображення у бухгалтерському обліку та звітності, що набуває великої потреби і актуальності при формуванні національної політики економічного розвитку на інвестиційно-інноваційних засадах на макрорівні.

Варто зазначити, що у деяких країнах пострадянського простору (Росія, Узбекистан, Молдова, Казахстан) порядок обліку такої важливої складової інноваційної діяльності підприємств, як НДДКТР регламентується окремими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При цьому в одних з них наведено критерії визнання витрат, а в інших – процедуру визнання активу в результаті здійснення науково-дослідних, дослідно-конструкторських та технологічних робіт[1]. У США основними нормативно-правовими актами, які регулюють облік витрат на НДДКТР, є федеральні стандарти бухгалтерського обліку 2 "Облік витрат на дослідження та розробки" (FAS 2 "Accounting for Research and Development Costs") [2 3 4] а також 142 "Гудвіл та інші нематеріальні активи" (SFAS 142 "Goodwill and Other Intangible Assets") [5].

Інноваційну діяльність можна уявити собі як послідовний ланцюг логічно пов'язаних дій, які спрямовані на досягнення прогресивних змін в економіці, організації, техніці, технології, управлінні тощо, а також у соціальній сфері, що має науково-технічну, технологічну новизну і задовольняє нові суспільні потреби. Вона триватиме від зародження нової (інноваційної) ідеї до її практичної реалізації з певним ефектом створення економічних та суспільних благ. Облік інноваційної діяльності повинен відображати інформацію про процес безперервного перетворення: "інвестиції → інтелектуальний та/або матеріальний ресурс → інновації" та контролювати його.

Методичні правила ведення обліку інноваційної діяльності доцільно закріплювати в додатках до облікової політики підприємства.

На сьогоднішній день в національній системі бухгалтерського обліку дуже проблематично виокремити інноваційну діяльність та її складові аналогічно до операційної, фінансової та інвестиційної діяльності або хоча б визначити її обсяг у складі хоча б одного з цих видів діяльності. Щоб встановити чіткі правила та визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку і звітності підприємств інформації про інноваційну діяльність у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, розроблено проект Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Інноваційна діяльність" (додаток П).

[1] Гик В.В. Облік і контроль в системі управління витратами на інновації: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Львів, 2017. 266 с.
[2] FAS 2 "Accounting for Research and Development Costs". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/286/565/fas2.pdf.
[3] FAS 142 "Goodwill and Other Intangible Assets". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf.
[4] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.
[5] Бондар М.І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. Формування ринкової економіки. 2010. № 21. С. 528-536.

Рекомендовано норми цього Положення (стандарту) застосовувати для підприємств незалежно від форми власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). За структурою проект Положення складається з восьми розділів:

Розділ І. "Загальні положення" обумовлює сферу застосування положення (стандарту) та надає визначення сутності основних термінів, що в ньому застосовуються.

Розділ ІІ. "Склад витрат інноваційної діяльності" визначає детальний склад витрат інноваційної діяльності підприємства з характеристикою їх елементів.

Розділ ІІІ. "Склад доходів інноваційної діяльності" зазначає склад основних доходів інноваційної діяльності підприємства.

Розділ ІV. "Визнання витрат інноваційної діяльності" регламентує умови визнання в бухгалтерському обліку витрат інноваційної діяльності.

Розділ V. "Визнання доходів інноваційної діяльності" відображає умови визнання в бухгалтерському обліку доходу (виручки) від реалізації інноваційної продукції (товарів, послуг, інших активів).

Розділ VI. "Облік та оцінка доходів і витрат інноваційної діяльності" чітко розмежовує та характеризує методологічні особливості обліку й оцінки доходів і витрат інноваційної діяльності з відображенням їх у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності підприємств. Також визначає організацію аналітичного обліку, порядок формування первісної вартості та оцінку кінцевих об'єктів інноваційних необоротних активів у залежності від шляхів надходження на підприємство або витрат, пов'язаних з ремонтами і поліпшенням.

Розділ VII. "Облік джерел фінансування інноваційної діяльності" обумовлює склад джерел (власних, позикових та залучених) формування інвестиційно-інноваційних ресурсів, а також порядок їх використання в інноваційній діяльності та спрямування на розвиток суб'єкта господарювання.

Розділ VIII. "Розкриття інформації в бухгалтерській звітності" визначає порядок подання інформації про інноваційну діяльність та чинники, що їй перешкоджають у обліковій політиці та бухгалтерській звітності підприємств.

Використання суб'єктами господарювання розробленого проекту Положення (стандарту) надасть можливість достовірно та систематизовано відображати в бухгалтерському обліку інформацію про інноваційну діяльність підприємств з її узагальненням у звітності для задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. Процес переосмислення теоретико-практичної площини бухгалтерського обліку потребує застосовування сучасних методів його організації у сегменті первинної організації обліку підприємств, а саме: розробці чіткої та структурованої облікової політики.

У зв'язку з укладанням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС та відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.2016 р. №847 розпочато євроконвергенцію бухгалтерського обліку, тобто приведення національних стандартів у відповідність до Директиви Ради 2013/34/ЄС. Під

євроконвергенцією системи бухгалтерського обліку в Україні слід розуміти сукупність заходів з імплементації, тобто включення згідно з Директивою ЄС до національних регламентів з бухгалтерського обліку або виключення з них окремих норм з метою усунення розбіжностей з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Впровадження в національну облікову практику вимог МСФЗ передбачає надання підприємствам можливостей самостійного вибору облікової політики при формуванні звітних показників, що потребує розробки концептуальних засад такої політики для підприємств України.

Політика господарської діяльності підприємства у сфері економічних відносин, інвестиційно-інноваційного розвитку, фінансів та податків знаходить узагальнене відображення в обліковій політиці. На думку М.І.Кутера, учасники господарського процесу, задовольняючи власні інтереси, ставлять перед обліком визначені цілі, які досягаються (або не досягаються) шляхом обрання облікової політики[1].

В якості інструмента організації бухгалтерського обліку облікова політика повинна створити передумови для надання облікової інформації, яка є необхідною для управління підприємством й підготовки звітності для внутрішніх користувачів, а також забезпечити відповідність організації обліку умовам діяльності суб'єкта господарювання.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності[2].

Професор С.В. Свірко стверджує, що "…облікова політика являє собою сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого складання звітності" [3].

Професори Л.Г. Ловінська та І.Б. Стефанюк у спільній монографії розглядають облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених нормативно-правовими документами, що погоджені з Міністерством фінансів України [4].

На думку професора М.С. Пушкаря, облікову політику можливо вважати конституцією підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів [5].

---

[1] Кутер М.І., Гурська М.М. Основні напрямки вивчення історії виникнення й розвитку бухгалтерського обліку. Незалежний аудитор. 2016.

[2] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

[3] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія і організація : монографія. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.

[4] Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: монографія. К., 2006. 237 с.

[5] Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.

Отже, на думку автора, облікову політику пропонується трактувати як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів обліковою інформацією.

Результатом впровадження облікової політики повинно бути обрання та визначення для конкретного суб'єкта господарювання методів обліку для складання звітності, яка відповідатиме якісним характеристикам, включаючи інформацію про соціальний, інноваційний та екологічний розвиток.



Рис. 3.4. Структурна схема впливу облікової політики на розвиток суб'єктів господарювання в Україні

Примітка: розроблено автором

На облікову політику підприємства впливають як позитивні, так і негативні мега-, макро- та мікроекономічні фактори. В свою чергу продумана облікова політика підприємства через комплексний вплив на підсистеми обліку, аналізу, контролю, прийняття рішень, регулювання та координації приводить до досягнення синергетичних ефектів, які в результаті сприяють розвитку суб'єкта господарювання та економіки України в цілому (рис.3.4).

Побудована на рис. 3.4 структурна схема впливу облікової політики на розвиток суб'єктів господарювання в Україні орієнтована на отримання синергетичних ефектів через упорядкування техніки та технології облікового процесу та раціональне функціонування системи бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, прийняття рішень, регулювання та координації.

Резервами удосконалення системи бухгалтерського обліку на підприємствах України є оптимізація виконуваних функцій підрозділами та обліковими працівниками, менеджерами, аудиторами, економістами, фінансистами завдяки розподілу додаткових або об'єднання існуючих посадових обов'язків і повноважень.

Разом з тим, підприємства України при визначенні облікової політики нерідко стикаються з деякими проблемами, серед яких:

- недосконалість чинних законодавчо-регуляторних актів, які регламентують бухгалтерський облік та оподаткування діяльності суб'єктів бізнесу, але не містять чітких орієнтирів щодо застосування принципів, прийомів та методів бухгалтерського обліку залежно від господарської ситуації. Це спричиняє до прийняття рішень керівниками та бухгалтерами на підставі суб'єктивних суджень, що пов'язано з певним ризиком;
- недостатня інформованість користувачів фінансової інформації про нові методи обліку, внаслідок якої виникає потреба в додатковому обґрунтуванні доказів щодо правильності використання принципів та методів обліку;
- неможливість для підприємств через механізм облікової політики вирішити окремі питання облікового характеру, які не врегульовані нормативними документами, але водночас суб'єктам господарювання не надано повноважень стосовно їх самостійного розв'язання.

Зважаючи на чинну законодавчо-нормативну базу в Україні, підприємствам рекомендується розробляти свою облікову політику з урахуванням таких факторів:

- форми власності та організаційно-правової структури підприємства;
- галузевих особливостей, які визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи;
- обсягів діяльності, кількості працівників, асортименту продукції та ін.;
- відносин з податковою системою, наявності пільг та умов їх одержання;
- умов постачання та збуту продукції;
- матеріальної бази та рівня забезпечення кваліфікованими фахівцями з бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики підприємств України на шляху євроконвергенції бухгалтерського обліку пропонується здійснювати з дотриманням таких загальних вимог:

- розробити типовий зведений графік документообігу первинних документів (табл. П.1 додатку П), де вказати служби (структурні підрозділи), які повинні працювати з документом, строки обробки (передавання) та види операцій над документами;

- чітко визначити час, що надається відповідальним особам (бухгалтерам) на перенесення інформації з первинних документів за допомогою подвійного запису на рахунки бухгалтерського обліку та в облікові регістри;

- затвердити робочий план рахунків бухгалтерського обліку з покладанням на нього наступних функцій: забезпечення складання форм бухгалтерської звітності безпосередньо за даними бухгалтерських рахунків і субрахунків; агрегування інформації окремих рахунків і субрахунків з метою отримання узагальнених і консолідованих даних; ідентифікації рахунків з показниками і статтями фінансової звітності підприємства і приміток (пояснень) до звітів, яка забезпечує логічність побудови звітності і зручність при її складанні; проектування моделі бухгалтерських документів, форм звітності;

- при визначенні методів нарахування амортизації слід вважати за доцільне застосування прискореної амортизації лише до тих конкретних об'єктів, більш швидке відтворення яких забезпечить реальне впровадження в господарську практику науково-технічних досягнень та сприятиме підвищенню соціально-економічної ефективності виробництва;

- при нарахуванні амортизації на нематеріальні активи рекомендується використовувати лінійний метод амортизації, що забезпечує рівномірний розподіл вартості цих активів;

- при встановленні вартісних границь предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), пропонується розглядати як досить прийнятну межу в 500 грн., яку найчастіше встановлюють на практиці, але її варто також використовувати при списанні вартості МНМА на виробництво незалежно від того, що Міністерство фінансів України відмовилося від критерію встановлення мінімальної вартості об'єктів основних засобів для віднесення їх до групи необоротних матеріальних активів;

- при погашенні вартості МНМА вибір того чи іншого метода значною мірою залежить від їх питомої ваги в структурі матеріальних витрат, але використання 100% погашення їх вартості з віднесенням на собівартість готової продукції рекомендується лише при незначних обсягах цих активів на підприємстві. Адже хоча при значних обсягах МНМА та їх інтенсивному русі на підприємстві погашення вартості частинами сприяє більш обгрунтованому визначенню собівартості готової продукції за звітними періодами, проте може привести до її завищення, що, відповідно, впливає на показники фінансових результатів діяльності підприємств;

- при оцінці запасів, що вибули, пропонується використання методу середньої вартості матеріалів, який є найбільш прийнятним при відпуску сировини та матеріалів для виробничих потреб. Оцінюючи відпуск запасів для виконання спеціальних замовлень і проектів, доцільно застосовувати метод ідентифікованої вартості. Крім того, даний метод може бути використаний до

запасів, які не замінюють один одного. Метод ФІФО слід рекомендувати підприємствам, які частково або повністю звільнені від сплати податку на прибуток, а також обрали за мету фінансувати свій розвиток на даному етапі. Метод ЛІФО дозволяє підприємству адаптуватись в умовах інфляції та мати за інших рівних умов в якості собівартості адекватне реальним ринковим умовам джерело простого відтворення;

- при створенні резерву сумнівних боргів застосування методу платоспроможності окремих дебіторів є більш прийнятним для тих підприємств, що мають невелику кількість дебіторів. Для підприємств, перелік дебіторів яких є значним, ефективнішим буде використання методу на засадах класифікації дебіторської заборгованості;

- доходи і витрати майбутніх періодів пропонується включати до результатів господарської діяльності при настанні звітного періоду, до якого вони відносяться.

Таким чином, зважаючи на специфіку діяльності окремих підприємств, використання наведених рекомендацій може скласти концептуальну базу для підготовки наказів про їх облікову політику, що дозволить забезпечити відповідність обліково-звітних даних умовам, завданням та потребам кожного окремого суб'єкта господарювання на етапі євроконвергенції. Для ефективного застосування засобів облікової політики та підвищення рівня організації бухгалтерського обліку на українських підприємствах також слід звернути особливу увагу на ергономічне і соціальне забезпечення облікових працівників, формування моделей мотивації праці та покращення якості рівня компетентностей персоналу.

3.4. Глобальні тенденції та перспективи використання комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку та оподаткування суб'єктами господарювання в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, застосування Digital-технологій та цифровізації економічних відносин

Тенденції до поширення цифровізації в національних економіках, посилення міжнародної конкуренції та інтеграції у міжнародний простір висувають перед країнами світу нові завдання, які потрібно ефективно вирішувати в найкоротші терміни. Декларуючи підтримку принципів концепції сталого розвитку, більшість країн, в т.ч. Україна, прагнуть до формування системи суспільних відносин на засадах солідарності, свободи, партнерства, екологічності, довіри, турботи про майбутні покоління, етичних та духовних цінностей. Під постійним впливом внутрішніх і зовнішніх факторів відбулося усвідомлення ролі цифрової економіки як інструмента глобалізації, що зумовлює вибір пріоритетів розвитку національних економік. Основними з них є інвестиційно-інноваційне співробітництво та цифровізація суспільних відносин на макрорівні (держави) та мікрорівні (підприємства). Адже ці пріоритетні напрямки активно стимулюють розвиток суспільства, сприяючи

підвищенню продуктивності виробництва, економічному зростанню, створенню робочих місць та підвищенню якості життя громадян.

На світовому і національному ринках капіталу спостерігаються структурні зрушення через зростання інвестицій у широкий діапазон цифрових технологій, серед яких: програмне забезпечення, інтернет-ігри, електронна комерція, технології зберігання масивів баз даних тощо. Цифрова економіка створює нові специфічні продукти, формує нові потреби, а швидкість і обсяг отримання інформації збільшуються з кожним днем. Розвиток глобального та локальних цифрових ринків створює сприятливі передумови для країн з високим рівнем освіти населення. Тому кожна країна знаходить у цифровізації можливості для виходу на глобальні ринки. В сучасних умовах для результативної діяльності кожному господарюючому суб'єкту та країнам в цілому потрібна інформація про партнерів, які є зацікавленими в налагодженні сталих економічних зв'язків. Інформаційно-цифрове забезпечення управління національними економіками та їх окремими суб'єктами є підґрунтям для сталого розвитку. Для підвищення конкурентоспроможності окремих країн в глобальному середовищі на засадах цифрової економіки необхідним є розвиток інституційного і інфраструктурного середовища, високотехнологічних галузей економіки та поступова гармонізація законодавчого поля різних країн світу.

Одним з пріоритетних напрямків Європейської комісії є скасування регуляторних та інших бар'єрів задля створення Єдиного цифрового ринку протягом найближчих років. Реалізація цієї ініціативи зможе принести 415 млрд. євро щороку до економіки ЄС (обсяг якої – 14 трлн євро), а також сприяти створенню сотень тисяч нових робочих місць[1]. Зважаючи на це, виникає потреба у пошуку Україною узгоджених можливостей реагування на нові глобальні виклики через обрання пріоритетів подальшого розвитку на засадах стрімкого розвитку ІТ-технологій. На думку прем'єр-міністра України В.Б. Гройсмана[2], цифровізація економічних відносин, децентралізоване зберігання та захист інформації зможуть призвести до заміни класичних функцій банків, нотаріусів, державних установ, знищити корупцію, забезпечити повну прозорість усіх процесів та надати величезну конкурентну перевагу країні. Цифрова економіка на противагу індустріальній економіці формує систему нових економічних відносин, де з'являється можливість ефективно вирішувати соціально-економічні та глобальні завдання країни, здійснювати виробництво та реалізацію висококонкурентної продукції з високою доданою вартістю та створювати якісно нові робочі місця.

Цифрову економіку України можна представити у вигляді трьох взаємозв'язаних рівнів (рис. 3.5), які при ефективній взаємодії позитивно впливають на життя громадян і суспільства в цілому.

З рис. 3.5 видно, що для ефективного функціонування національної цифрової економіки потрібні такі рушійні сили, як людський ресурс та

[1] Цифрове Співтовариство: Україна та ЄС готують спільний проект в сфері цифрового. URL: http://www.eurointegration.com.ua/articles/2018/06/29/7051397/.

[2] Цифрова економіка здатна стрімко підвищити ВВП. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2300896-cifrova-ekonomika-zdatna-strimko-pidvisiti-vvp-grojsman.html.

інтелектуальний капітал. Узагальнивши досвід розвитку "цифрових економік" у світі, пропонується будувати соціально-економічні відносини різних країн, зокрема України, на принципах "цифровізації", використання яких дозволить краще реалізувати потенціал кожної національної економіки в глобальному середовищі.



Рис. 3.5. Структура цифрової економіки України як інструменту глобалізації

Примітка: складено автором

Розвиток "цифрових" соціально-економічних відносин в національному господарстві України в умовах глобального співробітництва доцільно здійснювати такими шляхами:

1. Розвиток електронного урядування потребує інтеграції державних реєстрів з зовнішніми базами даних. Це сприятиме розширенню користування реєстрами та базами даних державних установ, електронних закупівель, декларацій тощо.

2. Для розбудови "цифрової економіки", через запровадження електронних послуг, електронної комерції медицини, електронних публічних послуг, е-банкінгу потрібен розвиток зручної, безпечної та доступної

електронної ідентифікації (eID). Запровадити транскордонну електронну ідентифікацію та автентифікацію можливо швидкими темпами через приєднання до проекту ЄС Stork 2.0.

3. Розвиток відкритих даних (Open Data). Інтеграція державних веб-порталів відкритих даних країн, у т.ч. України, до центрального європейського порталу відкритих даних europeandataportal.eu та data.europa.eu. надасть можливість підвищити відкритість, прозорість та ефективність роботи державних установ з обґрунтуванням шляхів розвитку "цифрової" індустрії відкритих даних.

Отже, для ефективного розвитку "цифрової економіки" України в умовах глобалізації пропонується реалізація таких заходів:

- розробити єдину державну стратегію розвитку "цифрової економіки";
- розвивати одночасно всі компоненти "цифрової економіки";
- сформувати широкосмугову інфраструктуру, стимулювати споживачів до використання сучасних інформаційних сервісів;
- створити механізм мотивації розвитку інтелектуального та людського потенціалу;
- розвивати публічні сервіси разом із впровадженням цифрових технологій;
- забезпечити доступ до Інтернету незахищених верств населення;
- удосконалити покриття Інтернету через створення та впровадження плану розвитку широкосмугового доступу, ліквідацію зон цифрової нерівності;
- здійснювати популяризацію інформаційних технологій та Інтернет-послуг серед населення;
- створити сприятливі комфортні умови для творчої самореалізації талановитої молоді, висококваліфікованих спеціалістів, зокрема обліково-аналітичної сфери, науковців, інженерів з метою запобігання масовій міграції за кордон;
- підвищувати якість підготовки фахівців за різними освітніми ступенями в середній та вищій школах;
- стимулювати розвиток електронної комерції та сфери електронних послуг;
- розвивати та впроваджувати сучасні Інтернет-сервіси в усіх сферах соціального життя;
- забезпечити дотримання прав на об'єкти інтелектуальної власності з метою стимулювання створення якісного вітчизняного медіаконтенту (музика, кіно);
- створювати сприятливі умови для переходу суб'єктів господарювання на електронні системи взаємодії (електронний документообіг, системи управління відносинами з клієнтами, системи управління підприємствами);
- модернізувати основні засоби виробництва через перехід на більш сучасні цифрові та енергоефективні технології;
- розвивати та впроваджувати технології хмарних обчислень з метою віртуалізації основних бізнес-процесів підприємств;

- активно використовувати технології Open Data, Big Data з метою підвищення ефективності ведення господарської діяльності;
- впроваджувати сучасні IT-технології та сервіси у різноманітні сфери життя (освіта, охорона здоров'я, безпека, охорона довкілля, житлове комунальне господарство, транспорт тощо) з метою підвищення ефективності;
- оцифровування ("діджиталізація") взаємодії суспільства, бізнесу та держави з метою запобігання корупції, підвищення якості надання державних публічних послуг, забезпечення прозорості та підзвітності діяльності органів влади.

Отже, становлення інформаційного суспільства забезпечить підпорядкування економічного зростання якісним параметрам соціального та економічного розвитку. Адже подальший прогрес визначатиметься не стільки виробництвом товарів, скільки розширеним використанням інформації. Інформація є фактором глобалізації в умовах інформаційного суспільства. Завдяки якісній інформації з'являється можливість знайти резерви удосконалення процесу виробництва (надання послуг) та реалізації конкурентоздатної продукції (послуг). Впливаючи на свідомість суспільства, інформація не тільки відображає та конструює соціальну та економічну реальність, а й через інтерпретацію бухгалтерів та менеджерів різних рівнів, позначається на прийнятті зважених рішень у бізнесі, змінюючи вектор соціально-економічного, політичного, екологічного, інвестиційно-інноваційного розвитку всієї країни. Інвестори та менеджери всіх рівнів потребують одержання повної, структурованої обліково-звітної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому досить актуальним і практично важливим можна вважати чітке визначення складу і характеру інформації, яка підлягає автоматизованому накопиченню, обробці і представленню в інтегрованій комп'ютерній системі бухгалтерського обліку підприємств.

Отримання суб'єктами господарювання управлінської інформації з набором всіх якісних ознак, найважливішими серед яких є достовірність, оперативність та повнота, можливо тільки через використання комп'ютеризованих інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку, які можуть бути адаптовані та змінені відповідно до умов середовища разом з бізнесом, який вони підтримують та описують.

За пріоритетне завдання інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку України обрано можливість стати невіддільною частиною корпоративного автоматизованого інформаційного середовища управління господарською діяльністю підприємства. Це має здійснюватись через більш якісний рівень співпраці, координації та комунікації інформаційних зв'язків облікового підрозділу та підприємства загалом. Досягнення ефективної діяльності підприємств на мікрорівні та економіки України на макрорівні може бути забезпечено з використанням інтегрованої системи бухгалтерського обліку. Потужні програмні засоби у вигляді баз даних та інформаційно-пошукових систем дозволяють не лише підвищувати продуктивність праці бухгалтерів, але

й змінювати у процесі роботи звичну форму подання інформації та її зміст, отримувати інформацію зі значно ширшого діапазону джерел, ніж це передбачено у звичайних інформаційних системах.

У науковій літературі доведено, що використання комп'ютеризованих інформаційних систем приводить до спрощення облікових процедур, забезпечує складання достовірної, зрозумілої та зіставної фінансової й управлінської звітності, впорядкування внутрішніх зв'язків між відділами бухгалтерії, економічних і контрольних служб та підвищення аналітичної цінності відомостей про фінансову-господарську діяльність підприємства в цілому та окремих її важливих ланок.

Професор М.Р. Лучко доводить, що використання технічних термінів у господарській діяльності спричинило відсутність єдиного категорійно-понятійного апарату при визначенні сутності інформаційно-комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку та їх складових. Іноземний переклад і технічні дефініції призводять до плутанини, ускладнення розуміння трактування сутності понять [1].

Професор М.В. Кужельний розумів удосконалення обліку як "... застосування більш раціональних і ефективних його форм та методів через впровадження автоматизованих форму обліку і забезпечення повної автоматизації всіх ланок обліково-аналітичної роботи" [2].

Професор С.В. Івахненков вважає, що "...альтернативи інформаційним технологіям в середньостроковій перспективі як у бухгалтерів, так і керівників немає. Це стосується підприємств будь-яких розмірів і галузей. Питання тільки в тому, який варіант автоматизації обрати, як і з ким його здійснити і скільки це буде коштувати" [3]. На думку автора, тільки в комплексі раціональна організація і комп'ютеризація обліку надасть змогу сформувати ефективну систему управління господарською діяльністю підприємства.

Робоча гіпотеза докторської монографії В.В. Євдокимова ґрунтувалася на припущенні, що при переході бухгалтерського обліку до нової парадигми його розвитку в умовах інформатизації суспільства інтеграція підсистем бухгалтерського обліку на макро- та мікрорівнях дозволить підвищити значення бухгалтерського обліку як джерела інформації, що вплине на захист інтересів суспільства та ефективність системи економічної безпеки [4].

Ю.М. Кривець доводить, що при моделюванні інформаційного середовища функціонування системи бухгалтерського обліку потрібно застосовувати метод синтезу процесуального, макроскопічного, мікроскопічного, ієрархічного та функціонального системних уявлень, що

[1] Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 252с.
[2] Кужельний М.В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 8-9. С. 45-49.
[3] Івахненков С. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 2. С.56-62.
[4] Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. ... д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.

дозволить отримати синергетичний ефект та адекватність розроблених моделей[1].

В.О. Осмятченком поглиблено методологічні засади автоматизованої системи бухгалтерського обліку через моделювання її базових компонент та запропоновано концепцію методології проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку як віртуального ресурсу корпоративного середовища. Ключовим аспектом концепції є орієнтація інформаційної системи на зовнішні ринкові фактори та формування бізнес-процесів з можливістю їх перебудови в режимі реального часу, що надасть можливість забезпечувати всі рівні управління підприємством інформацією про фактичний стан керованого об'єкта, а також про всі істотні відхилення від заданих параметрів [2].

Е.В. Дороховою[3] визначено основні результати застосування інформаційних систем і технологій в обліково-аналітичній системі підприємства, а саме: підвищення оперативності обліку й якості бухгалтерської і управлінської інформації, зниження кількості бухгалтерських помилок, покращення економічності бухгалтерського обліку та ряду інших факторів, які залежать від специфіки кожного конкретного підприємства.

Під комп'ютеризованою інформаційною системою управління підприємством пропонується розуміти сукупність економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і рішень, а також наявність спеціалістів, призначених для обробки інформації і прийняття управлінських рішень. Інформаційна система бухгалтерського обліку є складовою комп'ютеризованої інформаційної системи управління підприємством, що дозволяє бухгалтерам збирати, інтерпретувати та подавати інформацію про господарську діяльність суб'єкта господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень.

З розвитком інформаційних технологій в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств постає питання їх правильного вибору для запровадження, в т.ч. в організації обліку, аналізу і контролю. Тому фахівці пропонують різні класифікаційні ознаки поділу інформаційних систем на групи, щоб відтінити переваги, вади і сферу використання кожної з цих груп. Важливо зазначити, що перелік окремих класифікаційних ознак [4] [5] [6] групування комп'ютерних інформаційних систем бухгалтерського обліку не є всеохоплюючим, але тісно пов'язаний з призначенням і корисністю таких

[1] Кривець Ю.М. Моделювання інформаційного середовища бухгалтерського обліку на основі системних уявлень. Ефективна економіка. 2012. №9. С. 31-48.
[2] Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та організація : автореферат дис. ... д-ра. екон. наук / 08.00.09. Київ. 2011. 35с.
[3] Дорохова Е.В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе. Аудит и финансовый анализ. 2007. № 2. С. 31-44.
[4] Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2008. 368 с.
[5] Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: підручник. К. : КНЕУ, 2008. 592 с.
[6] Івахненков С. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 2. С.56-62.

систем для вирішення певних завдань автоматизації облікового процесу та його складових.

Становлення інформаційного суспільства у глобальному середовищі передбачає підпорядкування економічного зростання якісним параметрам соціального та економічного розвитку. Адже подальший прогрес визначатиметься не стільки виробництвом товарів, скільки розширеним використанням інформації. Цифрова економіка складається з трьох основних частин, до яких належать: розвиток та підтримка інфраструктури; електронний бізнес та електронна комерція. Для ефективного функціонування та розвитку кожної складової цифрової економіки потрібна обліково-аналітична система, яка забезпечує надання якісної, достовірної та повної інформації для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства, узагальнюючи її шляхом статистичної обробки на національному і міжнародному рівнях. Завдяки цифровізації економічних відносин таку інформацію про господарську діяльність підприємств можливо своєчасно формувати в бухгалтерському обліку, відстежуючи і порівнюючи динамічні та структурні зрушення показників за допомогою інструментарію економічного аналізу для потреб управління. Глобалізаційні процеси в економіці та бізнесі, розширення діяльності міжнародних компаній, створення та функціонування спільних підприємств і реалізація міжнародних проектів призвели до необхідності інтернаціоналізації, уніфікації, гармонізації та стандартизації обліку. Це гарантує зрозумілість і прозорість облікової інформації суб'єктів господарювання, що функціонують в Україні, зростання довіри до неї з боку зарубіжних партнерів.

Рекомендується комплексне впровадження Digital-технологій на рівні підприємств (установ, організацій), що дозволить швидко і безпомилково визначати облікові та звітні показники фінансово-господарської діяльності та максимально їх використовувати за запитами усіх цільових ланок взаємопов'язаного інформаційного ланцюжка, а саме: в економічному аналізі, плануванні, розробці фінансової стратегії і тактики тощо. Це сприятиме виявленню та задіянню існуючих резервів, раціональному бюджетуванню їх використання у вигляді інвестицій на подальше удосконалення процесу виробництва (надання послуг) і виготовлення продукції або послуг, що будуть користуватися попитом. Реалізація цифрового підходу до інформаційного обігу в обліково-аналітичному процесі здатна надати можливість оперативно оцінити, чи залучало підприємство в необхідних обсягах кошти в попередній період, наскільки виправданими виявились обрані напрямки вкладень капіталу і як вплинули раніше здійснені операції на прибутковість підприємства, що спрощує прийняття обґрунтованих управлінських рішень на перспективу. Ґрунтуючись на Digital-технологіях та глобалізаційних трендах, завдання обліку та економічного аналізу зосереджуються навколо інтегрованих об'єктів управління: розвитку підприємства, ефективного використання ресурсів, впровадження інновацій, виробництва продукції, економічних наслідків інвестування в інновації. Відповідно до кожної групи об'єктів актуалізується потреба в аналітичному забезпеченні інших підсистем управління, зокрема

планування (використання результатів економічного аналізу при складанні бюджетів) та внутрішнього контролю (застосування аналітичних процедур під час перевірок та результатів аналізу за попередні періоди на етапі планування перевірок).

Застосовуючи Digital-технології, з'являється реальна можливість за результатами економічного аналізу діагностувати тенденції поліпшення кількісних і якісних параметрів господарської діяльності підприємств, одночасно контролюючи формування звітних показників. Функції і завдання економічного аналізу завжди залежать від соціально-економічного устрою та рівня економічного розвитку країни, а особливо умов, в яких функціонує підприємство. Вони варіюють в залежності від рівня економічного аналізу:

- на макрорівні (економіка країни, регіонів, галузей) економічний аналіз тісно інтегрується зі статистикою, набуває форми економіко-статистичного аналізу;
- на мікрорівні (економіка первинної ланки господарської системи) він реалізується як економічний аналіз діяльності підприємства.

У перспективі метою систем бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності буде створення новітніх способів формування, зберігання та використання структурованої ретроспективної і перспективної інформації про стратегічні аспекти діяльності підприємства та його середовище з урахуванням запитів відповідних користувачів на основі збалансованих довгострокових і короткострокових фінансових та нефінансових показників, з поступовим переходом від концепції фінансової звітності до концепції корпоративної звітності.

Глобальні тенденції розвитку та застосування передових Digital-технологій в обліково-аналітичному забезпеченні суб'єктів господарювання створюють передумови для вчасного отримання інформації, пошуку резервів та прийняття ефективних рішень про: 1) розвиток та раціональне використання земельних, водних та інших природних ресурсів країни; 2) використання необоротних активів підприємств, процесів їх модернізації, поліпшення та оновлення для забезпечення подальшого розвитку; 3) використання інноваційних енерго- та ресурсозберігаючих технологій; 4) використання трудових ресурсів, в тому числі інтелектуального капіталу; 5) раціональне формування й ефективне використання власних, позикових і залучених фінансових ресурсів; 6) можливості створення, застосування та продукування інновацій; 7) забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку, спрямованого на екологізацію й інтенсифікацію виробництва, а також на розширення випуску інноваційної продукції та надання послуг; 8) економічну, соціальну, екологічну, військово-політичну безпеку підприємств на мікро- та макрорівнях.

Кожне підприємство обирає найбільш прийнятну інформаційну систему, виходячи зі своїх розмірів, завдань, фінансових можливостей тощо. З метою правильного вибору типу інформаційної системи (ІС) для впровадження і використання підприємством пропонується в основу класифікації таких систем покласти критерій комплексності виконуваних функцій і завдань на підприємстві, за яким традиційно виокремлюються: функціонально-

орієнтовані, інтегровані інформаційні системи та системи масового обслуговування на основі Web-технологій.

Функціонально-орієнтовані інформаційні системи варто об'єднати за призначенням автоматизації окремих функцій у 5 груп:

1. ІС для управління проектами. Під маркою Microsoft Project доступні відразу кілька продуктів і рішень: Microsoft Project Standard – розрахована на одного користувача версія для невеликих проектів; Microsoft Project Professional – корпоративна версія продукту, що підтримує спільне управління проектами та ресурсами, а також управління портфелями проектів за допомогою Microsoft Project Server; Microsoft Project Web Access – Web-інтерфейс для звітності про виконання завдань, а також перегляду портфелів проектів; Microsoft Project Portfolio Server – продукт для відбору проектів для запуску на основі збалансованих показників, що увійшов до складу Microsoft Project Server з версії MS Project 2010. Починаючи з 2013 року Microsoft започатковує постачання хмарної версії Microsoft Project Online. Партнери Microsoft і Oracle також серйозно підсилюють Microsoft Project і Oracle Primavera за рахунок власних розробок, оскільки Microsoft Project і Oracle Primavera є не тільки готовими продуктами, а й платформами для створення галузевих рішень. На цьому базуються екосистеми двох основних гравців на ринку корпоративних систем управління проектами. Найсильніші партнери Microsoft і Oracle представляють не просто впровадження Microsoft Project або Oracle Primavera, а впровадження галузевих рішень з традиційним фокусом у найбільших корпоративних замовників проектного управління, що охоплюють: будівництво, проектування, конструкторські бюро, великі IT-проекти, машинобудівні проекти, проекти розробки і виробництва озброєнь.

2. Фінансово-аналітичні інформаційні системи для бізнес-планування (Project Expert, COMFAR, PROSPIN) для стратегічної оцінки ведення бізнесу (BEST, FIT, PHAROS, ProductPlus), для бюджетування (Comshare, "КИС: Бюджетирование", PROPHIX) та ін.

3. ІС для управління взаємовідносинами з клієнтами, або CRM-системи (Sales Expert, WinPeak, TerraSoft). Сучасні CRM-системи спрямовані на вивчення ринку і конкретних потреб клієнтів. На базі цих знань розробляються нові товари або послуги, і таким чином компанія досягає поставлених цілей і покращує свої фінансові показники.

4. ІС для підтримки прийняття управлінських рішень: виконавчі ІС (in Sight, Execucom Edge Plus), системи підтримки прийняття рішень (PRIME Decisions, IFPS), експертні системи (XCOM, PSY) та ін.

5. ІС в маркетингу (Marketing Expert, ДА 4.0 тощо).

Для взаємозв'язку процесів формування обліково-звітної інформації, аналітичних і прогнозних розрахунків та прийняття управлінських рішень на підприємстві пропонується виокремити 4 зрізи інформації про господарську діяльність підприємства, до яких належить: облікова, аналітична, прогнозна й управлінська інформація. Кожен із зазначених інформаційних блоків відчуває на собі вплив певної групи чинників, потребує розв'язання низки методично-організаційних проблем та має резерви підвищення організаційно-якісного

рівня. Обліково-аналітичному спостереженню, прогнозуванню та управлінню підлягають інвестиційно-інноваційні ресурси, грошові кошти з урахуванням джерел їх надходження та механізму розрахунків, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, товарно-матеріальні запаси, фінансові результати. Це сприяє упорядкуванню і конструктивній взаємодії окремих елементів системи обліку господарської діяльності підприємства.

Також під час комп'ютеризації облікової роботи постає питання про раціональне використання каналів зв'язку. По-перше, потрібно передбачити розумне обмеження доступу до окремих блоків обліково-звітної інформації про господарську діяльність підприємства. Зокрема, тієї її частини, яка: є комерційною таємницею; може несприятливо позначиться на конкурентних позиціях підприємства; цільовою аудиторією якої є виключно менеджери та інвестори; надлишкової, яка може привести до прийняття помилкових інвестиційно-інноваційних та фінансово-господарських рішень. По-друге, варто чітко окреслити інформаційні модулі, які стануть загальнодоступними для внутрішніх і зовнішніх користувачів, щоб задовольнити потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів, підрядників та інших учасників господарської діяльності в правдивій, достовірній та якісній інформації.

Пропонується застосовувати системний підхід до визначення шляхів удосконалення важливих аспектів обліку, аналізу, прогнозування та управління господарською діяльністю підприємств. Цей підхід полягає в: синхронізації роботи облікової, аналітичної, прогностичної та управлінської ланок в бухгалтерському обліку; налагодженні якісної діагностики дотримання зобов'язань через полегшення доступу до потрібної обліково-аналітичної інформації з належним ступенем достовірності; оперативному реагуванні на критичні відхилення в умовах і наслідках господарської діяльності підприємства; запобіганні непередбачуваним збоям і помилкам у процесі здійснення операцій та їх документальному оформленні. Інформація обліку повинна надавати можливість оцінити, чи залучало підприємство в необхідних обсягах кошти в попередньому періоді, наскільки виправданими виявились обрані напрямки вкладень капіталу і як вплинули раніше здійснені операції на прибутковість підприємства. Отримані результати аналізу облікових даних створюють базу для прийняття обгрунтованих управлінських рішень на перспективу. Щоб повною мірою розкрити інформацію про господарську діяльність підприємств, сформовану за даними бухгалтерського обліку в умовах обраної підприємством інформаційної системи, рекомендується використовувати гнучкі системи налаштувань, які закладено у програмних комплексах. Такі налаштування можуть бути застосовані для врахування облікової політики конкретного підприємства, можливих змін в обліковій системі внаслідок переходу від НП(С)БО до МСФЗ та динамічного вдосконалення законодавчо-нормативної бази обліку.

Важливою складовою автоматизації обліку на підприємствах є система класифікації та кодування облікової інформації. Класифікація є обов'язковим етапом попередньої підготовки економічних даних до автоматизованого оброблення, а також передумовою раціональної організації інформаційної бази

та моделювання інформаційних процесів. Водночас класифікація є підгрунтям для кодування облікової інформації, тобто процесу присвоєння умовного позначення різним позиціям номенклатури, а також для наступного її пошуку[1];[2]. Кодифікація є одним з підходів до формування та ефективного використання довідників обліково-аналітичної інформації, що дозволяють проводити ефективний моніторинг інвестування, особливо при одночасному надходженні інвестиційних коштів з різних джерел на реалізацію декількох інвестиційних проектів із залученням іноземного капіталу. Для автоматизованого бухгалтерського обліку операцій з будь-яким об'єктом рекомендується застосування коду з 13-ти знаків, що забезпечує достатній рівень аналітичності обліку й швидкості роботи з даними (рис.3.6).

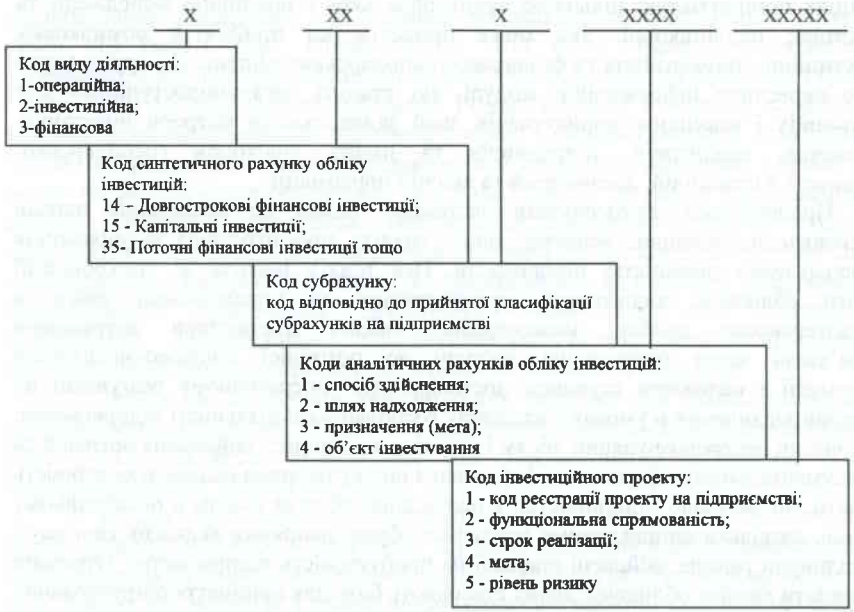


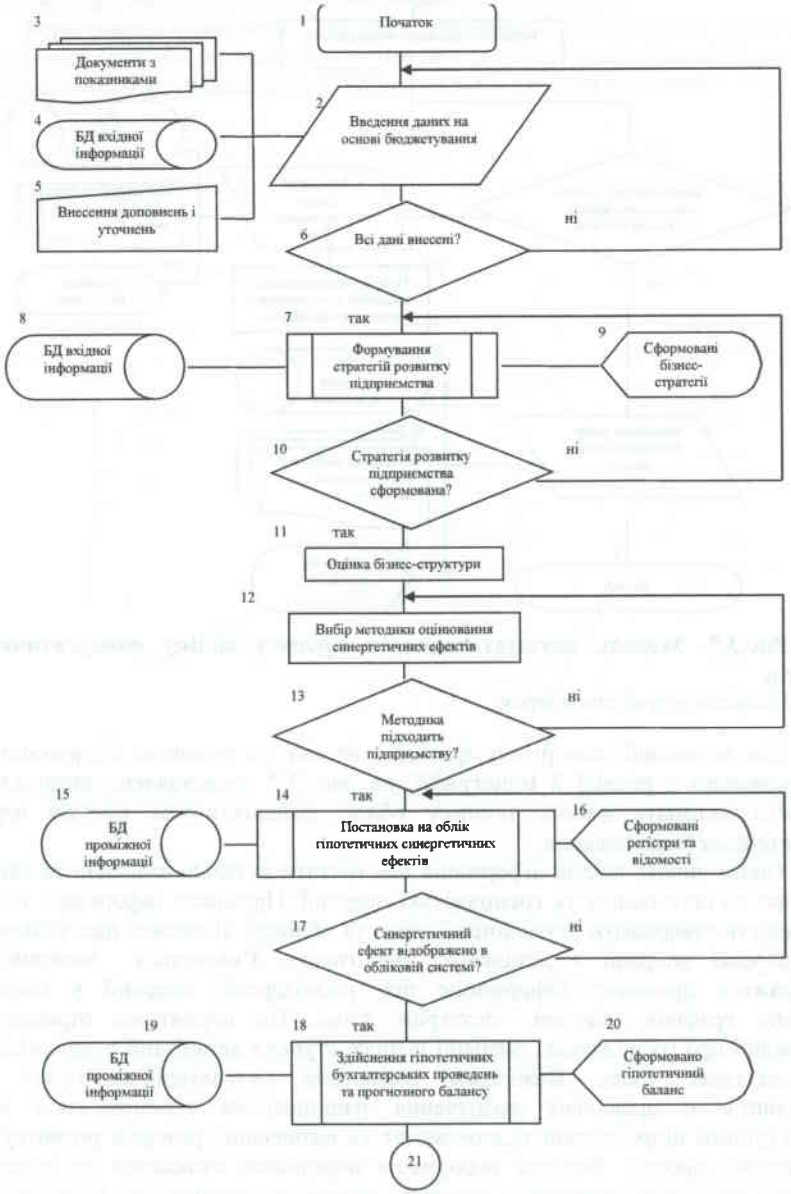
Рис. 3.6. Кодифікатор облікової інформації на прикладі інвестицій
Примітка: авторська розробка

Отже, у запропонованій системі кодифікації з тринадцяти знаків досягається повне розкриття інформації про інвестиції в цілому та в розрізі окремих видів діяльності, синтетичних і аналітичних рахунків, інвестиційних проектів. Використання кодифікатора логічно вписується в сучасні прикладні

[1] Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2008. 368 с.
[2] Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: підручник. К. : КНЕУ, 2008. 592 с.

програми для автоматизованого ведення обліку.

Алгоритм автоматизованого процесу обліку синергетичних ефектів



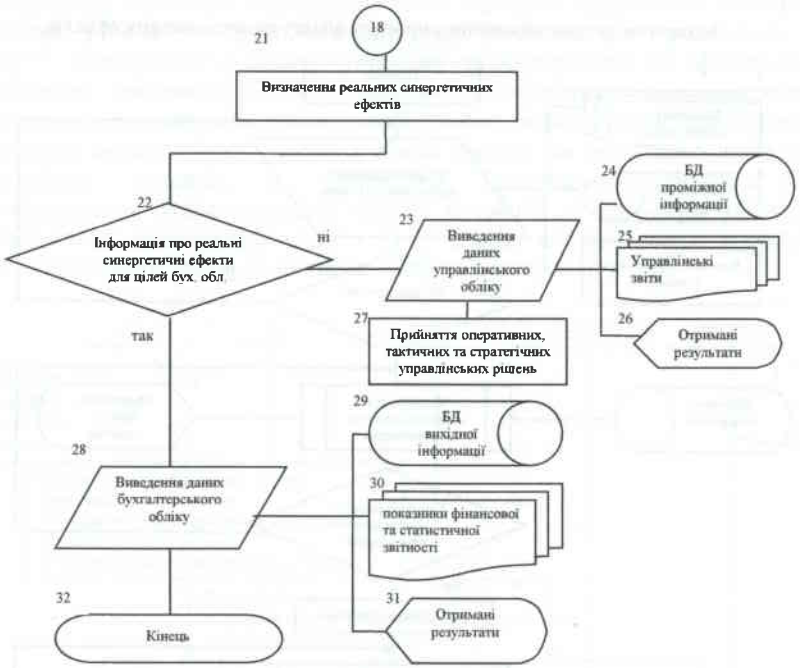


Рис.3.7. Модель автоматизованого процесу обліку синергетичних ефектів

Примітка: розроблено автором

Для активізації синергізму факторів впливу на розвиток підприємства, опрацьованого у розділі 2 монографії, на рис. 3.7 представлено авторський алгоритм автоматизованого процесу обліку синергетичних ефектів через бухгалтерське моделювання.

Таким чином, вхідна інформація має містити детальні кількісні та якісні дані про об'єкти обліку та господарські операції. Проміжна інформація надає можливість створювати управлінські звіти та облікові відомості про здійснені господарські операції з детальною аналітикою. З'являється можливість відображати проміжну інформацію про господарські операції у вигляді таблиць, графіків, діаграм, гістограм тощо. Це сприятиме отриманню інформації про господарські операції різного ступеня деталізації в динаміці та взаємозв'язках тощо. Важливим завданням бухгалтерів-аналітиків та управлінців є правильне визначення раціональних взаємозв'язків між структурними підрозділами підприємства та визначення резервів розвитку та прогнозних ефектів. Вихідна інформація передбачає складання на підставі вхідної і проміжної інформації основних звітних показників про господарські

операції в бухгалтерській та управлінській звітності. В результаті досягається отримання повної звітної інформації, що є необхідною для аналізу й управління процесом розвитку підприємства через управління вхідною, проміжною та вихідною інформацією з урахуванням ситуації, яка склалася.

Формування узгоджених потоків інформації забезпечить одночасне задоволення потреби підприємства в належним чином контрольованій системі бухгалтерського та управлінського обліку та в достовірній звітності.

РОЗДІЛ 4
УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ЧЕРЕЗ ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЇ ТА ЦИФРОВІЗАЦІЇ

4.1. Вплив економічної свідомості та економічної культури громадян на формування податкової культури суспільства

Найбільш важливою характерною рисою зміни ролі економічного середовища в нашому житті й у світовій системі в цілому є формування нового типу соціально-економічних взаємозв'язків на рівні свідомості та культури, а також зміна навколишнього світу, яка породжена зміною самої людини. Тому аналізу змісту та сутності економічної сфери з похідною від неї - податкової діяльності людини значна увага приділялася протягом всіх етапів історичного поступу людства.

В умовах глобалізаційних процесів сучасності, коли на перше місце виходить економічна складова соціального розвитку, увага до сутності та функціонального значення такої компоненти економічного буття як сплата податків набуває особливого значення. Це пов'язано у першу чергу з тим, що економічна свідомість та податкова культура є одним із провідних елементів соціально-культурної самоідентифікації нації у межах глобалізованого суспільства. Тому вплив економічної свідомості та культури громадян на формування податкової культури нації набуває неабиякої актуальності в сучасних умовах розвитку України.

Всебічний розгляд впливу економічної свідомості та культури громадян на формування податкової культури в країні пов'язаний з певними складностями, оскільки знаходиться на „стику" кількох самостійних наук (філософії, економіки, соціології, психології тощо), внаслідок чого потребує комплексного, системного підходу.

В той же час питання взаємозв'язку економічної свідомості та культури громадян і їх взаємному впливу на формування податкової культури нації залишаються не досить ретельно дослідженими та потребують додаткового розгляду.

Англійський економіст А. Сміт вперше систематизовано відобразив у теоретичному плані загальну універсальну тенденцію у суспільствознавчій науці – розгляд окремої людини як центрального пункту економічної системи, вищої її цінності [1]. Обґрунтувавши положення про природну економічну свободу людини, він виокремив як центральний елемент економічної теорії вільну особистість. А. Сміт визначив спонукальні мотиви і стимули її поведінки в економіці, її здатність формувати передові погляди та уявлення щодо економічних процесів і явищ, її моральні судження про дії інших людей та свої власні вчинки.

На формування економічної свідомості громадян опосередкований вплив здійснюють держава, політичні, правові, релігійні відносини тощо. Якщо не

[1] Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – 1511с.

враховувати цей вплив на економічну свідомість, а виводити її безпосередньо з виробництва й виробничих відносин, це може призвести до спрощення та вульгаризації її розуміння.

Теоретико-пізнавальний рівень економічної свідомості охоплює: систематизовані економічні наукові знання; погляди, що формують економічний світогляд людини; її уміння творчо мислити, здатність об'єктивно й адекватно сприймати економічні процеси, які відбуваються у суспільстві. Пізнавальні компоненти при цьому створюють не тільки систему економічних знань, а й визначають внутрішню культуру людини, формують її готовність до свідомої гармонізації стосунків між нею, природою та суспільством.

Головна роль економічної свідомості розкривається в організації суспільного буття людини, її історичної динаміки цивілізаційного й культурного розвитку. Кожна історична епоха має власну, властиву саме для цього суспільного устрою і системи економічних відносин економічну свідомість. Вона, у свою чергу, впливає на процес відтворення в економічній діяльності індивіда його потреб, інтересів, ідеалів, цінностей. Економічна свідомість визначає поведінку людини та формує внутрішні засади її діяльності в економічному середовищі.

Отже, економічна свідомість як сукупність економічних ідей, теорій, інтересів, поглядів, почуттів та настроїв виступає одночасно результатом і процесом освоєння економічної реальності з врахуванням соціальних інтересів людей. Специфікою економічної свідомості виступає високий ступінь вираження та відображення соціальних інтересів, цінностей, ідей та установок окремих економічних груп, а також її активний вплив на інші форми суспільної свідомості.

Економічна культура охоплює широкий спектр економічної діяльності людини: від вихідного пункту, який пов'язаний з оволодінням необхідними знаннями, до формування суспільно необхідних норм економічної поведінки, залучення до економічних цінностей. Вона являє собою своєрідний механізм, який безперервно відбирає з наявних у минулому економічному бутті цінностей і норм життя те, що може служити сьогодні та в майбутньому і бути корисним. Економічну культуру варто розглядати як складову культури (від лат. cultura – обробка, виховання) взагалі, вона відображає рівень розвитку економічного мислення. Практично будь-яка економічна дія людини породжується її уявленнями про систему існуючих економічних відносин.

Серед основних особливостей економічної культури як способу взаємозв'язку економічної свідомості та економічного мислення слід виокремити такі: 1) охоплення соціальних норм і цінностей суспільного масштабу, що отримують в економічній сфері своє специфічне значення, а також соціальних норм, які виникають з внутрішніх потреб економіки; 2) економічна культура визначається каналами, через які вона регулює взаємодію економічної свідомості суспільства та економічного мислення індивідів і груп; до їх числа належать економічні інтереси, соціальні стереотипи, соціальні очікування й орієнтації тощо; 3) економічна культура орієнтована на управління економічною поведінкою соціальних суб'єктів.

Економічну культуру можливо розглядати як продукт економічної свідомості та духовного капіталу суспільства. Вона є відображенням рівня розвитку економічної свідомості. У якості соціального механізму економічна культура регулює економічну поведінку через виконання трансляційної, селекційної та інноваційної функцій. Складовою нової національної економічної культури повинна стати точка зору, що гострі проблеми повинні вирішуватись шляхом терплячого діалогу, угод, взаємного розуміння і поваги. Лише на засадах толерантності, доброзичливості та сприйнятливості нових ідей є можливими спокійні, суспільно виважені дії щодо усунення всіх перешкод на шляху економічного прогресу.

Взята в цілому, культура складається з ряду компонентів, у числі яких релігія і мораль, освіта і наука, література і мистецтво. Опираючись на загальнолюдські цінності, податкова культура обмежена правовою та поведінковою культурою в соціально-економічній сфері.

Та, навіть знаючи вимоги законів, можна їх порушувати. В такому разі на сторожі права і моралі має стояти громадянськість – почуття обов'язку і відповідальності, усвідомлення своїх інтересів, прав і обов'язків при належному виконанні повинності перед „фіском".

Культурні фактори створюють лише загальний каркас для економічної діяльності індивіда. У межах цього каркасу кожна людина має досить широкий вибір варіантів економічних дій. Інша справа, що цей вибір часто визначається не свідомими підходами, а робиться на інтуїтивному рівні, виходячи з загальних міркувань і звичних підходів, у кращому випадку випливає з принципу здорового глузду.

Отже, можна констатувати, що в основі економічної культури особистості є економічна свідомість, яка характеризує здатність пізнавати, відображати і узагальнювати економічну дійсність, передбачати і прогнозувати розвиток економічних процесів. У людини формується свій особистий суб'єктивний образ економічної реальності, виходячи з рівня сприйняття економічних знань, культури мислення. Економічна свідомість людини може формуватися як емпіричним шляхом (виходячи з її особистого досвіду, буденних уявлень), так і на науковій основі (теоретичному базисі), шляхом вивчення і наукового пізнання економічних процесів і явищ.

Для сучасної України більш корисним було б поширення у суспільстві соціального іміджу відпрацьованої інституціоналізмом моделі економічної людини (homo sociologus), тобто людини, що має певні соціальні зобов'язання, а не неоліберального зразку (homo oeconomicus) як моделі економічної людини, що дотримується власних економічних інтересів та максимізує індивідуальний прибуток. При цьому збереження принципу індивідуальної економічної свободи на противагу економічному свавіллю, має спиратися на класичне визначення свободи у лібералізмі, що передбачає соціальну відповідальність суб'єкта економічної діяльності. Адже надмірна свобода окремих суб'єктів економічної діяльності стає джерелом фактичної відсутності економічної свободи у інших. Важливим є також формування національної економічної еліти, що, за класичною теорією еліт У. Паретто, має характеризуватися

єдністю таких атрибутів, як інтелект (людський та соціальний капітал), влада (економічна ідеологія) та фінанси.

Позитивним для соціально-економічного майбутнього України можна вважати наголошене Дж. Соросом формування соціальних (неринкових) цінностей в якості джерела довіри між людьми як осереддя соціального капіталу, тому що "загальновизнано, що суспільство не може існувати, якщо в ньому не утверджуються цінності, які забезпечують спільні інтереси, співпрацю і взаємодопомогу між людьми" [1].

Й. Шумпетер визначав податкову культуру, як продукт розвиненої, свідомо й цілеспрямовано «культивованої» податкової системи. «Найдухмянішою квіткою податкової культури в порівнянні з попередніми примітивно-варварськими податковими системами» він називав прибутковий податок[2].

Б. Нерре, зазначав: «Податкова культура кожної країни – цілісний результат усіх істотно значимих формальних і неформальних інститутів, пов'язаних з специфікою національної податкової системи та її практичного функціонування, що історично вкорінене в культуру даної країни»[3] .

В. Андрущенко та Т. Тучак пропонують під податковою культурою розуміти сукупність цінностей та факторів, що визначають поведінку людей у всіх сферах життя й діяльності, їх ставлення один до одного, до суспільства, до держави і фіску[4].

Професор С. Лекарь ототожнює податкову культуру з ідеологічним фарватером, визначаючи її як результат дії суми морально-етичних та фіскально-адміністративних факторів[5].

Організація економічного співробітництва та розвитку в ранг рекомендацій і сучасних глобальних домінант у сфері оподаткування ставить три взаємообумовлені задачі по підвищенню, вдосконаленню, поліпшенню: 1. Податкової грамотності (tax literacy); 2. Податкової культури (tax culture); 3. Дотримання податкового законодавства (tax compliance) [6].

Ідеалом податкової культури для вітчизняних та закордонних платників податків є добровільна сплата податків. Досягненням та особливістю податкової культури розвинених країн і народів є громадянська свідомість, звичка до дисципліни і порядку, що позитивно впливає на приймання абсолютною більшістю платників податку як безумовного правового і морального зобов'язання.

---

[1] Сорос Дж. Кризис мирового капитализма. Открытое общество в опасности. Пер. с англ. - М.: ИНФРА-М, 1999. - XXVI, 262 с.

[2] Шумпетер Й. Теория экономического развития (исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры) / Й. Шумпетер. – Москва : Прогресс, 1982. – 80 с.

[3] Nerre B. The Concept of Tax Culture / Birger Nerre. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.chinataxedu.net/Article/UploadFiles/200442017129616.pdf

[4] Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 310с.

[5] Лекарь С. Податкова культура є ідеологічним фарватером декларування / С. Лекарь // Вісник податкової служби України. - 2010. - №4. - С. 8-10.

[6] Building tax culture, compliance and citizenship. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/building-tax-culture-compliance-and-citizenship/zambia-tax-chat_9789264205154-31-en

В.Л. Андрущенко та Т.В. Тучак зазначають, що соціально-психологічна сторона податкової культури – це податкова мораль, а функціонально-виконавська сторона – це податкова дисципліна. По відношенню до державного фіску позитивна податкова мораль виражає внутрішню індивідуальну готовність громадянина сплачувати податки як результату свідомого сприймання платником фіскального обов'язку в обмін на сподівання вигоди [1].

Податкова культура в Україні дуже слабо розвинена через те, що в українців немає довіри до влади, в суспільстві існує надзвичайна соціальна напруга. Економічна слабкість і військові дії на Сході країни відлякують закордонних інвесторів та негативно впливають на внутрішній бізнес, який шукає шляхи мінімізації собівартості продукції (послуг), зокрема ухиленням від оподаткування. Також низький рівень податкової культури пов'язаний з постійною мінливістю українського законодавства, нестабільністю, надто високою об'ємністю, частковою незрозумілістю та суперечністю.

Бачення в кожному платникові податків злочинця, а в кожному податківцеві – корупціонера, посилює напругу у стосунках між платниками податків та фіскалами і не може сприяти конструктивному діалогові між ними, а значить – і прозорому веденню бізнесу, і внаслідок – наповненню бюджету з максимальною ефективністю.

Слабка економічна свідомість та культура українського населення негативно впливає на податкову культуру, що ставить під загрозу своєчасну та повну сплату податків, що, у свою чергу негативно впливає на формування дохідної і відповідно розхідної частини державного бюджету України з усіма витікаючими негативними наслідками для пенсіонерів, працівників бюджетних установ, безпеки держави, бізнесу і зрештою всіх громадян України.

Податкова культура є частиною загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати до держави податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов'язків платниками податків та контролюючими органами, розуміння всіма громадянами важливості сплати податків для держави і суспільства. У громадян України та представників влади потрібно сформувати чітку економічну свідомість та культуру, постійно наголошувати, що патріотизм і почуття громадянського обов'язку – це не тільки розмови і гасла, а чітке усвідомлення того, що сильну економіку та державу можна побудувати тільки завдяки усвідомленню важливості чесної сплати податків.

Першочерговим завданням формування податкової культури України є розуміння об'єктивної необхідності платниками податків сплати частини своїх доходів на користь держави.

Для формування податкової культури громадян країни потрібно реалізувати ряд взаємодоповнюючих заходів:

[1] Стратегія інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів / Авт.упоряд.: Г.О. Андрощук, І.Б. Жиляєв, Б.Г. Чижевський, М.М. Шевченко. К: Парламентське вид-во, 2009. 632 с.

1. Вводити дисципліни податкового спрямування та надавати інформацію ще з дитинства в школі та закладах освіти про те, чому необхідно своєчасно та повністю сплачувати податки, адже кожен громадянин України має усвідомлювати, що сплата податку поєднує в собі обов'язок перед країною та можливість стимулювання та регулювання державою розподілу коштів між платниками податків та потребами держави;

2. Вжити заходів щодо формування нової економічної свідомості та культури громадян, через зміну державної політики та проведення масово-роз'яснювальної роботи;

3. Податківці повинні працювати із платником податків таким чином, щоб він відчував повагу, підтримку та важливість своєї праці для держави;

4. Привести податкове законодавство потрібно у такий стан, щоб воно було простим, зрозумілим та виконуваним.

5. Потрібно забезпечити зростання доходів фізичних осіб, створення робочих місць, збільшення інвестицій в економіку, що в свою чергу збільшить надходження до бюджету та зменшить соціальну напругу.

6. Вжити заходів щодо зменшення тіньового сектору економіки, через виведення доходів громадян з тіні.

7. Запровадити прогресивні ставки оподаткування, що дасть змогу підтримати не лише малозабезпечені верстви населення, але й дасть поштовх розвитку середнього класу в Україні.

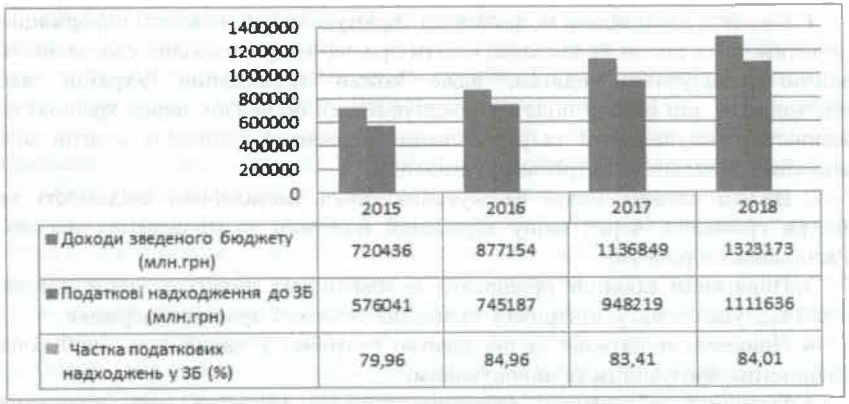
8. Розробити систему цільового спрямування податкових платежів на найважливіші потреби суспільства з можливістю прозорого моніторингу цільового фінансування та ефективного витрачання коштів платників податків тощо.

Отже, для формування національної податкової культури необхідно комплексно підійти до реалізації вище перелічених пропозицій, а неузгодженості між різними суб'єктами податкової системи повинні вирішуватись через діалог, взаємне розуміння і повагу.

4.2. Аналіз динаміки та структури податкових надходжень до українських бюджетів різних рівнів

Провідна роль в забезпеченні виконання державної функції стосовно регулювання фінансово-економічних процесів належить податковим платежам, котрі стягуються до бюджетів усіх рівнів. Вони є необхідною ланкою фінансово - економічних відносин в суспільстві і є головною формою державних доходів, а також не менш важливим важелем фінансово - економічного впливу держави на виробничі процеси.

Щоб здійснити аналіз податкових надходжень, проаналізуємо спочатку динаміку їх обсягів, а також частку в доходах Зведеного бюджету України (рис. 4.1).



	2015	2016	2017	2018
Доходи зведеного бюджету (млн.грн)	720436	877154	1136849	1323173
Податкові надходження до ЗБ (млн.грн)	576041	745187	948219	1111636
Частка податкових надходжень у ЗБ (%)	79,96	84,96	83,41	84,01

Рис 4.1 Динаміка податкових надходжень і їх частки у всіх доходах Зведеного бюджету України протягом 2015 – 2018 років[1]

З рис 4.1 можемо сказати, що Зведений бюджет України формується у середньому на 80% завдяки податковим надходженням. За 2015 – 2018 роки динаміка податкових надходжень в зведеному бюджеті збільшилась на 535595 млн. грн., яка суттєво і збільшила доходи зведеного бюджету на 602737 млн. грн. Але цього недостатньо, адже відповідно до європейських норм неподаткові надходження в структурі бюджету держави повинні складати не більше, аніж 5%. Це засвідчує про неоптимальну структуру бюджетних доходів.

Податкові надходження Зведеного бюджету України формуються завдяки загальнодержавним та місцевим податковим платежам. Динаміка загальнодержавних податкових платежів зображена в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Динаміка загальнодержавних податкових платежів за 2015 – 2018 роки (млн. грн)[2]

Показник	2015	2016	2017	2018
ПДВ	246 858	329 911	434 041	506 168
Податок на доходи фізичних осіб	45 062	59 810	75 033	91 124
Акцизний податок	63 111	90 122	108 293	124 104
Податок на прибуток	34 776	54 344	66 912	82 327
Ввізне мито	39 881	20 001	23 898	28 077
Плата за користування надрами	36 990	39 699	43 876	40 974
Інші податки та збори + відшкодування ПДВ	79 551	158591	194065	209759

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/
[2] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/

З таблиці 4.1 бачимо, що загальна сума податкових надходжень в 2018 р. в порівнянні із 2015 році збільшилась, причому темп росту непрямих податків суттєво випереджає темп росту прямих. В дохідній частині Державного бюджету України переважають непрямі податкові платежі – їх питома вага у всіх податкових платежах протягом досліджуваного періоду складає в середньому 68%, із них найбільша доля належить податку на додану вартість – близько 49%. Збільшення в абсолютному вимірі ПДВ протягом 2015 – 2018 роки становить – 259 310 млн. грн, динаміка акцизного податку збільшилась на 60 993 млн. грн, а от динаміка вивізного мита зменшилась за досліджений період на 11804 млн. грн.

Головною причиною домінуючої ролі непрямих податкових платежів є те, що в кризових умовах переважає фіскальна їхня функція, що обумовлює збільшення фіскального тягаря на споживання.

Прямі податкові платежі в середньому за 2015–2018 рр. складають 32%, найбільшу частку із котрих займає податок з доходів фізичних осіб. Різке зростання даного податку в 2018 році пояснюється змінами в Бюджетному кодексі, згідно яких відбуваються відрахування даного податку до бюджетів різних рівнів. Таке зміни, на наше переконання, є не доречними, адже всі місцеві бюджети відтепер повинні спрямовувати частку ПДФО до державного бюджету, а це в умовах дефіциту власних фінансових ресурсів створює загрози невиконання ними власних повноважень. В цілому же динаміка ПДФО за 2015 – 2018 роки збільшилась на 46 062 млн. грн.

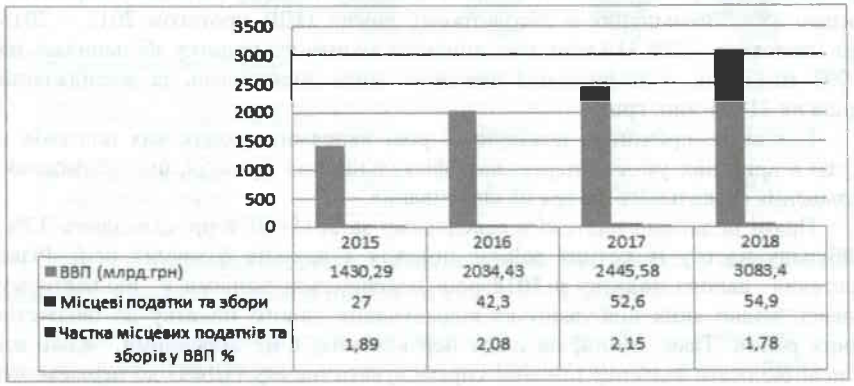
Динаміка податку на прибуток підприємств збільшилась за досліджений період на 36,5%, чи на 47 551 млн. грн. незважаючи на позитивну динаміку, котра зумовлена в більшій мірі сплатою заборгованості по даному податку за минулі роки аніж поступленням нових надходжень. Податок на прибуток на сучасному етапі втрачає свою фіскальну значимість, причиною цього є значне зниження податкової бази через кризові економічні явища, політичну нестабільність, значні обсяги податкових пільг, ефективність котрих залишається низькою.

Плата за користування надрами загалом збільшилась за 2015 – 2018 роки на 3984 млн. грн завдяки збільшенню ставок та податкових об'єктів. Отже, попри складні фінансово - економічні умови, спостерігається збільшення податкових надходжень до державного бюджету практично по всіх податкових платежах. Необхідно відзначити , що причиною даного збільшення також є і так званий «інфляційний податок», котрий в умовах інфляції фактично справляють всі економічні суб'єкти.

Фіскальна значимість місцевих податків та зборів полягає в формуванні фінансових ресурсів органів місцевої влади. Очевидно, місцеві податки і збори є регулятором перерозподілу ВВП в державі, вони здійснюють вплив на соціально - економічні процеси в регіонах та на рівень фінансового забезпечення органів місцевої влади. Важливим критерієм оцінки фіскальної значимості місцевих податків і зборів є відношення суми справлених податкових платежів до зміни ВВП. Здійснимо аналіз питомої ваги місцевих

податків і зборів у ВВП, адже від розміру ВВП залежить соціально-економічний добробут держави.

Питома вага місцевих податків та зборів в ВВП за 2015-2018 роки показано на рис. 4.2.



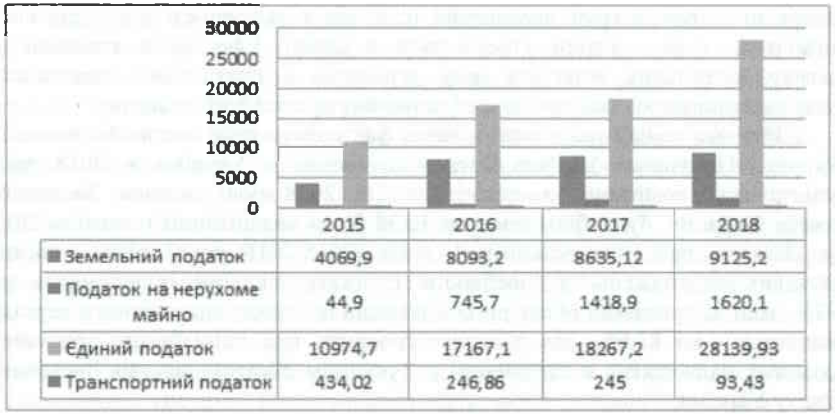
	2015	2016	2017	2018
ВВП (млрд.грн)	1430,29	2034,43	2445,58	3083,4
Місцеві податки та збори	27	42,3	52,6	54,9
Частка місцевих податків та зборів у ВВП %	1,89	2,08	2,15	1,78

Рис. 4.2. Питома вага місцевих податків та зборів у ВВП протягом 2015-2018 років [1]

З рис. 4.2 бачимо, що на протязі останніх років спостерігається значне поліпшення обсягу надходжень місцевих податкових платежів від темпів приросту ВВП, чому відповідає позитивна динаміка, в 2015- 1,89%, 2016– 2,08%, 2017 – 2,15% і 1,78% в 2018 відповідно. Зазначимо що із 2015 – по 2018 роки рівень фіскальної значимості місцевих податкових платежів збільшився в с структурі Зведеного бюджету України. Тому дана тенденція дає можливість реально здійснювати вплив на фінансове становище регіонів.

Проаналізуємо структуру місцевих податкових платежів щоб визначити, який вплив вони здійснюють на соціально – економічний розвиток регіонів і держави в цілому (рис. 4.3).

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/



	2015	2016	2017	2018
Земельний податок	4069,9	8093,2	8635,12	9125,2
Податок на нерухоме майно	44,9	745,7	1418,9	1620,1
Єдиний податок	10974,7	17167,1	18267,2	28139,93
Транспортний податок	434,02	246,86	245	93,43

Рис. 4.3. Динаміка надходжень від місцевих податків протягом 2015 – 2018 років (млн. грн) [1]

З рис. 4.3 бачимо, що в нашій державі податкові надходження від земельного податку за досліджений період збільшились. Так, в 2018 році в порівнянні із 2015 роком надходження від даного податкового платежу збільшились на 5055,3 млн. грн.. Динаміка єдиного податку протягом досліджуваного періоду суттєво збільшилась а саме на 17165,23 млн. грн, що засвідчує про розвиток малого підприємництва в нашій державі. Динаміка податку на нерухоме майно збільшилась за звітний період на 1575,20 млн. грн.. Динаміка транспортного податку протягом 2015 – 2018 років знизилась на 340,59 млн. грн.

Отже, можемо зробити висновок, провідна роль в забезпеченні виконання державної функції стосовно регулювання фінансово - економічних процесів належать податковим платежам, котрі справляються до Зведеного бюджету України. В Зведеному бюджеті України податкові надходження займають близько 80%, тобто є найбільш бюджетоутворюючою ланкою. Протягом звітного періоду загальна сума податкових надходжень збільшилась фактично вдвічі, але попри абсолютний приріст, їхня частка в бюджетах усіх рівнів є нестабільною. Це засвідчує про те, що хоча й відбувається постійне удосконалення оподаткування, фіскальний потенціал податкових платежів є невикористаним через податкові пільги, ухилення від сплати податків, недоліки в адмініструванні та зростання податкового боргу.

Фінансово – економічна система в державі повинна бути ефективною та прозорою: модифікаційний характер податкових платежів має бути комплексним адекватним до змін в соціально-економічному середовищі держави відповідаючи реальному становищу розвитку вітчизняної економіки. Вчасне і повноцінне державне регулювання в цьому напрямку здійснюється через маневреність податкових платежів, певних елементів різних податкових

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/

платежів чи окремих груп податкових платежів в залежності від соціально-економічного стану, котрий утворюється в країні. Ефективна взаємодія в напрямку фіскальних інтересів між державою і платниками податкових платежів є запорукою стабільного і ефективного суспільного розвитку.

Здійснимо оцінку макроекономічних факторів на стан стягнення податків в Україні. Показники доходів Зведеного бюджету України в 2018 році демонстрували позитивну динаміку, так, в 2018 році доходи Зведеного бюджету України були більшими на 16,38 % за аналогічний показник 2017 року. Загалом протягом останніх 4 років (2015-2018 роки) річні обсяги податкових надходжень до Зведеного бюджету України підвищились на 92,97%, тоді як сумарний обсяг річних доходів протягом аналогічного періоду підвищився – на 83,6%, що дозволяє говорити про вищі темпи зростання податкових надходжень в порівнянні із сукупним обсягом доходів Зведеного бюджету України.

Загальний обсяг основних прямих податкових платежів в Зведеному бюджеті України протягом останніх 4 років підвищився на 30%. Темп збільшення непрямих податкових платежів в Зведеному бюджеті України є аналогічним до темпу збільшення прямих податкових платежів, так, за 2015-2018 роки загальні обсяги податкових надходжень за внутрішніми податковими платежами на товари і послуги до Зведеного бюджету України підвищились на 20%.

Таблиця 4.2

Динаміка макроекнономічних факторів впливу на стан сплати податків України протягом 2015 – 2018 років[1]

Показники	2015	2016	2017	2018
Валовий внутрішній продукт, млрд. грн (х1)	1430,29	2034,43	2445,58	3083,4
ВВП у розрахунку на 1 особу, грн (х2)	46210,2	55853,5	70224,3	84192,0
Доходи населення, млрд.. грн (х3)	4486,40	5270,70	6421,05	8090,40
Обсяг реалізованої промислової продукції, млрд. грн (х4)	5716,43	6877,07	8467,03	9216,22
Середньомісячна номінальна заробітна плата, грн (х5)	5230	6475	8777	10573

Відзначимо, що протягом 2017-2018 років темп зростання прямих і непрямих податкових платежів в структурі Зведеного бюджету України є різним. Так, податкові надходження за податковими платежами на доходи, прибуток і збільшення ринкової вартості збільшились за 2018 рік на 43,1 %, тоді як податкові надходження за внутрішніми податками на товари і послуги до Зведеного бюджету України підвищились на 34,8 %.

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/

Здійснимо аналіз факторів, які найбільше здійснюють вплив на рівень податкових надходжень і на розвиток фінансової системи загалом (табл. 4.2).

З таблиці 4.2 спостерігаємо, що в середньому за 4 роки (2015-2018 роки) при зміні на 1% ВВП (х1) загальний обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України збільшиться на 1,79%, що обґрунтовує висновок, що податкові надходження загалом є еластичними, тобто їхній обсяг збільшується швидшими темпами, аніж обсяг ВВП. Окрім цього, потрібно відзначити, що при зміні на 1 % всіх інших виокремлених факторів (х2, х3, х4, х5) коефіцієнт еластичності податкових надходжень до Зведеного бюджету України перевищує 1,0, а саме становить – 1,57%, 2,47%, 2,03% і 1,54% відповідно, що дає підстави стверджувати стосовно еластичності податкових надходжень по відношенню до обраних індикаторів. Так, найбільший вплив на загальний обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України і на розвиток фінансово – економічної системи в цілому становить зміна доходів населення і обсяг реалізованої промислової товарної продукції.

Досліджуючи вплив вищезазначених факторів на обсяг головних прямих податкових платежів, нами з'ясовано, що коефіцієнт еластичності податкових надходжень від прямих податкових платежів є максимальним під час аналізу факторів х3, х4, а саме 2,27% і 1,86% відповідно. Аналогічні результати ми одержали в процесі аналізу коефіцієнтів еластичності непрямих податкових надходжень до Зведенго бюджету України (коефіцієнт еластичності складає 2,26% та 1,85% під час зміни на 1% факторів х3 і х4 відповідно).

Здійснимо анадіз динаміки питомої ваги головних бюджетоутворюючих податкових платежів в структурі фінансово – економічної системи нашої держави по відношенню до ВВП в структурі Зведеного бюджету України (рис 4.4).



	ПДВ	ПДФО	Акцизний податок	Податок на прибуток	Плата за користування надрами	Ввізне мито	Місцеві податки та збори
2015	12,4	5	3,6	2	1,9	2	1,89
2016	13,8	5,8	4,3	2,5	1,7	0,8	2,08
2017	14,6	6,2	4,1	2,5	1,5	0,8	2,15
2018	14,3	6,4	3,9	2,6	1,2	0,8	1,78

Рис. 4.4. Динаміка питомої ваги основних бюджетоутворюючих податкових платежів по відношенню до ВВП в структурі Зведеного бюджету України за 2015 – 2018 роки (%)[1]

Так, найбільшою питомою вагою по відношенню до ВВП у загальній структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України на протязі

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/

2015-2018 років стабільно характеризується ПДВ, частка котрого коливається у діапазоні 12,4% – 14,3 % по відношенню ВВП за досліджений період.

Другим в рейтингу бюджетоутворюючих податків по відношенню до ВВП в структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України в 2015-2018 роках був ПДФО із діапазоном від 5 % до 6,4 % по відношенню до ВВП. На третьоу місці знаходиться акцизний податок, за досліджений період його діапазон по відношенню до ВВП становив 3,6 % – 2,9 %. Загальний обсяг податкових надходжень в структурі доходів Зведеного бюджету має тенденцію до збільшення (з 79,96 % в 2015 році до 84,01 % в 2018 році).



Рис. 4.5. Дохідна частина зведеного бюджету України[1]

Отже, оцінка макроекономічних факторів впливу на стан стягнення податків в нашій державі суттєво впливає на економічне зростання суспільства і фінансово – економічну систему загалом, внаслідок стимулювання виробничих процесів, зменшенню фіскального тягаря на сумлінних платників податків, і в першу чергу, на вітчизняних товаровиробників, зменшення неплатежів і розширення податкової бази, а також через збільшення або зменшення податкових надходжень.

Основним чинником, який визначає співвідношення між прямими та непрямими податками, є життєвий рівень основної маси населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових надходжень. Саме тому, як правило, переважання непрямих податків у структурі оподаткування

[1] Бюджет України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://cost.ua/budget/

спостерігається у постсоціалістичних країнах ЄС з молодою ринковою економікою до яких власне і належить Україна.[1] Таким чином, в Україні переважають непрямі податки, що підтверджує висновок, що в умовах низького рівня доходів фізичних осіб та низького рівня податкової культури неможливо забезпечити переважання у структурі податкової системи прямих податків.

У 2018 році дохідна частина зведеного бюджету України мала наступний вигляд (рис. 4.5).

ПДВ є одним із основних бюджетоформуючих податків, питома вага якого в податкових надходженнях до Державного бюджету становив близько 30% всіх доходів бюджету. Тому законодавчі ініціативи щодо скасування ПДВ є малоймовірними.

Розглянемо надходження ПДВ до зведеного бюджету України за 2014-2018 рр (рис. 4.6).

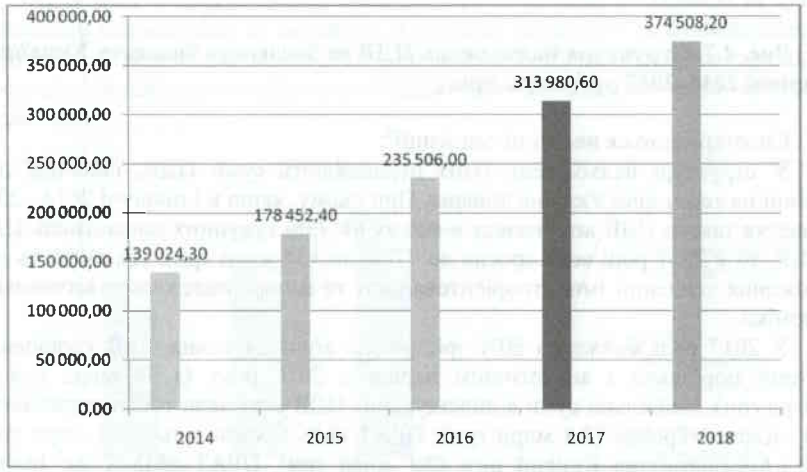


Рис. 4.6. Динаміка надходжень ПДВ за 2014-2018рр.[2] **млрд..грн**

Розглянувши показники структури надходжень ПДВ до ЗБУ за перше півріччя 2014-2017 рр., можна помітити певні тенденції (рис. 4.7).

[1] Тропіна В.Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства / В.Б. Тропіна. К.: НДФІ, 2008. 368 с

[2] Міністерство фінансів України: Бюджет України 2018. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf

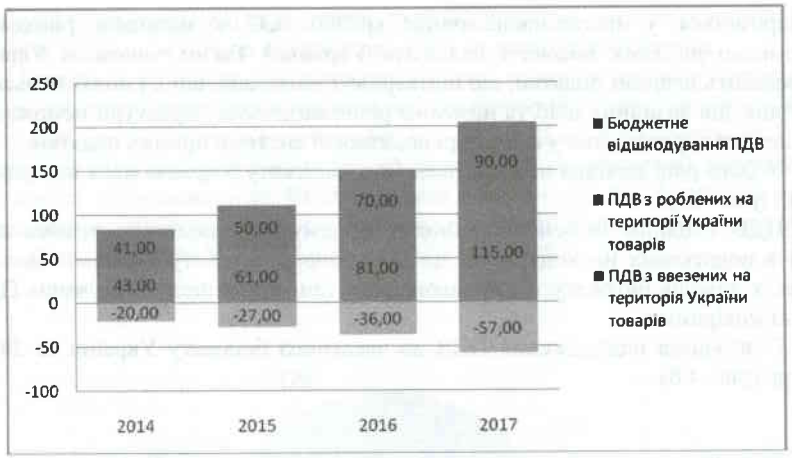


Рис. 4.7. Структура надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України в І півріччі 2014–2017 рр.[1] млрд. грн.

Спостерігаються наступні тенденції[2]:

У структурі надходжень ПДВ переважають суми ПДВ, сплачені при ввезенні на територію України товарів. При цьому, якщо в І півріччі 2014– 2016 рр. частка такого ПДВ коливалася в межах 68-73% сукупних надходжень ПДВ до ЗБУ, то в 2017 році вона зросла до 77% (на +34 млрд грн). Це свідчить про збереження тенденції імпортоорієнтованості та імпортозалежності вітчизняної економіки.

У 2017 році майже на 60% зріс рівень відшкодування ПДВ грошовими коштами порівняно з аналогічним періодом 2016 року (з 36 млрд грн до 57 млрд грн). Найбільші суми відшкодування ПДВ отримали такі підприємства: ТОВ «Кернел-Трейд» (2,8 млрд грн), ПРАТ «МК «Азовсталь» (2,5 млрд грн), ПАТ «Арселорміттал Кривий ріг» (2,1 млрд грн), ПРАТ «ММК ім. Ілліча» (1,7 млрд грн), ПАТ «Дніпровський меткомбінат», ПАТ «ДМКД» (1,6 млрд грн), ПАТ «Запоріжсталь» (1,3 млрд грн), ПАТ «ДПЗКУ» (1,3 млрд грн), ДП «Сантрейд» та інші.

Суми відшкодування зростали швидшими темпами, ніж суми сплаченого ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт, послуг. Тому номінальні суми нетто надходжень ПДВ від вироблених в Україні товарів, робіт, послуг, практично не змінилися порівняно з аналогічним періодом 2016 року і становили 33,3 млрд грн.

[1] Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України ПОДАТКИ І ЗБОРИ: сучасні тенденції та перспективи. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/05/wfd_podatky_final.pdf

[2] Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України ПОДАТКИ І ЗБОРИ: сучасні тенденції та перспективи. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/05/wfd_podatky_final.pdf

З огляду на це на основі отриманих від Мінекономрозвитку, ДФС та Держстату показників спробуємо спрогнозувати надходження ПДВ до державного бюджету на 2019-2021 рр. В Україні прогнозування надходжень податку на додану вартість (далі -- ПДВ) регламентується спільним наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 № 545/315/502/637. Надходження ПДВ мають виключне значення як для економіки, так і для наповнення дохідної частини бюджету. За період з 2010 по 2018 рік через механізм ПДВ було перерозподілено в середньому 10% ВВП, а його питома вага в доходах зведеного бюджету становила 30%. Точний прогноз цього податку дозволить забезпечити належний рівень виконання передбачених видатків державного бюджету (рис. 4.8).[1]

Акцизний податок посідає третє місце (після ПДВ та ПДФО) за сумою податкових надходжень до бюджету. Акцизний податок – загальнодержавний податок, який відповідно до ст. 29, 64, 66 та п. 431 «Прикінцевих та перехідних положень» Бюджетного кодексу розподіляється між державним та місцевими бюджетами.

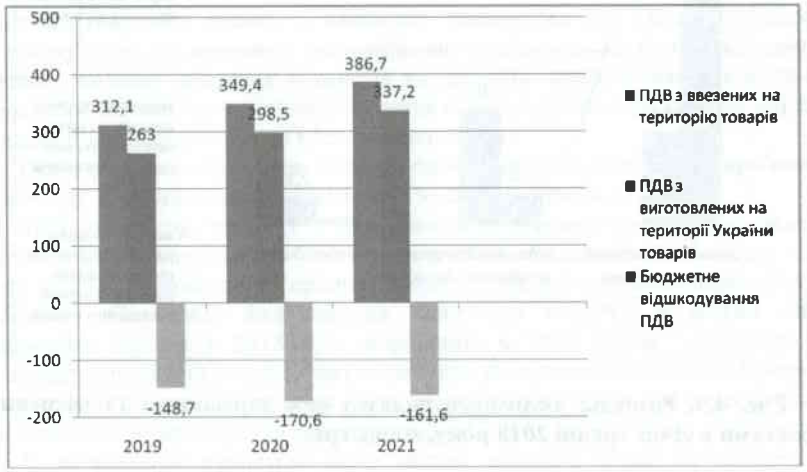


Рис. 4.8. Прогнозні значення надходження ПДВ за 2019-2021 рр. млрд. грн.[2]

[1] Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України: Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019-2021 рр. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation_of_vat_revenue_forecasting_in_2019-2021.pdf

[2] Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України: Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019-2021 рр. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation_of_vat_revenue_forecasting_in_2019-2021.pdf

Даний податок становить 5 відсотків від вартості товару, а платити його повинні ті суб'єкти господарювання, які реалізують підакцизні товари в роздріб. Кошти від акцизу надходять до місцевого бюджету. Цей податок стосується підакцизних товарів, що продаються в роздріб – алкоголю, пива та тютюнових виробів. Акцизний податок, у разі роздрібної торгівлі алкоголем та тютюном, впливає на збільшення надходжень до місцевої казни. При цьому акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів повинен відображатися у фіскальному чеку окремим рядком. Зрозуміло, якщо немає чеку – не сплачено податок, не наповнюється бюджет.[1] Проте основна частина акцизного податку все ж надходить до загального фонду державного бюджету й у 2018 р склала 61% від загального надходження.

Розподіл акцизного податку між державним та місцевими бюджетами можна зобразити графічно в розрізі січня-травня 2018 р. (рис. 4.9)[2].

Виходячи з вище вказаних даних можна стверджувати, що у структурі надходжень акцизного податку переважає акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів.



Рис. 4.9. Розподіл акцизного податку між державним та місцевими бюджетами в січні-травні 2018 року, млрд. грн.

Розглянемо розподіл акцизного податку між бюджетами за останні декілька років (рис. 4.10).

[1] Акцизний податок – важливе джерело наповнення бюджету громади [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://terebotg.in.ua/aktsyznyj-podatok-vazhlyve-dzherelo-napovnennya-byudzhetu-gromady/

[2] Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України: АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК: СТАН ВИКОНАННЯ ЗА СІЧЕНЬ-ТРАВЕНЬ 2018 РОКУ [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/ap_07_11_2018_ap_md_v1.17.pdf

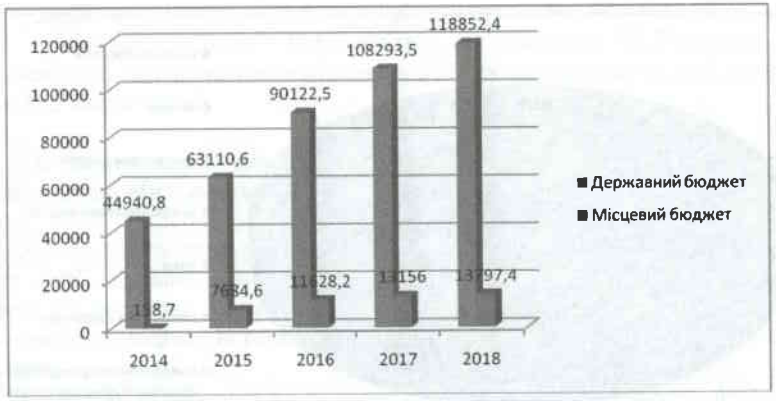


Рис. 4.10. Розподіл акцизного податку між бюджетами за 2014-2018 рр.[1] млн. грн.

З даних видно, що існує тенденція до збільшення частки надходження акцизного податку в місцевих бюджетах. Слід також відзначити, що з 2017 року частина акцизного податку, сплаченого з палива, надходить до місцевих бюджетів. Так, 13% акцизу з пального, сплаченого по Україні в цілому, перераховується до місцевих бюджетів, що вплинуло на суми надходжень акцизного податку місцевих бюджетів та частково компенсувало скорочення надходжень від акцизу з реалізації підакцизної продукції в роздрібній мережі, що повністю зараховувався до місцевих бюджетів.

Проаналізуємо структура надходження акцизного податку з вироблених на території України підакцизних товарів за 2018 р. (рис. 4.11)

48% акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів надходить від оподаткування тютюну та тютюнових виробів; найменше – від спирту (0,2%) та виноробної продукції при придбанні акцизних марок (0,4%). Найбільше збільшення надходження акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2018 р. у порівнянні з 2017 роком відбулося по тютюнових виробах (3,6 млрд. грн) за рахунок збільшення з 01.01.2018 року на 29,7 % ставок акцизного податку. При цьому за підсумком 2018 року обсяги реалізації тютюнових виробів зменшились на 15 %.[2]

У вітчизняній економіці мито займає важливе місце як податок на зовнішню торгівлю товарами, а також як фінансовий інструмент,який впливає на розвиток зовнішньоекономічної діяльності. В Україні справляється і ввізне, і вивізне мито для попередження надмірного експорту сировинних ресурсів стратегічного значення.

[1] Міністерство фінансів України: Бюджет України 2018. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf

[2] Звіт державної фіскальної служби за 2018р. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf

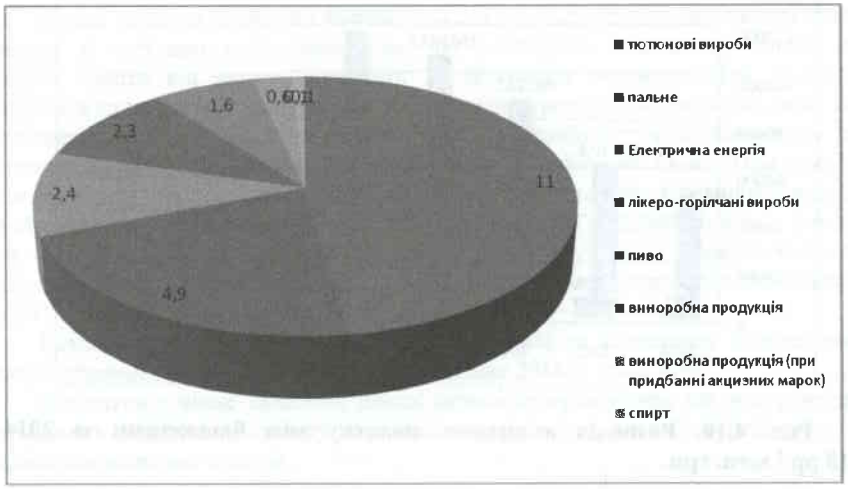


Рис. 4.11. Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів залежно від об'єкта оподаткування (більше 100 млн грн), млрд. грн. [1]

За даними Міністерства Фінансів, динаміка надходжень ввізного на вивізного мита характеризується наступними даними (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Динаміка надходжень мита за 2014-2018 рр. млн. грн.[2]

Вид / рік	2014	2015	2016	2017	2018
Ввізе мито	12388,6	39881	20001,3	23898,4	26560,4
Вивізне мито	220,1	419,8	369,7	643,5	516,2

Мито – загальнодержавний податок, який відповідно до Бюджетного кодексу України повністю зараховується до Державного бюджету у пропорції[3]: загальний фонд ввізне мито (за винятком 50% ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них), спеціальний фонд вивізне мито 50% ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них

За даними ДФС, до державного бюджету у 2018 році забезпечено надходження митних платежів у сумі 369,5 млрд.грн, виконання індикативного показника становить 99,38 відсотків, зокрема до:

[1] Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України: АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК: СТАН ВИКОНАННЯ ЗА СІЧЕНЬ-ТРАВЕНЬ 2018 РОКУ [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/ap_07_11_2018_ap_md_v1.17.pdf
[2] Міністерство фінансів України: Бюджет України 2018 [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf
[3] МИТО: СТАН ВИКОНАННЯ ЗА СІЧЕНЬ-ЧЕРВЕНЬ 2018 РОКУ [Електронний ресурс] Режим доступу: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/08/customs_duties_budget_execution_in_january-june_2018.pdf

- загального фонду – 338,8 млрд грн. що становить 98,6 відс.;
- спеціального фонду - 30,6 млрд грн., що становить 108,7 відсотка.

Фактичні надходження порівняно з 2017 роком зросли на 16,8 відсотків або на 53,2 млрд. грн..[1]

4.3. Забезпечення ефективності сплати податків в Україні через удосконалення діяльності фіскальних органів

Однією з головних умов економічного зростання України є ефективна робота ДФС України. Сплачуючи податки, платники наповнюють бюджет держави та постійно взаємодіють з нею. Проте, якщо фіскальна служба є корумпованою, тоді це не стимулює платників виконувати свій обов'язок перед державою.

В Україні на сьогодні 62 % скарг бізнесу стосуються роботи фіскальної служби, частка тіньової економіки становить за різними оцінками від 30 до 55%, а за опитуванням Європейської бізнес-асоціації, проблеми в системі оподаткування залишаються однією з основних перепон роботи бізнесу[2].

Для наближення до світових стандартів та перетворення ДФС в сервісну організацію, в процесі реформування виділяють 4 основні заходи.

1. Удосконалення організаційної та функціональної структури.

Головним завданням даного етапу є побудова організаційної структури апарату ДФС та її територіальних органів за функціональним принципом, шляхом об'єднання однакових видів діяльності у відповідні підрозділи структури незалежно від типу податків.

2. Підвищення рівня доброчесності, доступності професіоналізму та прозорості.

Завданнями цього етапу є:

-розвиток персоналу, шляхом відбору найкращих кадрів та гідної оплати праці;

- високий рівень задоволеності платників податків обслуговуванням ДФС та наданням розяснювальних консультаційних послуг сервісних служб;

- реформування діючих стандартів для забезпечення довіри суб'єктів оподаткування та антикорупційні заходи.

3. Переформатування основних бізнес процесів та забезпечення ефективного використання ІТ-сервісів.

Для досягнення даного напрямку слід розв'язати наступні завдання:

– вдосконалити сервісну функцію ДФС;
– покращити якість аудиту;
– організувати ефективний процес погашення боргу;
– реформувати систему управління інформаційними ресурсати та технологіями.

[1] Звіт державної фіскальної служби за 2018р. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf
[2] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/

4. Підвищення рівня добровільної сплати податків та управління ризиками.

Завданнями даного етапу є:

- стимулювання добровільної сплати податків;
- розвиток функції управління ризиками.

Для ефективності on-line сервісів ДФС потрібно створити внутрішню IT функцію, перевагами якої стане: висока надійність та стабільність; гнучкість, простота в пріоритетності потреб; швидка підтримка, легкість у відслідковуванні прогресу. Тому для впровадження цього напрямку необхідно зробити наступні ключові кроки:

- створити спеціальний уповноважений департамент;
- впровадити конкурентну оплату праці;
- найняти кваліфікованих спеціалістів;
- відслідковувати прогрес та вносити зміни[1].

Таким чином, запровадження on-line сервісів та вдосконалення сервісного обслуговування, модернізація IT-інфраструктури – це ті зміни, які мають зробити ДФС для зручності та доступності платників податків.

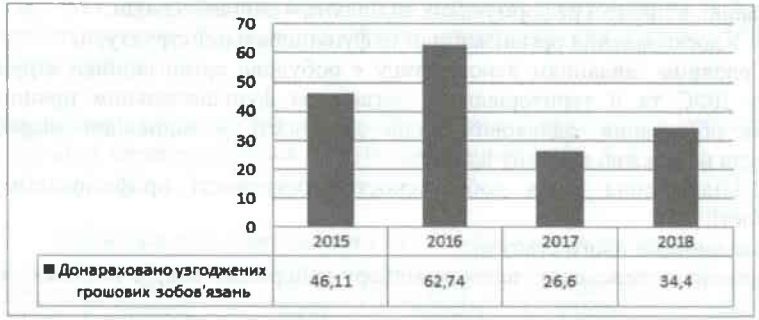


Рис. 4.12. Результати контрольно – перевірочної роботи органів ДФС України протягом 2015- 2018 років (млрд. грн.) [2]

Фіскальні органи, які перебувають на різних організаційно-правових рівнях, підпорядковуються вищому органові державної влади і разом із тим наділені правом самостійно здійснювати розпорядчі повноваження, приймати певні рішення, які обов'язкові до виконання підпорядкованими фіскальними органами, суб'єктами, та здійснювати контроль за їх виконанням. Виконавча діяльність фіскальних органів заключається в повсякденній практичній організації і проведенні податкової діяльності та використанні різноманітних

[1]Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/

[2] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/

засобів реалізації фіскальної політики, зокрема належного забезпечення стягнення податків в Україні.[1]



Рис. 4.13. Реальний вклад до бюджету після здійснення податкових перевірок в 2018 році (млрд. грн.) [2]

За результатами перевірочної роботи органами ДФС донараховано до бюджету 34,4 млрд грн. За 2015 – 2018 роки динаміка донарахованих грошових зобов'язань зменшилась на 11,71 млрд. грн (рис. 4.12).

Реальний вклад фіскальних органів по забезпеченню надходжень до бюджету склав в 2018 році 5,6 млрд. грн (забезпечено надходжень на 3.0 млрд. грн, знижено від'ємне значення податкового об'єкта податком на прибуток на 11,5 млрд. грн, знижено залишки від'ємного значення ПДВ, котрий після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду на 0,6 млрд. грн) (рис. 4.13).

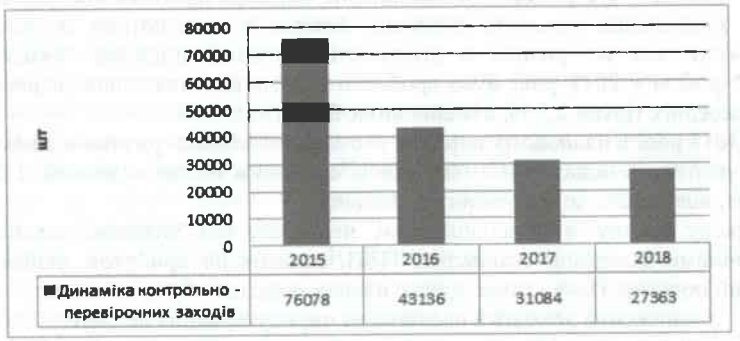


Рис. 4.14. Динаміка податкових перевірок протягом 2015 – 2018 років (шт.) [1]

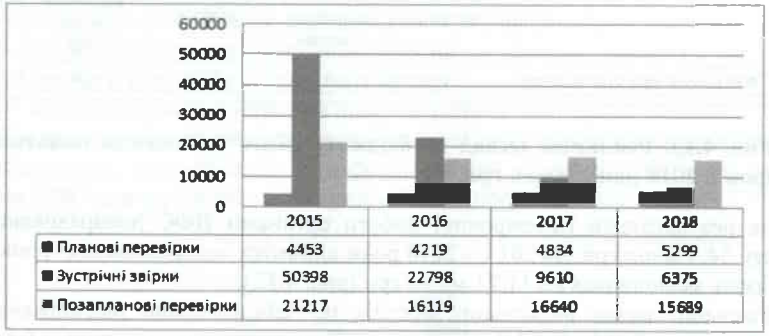
[1] Білостоцька В.О. Податкове навантаження в Україні /В.О. Білостоцька, В.О. Острівецький // Фінанси України :науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України. – 2002. – № 12. – С. 75–79.

[2] Там же

В 2018 році зменшено тиск на платників завядки зниженню контролюючих заходів, зокрема: за останні 4 роки в 3,8 раза знижено кількість візитів до платників для документального підтвердження виявлених ризиків (рис. 4.14).

З рис. 4.14 бачимо, що динаміка податкових перевірок протягом 2015 – 2018 років знизилась на 48715 штук.

В 2018 році фіскальними органами було здійснено 5,3 тис. планових перевірочних заходів платників податків, 15,7 тис. позапланових перевірочних заходів та 6,4 тис. зустрічних звірок (рис. 4.15).



	2015	2016	2017	2018
Планові перевірки	4453	4219	4834	5299
Зустрічні звірки	50398	22798	9610	6375
Позапланові перевірки	21217	16119	16640	15689

Рис. 4.15. Динаміка здійснення податкових перевірок відповідно до їх видів протягом 2015 – 2018 років (шт.) [2]

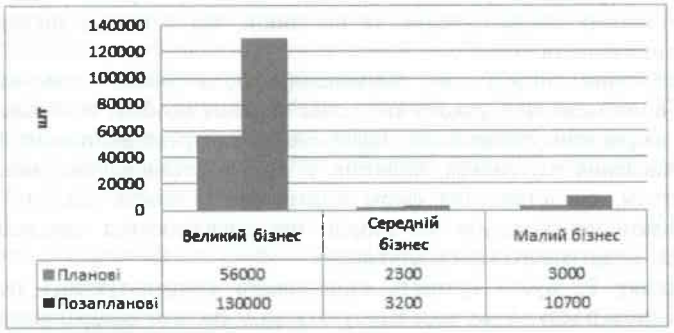
Завдяки удосконаленню відбору ризиків в операціях з ГТДВ значно знижено кількість зустрічних і позапланових перевірочних захолів. Водночас, на 10% збільшилась кількість планових заходів, в ході котрих комплексно відпрацьовуються усі ризики в діяльності платників податків. Акценти в плановій роботі у 2018 році було зроблено на великих платників (перевірено 14%) із середніх тільки 2,5 %, а малих лише 0,3% (рис. 4.16).

У 2018 році в плановому порядку охоплено найбільші ризики в діяльності 4,3 тис. платників податкових платежів із сумарним обсягом доходів 1 257,8 млрд. грн, відповідно до галузевого принципу.

Левову частку в загальній сумі недоплат, які виявлені плановими перевірочними заходами, становлять ПДВ, податок на прибуток, акцизний і земельний податки. Найчастіше під час планових заходів було виявлено:

- заниження доходів в наслідок не оприбуткування активів;
- завищення витрат (на товарну продукцію, із залученням до закупівель господарюючих суб'єктів із ознаками фіктивності; виплати грошових заохочень; відсутність первинної облікової документації), зменшення земельного податку.

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/
[2] Там же



	Великий бізнес	Середній бізнес	Малий бізнес
Планові	56000	2300	3000
Позапланові	130000	3200	10700

Рис. 4.16. Охоплення платників податків перевірочними заходами протягом 2018 року (шт.) [1]

Отже, можна зробити висновок, аналіз діяльності фіскальних органів щодо забезпечення ефективності податкового адміністрування в Україні показав, що робота фіскальних органів є ефективною, незважаючи на суттєве зниження податкових перевірок. В ході перевірочних заходів фіскальними органами було виявлено значні порушення в системі оподаткування і нараховано штрафні санкції за їх вчинення.

4.4. Розвиток національної системи податкового консультування

Слово «консультування» походить від латинського «consultare», що означає радитись, надавати поради, опікуватись. На українській мові дане слово трактується як порада, роз'яснення спеціаліста, обговорення з метою поглиблення і розширення знань.

В.Т. Бусел дає вихідне тлумачення поняттю «консультування», під яким він визначає надання порад з будь-якого питання.[2]

Найбільшого поширення консультаційні послуги в Україні набрали в сфері управління та економіки. Консультування з питань оподаткування припадає до сфери права та економіки, водночас торкаючись проблем управління фінансами підприємства.

Вчені З.Б.-Д.Дондоков та Ю.Д.Матвєєва розуміють під податковим консультуванням певний вид консалтингу, що здійснюється у сфері оподаткування, та призначений надавати допомогу юридичним особам, приватним підприємцям й іншим фізичним особам в правильності розрахування та сплатити податків, заповненні відповідних документів, оптимізації своїх податкових витрат тощо. Науковці зазначають, що податкове законодавство вимагає постійних змін, які пов'язанні із політичною та

[1] Офіційні дані Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/
[2] Великий тлумачний словник сучасної української мови (з доп. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. — 1728 с.

економічною ситуацією в країні. Отже, податкове консультування - це передача знань про систему оподаткування та всі зміни, які з нею відбуваються, в розпорядження клієнта.[1]

Комплексний підхід до тлумачення податкового консультування висвітлено в поглядах Ф. Гудкова як процес надання особам, які є платниками податків і зборів консультаційних, інформаційних, представницьких послуг з питань обчислення та сплати податків і зборів встановлених податковим законодавством; представлення форм податкової звітності; захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування).[2]

На думку Р. Буссе сутність податкового консультування полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо[3].

Досліджуючи податкове консультування через призму таких категорій як процес, експертиза, послуга та метод, О. Смірнова визначає податкове консультування як професійну незалежну діяльність організацій і приватних осіб з надання замовнику платних послуг, результатом якої є визначення його прав та обов'язків як платника податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх оптимальна реалізація[4].

В Податковому кодексі України під податковим консультуванням розуміється допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган[5].

Зазначене визначення першочергово зосереджено на нормативних принципах та звуження кола податкових консультантів, проте часто у податковій практиці спостерігаються обставини що потребують ситуативного підходу або звернення до інших фахівців.

В проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» сутність податкового консультування висвітлено, як вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків,

[1] Дондоков З. Б-Д. Шляхи вирішення проблем податкового консалтингу на ринку Росії / З. Б-Д. Дондоков, Ю. Д. Матвєєва // Вісник ВСГУТУ. – 2007. – №4. – С. 34.

[2] Гудков Ф.А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию / Ф.А. Гудков // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №7. – С. 12-14.

[3] Буссе Р. Податкове консультування і його громадська вигода: досвід Німеччини / Р. Буссе // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oriental-group.com.ua/news-read_ua.php?id=37

4 Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / О.М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84-90. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування : зарубіжний досвід / О.М. Смірнова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 8 (111). – С. 47- 52.

[5] Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.02.2020 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

платниками зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори. Очевидно, що перевагами даного визначення можуть бути спроби виділення податкового консультування в окрему сферу діяльності та акцентування на дотриманні законодавства з питань оподаткування. Тим не менше, існують певні тези, що потребують врегулювання, зокрема сама сутність визначення носить загальний характер, наголошується на платних послугах, відсутні гарантії для замовників, не передбачено захисту їхніх інтересів.

Таблиця 4.4

Переваги та недоліки зовнішніх і внутрішніх податкових консультантів

Внутрішній податковий консультант	Зовнішній податковий консультант
Має найбільш повну інформацію про свою організацію; може приступати до роботи без попереднього ознайомлення з організацією	Втрачає багато часу і ресурсів на отримання інформації про організацію
Не має можливості отримувати різнобічний досвід при роботі в інших організаціях; вимагає постійного навчання і підвищення кваліфікації;	Має різнобічний досвід, який отримано на численних підприємствах; постійно самостійно підвищує свою кваліфікацію в процесі роботи
Залежить від керівництва і інших груп та особистостей в організації; може виявляти упередженість, у тому числі у власних інтересах	Об'єктивний, не залежить від керівництва, інших груп та особистостей в організації; немає особистої зацікавленості
Йому може бути довірена конфіденційна інформація	Керівництво та співробітники можуть неохоче довіряти йому необхідну інформацію
Вимагає постійної заробітної плати	Може бути залучений, коли це необхідно
Заробітна плата, як правило, нижча, ніж гонорар залучених експертів	Зазвичай вимагає високих гонорарів
Сприймається співробітниками як „своя людина" або навпаки як „людина керіництва"	Має імідж експерта
Дії з реалізації рекомендацій можуть бути обмежені ієрархічним положенням	Може брати участь у реалізації рекомендацій, оцінюючи її зі сторони
Високий ступінь відповідальності за результат, оскільки від нього залежить його робоче місце	Високий ступінь відповідальності за результат, оскільки від нього залежить його професійний імідж. Крім того, в договорі може бути окреслена його фінансова відповідальність

Джерело: [1]

Вважаємо за доцільне визначити податкове консультування як різновид консультування фахівцем з питань оподаткування клієнта для оптимізації та

[1] Основи управлінського консультування: навчальний посібник / [за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. А. Е. Воронкової]. – Х. : ІНЖЕК, 2010. – 484 с

зменшення в законному порядку податкового навантаження на фізичну або юридичну особу.

Розвиток податкового консультування необхідний для налагодження партнерських відносин між фіскальними органами та суб'єктами оподаткування. Водночас різноманітність клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, застосовуваних підходів і методів, а також осіб, які беруть участь у процесі консультування конкретної фірми, стало причиною наявності різних видів податкових консультантів, які класифікуються за різними ознаками. Так, залежно від того, чи працює консультант у даній організації або його запрошують для тимчасового співробітництва, розрізняють зовнішніх і внутрішніх податкових консультантів (табл 4.4).

З результатів аналізу табл. 4.4 видно, що і зовнішні, і внутрішні консультанти мають як переваги, так і недоліки, а тому до вибору податкового консультанта потрібно відноситися ретельно та критично, виходячи з мети та завдань, що стоять перед замовником на певному етапі його розвитку. Завдання, в свою чергу, формуються під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

В даний час податкове консультування є відносно новим видом підприємницької діяльності, головна мета якого – надання замовнику консультаційних послуг з питань вірного застосування норм чинного податкового законодавства на платній основі.

Європейська конфедерація податкових консультантів визначає податкове консультування як процес, що включає в себе підготовку та подання податкової звітності платника податків, розробки консультацій та рекомендацій щодо податкового планування, представлення та захист інтересів клієнта у відносинах з контролюючими та судовими органами, а також надання інших порад пов'язаних з оподаткуванням.[1]

Законодавчо врегульовані майже всі процеси організації податкового консультування в країнах ЄС. Загалом, консультування з питань оподаткування виступає значною частиною ділової інфраструктури, а також однією з конкурентних переваг для розвитку бізнесу. У зв'язку з тим, що сфера оптимізації оподаткування занадто специфічна, вона потребує відповідної професійної спеціалізації консультанта. Отже, специфіка надання послуг податковим консультантом полягає, в:

по-перше, обов'язком податкового консультанта є відстеження актуальних змін податкового законодавства як в Україні, так і в світі, а також вивчення судової практики з питань оподаткування. Консультант накопичує, систематизує ці зміни для подальшого доведення їх керівництву підприємства в прийнятному вигляді;

по-друге, консультант з питань оподаткування може запропонувати використати попередній досвід розв'язку проблемних питань для наступного клієнта, якщо це не суперечить інтересам останнього;

[1] Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресуру: http://www.cfe-eutax.org/about

по-третє, податковий консультант виступає фахівцем з проблемних питань в галузі оподаткування, що в свою чергу підвищує ефективність, швидкість та якість вирішення проблем замовника.[1]

Переваги використання послуг з податкового консалтингу полягають у можливості розробки та впровадження рішень, які спрямованні на підвищення рівня безпеки матеріальних та нематеріальних активів тих фізичних та юридичних осіб, які користуються такими послугами. В результаті клієнти отримують практичні рекомендації й пропозиції, спрямовані на мінімізацію існуючих (виявлених) або прихованих (потенційних) юридичних та податкових ризиків і помилок. Становиться можливим врегулювання спірних питань та ситуацій за результатами податкових та інших видів перевірок контролюючими органами, розробка податкових стратегій з урахування особливості діяльності та напрямів розвитку підприємства. В умовах складної вітчизняної системи оподаткування фізичних і юридичних осіб важливість податкового консалтингу підвищується.

Виникнення податкового консалтингу в Україні та розвиток потреби в консультацій з питань оподаткування обумовлено такими причинами: мінливість та складність застосування чинного податкового законодавства, значна кількість спірних та неоднозначних питань. Наявність прогалин в податковому законодавстві призводить до неоднозначного трактування представниками фіскальних органів чинних норм законодавства, а тому професійна консультаційна допомога, спеціально підготовлених податкових консультантів, об'єктивна та неупереджена оцінка фактичного стану з формування податкових зобов'язань замовника, що в свою чергу допоможіть поліпшити фінансово-економічний стан господарюючого суб'єкта.

В процесі проектної моделі консультування податковий консультант тільки пропонує і виробляє рішення, допомагає клієнту в визначенні та аналізі його проблем, передає свої теоретичні і практичні знання. Завдання замовника надати необхідну інформацію консультанту для визначення проблем, а також впровадження розроблених і прийнятих податковим консультантом рішень. Роль консультанта в даній моделі полягає в: організації та управлінні процесами збору та аналізу інформації; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір форм індивідуальної і групової роботи в рамках консультаційних проектів, управління груповою роботою; розробка і впровадження способів збору і обробки висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій, представлення результатів проектування. Податковий консультант у цій моделі не бере участі в етапі реалізації, передаючи відповідальність за цей етап замовнику, але несе відповідальність за діагностику і розробку рішень. Тобто консультант виступає в ролі розробника проекту. Головним чином проектна модель використовується для рішень, що прості у виконанні, які не вимагають серйозних виправлень в ході виконання і особливих умінь (компетенції) виконавців. Перевагою цієї моделі є можливість податкового консультанта ретельної діагностики

[1] Шувалова Є.Б. Податкове консультування (правовий аспект): навчальний посібник / Є.Б. Шувалова, Т.А. Ефімова - Москва: Вид. центр ЕАОІ, 2011. - 136 с.

проблеми. Проте, як і в експертній моделі, є ймовірність, що замовник не досить добре зрозуміє запропонований консультантом проект і йому може не вистачити певних ресурсів, у тому числі і знань, для правильної реалізації рішень. [1]

Сьогодні можна чітко виділити основних постачальників консалтингового послуг в Україні, це

- філіали великих іноземних багатофункціональних фірм, які мають консультаційні проекти із українськими держструктурами з питань оподаткування, бюджетного регулювання та обслуговуючі спільні й іноземні компанії в Україні банківські структури;
- представництва іноземних консультаційних фірм, що здійснюють стратегію завоювання нових ринків, а також досліджують привабливість українського ринку;
- іноземні консультаційні фірми, які працюють по програмі донорських організацій, які надають технічну допомогу із питань управлінського консультування у пріоритетних галузях народного господарства (енергетика, транспорт, зв'язок, сільськогосподарська діяльність тощо);
- спеціалізовані консалтингові фірми, котрі надають консультаційні послуги за окремими напрямками управлінського консультування (бізнес-планування, фінансова оцінка, маркетинг, податкове планування, митне регулювання та інше). [2]

В економіці України необхідний фактор, за яким вибирають податкового консультанта – це низька ціна наданих послуг разом з відносно високою якістю. Пріоритет українських податкових консультантів у тому, що вони мають змогу надати кращу консультаційну відповідь менеджеру підприємства, яке функціонує у вітчизняній економіці, ніж зарубіжний спеціаліст, який не знайомий з нашими проблемами на практиці. Тому, національні податкові консультанти мають нагоду підвищити якість своїх послуг до світового рівня та скласти конкуренцію іноземним консалтинговим фірмам.

Стимулом для розвитку податкового консалтингу в Україні стало постійне зростання якості послуг та підвищення професіоналізму у цій сфері. Це, в свою чергу, дає можливість до зменшення залежності вітчизняних підприємств від послуг закордонних експертів. У фінансовому аспекті – це дозволяє зекономити значні кошти підприємствам, тому що вартість послуг закордонних спеціалістів є значно дорожчою від вартості тих же послуг вітчизняних експертів. Велика частка вітчизняних консалтингових фірм перебувають на такому етапі розвитку, коли вони можуть самостійно визначити свою компетенцію, спеціалізацію та потреби своїх клієнтів. За останній час з'явились консалтингові фірми, які запровадили власну методологію роботи, оволоділи унікальними консалтинговими технологіями, розробили нові підходи та методи розв'язання управлінських конфліктів, що характерні тільки для

[1] Черник Д.Г. Податкове консультування: навч. посібник / Д. Г. Черник, Л. С. Кирина, В. В. Балакін; науч. ред. Д. Г. Черник. - Москва: ЗЛО Видавництво «Економіка», 2009. - 439 с.
[2]Гостеев І. Податкове консультування [Електронний ресурс]. - Режим доступу до ресурсу: http://lcgal-.scr-viccs.web-3 ru/intro/tax^

українського бізнесу. В порівнянні з підприємствами в розвинутих країнах, які часто співпрацюють з консультантами, які надають послуги з питань оподаткування, українські підприємства такі ж послуги використовують в крайній необхідності.

В Податковому кодексі України в підп. 17.1.1 п. 17.1 ст. 17 визначено, що платники податків мають право безоплатно отримувати у фіскальних органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють тощо. [1]

Право платників податків на отримання безоплатної податкової консультацію з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства регулюється статтею 52 ПКУ. У підпункті 14.1.172 пункту 14.1 статті 14 ПКУ податкову консультацію визначено, як роз'яснення контролюючого органу конкретному платнику податків. Тому така консультація має індивідуальний характер і може використовуватися винятково платником податків, якому її надано.

В процесі надання консультаційних послуг існує деякі проблеми. По-перше, у статті 52 ПКУ не заначено до якого саме з урахуванням ієрархії органів ДФС України фіскального органу платник податків може безпосередньо звернутися за допомогою в наданні роз'яснень з проблемного питання. Оскільки бажання платника податків отримати відповідь від фіскального органу не прив'язане до субординації, то такий платник може звернутися до органів ДФС різних рівнів. Водночас фіскальні органи центрального та територіального рівнів тісно взаємодіють в багатьох питаннях поточного адміністрування податків. Контролюючий орган одного рівня може надавати податкову консультацію з питань податків, які адмініструються органом іншого рівня. Поширеною є й практика надання спільних податкових консультацій фіскальними органами різних рівнів. [2]

По-друге, в ст. 41 Податкового кодексу, де розглядаються повноваження фіскальних органів України, є посилання на інші нормативно-правові акти (наприклад, Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України»). Також потрібно зауважити, що до повноважень державної фіскальної служби України входить процедура роз'яснення правил застосування норм чинного податкового законодавства з питань адміністрування обов'язкових платежів, контроль за сплатою яких є відповідальністю контролюючого органу до якого звернувся платник за допомогою, а також застосування іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на цей же контролюючий орган (наприклад, адміністрування ЄСВ).

По-третє, в законодавстві не визначено як умову для надання більш повної індивідуальної податкової консультації обов'язок платника надавати

[1] Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. - Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
[2] Теремецький В.І. Проблема вдосконалення консультаційно-розяснювальної роботи територіальними органами державної фіскальної служби україни / В. І. Теремецький // Вісник Академії адвокатури України. –Том 12 число 3 (34) – 2015. – С. 39-41

фіскальному органу додаткову інформацію про обставини здійснення операції, що стала причиною запиту. Така вимога податківців є неправомірною.

Податкових консультації можуть надаватися також невизначеному колу платників податків, а не лише в індивідуальному порядку (тобто містити конкретні відповіді на запит конкретного платника). Мова йде, насамперед, про узагальнюючі консультації, які підлягають опублікуванню на офіційному вебсайті центрального виконавчого органу. Так, згідно з підпункту 52.6.1 статті 52 Податкового кодексу контролюючий орган, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики проводить періодичне узагальнення наданих податкових консультацій, що стосуються великої кількості платників податків або значної суми податкових платежів, затверджуються наказом та підлягають оприлюдненню, у тому числі за допомогою мережі Інтернет. [1]

Контролюючі органи у сфері оподаткування надають також, так звані масові податкові консультації, або консультації в порядку масово-роз'яснювальної роботи. Дана робота проводиться з метою нагадування платникам про спосіб, строки і порядок виконання податкового обов'язку, роз'яснення окремих норми податкового законодавства та у разі суттєвих змін податкового законодавства. Організація публічних виступів є особливою формою масового консультування, яка надається шляхом: інтерв'ю, круглих столів, гарячих телефонних ліній, оприлюднення аналітичних оглядів тощо. Фіскальні органи через засоби масової інформації (телебачення, радіо, пресу, мережу Інтернет), також оприлюднюють інформацію про правила (порядок) виконання окремих положень податкового законодавства.

На жаль, в Україні, не дивлячись на деякі позитивні тенденції розвитку ринку послуг з податкового консультування, він має місце цілий ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні. [2] Це пояснюється наступним:

1. Відсутність конкуренції внутрішньому українському ринку. Об'єктивна потреба звернення до консультантів виникає в умовах високої конкуренції, коли ціна неправильного управлінського рішення дуже висока і від господарюючого суб'єкта постійно вимагається підвищення ефективності його діяльності. Так як в багатьох галузях виробництва в Україні до цих пір немає достатньо жорсткої конкуренції, то залишається можливість приймати не дуже ефективні рішення, навіть робити помилки і при цьому зберігати свої позиції на ринку.

2. Недоліки культури консультування. Це пояснюється тим, що сфера податкового консалтингу не регламентується жодними законодавчим актом, і для здійснення консультаційної діяльності юридичним та фізичним особам не потрібно фахової освіти, ліцензій на право ведення цієї діяльності. Спілка податкових консультантів України не у всіх сферах має достатній вплив, мала

[1] Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. - Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[2] Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / Смірнова О.М. // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №2 (53). – С. 84 – 91.

кількість джерел, з яких клієнт міг би дізнатись про надійність і професіоналізм окремого консультанта або компанії. В наслідок цього, прихід в консалтинг людей з низьким професійним рівнем, які не дотримуються етичних норм консалтингу. Це негативно відбивається на загальній якості консалтингових послуг та іміджу консультанта в очах керівників підприємств.

3. Дефіцит фінансових коштів. В Україні послугами консультантів, в переважній більшості користуються великі організації, так як бізнес середніх та малих розмірів, як правило, просто не має вільних грошових коштів для оплати їх порад.

Загалом, головні проблемами українського податкового консалтингу пов'язані з тим, що вітчизняний ринок ще не повністю сформований, не має відповідного регулювання з боку держави, а також має досить високу ціну на послуги.

У сукупності суперечності у відносинах між платниками та представниками ДФС провокують досить низький рівень податкової дисципліни та культури платників. Система адміністрування податків, що діє в Україні викликає масове незадоволення платників у зв'язку з тим, що вона практично є лідером у світі за своєю складністю, це виражається у численних негативних публікаціях в ЗМІ та Інтернет-ресурсах. Таке становище в свою чергу погіршує імідж ДФС України та систему оподаткування в цілому. Виходячи з присутності проблем системи адміністрування, у платників поступово зникає внутрішня мотивація щодо сплати в повному обсязі податків, що є досить тривожним фактором.

Отже, завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників. Проблема полягає в тому, що інтереси ці динамічні й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в конкретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства та цілей економічної й соціальної політики держави. [1]

Існує проблема, що платник податку може неправильно трактувати будь-яку статтю ПКУ і, як результат, неправильно розрахувати податкове зобов'язання чи не в строк подати податкову звітність. З метою уникнення таких ситуацій, кожен платник податку має право звернутися до ДФС за податковою консультацією. Для упорядкування процедури підготовки та надання письмових податкових консультацій ДФС були розроблені та оприлюднені «Методичні рекомендації щодо надання органами ДФС України письмових податкових консультацій». Проаналізуємо переваги і недоліки індивідуальних податкових консультацій як фактору впливу на взаємовідносини платника податку з органами ДФС.

Колективом кафедри податкової політики, адміністрацією навчально-наукового інституту економіки, оподаткування і митної справи та

[1] Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / Смірнова О.М. // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №2 (53). – С. 84 – 91.

адміністрацією Університету державної фіскальної служби України (далі - УДФСУ) в навчально-практичній лабораторії «Інформаційно-довідкового центру обслуговування платників податків», розпочато реалізацію пілотного проекту ІДД «Податкова клініка» на базі пошукової системи Інформаційно-довідкового департаменту Державної податкової служби України (далі – ДПСУ).

Основна ідея «Податкової клініки» – це симуляція роботи Інформаційно-довідкового департаменту ДПСУ.

Мета «Податкової клініки» - навчити студентів застосувати знання на практиці, через надання якісних консультаційних послуг у вигляді повної, об'єктивної та достовірної інформації про податки студентам, платникам податків і населенню. Прийшовши у податкову клініку студент має можливість : застосувати отримані теоретичні знання на практиці без відриву від навчання; отримувати безоплатну консультаційну допомогу у сфері оподаткування; підвищувати рівень практичних знань, умінь і навичок в сфері оподаткування; проходження навчальної практики в УДФСУ; оволодіти методологією і технікою застосування матеріально-технічного забезпечення загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу «ЗІР» Інформаційно-довідкового департаменту ДПС.

Кафедрою податкової політики УДФСУ:

1.Постійно проводиться навчання студентів на спеціальному обладнанні, з отриманням нових знань, вмінь, навичок та компетенцій. Матеріально-технічна база навчально-практичної лабораторії складається з приміщень, персональних комп'ютерів, технічних засобів та іншого устаткування.

Програмне забезпечення «Податкової клініки»: 1) Інформаційно-комунікаційна система та База знань Інформаційно-довідкового департаменту ДПС CRM IDD; 2) Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР» Інформаційно-довідкового департаменту ДПС; 3) CISCO – телефонія; 4) Webview – статистика дзвінків; 5) RS supervisor – система запису розмов

2. Розроблено загальнодоступний інтернет-сайт https://sites.google.com/view/podatkovaklinika/, де в системі Internet висвітлюється діяльність ІДД "Податкова клініка"

3. Створено YouTube-канал https://www.youtube.com/channel/UCSzFV936WOfgE_M56Qv_8pg?view_as=subscriber, де розміщуються відеороліки зняті студентами та фахівцями-консультантами в ІДД "Податкова клініка" на актуальні теми, що стосуються податків та оподаткування. Це дозволяє залучити дуже широку аудиторію користувачів, адже з питаннями оподаткування різноманітних операцій стикається майже кожен громадянин України. В подальшій перспективі цільова аудиторія ІДД "Податкова клініка" розшириться платниками податків, які не мають можливості отримати консультації у сфері податкового законодавства через офіційні комунікаційні системи.

Кафедрою проводитися постійний моніторинг змін та доповнень внесених до нормативно-правових актів з питань оподаткування, що дозволить

користувачам ІДД "Податкова клініка" зменшити час на отримання необхідної для них консультаційної інформації.

В перспективі пропонуються такі заходи з очікуваними позитивними ефектами:

1. На основі існуючих домовленостей УДФСУ з ДПС України, забезпечити встановлення та роботу сучасних інформаційних систем, якими користуються податківці при виконанні службових обов'язків. Що дасть можливість проводити практичні заняття з фахових дисциплін, практичні тренінги в рамках навчальної практики.

2. Проведення лекційних, практичних та семінарських занять з різноманітних дисциплін у формі он-лайн участі студентів (вебінарів).

3. Подальший розвиток на базі ІДД "Податкова клініка" Інформаційно-довідкового центру обслуговування платників податків, на базі якого студенти будуть мати змогу не тільки навчатись із використанням останніх технічних новацій ДПС, а під керівництвом професорсько-викладацького складу кафедри зможуть надавати платні послуги з податкового консультування платникам податків та населенню.

4. Облаштувати робоче місце для фахівця ДПС, що буде здійснювати координацію роботи по створенню на основі ІДД "Податкова клініка" податково-консультаційного центру Університету ДФС України.

5. ІДД "Податкова клініка" буде використовуватись не тільки як навчально-практична лабораторія УДФСУ, а стане унікальною «візитівкою» нашого навчального закладу (на зразок вже існуючих в Університеті: «зали судових засідань»; спеціального кабінету з оперативно-розшукової діяльності та спеціальної техніки; навчальної лабораторії протидії незаконному обігу підакцизних товарів тощо).

6. Цільова аудиторія ІДД "Податкова клініка" розшириться платниками податків, які не мають можливості отримати консультації у сфері податкового законодавства через офіційні комунікаційні системи.

7. Підготовка фахівців у дусі дотримання й поваги до принципів податкового законодавства, що надасть можливість майбутнім податківцям усвідомити цінність і значення отриманих академічних знань та оволодіти методологією і технікою застосування їх на практиці.

8. Буде проводитися постійний моніторинг змін та доповнень внесених до нормативно-правових актів з питань оподаткування, що дозволить користувачам ІДД "Податкова клініка" зменшити час на отримання необхідної для них консультаційної інформації.

9. Поступово сформується податкова культура та вектор добровільної сплати податків населення України.

Визначено основні очікувані позитивні ефекти від подальшого розвитку проекту ІДД „Податкова клініка":

- створення віддалених робочих місць Контакт-центру Інформаційно-довідкового департаменту ДПС;
- активізація методів навчання, через впровадження в навчальний процес інноваційних, новітніх інформаційних технологій навчання; впровадження прогресивних форм організації освітнього процесу;
- можливість проведення викладачами практичних занять та індивідуально-консультативної роботи наближених до реальної роботи в ДПС, що підвищить рівень практичних знань, умінь і навичок студентів
- розвиток наукової роботи студентів, зокрема, поштовх до розвитку студентського наукового товариства;
- можливість виконання науково-педагогічними працівниками кафедральних наукових тем та інших наукових досліджень.
- набуття нових компетенцій студентами УДФСУ
- отримання кваліфікованої консультативної допомоги платниками податків та населенням регіону;
- формування у студентів-податківців професійної етики;
- мінімізація студентам витрат особистого часу на отримання необхідної для них консультаційної інформації;
- формування у громадян України податкової культури та відповідального ставлення до сплати податків та зборів.

Серед факторів, які суттєво гальмують розвиток вітчизняної консалтингової індустрії, виокремлено найголовніші: відсутність ефективної нормативно-правової бази регулювання консалтингової діяльності та вітчизняного класифікатора консалтингових послуг; недостатня поінформованість керівництва компаній про можливості зовнішнього консультування; брак достовірної інформації щодо кількості операторів ринку, видів консалтингових продуктів, їх споживчих характеристик, вартості консультативних послуг, а також обсягів та результативності діяльності вітчизняних консалтингових компаній; низький внутрішній платоспроможний попит на консалтингові послуги; відсутність підприємницької культури роботи вітчизняних бізнес-структур з незалежними експертами, їх недовіра до зовнішніх консультантів та неспроможність оцінити економічний ефект від консультування; відсутність гарантій результативності консалтингових послуг та ін.

Для розвитку вітчизняної консалтингової індустрії у контексті підвищення її конкурентоспроможності, основними, мають стати такі заходи:

- стандартизація та підвищення професійного рівня вітчизняних консультантів,
- насамперед за напрямами оціночної діяльності, аудиту та бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на міжнародних стандартах;
- створення вітчизняної професійної асоціації консультантів, функціями якої буде контроль за якістю консалтингових послуг, захист ринку від непрофесіоналів;

- формування системи університетської професійної освіти з підготовки консультантів та ін.

Особлива увага концентрується на питанні запровадження стандартів консалтингової діяльності в Україні, які мають включати певні правила та норми здійснення консалтингової діяльності, визначати відповідальність сторін, що забезпечить зниження ризиків співпраці підприємницьких структур із консалтинговими фірмами, а також сприятиме зростанню професійного рівня консультантів.

Для удосконалення податкового консультування в Україні потрібно:

1. Налагодження та розвиток партнерських відносин з платниками податків: підвищення рівня податкової культури; забезпечення відкритості; неупереджене та справедливе застосування законодавства, не тільки з точки зору фіскального значення податків; зменшення адміністративного навантаження для платників.

2. Надання високоякісних податкових сервісів платникам: розроблення та впровадження ефективної моделі надання «сервісу» платникам; розвиток наявних та впровадження інноваційних електронних податкових сервісів для громадян та бізнесу.

3. Впровадження ефективних методів протидії корупції: активна взаємодія з міжнародними організаціями, що займаються питаннями протидії корупції, що в свою чергу підвищить довіру до фіскальних органів.

4. Розробка ефективної системи управління персоналом: побудова високоефективної функції управління персоналом; розвиток системи неперервного навчання та підвищення мотивації працівників контролюючого органу.

5. Впровадження стратегічного управління організацією, постійний та безперервний процес вдосконалення її операційної діяльності: побудова сучасної та динамічної ІТ-функції; активне співробітництво з фіскальними службами інших країн та застосування прогресивного міжнародного досвіду; забезпечення високого рівня надійності, продуктивності та безпеки інформаційних систем.

6. Податкова консультація виступає одним із інструментів захисту платника податків та надає можливість заздалегідь з'ясувати позицію фіскального органу, а також сприяє недопущенню помилок в поданні податкової звітності. Отже, потрібно зробити надання консультацій більш доступним та розвиненим.

7. Закріпити адміністративно-правовий статус податкового консультанта як учасника податкових відносин, що дозволить зменшити невизначеність законодавства і правозастосовної практики, а також мінімізує загальне сприйняття платниками податків системи оподаткування як несправедливої. Залучення податкових консультантів до процесу взаємодії фіскальних органів і платників податків дозволить підвищити ефективність адміністрування податків за рахунок дотримання балансу прав і обов'язків та сприятиме позбавленню платників податків зайвого адміністративного впливу і

збереженню за фіскальними органами достатніх повноважень з контролю за дотриманням законодавства.

8. Встановити відповідальність контролюючих органів в Податковому кодексі за ненадання податкової консультації протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту від платника податків.

4.5. Вирішення проблем виведення прибутку в офшори

Міжнародне оподаткування світових фінансових потоків передбачає врахування великої кількості податкових систем різних країн. Саме можливість укладення двосторонніх міждержавних угод сприяє, з одного боку, узгодженню принципів фіскальної політики, ураховуючи інтереси обох сторін. Однак, з іншого – це дає змогу бізнесовим структурам скористатися недосконалістю системи на світовому рівні, використовуючи прогалини в законодавстві, що є поштовхом для створення окремими державами на своїй території особливих зон. Зони зі спеціальним режимом оподаткування, зокрема офшорні зони, розглядаються як опорний пункт для ухилення від сплати податків, джерело податкових правопорушень, носій «тіньової» економіки, відмивання «брудних» коштів та ін. На практиці зони зі спеціальним режимом оподаткування, насамперед офшорні зони, використовуються для мінімізації сум податків, зборів (обов'язкових платежів), а це вимагає проведення диференційованого підходу до розмежування заборонених й цілком легальних методів використання цих зон, визначення межі між правопорушенням і цілком законними методами, що застосовуються в процесі оподаткування.

У світі в сучасних умовах функціонує понад 30 міжнародних офшорних фінансових центрів, у яких реєструють офшорні банки, кількість яких перебільшує декілька тисяч одиниць. Вони поширені на всіх континентах, що забезпечує доступ різним банкам, компаніям і підприємствам, фізичним особам, транснаціональним компаніям до проведення банківських операцій в офшорних зонах. За різними підрахунками та класифікаціями, у світі виділяють від 30 до 70 офшорних центрів. Щороку реєструють понад 200 тис офшорних підприємств різних форм власності, а загальна їх кількість на сьогодні перевищує 2 млн[1]. Це означає, що відбувається постійне збільшення кількості охочих економити на використанні офшорних схем і переваг. На зростаючу роль офшорних юрисдикцій у світових фінансових потоках вказують міжнародні інвестиційні позиції розташованих у них банків.

Стабілізувати та відновити національний економічний потенціал можливо тільки завдяки акумулюванню великої кількості вільних інвестиційних коштів та поставивши перепони для виведення інвестиційних ресурсів в офшори.

Пік іноземного інвестування припав на 2014 рік, коли його обсяг склав

[1] Офшорні зони як спосіб збереження капіталу в нестабільній економічній ситуації [Електронний ресурс] // Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського [сайт]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vodt/2009_10/19_Ofshorni_zony_ak_.pdf.

рекордні для України 53,7 млрд дол. Після цього у 2015 році відбулось стрімке падіння обсягу інвестицій, яке на думку експертів, було спровоковане конфліктом на Донбасі та загальною нестабільністю економічних процесів[1]. Така спадна динаміка тривала до 2018 року (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Динаміка прямих іноземних інвестицій (на початок року)

Рік	Прямі інвестиції в Україну	Відносний приріст, млн дол	Приріст у %	Прямі інвестиції з України
2010	38 992,9	-	-	5 760,5
2011	45 370,0	6377,1	16,35	6 402,8
2012	48 197,6	2827,6	6,23	6 435,4
2013	51 705,3	3507,7	7,28	6 568,1
2014	53 704,0	1998,7	3,87	6 702,9
2015	38 356,8	-15347,2	-28,58	6 456,2
2016	32 122,5	-6234,3	-16,25	6 315,2
2017	31 230,3	-892,2	-2,78	6 346,3
2018	31 606,4	376,1	1,20	6 322,0
2019	32 291,9	685,5	2,17	6 295,0

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[2]

З побудованої таблиці видно, що падіння обсягу іноземних інвестицій у 2015 році склало 28,5%, що свідчить про значний відтік закордонних інвесторів з України. Впродовж наступних двох років цей відтік дещо сповільнився і зупинився тільки на початку 2018 року. Хоча приріст притоку іноземного капіталу склав лише 1,2% у 2018 та 2,2% на початок 2019 року, він все ж таки свідчить про пожвавлення ситуації. При цьому інвестиції з території України залишаються практично на однаковому рівні 6,5 млрд дол.

Беззаперечним є той факт, що в Україні існує низка інвестиційно-привабливих факторів, які сприяють розширенню її інвестиційних зв'язків : великий ємний та фактично конкурентно-необмежений внутрішній ринок з більшості товарних позицій; географічне розташування на перетині основних транспортних шляхів між Європою та Азією; порівняно дешева та водночас кваліфікована робоча сила; науковий потенціал; розвинена інфраструктура (наявність портів, мостів, летовищ, складів, систем зв'язку, водопостачання).

Найбільша частка іноземних інвестицій припадає на промисловість (33%) і становить 1,7 млрд дол. Близько 17% іноземних інвестицій здійснюється у сфері оптової та роздрібної торгівлі, що складає 5,4 млрд дол. Фінансова і страхова діяльність також наростила іноземні інвестиції до 4 млрд дол (12,4%). На сьогоднішній день, інвестиції у сільське господарство показують спадну динаміку, складаючи лише 1,7% іноземних інвестицій в Україну (0,6 млрд дол). Така ж негативна динаміка характерна і для транспортної галузі та будівництва.

При цьому, слід відзначити зростання іноземних інвестицій в освіту з 9,1 млн дол у 2013 році до 21,3 млн дол у 2019 році, хоча їх обсяг складає лише

[1] Аверчук Р. Прямі іноземні інвестиції в Україні: війна і мир [Електронний ресурс]: Незалежна аналітична платформа VoxUkraine // Економіка — Режим доступу: https://voxukraine.org/2017/01/12/investments_in_ukraine_ua/

[2] Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

0,1% від загального обсягу іноземних інвестицій в Україну.Різницю в рівні іноземного інвестування галузей наочно можна простежити на рис. 4.17.

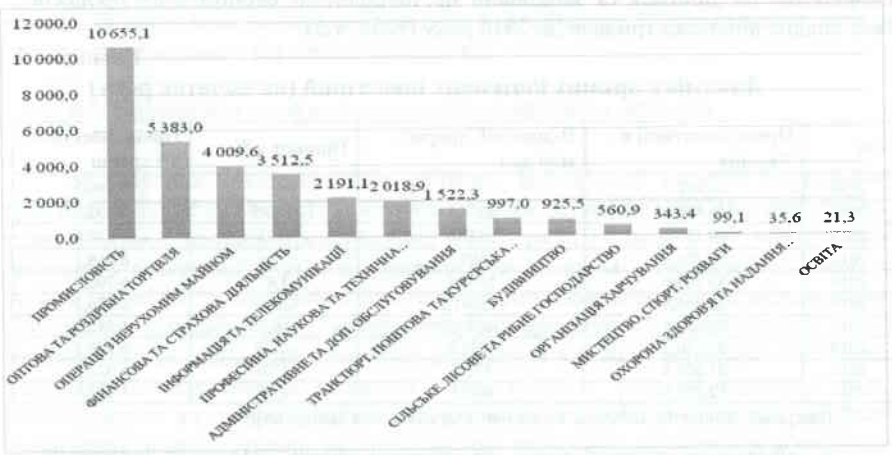


Рис. 4.17. Галузева структура іноземних інвестицій в Україну в 2019, млн. дол.

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[1]

Таким чином, більшість інвесторів, представлених на українському ринку, охоче інвестують у галузі переробної промисловості, а також сферу оптової та роздрібної торгівлі — там, де швидко з'являються нові товари, змінюється асортимент, швидко окупаються витрати та невисокі комерційні ризики. Також популярними є галузі, що не потребують довгострокових капіталовкладень і освоєння нових технологій, зокрема фінансовий сектор та сектор нерухомості.

Хоча Європейський інвестор переважає на ринку України, однак, обсяг інвестицій на початок 2019 року склав 18,6 млрд дол, що на 10 млрд дол менше за обсяг інвестування у 2014 році, падіння склало близько 35%. Подібна ситуація характерна для усіх регіонів. Протягом 2017-2019 років обсяг інвестицій з усіх регіонів почав повільно зростати, окрім американського інвестора. Обсяг інвестицій з Америки в Україну постійно зменшується після 2015 року, наразі вони становлять лише 9% від усього іноземного капіталу в українському бізнес просторі.

При цьому у кожному регіоні виявились лідери за обсягами інвестицій в економіку України (табл. 4.6).

Сформована таблиця відображає такі важливі та суттєві тенденції іноземного інвестування в Україні.

[1]Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

Таблиця 4.6

Лідери по обсягах фінансування в економіку України по регіонах світу[1]

Місце у рейтингу	Країна	Інвестиції у 2019, млн дол	% до заг.суми по регіону
Європа			
1	Нідерланди	7 060,9	37,9
2	Велика Британія	1 955,9	10,5
3	Німеччина	1 668,2	9,0
4	Швейцарія	1 540,7	8,3
5	Російсько Федерація	1 008,1	5,4
6	Австрія	1 005,6	5,4
7	Франція	636,0	3,4
8	Польща	593,9	3,2
9	Люксембург	526,1	2,8
10	Угорщина	500,1	2,7
11	Інші	2112,60	11,4
Азія			
1	Кіпр	8 879,5	86,0
2	Туреччина	337,9	3,3
3	Сінгапур	277,6	2,7
4	Азербайджан	213,6	2,1
5	Корея, Республіка	201,7	2,0
6	Японія	139,0	1,3
7	Інші	277,9	2,7
Америка			
1	Віргінські Острови	1 311,4	48,1
2	США	488,9	17,9
3	Беліз	439,1	16,1
4	Панама	333,2	12,2
5	Канада	52,3	1,9
6	Інші	102,1	3,7
Африка			
1	Сейшельські Острови	127,2	90,5
2	Маврікій	10,6	7,5
3	Інші	2,0	1,4
Австралія і Океанія			
1	Маршаллові Острови	42,4	94,0
2	Австралія	2,0	4,4
3	Нова Зеландія	0,7	1,6

Найбільша кількість інвесторів України, кожен з яких інвестував більше 1 млрд дол, походить з Європи (Нідерланди, Велика Британія, Німеччина, Швейцарія, Російська Федерація та Австрія). Лідером серед європейських країн-інвесторів є Нідерланди, які забезпечують 37,9% (7 млрд дол) усіх європейських інвестицій в Україні. Однак, найбільше в економіку України надійшло від Кіпру – 8,9 млрд дол, що склало 86% від усіх інвестицій азійського регіону. Цікавим виявився факт, що серед американських інвесторів США і Канада займають досить посередні позиції, вклавши відповідно 488 та

[1]Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

52,3 млн дол в економіку України. Це значно менше за інвестиції від більшості європейських країн. Іншим примітним фактом, який слід зазначити, є те, що велика кількість інвестицій надходить до України від резидентів таких країн як Кіпр, Віргінські Острови, Сейшельські Острови, Маршалові острови, Беліз, Панама, Сінгапур, Маврикій, які мають імідж «офшорних» зон ведення бізнесу. Ці тенденції наочно видно на діаграмі (рис. 4.18).

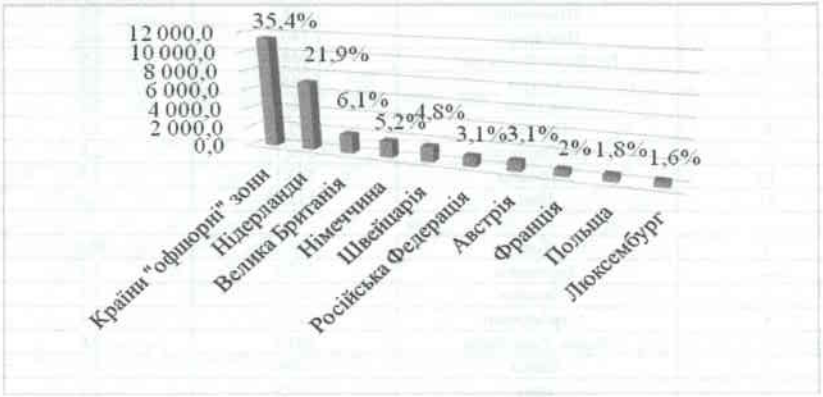


Рис. 4.18. Світові лідери інвестування в Україну
Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[1].

Як бачимо, станом на початок 2019 року найбільше іноземних інвестицій надійшло саме з країн, які визнані в світі як «офшорні» зони (11,5 млрд дол, 35,4%). Решта країн у рейтингу з європейського регіону – усі є членами Європейського Союзу, окрім Російської Федерації.

Спираючись на проведений аналіз можна підсумувати, що процес іноземного інвестування в Україні має певні особливості.

По-перше, попри те, що станом на липень 2018р. прямі іноземні інвестиції (ПІІ) до економіки України надійшли близько зі 130 країн світу, основна частина надходжень вже протягом багатьох років припадає на невелику кількість країн. Це свідчить про незначну географічну диверсифікацію країн-експортерів ПІІ до України.

По-друге, ПІІ в Україні утворені двома групами капіталів: тими, що безпосередньо належать іноземним резидентам, та такими, що контролюються іноземними компаніями резидентів України (українські капітали раніше виведені з країни, як правило, до офшорної юрисдикції — round-tripping FDI). Огляд країн-експортерів ПІІ в економіку України свідчить про невисоку частку ПІІ з розвинених країн світу, натомість кількість з офшорних зон — досить значна. Зокрема, станом на кінець 2017р. сумарний обсяг накопичених ПІІ з таких територій сягнув $13 045,7 млн, що становить більш ніж 33% від

[1]Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

загального обсягу ПІІ. У такий спосіб офшорні інвестиції витісняють з української економіки капітал розвинених країн та забезпечують лише кількісні показники приросту надходження ПІІ до України, а не якісні.

Нинішня географічна структура іноземних інвесторів в Україні не є оптимальною та не відповідає структурі інвесторів, що розміщують свої капітали у переважній більшості розвинених країн. Для української економіки важливі інвестиції саме з країн, які є технологічними лідерами та спеціалізуються на виробництві товарів з високою часткою доданої вартості, а саме зі «старих» країн-членів Європейського Союзу (Франції, Італії, Німеччини), а також США та Японії. За даними журнала EUROMONEY Україна стосовно ділової репутації (надійності) знаходиться на 150 місці в світі[1].

Отже, можна констатувати, що найбільші обсяги фінансування інвестиційних ресурсів надходять саме з офшорних зон.

Офшор є одним з найвідоміших і найефективніших методів «планування» податків або їх «оптимізації» (ухилення від сплати податків). Основою цього методу є законодавство багатьох країн (в основному острівних), які частково або повністю звільняють від оподаткування доходи компаній, отримані поза межами кордонів (берегів) країни реєстрації. Часто однією з умов для того, щоб вважати компанію офшорною, є відсутність у неї господарської діяльності в межах (берегів) країни реєстрації. За іншим джерелом – це фінансовий центр, який заохочує приплив іноземного капіталу шляхом надання податкових та інших пільг іноземним компаніям, зареєстрованим в країні розміщення центра.

Під офшором (від англ. offshore – «поза берегом», «поза кордоном») розуміють фінансовий центр, що залучає іноземний капітал шляхом надання спеціальних податкових й інших пільг іноземним компаніям, зареєстрованим у країні розташування зазначеного центру, за умов, що вони не здійснюють господарських операцій на території цієї країни("офшорна зона" або "податкова гавань" (англ. Tax haven))[2].

На думку В.Гаркуши, офшорна зона – це один із різновидів вільних економічних зон сервісного спрямування, особливістю яких є створення для підприємців сприятливого валютно-фінансового та фіскального режимів (практикується нульова або низька ставка податку на всі (або окремі) види прибутків, є мінімальними (або відсутні) резервні вимоги Центрального банку і не існує обмежень щодо конвертування валют), високого рівня банківської та комерційної секретності у зв'язку із лояльністю державного економічного регулювання[3].

На думку О.С. Чуркіної та О.С. Ратушенко, офшорними (англ."offshore" – "поза берегом") зонами є країни (території), з низькою або нульовою

[1] EY's attractiveness survey [Електроннийресурс]:Europe — 2017. — Режимдоступу: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey_attractiveness_europe_2017/$FILE/ey_attractiveness_europe_2017

[2] Импэкс консалт. Оптимальные решения на рынке оффшорных услуг [Електронний ресурс].- Режим доступу: www.offshore-manual.ru/content/view/15/18/

[3] Гаркуша В., Офшор: madeinUkraine?/ Гаркуша В.// Компаньон. – 2014. - №3. – С. 25-26.

податковою ставкою на всі або окремі категорії доходів з певним рівнем банківської або комерційної секретності, з мінімальною або повною відсутністю резервних вимог центрального банку або обмеженням по конвертованій валюті. Крім того більшість офшорних зон має відносно прості вимоги по ліцензуванню і регулюванню фінансових компаній і інших фірм. Особливістю офшорних юрисдикцій при цьому – є розповсюдження пільгового режиму виключно на нерезидентні компанії, які не здійснюють діяльність на території юрисдикції і, що найбільш важливо, забезпечення ефективного режиму фінансової конфіденційності[1].

Т.В. Майорова визначає офшорну зону як різновид вільних економічних зон, що створюються на території всієї держави, або суб'єкту федерації (конфедерації), особливістю якої є створення для суб'єктів господарювання сприятливого валютно-фінансового, податкового режиму, високого рівня захищеності банківської та комерційної таємниці, лояльність державного регулювання, спрощені вимоги до ліцензування[2].

Офшорну компанію можна зареєструвати в багатьох юрисдикціях. Ці юрисдикції умовно поділяються на три групи:

1. Острівні офшори – невеликі острови і архіпелаги Карибського моря, Тихого і Індійського океанів. Їх головна особливість: повна відсутність податків, відсутність обов'язковості ведення бухгалтерського обліку, висока ступінь конфіденційності та анонімності власників. Проте, часто такі компанії мають невисокі репутацію та престиж.

2. Європейські території мають вищий статус, але і вартість утримання офшору може сягати десятків тисяч доларів в рік. Ці країни пропонують податкові пільги на деякі види діяльності.

3. Деякі адміністративно-територіальні утворення, в яких діє особливий режим обкладення податками, як, наприклад, Лабуан у Малайзії чи деякі штати в США[3].

Нижче наведено неповний список офшорних зон: Андорра, Кайманові острови, Великобританія, Коста-Ріка, Маврикій, Маршаллові острови, Аруба, Монако, Багами, Бруней, Острови Кука, Вануату, Сінгапур, Гібралтар, Панама, Нова Зеландія, острів Мен, Гонконг, Сейшельські острови.

Існує багато схем використання офшорів у світовій практиці податкового планування. Серед них такі сфери їх використання: торгівля; управління активами; фінансування; лізинг; страхування; ліцензійні платежі; виплата зарплати.

Найбільш простим способом використання компанії, що діє під юрисдикцією країн сприятливого режиму оподаткування, як легального засобу

[1] Чуркіна О.С., Ратушенко О.С. Світовий досвід офшорного бізнесу. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://intkonf.org/churkina-os-ratushenko-os-svitoviy-dosvid-ofshornogo-biznesu/

[2] Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність/Т.В. Майорова: Навчальний посібник. – Київ. «Центр навчальної літератури», 2014. – 456с., С. 376.

[3] Монзюк О.О. Проблеми класифікації та визначення офшорних зон [Електронний ресурс] / О.О.Монзюк // Економіка.Управління.Інновації. – 2013. – №2 – Режим доступу: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/eui_2013_2_50.pdf

зниження податків є експортно-імпортні операції, а також розмивання прибутку. В якості базового прикладу можна навести таку схему: українська фірма продає товар спочатку своїй компанії з пільговим оподаткуванням, і потім ця компанія реалізує його в будь-якій країні (виключаючи країну, де була проведена інкорпорація компанії). При цьому весь прибуток від реалізації товару завдяки регулюванню контрактної ціни (різниця між ціною купівлі та ціною продажу товарів) залишається на балансі офшорної компанії[1].

Зворотну схему використовують при імпорті: компанія, що користується пільгами, закуповує товар і продає його українській фірмі. У цьому випадку вибираються такі умови контракту, що українська фірма отримує мінімально можливий запланований прибуток і навіть, можливо, може виявитися боржником першої компанії.

При роботі компанії в області надання послуг, можлива наступна схема: компанія, що діє в сприятливому режимі, виступає в якості представника української компанії і, відповідно, її маркетингові послуги оплачуються певним відсотком від вартості контракту.

Таким чином, прибутки, отримані в результаті таких заходів будуть акумулюватися на рахунках компанії в країні, де або відсутнє оподаткування прибутку, або ставка податку на прибуток невисока.

При організуванні закордонних дочірніх фірм і філій, "ланцюжок" власності та контролю в багатьох випадках буває доцільно "замкнути" на компанію, що знаходиться у пільговій податковій юрисдикції. Іншими словами, материнська компанія володіє дочірніми фірмами і великими частками участі не безпосередньо, а через проміжну компанію. Вона грає роль допоміжного центра прибутку материнської фірми, центра управління закордонною нерухомістю та іншими видами активів. Такі компанії і визначаються у міжнародній практиці як оперативно-холдингові фірми. У пільгових "холдингових" юрисдикціях холдингам надаються такі основні види пільг: зниження податку "у джерела"; звільнення від податків на прибуток доходів у вигляді дивідендів; звільнення від податку на доходи від переоцінки активів; зниження податку на власний капітал[2].

Переваги та недоліки використання офшорних компаній для країни представлені в таблиці 4.7.

Для держави офшори завдають великі збитки, так як значна кількість коштів не потрапляє до бюджету країни.

Існує безліч критеріїв класифікації офшорних центрів. В основу головних критеріїв, використовуваних представниками ділового світу при виборі таких центрів з метою мінімізації податкових зобов'язань, ставиться підсумований обсяг і характер привілеїв, пропонованих клієнтам.

[1] Тимофеева О. Ф. Офшорные юрисдикции как инструмент международного налогового планирования: мировой опыт их создания [Електронний ресурс] / О. Ф. Тимофеева, М. И. Крестьянинова //Мир науки. – 2014. – № 1 (3). – С. 6. – Режим доступу : http://mir-nauki.com.

[2] Шпак Л.О. Особливості розвитку світових фінансових центрів [Електронний ресурс] . – Режим доступу: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjvaurhqfNAhXkCpoKHeYvCiAQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Firbisnbuv.gov.ua

Таблиця 4.7

Переваги та недоліки використання офшорних компаній

Переваги	Недоліки
✓ Досягнення анонімності і конфіденційності ✓ Низькі ставки податків або їх відсутність ✓ Відсутність контролю валютного обміну ✓ Можливість вільного використання валюти ✓ Банківські рахунки і будь-якій валюті ✓ Ефективна і недорога банківська система ✓ Прибуток (капітал) в твердій валюті, в надійних банках і в стабільній країні ✓ Можливість отримання дозволу на роботу ✓ Можливість законного володіння нерухомістю за кордоном	✓ Створення умов для відтоку капіталів ✓ Підтримку тіньової економіки ✓ Зменшення зайнятості в країнах-донорах ✓ Отримання поза конкурентних переваг тими компаніями, які використовують офшори ✓ Вплив на соціальну ситуацію в країнах донорах, пов'язаних з ухиленням від оподаткування за допомогою офшорів ✓ Недобросовісна податкова конкуренція та відповідно ухилення від оподаткування

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[1].

Відповідно до такого підходу офшорні зони поділяються на два види:

– офшорні зони, які формально поширені у світі, і зони, які належать "податковим гаваням". Це здебільшого держави, яким характерне невелике населення і мала земельна площа. Їх ще називають міні-державами, в яких відсутній прибутковий податок для закордонних "пільгових" фірм. Зокрема, це острів Мен, Гібралтар, Панама, Багамські Острови, Теркс, Кайкос та ін.;

– офшорні зони з «врівноваженим» ступенем оподаткування. Деякі з держав внесені в "чорний список" податкових гаваней. В такому випадку сплачується «поміркований» прибутковий податок. Також, тут надається пільга для фірми, яка здійснює холдингову, фінансову та ліцензійну діяльність. До таких зон належать країни Західної Європи - Швейцарія, Голландія, Австрія, Ірландія, Бельгія[2].

Розрізняють «комбіновані» офшорні зони, де поєднані риси двох вищезгаданих видів, а саме такі зони, як Кіпр та Ірландія. З позиції особливостей різних інтересів і привілеїв для різноманітних типів платників податків, офшорні зони поділяють на:

– держави, де резиденти не обкладаються жодними податкам, зокрема це Андорра та Багамські Острови;

– держави, де стягуються податок лише дохід, отриманий у даній державі, але не оподатковуються прибутки, які надходять з-за кордону, приміром це Коста-Ріка та Гонконг;

– держави, де отриманий дохід не оподатковується, але оподатковується прибуток, одержаний з-за кордону (Монако);

[1]Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

[2] Комар І.С. Види офшорних зон та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / І.С. Комар // Ефективна економіка. – 2014. – №6. – Режим доступу: http://www.economy nayka com ua/?op=1&z=3111

– держави, у яких оподатковується дохід, отриманий за кордоном, проте ставка податку є дуже низькою, зокрема острови Гернсі чи Джерсі Шарк;

– держави, де оподатковуються матеріальні цінності, а не поточний дохід (Уругвай);

– держави, де застосовують різноманітні комбінації з пільговими податковими правилами. Тут прибуток повністю звільнений від оподаткування або деякі види прибутків користуються податковими прерогативами. Це, наприклад, Андорра, Ірландія, Монако, Каміпоне де Італія, за межами Європи - Багамські, Бермудські, Кайманові острови, Французька Полінезія чи острови Святого Варфоломія[1].

Також офшорні центри можуть класифікуватись в залежності від місцезнаходження, за необхідністю подання звітів щодо діяльності компаній, за ступенем конфіденційності комерційної інформації тощо.

За географічною ознакою вони поділяються на:

– Європейські офшорні юрисдикції – Андорра, Кампіоне, Кіпр, Ліхтенштейн, Ірландія, Мадейра, Мальта, Монако та інші.

– Британські острівні регіони – Олдерні, Гібралтар, Острів Гернсі, Острів Мен, Острів Джерсі та інші.

– Офшорні юрисдикції Близького Сходу – Бахрейн, Дубаї, Ліван та інші.

– Офшорні юрисдикції Карибського регіону – Ангілья, Антігуа, Нідерландські Антільські острови, Аруба, Невіс, Острови Теркс і Кайкос, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Гранд Кайман, Гренада, Багамські острови, Барбадос та інші.

– Офшорні юрисдикції Центральної та Південної Америки – Беліз, Панама, Коста-Ріка та інші.

– Офшорні юрисдикції Африки – Ліберія, Сейшельські острови та інші.

– Офшорні юрисдикції Тихоокеанського регіону – Острови Кука, Сінгапур, Лабуан, Маршаллові острови, Ніус, Науру, Вануату, Західне Самоа та інші[2].

За рівнем оподаткування можна виділити:

– класичні офшори – законодавство цих країн надає можливість реєструвати компанії для ведення міжнародного бізнесу – це так звані International Business Company (IBC) або їх похідні. Такі компанії звільнені від оподаткування в країні реєстрації за умови відсутності місцевих бізнес інтересів і отриманні доходів з місцевих джерел. Компанії зобов'язані вести бухгалтерські рахунки, однак, немає зобов'язання по них звітувати і подавати фінансові звіти, а тільки платити фіксоване державне мито. Рівень

[1]Лещенко Р.М. Офшорні юрисдикції: історія виникнення. Поняття, класифікація [Електронний ресурс] / Р.М. Лещенко // Часопис Київського університету права. – 2014. – №35 – С.148-153 – Режим доступу: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/Chkup_2014_1_35.pdf

[2] Монзюк О.О. Проблеми класифікації та визначення офшорних зон [Електронний ресурс] / О.О.Монзюк // Економіка.Управління.Інновації. – 2013. – №2 – Режим доступу: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/eui_2013_2_50.pdf

конфіденційності в таких юрисдикціях зазвичай дуже високий, і деякі дозволяють реєстрацію акцій на пред'явника. У той же час ступінь довіри до них з боку банків, а іноді і партнерів, нижче порівняно з країнами тому вимагають подавати фінансові звіти. Також IBC не можуть використовувати переваги угод про усунення подвійного оподаткування. До таких юрисдикцій відносяться Ангілья, Багами, Беліз, БВО, Бруней, Співдружність Домініки, Каймановi о-ви, Коста Ріка, Маршаллові о-ви, Сент Кітс і Невіс, Санта Лючія, Сейшельські о-ви, Сент Вінсент і Гренадіни та ін.;

– низькоподаткові юрисдикції – це юрисдикції, які з метою залучення інвестицій та стимулювання економічного зростання встановили низькі ставки податку на прибуток. Зареєстровані компанії є резидентом в країні своєї реєстрації, зобов'язані ставати на податковий облік, вести бухгалтерію, подавати звітність та сплачувати місцеві податки. Такі компанії є «прозорими» для банків і партнерів і можуть використовувати переваги договорів про уникнення подвійного оподаткування. Це такі країни як Болгарія (10%), Джерсі (10%), Ірландія (12,5), Кіпр (10%), Лабуан (3%), Острів Мен (10%), Маврикій (3%), Сейшельські о-ви (1,5%), Швейцарія (8,5%) та ін;

– юрисдикції, що надають податкові пільги: незважаючи на високі ставки корпоративного податку, законодавством цих країн передбачено пільгове оподаткування деяких видів діяльності або ж повне їх звільнення від податків при дотриманні певних умов. Компанії, які є резидентами, зобов'язані ставати на податковий облік, вести бухгалтерію, подавати звітність та сплачувати податки. Відповідно такі компанії можуть використовувати переваги договорів про уникнення подвійного оподаткування. Рівень конфіденційності власників визначається місцевим законодавством і, в деяких випадках, можлива повна конфіденційність інформації про власників. До них відносяться Великобританія, Данія, Ліхтенштейн, Люксембург, Мальта, Нідерланди, США, Швейцарія[1].

За територіальною та функціональною належністю офшорні центри поділяють на:

– нероздільні держави - зазвичай це невеликі держави, такі як Багамські, Британські Віргінські острови, Вантау, Сейшельські острови, у яких діють пільгові умови діяльності фірм;

– держави, у яких діють як офшорні компанії, так і офшорні, які не мають пільгового статусу (Кіпр, Ірландія, Гібралтар, Люксембург, острів Мен та інші).

За наявністю у переліку офшорних зон виділяють:

–держави, які внесені в перелік офшорних зон;

–держави, які не внесені в перелік офшорних зон.

За наявністю чи відсутністю подвійного оподаткування:

–зони, які не мають договорів стосовно уникнення подвійного оподаткування;

[1] Сутність міжнародного бізнесу та його характеристики [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/14170120/menedzhment/sutnist_mizhnarodnogo_biznesu_yogo_harakteristika

–зони, які мають договори стосовно уникнення подвійного оподаткування.

В таблиці 4.8 подана класифікація офшорних зон по ознаках і видах.

Таблиця 4.8

Класифікація офшорних зон по ознаках і видах[1]

№ п/п	Ознака	Види офшорних зон
1.	За географічною приналежністю	Європейські офшорні юрисдикції
		Британські острівні регіони
		Офшорні юрисдикції Близького Сходу
		Офшорні юрисдикції Карибського регіону
		Офшорні юрисдикції Центральної та Південної Америки
		Офшорні юрисдикції Африки
		Офшорні юрисдикції Тихоокеанського регіону
2.	За територіальною і функціональною приналежністю	Цілісні країни
		Країни, у яких діють як офшорні компанії, так і офшори, які не мають пільгового статусу
3.	За наявністю у переліку офшорних зон	Країни, або їх території, що включені до переліку офшорних зон
		Країни, або їх території, що не включені до переліку офшорних зон
4.	За наявністю чи відсутністю подвійного оподаткування	Юрисдикції, що не мають угод щодо уникнення подвійного оподаткування
		Юрисдикції, що мають угоди щодо подвійного оподаткування
5.	За рівнем оподаткування	Класичні офшори
		Низькоподаткові юрисдикції
		Юрисдикції, що надають податкові пільги
6.	За звітуванням діяльності	Країни, де немає звітності у діяльності компаній
		Країни, де присутні деякі види звітування
7.	За секретністю комерційної інформації	Країни, де секретність комерційної інформації про діяльність фірм не розголошується в жодному випадку
		Країни, де за певних (розслідування певних видів злочинів) секретність інформації може бути порушена
8.	За обмеженнями у діяльності	Країни, де необмежений розмір мінімального статутного капіталу
		Країни, де встановлено мінімальний розмір статутного капіталу

За звітуванням діяльності можна виділити:

– держави, у яких компанії не мають звітності і не проводять щорічного аудиту (Антильські, Каймановi острови, Панама);

– країни, де присутні деякі види звітування діяльності (Швейцарія, Ірландія, Гонконг).

За обмеженнями у офшорні центри поділяють на:

– країни, де необмежений розмір мінімального статутного капіталу;

[1] Волкова Ю. А. Розвиток офшорних центрів у системі міжнародного бізнесу/ Ю.А. Волова // Формування ринкових відносин в Україні. - 2010.- №1. - С. 43-48.

– країни, де встановлено мінімальний розмір статутного капіталу.

Також можна класифікувати офшори за видом пільг, що ними надаються для офшорних компаній.

Наприклад, на підставі пільг для ведення бізнесу можна виділити наступні умовні типи офшорів (при цьому слід мати на увазі, що деякі юрисдикції можуть бути одночасно віднесені до різних групам): чисті офшори; обмежені офшори без обов'язкової звітності; обмежені офшори, що вимагають звітність; офшори, що дають зниження податків на певні види діяльності; офшори з нерезидентним принципом оподаткування; юрисдикції, які надають деякі пільги нерезидентам.

В економічній науці, правознавстві та повсякденній практиці зазвичай виділяють чотири способи використання офшорних центрів. Вони включають як цілком легальні способи з точки зору податкового законодавства, так і адміністративно заборонені і навіть злочинні.

По-перше, офшорні центри можуть використовуватися без будь-яких мотивацій фіскального характеру, коли мова йде про операції, які не впливають на виплату національних податків. Прикладом може бути функціонування в офшорному центрі американського банку (або його відділення), який цілком залишається платником податків в казну США. Зрозуміло, таке використання офшорного центру цілком укладається в рамки закону.

По-друге, можливе використання офшорних центрів з вигодою для платника податків і одночасно в повній відповідності з законом. Прикладом може стати звільнення від податків, надане в офшорних центрах компаніям на певний період з метою інвестування ними в промислове виробництво економічно відсталих країн, в яких найчастіше і працюють ці центри.

По-третє, можна говорити про використання таких центрів в процесі реалізації міжнародного податкового планування, що застосовується з метою пошуку оптимальних рішень в сфері оподаткування для корпорацій, фінансових груп або фізичних осіб. Такі дії спираються на використання дірок в податковому або адміністративному законодавстві або здійснюються в розрахунку на труднощі передачі влади різних країн податкової інформації, а також на заплутаність і тяганину при проведенні такої процедури.

По-четверте, як особливий спосіб використання офшорних центрів визнається податкове шахрайство, яке є злочинним діянням. Це акт, за допомогою якого платник незаконно прагне ухилитися від покладеного на нього обов'язку сплати податків, наприклад, шляхом недекларування своїх доходів. Такі дії переслідуються законом[1].

Вищевикладене відноситься до класифікації використання офшорних центрів з юридичної точки зору.

[1] Економіка зарубіжних країн: навчальний посібник [Електронний ресурс] / [Козак Ю.Г., Ковалевський В.В., Лебедева С.Н., Бикова М.Є., Логвінова Н.С., Воронова О.В.]; за ред. Ю.Г.Козака, В.В.Ковалевського. – [4-е вид]. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 292 с. – Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/219/1/Economy%20of%20foreign%20countries.pdf

З організаційно-правового та фінансово-економічного боку виділяють наступне призначення офшорних центрів:

1. трансферт прибутку шляхом заниження або завищення цін закупівлі і продажу товарів і послуг, а також витрат на утримання персоналу;
2. використання ротаційних компаній;
3. маніпулювання міжнародними угодами;
4. зміна місця проживання шляхом переселення (часто фіктивного) в офшорний центр з метою несплати індивідуального прибуткового податку[1].

Отже, можна сказати, що головним призначенням офшорних центрів є мінімізація податкових зобов'язань як в країні, де фірма здійснює діяльність, так і в країні її місцезнаходження. Класифікація офшорних центрів здійснюється за багатьма ознаками, головною з яких є умови щодо зниження податкових зобов'язань клієнта.

Отже, діяльність міжнародних організацій, які координують діяльність "податкових гаваней" у світі і, тим самим, виконують регулюючу функцію міжнародних фінансів, а також урядів країн, сьогодні спрямована на обмеження операцій, що фінансуються за рахунок капіталу кримінального походження та запобігання транснаціональному руху капіталу незаконним шляхом.

Виходячи з цілей створення компанії, її типу, а також рівня оподаткування, можна вибрати офшорну зону для реєстрації компанії, наприклад, нижче представлена порівняльна таблиця деяких офшорних зон (табл. 4.9).

В останні роки в зв'язку із загальною глобалізацією міжнародного бізнесу зросла як участь офшорного сектора в світовій економіці, так і заклопотаність світової спільноти, щодо потенційних загроз для світової фінансової системи. Якщо раніше антиофшорна боротьба була внутрішньою справою кожної окремої держави, то тепер вона набуває світового розмаху. Тепер в ній беруть активну участь (або навіть очолюють її) такі міжнародні організації як ОЕСР, FATF, а також ООН, ЄС та інші. Основні претензії, що пред'являються до офшорних зон, зводяться до двох:

– нечесна податкова конкуренція.
– сприяння криміналу (перш за все, в "відмиванні" грошей)[2].

[1] Лещенко Р.М. Офшорні юрисдикції: історія виникнення. Поняття, класифікація [Електронний ресурс] / Р.М. Лещенко // Часопис Київського університету права. – 2014. – №35 – С.148-153 – Режим доступу: https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/Chkup_2014_1_35.pdf

Таблиця 4.9

Порівняльна характеристика офшорних зон

Юрисдикція	Тип підприємства	Мін. кількість акціонерів	Мін. кількість директорів	Статутний капітал	Подання щорічної звітності	Щорічно стягуваний податок	Ставка податку на прибуток, %	Строк реєстрації, тижні
Багамські Острови	IBS	1	1	50000 USD	Ні	Так	0	2
Британські Віргінські острови	IBS	1	1	50000 USD	Ні	Так	0	1
Сейшельські Острови	IBS	1	1	100000 USD	Ні	Так	0	1
Панама	S.R.L.	1	3	10000 USD	Ні	Так	0	2
Беліз	IBS	1	1	50000 USD	Ні	Так	0	1
Ірландія	PLS, LTD	2	2	38100 EUR	Так	Так	12,5	1-2
Кіпр	PLS, LTD	1	1	1000 EUR	Так	Так	10	1-2
Гонконг	PLS, LTD	1	1	1HK$	Так	Так	16,5	2
Сінгапур	PLS, LTD	1	1	1 USD	Так	Так	18	2-3
Ліхтенштейн	AG	1	1	50000 CHF	Так	Так	0	4
Штат Делавер (США)	LLC/ Corp.	1	1	50000 USD	Так	Вар.	Вар.	3-4
Провінція Онтаріо (Канада)	OK	1	1	1000 CAD	Так	Так	11-16,5% (до держ. бюджету) 4,5-12% (до місцевих бюджетів)	1-2

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[1].

Під тиском світової громадської думки в особі ОЕСР і FATF, а також під тиском окремих держав, насамперед США, офшорні зони, як, втім, і інші країни, змушені йти на інколи радикальний перегляд свого законодавства. Зокрема:

- знижується ступінь банківської таємниці. Вже зараз у багатьох країнах світу, в тому числі майже у всіх офшорних зонах, прийняті законодавства проти відмивання грошей в відповідниками з рекомендаціями FATF, що роблять

[1]Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

банківську систему прозорою для влади і зобов'язують банки вимагати" прозорості "від своїх клієнтів.

- підвищується рівень прозорості корпоративних структур. Ті ж «закони про відмивання передбачають розширення можливості доступу влади до інформації про реальних власників компанії, нехай навіть прикритих номінальними власниками акцій або акціями на пред'явника. У багатьох юрисдикціях представницькою акції вже заборонені, і цей процес буде продовжуватися ».

- розширюється міжнародний обмін податковою інформацією. Більшість податкових притулків вже підписалися під відповідними вимогами ОЕСР. Офшорні зони навперебій укладають угоди про обмін інформацією – насамперед з США, на черзі й інші країни ОЕСР[1].

Ті офшорні зони, які відмовляються прийняти умови пред'явленого їм ультиматуму, перетворюються на ізгоїв, а пропоновані ними структури фактично втрачають працездатність.

Таким чином, сьогодні, незважаючи на тенденцію посилення вимог до власників безподаткових компаній, офшорний бізнес продовжує розвиватися. Відбувається це за рахунок того, що в багатьох країнах триває боротьба за уніфікацію податкових питань (Європейський союз), в інших же досі не сформована система фінансових інститутів, що дозволяють зберегти накопичені заощадження (Україна).

Отже, основними тенденціями в здійсненні офшорних операцій на сучасному етапі є:

– Послаблення банківської таємниці (майже у всіх офшорних зонах прийняте законодавство, що відповідає вимогам FATF і забезпечує більшу прозорість таких зон).

– Посилення прозорості корпоративних структур (заборона акцій на пред'явника, необхідність надання інформації про власників компаній).

– Обмін інформацією (офшорні зони укладають договори про обмін інформацією між державами).

– Протидія діяльності офшорних зон (офшорні зони, що не відповідають новим вимогам, практично втрачають конкурентоспроможність у зв'язку с жорсткою протидією міжнародної спільноти та національних органів влади)[2].

Інвестиційна привабливість різних офшорних зон залежить від умов реєстрації й оподатковування. Форумом фінансової стабільності розвинутих країн встановлено рейтинг офшорних зон за ступенем їх надійності (рис. 4.19).

Зазначимо, що чим вище репутація, тим дорожче обходиться обслуговування компанії в цій юрисдикції (необхідність ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами, обов'язковий аудит, ведення документообігу тощо).

[1]Офшорні зони як інструмент міжнародної податкової конкуренції [Електронний ресурс] // Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського [сайт]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2009_1/pdf/09kvmitc.pdf/.

[2]Там само.

Проте інвестування коштів у респектабельні юрисдикції зазвичай дає вищу фінансову віддачу[1].



Рис. 4.19. Класифікація офшорних зон за ступенем надійності[2]

Кожна країна самостійно вирішує визнання тієї чи іншої офшорної зони. Найбільш повний список офшорних зон, що визнає наша держава, приведений у «Переліку офшорних зон», затвердженому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р.

Отже, в офіційному переліку КМУ юрисдикцій, які визнані офшорними зонами немає таких країн, як Кіпр, Гонконг та Швейцарія, з якими укладено договори щодо уникнення подвійного оподаткування. Це свідчить про опосередковану участь представників влади в прихованому виведенні капіталу через офшорні зони. Капітал з-за кордону направляється в даному випадку не для реальної діяльності в країні, що здійснила реєстрацію підприємства, а для створення так званих фірм – «поштових скриньок» і отримання з них невеликих податкових платежів в обмін на право вважатися резидентом даної офшорної зони і ніде більше не сплачувати податки. Досвід ведення офшорної діяльності українськими підприємцями свідчить, що найбільш популярними є такі юрисдикції: Британські Віргінські Острови, Беліз, Гібралтар, Маршалові Острови, Об'єднані Арабські Емірати, о. Мен, Панама та Сейшельські Острови.

В останні роки офшорні банківські юрисдикції відіграють все більшу роль у розподілі світового руху капіталу. Про важливе значення офшорів у системі глобальних фінансових потоків свідчить статистичні дані Банку міжнародних розрахунків щодо інвестиційної позиції банків, розташованих на їх території.

[1] Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон [Електронний ресурс] // Закон України: [сайт]. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.

[2] Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Ковалевський В. В. Міжнародні фінанси. Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 640 с. Анапольська А.І. Відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом,- сучасна проблема здійснення міжнародних розрахунків [Електронний ресурс] / А.І Анапольська // Наукові записки. – 2011. – №18 – С.454-460 – Режим доступу: http://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-kredit-ekonomicheskaya-priroda-suschnost-i-vidy.pdf

В табл. 4.10 представлено обсяги інвестиційного капіталу на рахунках в офшорних зонах.

Таблиця 4.10

Капітал на рахунках в офшорних зонах

Країна	Відкрито рахунків, млрд дол США			Абсолютний приріст, млрд дол США		Темп приросту, %	
	2016	2017	2018	2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
Багамські острови	436,2	519,7	527,2	83,5	7,5	19,14	1,42
Бермудські острови	8,9	11,0	11,9	2,1	0,9	23,60	7,56
Бахрейн	179,6	176,4	154,9	-3,2	-21,5	-1,78	-13,88
Кайманові острови	1755,9	1761,7	1656,4	5,8	-105,3	0,33	-6,36
Кіпр	112,1	93,5	93,1	-18,6	-0,4	-16,59	-0,43
Острів Мен	81,2	74,4	75,0	-6,5	0,3	-8,0	0,40
Люксембург	903,3	761,4	847,2	-141,9	85,8	-15,71	10,13
Швейцарія	908,2	804,6	830,2	-103,6	25,6	-11,41	3,08
Всього	4385,4	4203,0	4195,9	-182,4	-7,1	-4,16	-0,17

Джерело: складено автором на основі узагальнення матеріалу[1,2]

Кожна країна світу має свою унікальну систему державного та фіскального управління, тому випадки торгівлі через офшорні зони притаманні фактично усім державам. При цьому невелика країна з фактично відсутнім експортним потенціалом, встановлюючи нульовий або невеликий податок (3-10%) на прибуток, може заробляти на цьому величезні кошти.

По-перше, в такий спосіб залучаються величезні оборотні кошти у фінансову систему. По-друге, при великих обсягах реекспорту, навіть отримання невеликого відсотку податку на прибуток дозволяє фінансувати дохідну частину бюджету країни. Саме тому ще у 2013 році для цілей трансфертного ціноутворення Кабінет Міністрів України затвердив перелік держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні. До даного переліку було включено 73 держави, основними торговими партерами з яких Кіпр, Віргінські острови, Ліхтенштейн, Сент-Вінсент і Гренадіни, Швейцарія та інші. Слід відмітити, що на відміну від інших країн у переліку, в Швейцарії, реєструючи компанію, можна отримати й інші вигоди, адже місцевій торгівельній структурі легше взяти дешеві кредити у європейських банках, її зручніше представляти закордонним партнерам і т.д.

Серед держав з інтенсивним розвитком антиофшорного законодавства, знаходяться США, які суттєво впливають на офшорний бізнес. У США дане

[1] Офіційний сайт "Державна служба статистики України"[Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

[2] Офшорні компанії в податковому плануванні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.amondsmith.com.ua/bank_accounts.htm

законодавство створюється різноманітними органами влади. Насамперед це Казначейство США, яке поєднує роботу фінансових та податкових органів. Також в державі організовано багато органів, які здійснюють моніторинг і заходи з мінімізації випадків уникнення від податків із застосуванням офшорних юрисдикції. Після прийняття відомого антитерористичного закону USA Patriot Act практично була ліквідована галузь приватних офшорних банків, оскільки американським банкам було заборонено кореспондентські відносини з банками-«пустушками» (shell banks), які не мають офісу в жодній країні[1]. Поряд з інструментами тиску США застосовували і стимулюючі заходи. Так, у жовтні 2004 р. було підписано так званий Закон про створення робочих місць (American Jobs Creation Act), який передбачає те, що компанії, які вирішили повернути в США капітали, раніше вивезені за кордон і розміщені в офшорах, отримують можливість вільно їх використовувати. Метою подібних нововведень була спроба зменшити дефіцит платіжного балансу. У випадку, коли власниками фірми, яка виступає посередником або агентом в договорах, є нерезиденти, коли більша частка доходу переводиться в офшорну фірму, залишаючи фірмі декілька комісійних відсотків, то податкові структури Великобританії можуть вжити до фірми «правило довгої руки». Згідно даного правила таку діяльність розглядають як асоціацію групи осіб, зацікавлених у зменшенні податкового навантаження. В такому випадку вся сума доходу вважається доходом фірми-посередника і підлягає оподаткуванню у Великобританії[2]. Крім Великобританії, публікацію «білих списків» здійснюють Німеччина, Швеція та Канада. Великобританія прагне створити альтернативи офшорним зонам за рахунок поліпшення податкового режиму бізнес-діяльності.

Для боротьби з використанням офшорних зон з метою уникнення від податків на нерухомість в Греції застосовується спеціальний збір на нерухомість, якою володіють офшорні компанії. Цей збір розповсюджується на грецькі фірми і фірми країн ЄС. Для протидії використанню офшорних зон з метою ухилення від оподаткування більшість держав почали формувати спеціальні служби. Наприклад, у 2008 р. в Німеччині відбулася податкова сутичка, яка зачепила багато високопоставлених жителів держави, які переховували свої тіньові прибутки в банках Ліхтенштейну, оскільки дана країна для Німеччини є привабливою офшорною зоною[3].

Антиофшорне законодавство зазнає змін також і у країнах, які розвиваються. Наприклад, 22 вересня 2007 р. Резервний банк Індії заборонив

[1] Івашко А.О. Інструментарій податкового планування та процеси ухилення від сплати податків в контексті діючої практики функціонування офшорних юрисдикцій зон [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://irbisnbuv.gov.ua/cgbin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/Modre_2013_1_23.pdf

[2] Д'яконова І.І. Діяльність офшорних зон у міжнародних фінансових відносинах: значення та регулювання [Електронний ресурс] / І.І. Д'яконова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2014. – №4 – Режим доступу: https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/pprbsu_2014_38_4.pdf

[3] Чуркіна О. С. Світовий досвід офшорного бізнесу [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://intkonf.org/churkina-os-ratushenko-os-svitoviy-dosvid-ofshornogobiznesu/

функціонування так званих «закордонних корпоративних структур» (overseas corporate bodies – OCB). Закордонні корпоративні структури – це закордонні фірми, які майже на 60% перевіряються нерезидентами, себто жителями Індії, які не мешкають в Індії. Колись дані структури мали деякі преференції з оподаткування вкладаючи кошти в Індію. Проте такі структури неодноразово використовувалися резидентами Індії з метою одержання таких пільг незважаючи на закон[1]. Для маврикійських офшорних компаній було скасовано пільги щодо портфельних інвестицій. Зараз відмінені також пільги щодо прямих інвестицій. Практику Італії в сфері регулювання офшорних зон, простежимо на прикладі Кампіоне. Податкові преференції в Кампіоне розповсюджуються лише на тутешніх громадян або іммігрантів, які повинні мати власне помешкання, щоб отримати прерогативу на проживання. Намагання країни мають на меті мінімізацію негативної ролі офшорних юрисдикцій на національну економіку країни.

Також практика Італії в сфері протидії податковим порушенням є показовою. Зокрема, у міжнародному праві функціонує «презумпція вини», себто особа, яка сплачує податки зобов'язана довести податковим і судовим органам свою непричетність до махінацій щодо ухилення від сплати податків. Стосовно незаконного вивозу капіталу, то в 1976 році таке явище з адміністративного злочину було переведене у кримінальний. Боротьба з таким злочином направлена не лише проти вивозу капіталу, але й на уникнення причини злочину[2].

Німеччина – світовий лідер за кількістю угод про усунення подвійного оподаткування. Німеччина наполягає на укладенні угод з офшорними юрисдикціями щодо обміну податковою інформацією. На території Франції немає спеціального законодавства про банківську таємницю. Кожен місяць банківські установи повідомляють про факти закриття та відкриття рахунків, отриманих сумах на рахунки в якості процентів або доходу від капіталу. Податковою службою ведеться централізована база даних про всі відкриті банківські рахунки.

Так, необхідність виконання вимог FATF, посилення контролю з боку НБУ та Державного комітету фінансового моніторингу (далі – ДКФМ), неможливість повноцінної інтеграції у світову банківську систему – це фактори, які дають українським банкам імпульс до розробки власних методик боротьби з легалізацією злочинно отриманих доходів. Крім того, виходячи зі світового досвіду, можна стверджувати, що найголовнішим стимулом для банків у боротьбі з легалізацією є необхідність збереження своєї бездоганної репутації в очах клієнтів, акціонерів, потенційних інвесторів і контролюючих органів. Таким чином, на даний момент боротьба з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом – це одне з важливих завдань українських

[1] Бабанін В. Міжнародний досвід ведення і регулювання офшорного бізнесу [Електронний ресурс] / В.Бабанін // Україна економічна. – 2009. – №10. – Режим доступу: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/drn/033.htm

[2] Турчинов О. В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки /О.В. Турчинов. - К., 2009. – 195 с.

фінансових установ та органів державної влади, що здійснюють фінансовий контроль.

Бюджетний контроль, податковий контроль, банківський контроль та інші складають окремі одиничні різновиди фінансового контролю. Оскільки отримання злочинних доходів та їх використання через фінансові установи України прямо впливає на ефективність функціонування фінансової системи української держави і стабільність банківської діяльності, остільки такі доходи, з метою не допущення їх легалізації (відмивання), також є предметом фінансового контролю[1].

Оскільки з офіційних документів та методик FATF до дотримання яких прагне Україна найбільш розповсюдженою є трифазова модель легалізації доходів, у подальшому будемо використовувати саме її, як основну процедуру відмивання злочинних доходів з використанням банків. Згідно трьохфазної моделі легалізації злочинних доходів розміщення є першою ланкою в ланцюжку легалізації. Загальний принцип легалізації на даній стадії такий: легалізаційні процедури являють собою трансформацію злочинно отриманих доходів (найчастіше готівки) в інші ліквідні активи шляхом купівлі цінних паперів, іноземних валют або ж обміну банкнот на купюри іншого номіналу. В стадії розміщення незаконних доходів злочинці намагаються обійти обов'язкові вимоги ідентифікації, встановлені законодавствами практично всіх країн, що беруть участь у боротьбі з «відмиванням» грошей. Отже, ідентифікація клієнтів і встановлення джерел отримання доходів є обов'язковою умовою в діяльності банків і має всі ознаки попереднього банківського контролю, як різновиду фінансового. На другій стадії, яка має назву розшарування (layering) проводяться численні фінансові операцій, які спрямовані на маскування джерел доходів, отриманих злочинним шляхом. Перекидання грошей по банківських рахунках, купівля та продаж цінних паперів, операції зі зняття готівки та її розміщення й інші подібні трансакції істотно ускладнюють роботу контролюючих і правоохоронних органів з встановлення джерел походження капіталу.

Велику роль у розсіюванні злочинних капіталів відіграють переведення грошей з використанням банківських рахунків, поштові перекази, електронні платежі через мережу Інтернет. Можливість швидкого переказу капіталів на досить великі відстані, відносна закритість платежів і складність їх відстеження через велику кількість операцій, – усе це робить грошові перекази оптимальним способом розшарування злочинно отриманих доходів[2]. У проведенні подібних операцій особливе місце посідають офшорні зони. Законодавство, що діє на цих

[1] Єлісєєв А. Доступно про податкове планування із застосуваннямофшорних компаній [Електронний ресурс] / А. Єлісєєв // Податкове планування. – 2008. – № 3.– С. 14–26.] – Режим доступу: https://nbuv.gov.ua%2Fcgibin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fape_2012_5_31.pdf

[2]Дудін М.М. Підходи до вирішення проблем відмивання коштів кримінального походження та легалізації доходів в Україні [Електронний ресурс] / М.М. Дудін, В.Л. Давиденко // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н.Каразіна. – 2013. – №16 – Режим доступу:https://www.google.com/url?q=http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/VKhIPR_2013_1082_16_38.pdf

територіях, забезпечує анонімність грошових переказів і оптимальні умови для оподатковування злочинних доходів. Для легалізації доходів в офшорних юрисдикціях спеціально створюються фіктивні фірми, на рахунках яких і зникають сліди кримінального походження коштів. Фінансові операції, що свідчать про незаконне походження капіталів, виявити практично неможливо в силу використання численних фіктивних договорів і малого терміну діяльності підставних фірм.

Відповідно до трифазової моделі відмивання коштів – інтеграція (integration) є заключною стадією процесу легалізації. Після проходження стадії розсіювання, кримінальні кошти мають бути знову зібрані, щоб у правоохоронних органів не виникло жодної підозри щодо законності походження капіталів. На цій фазі злочинно отримані доходи інвестуються в легальний бізнес. До основних засобів інтеграції кримінальних фондів відносяться: операції з нерухомістю, купівля збиткового підприємства, завищення або заниження цін зовнішньоторговельних операцій, розміщення готівки на банківських рахунках фірми або на рахунках ігорних закладів, використання іноземних банків[1].

У деяких країнах для інтеграції кримінальних фондів у банківську систему злочинні групи використовують норми законодавства, що гарантують анонімність фінансових операцій і захищають діяльність своїх клієнтів від надмірного втручання правоохоронних органів. Говорячи про зловживання злочинцями принципами банківської таємниці насамперед варто мати на увазі офшорний бізнес, що вважається на даний момент одним із найбільш прибуткових. Законодавство офшорних територій надає банкам право не відповідати на запити контролюючих органів про стан рахунків своїх клієнтів. У той же час посилення в усьому світі контролю за фінансовими операціями з резидентами офшорних юрисдикцій робить використання відповідних трансакцій з метою легалізації кримінальних коштів дуже ризикованим для злочинців.

Для того щоб максимально мінімізувати ризики та негативні наслідки діяльності резидентних компаній у офшорах і оптимізувати ведення бізнесу, замало лише посилювати державний контроль над приватним сектором економіки з метою в довгостроковій перспективі оптимізувати фінансову сферу. Адже все одно підприємці будуть прагнути здійснити свої транзакції з максимальною вигодою й економією часу, ресурсів за законодавством інших країн. Це стосується і юридичного оформлення угод, і питань, пов'язаних із фінансовими транзакціями. Для цього варто взяти напрям скористатися досвідом економічно розвинутих європейських країн, які, у свою чергу, відстоюють певною мірою подвійні стандарти в питанні використання офшорів. З одного боку, укладають міжнародні договори для уникнення подвійного оподаткування, а з іншого – легалізують на своїй території офшори на

[1] Стецюк С. С. Прогнозна оцінка можливості та доцільності створення офшорних зон в Україні / С. С. Стецюк // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2014. – № 1. – С. 64–71.

найвищому законодавчому рівні (чи самі є країнами-офшорами, тобто фасадними)[1].

Логічно, що уряд з метою мінімізувати негативний вплив відтоку капіталів до офшорних зон має здійснити певні заходи і створити умови, що дають змогу збільшити фінансовий результат від здійснення економічної діяльності підприємствами. Для виправлення ситуації можна переосмислити політику, яка стосується таких заходів:

1) варто переосмислити принципи обліку та оподаткування активів. У сучасному вигляді податковий облік призвів до того, що всі активи перемістилися до офшорів;

2) встановлення податку на вивіз капіталу;

3) також зобов'язати компанії сплачувати податки за місцем ведення бізнесу. Головною метою для оптимізації використання офшорів є зрозумілість і передбачуваність законодавства, необхідність того, щоб підприємці, порівнявши закордонну й національну юрисдикцію, не знай- шов пріоритетів використання іноземної. Якщо все буде досягнуто, то бізнес із офшорами буде не таким масштабним. У цьому випадку потрібно розрізняти мету: компанії застосовують офшори, щоб отримати надприбутки, або для того, щоб просто проіснувати. Безумовно, уряд працює в дуже тяжких умовах, але саме зараз є момент, коли можна втілити в життя реформи, які можуть спочатку бути не популярними серед населення, але в перспективі зможуть відіграти важливу роль у процесі покращення стану економіки загалом. Але здійснення певних заходів не має бути просто прикриттям лобістських дій на користь великого бізнесу, а повинно мати на меті якісне реформування економіки держави. Для цього потрібно провести реформи, що будуть стосуватися передусім саме оптимізації національної економіки через застосування офшорних механізмів для зменшення виведення великих капіталів у вільні економічні зони, посилення боротьби з агресивною політикою оподаткування для малого та середнього бізнесу. Для цього уряд має здійснити конкретні дії, а не робити популістські кроки. Роль держави може виявитися в розробленні стратегії для діяльності офшорного бізнесу під юрисдикцією України, створенні сприятливих умов для розвитку бізнесу: спрощення податкової звітності й обліку, мінімізація особистої присутності в органах, зменшення фіскального тиску на інвестиції, створення соціально справедливої податкової системи, децентралізація податкової системи. На нашу думку, доречною було б реалізація всіх перерахованих вище заходів не на території всієї держави, а на її певній частині. Реалізація шляхом створення в Україні ринку офшорних послуг, який мав би змогу створити конкуренцію із суміжними ринками за інвестиції та грошові ресурси (ураховуючи вдалу геополітичну позицію нашої держави на перетині Західної й Східної Європи).

Утілення в життя програми розвитку офшорів на території України має позитивно впливати на підвищення конкурентоспроможності українських

[1]Бабанін В. Міжнародний досвід ведення і регулювання офшорного бізнесу [Електронний ресурс] / В.Бабанін // Україна економічна. – 2009. – №10. – Режим доступу: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/drn/033.htm

суб'єктів підприємництва: малого та середнього бізнесу за рахунок використання національних офшорних центрів задля оптимізації фінансових потоків, а також формування нових категорій платників податків, які будуть складатися з осіб, зареєстрованих в офшорних центрах.

На виконання рекомендацій ОЕСР 28 січня 2016 р. ЄвропейськаКомісія представила пропозиції для Директиви по боротьбі з ухиленням відподатків як частини пакету заходів, а 20 червня 2016 р. Рада прийнялаДирективу ЄС 2016/1164, що встановлює правила проти практики ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонуваннявнутрішнього ринку. Ця директива містить юридично обов'язкові заходищодо забезпечення мінімального рівню захисту від найбільш поширенихформ агресивного податкового планування (держави-учасники повиннізастосовуватися такі заходи з І січня 2019 р.), а також індикаторіагресивного податкового планування.

Із запровадженням трирівневої структури звітність з трансферного ціноутворення складатиметься з: локального файлу, майстер-файлу та міждержавного звіту country-by-country report) для компаній, що мають консолідований оборот понад 750 млн. євро. Згідно Директиви Ради ЄС 2016/881 від 25 травня 2016 р. обов'язкового автоматичного обміну інформацією в сфері оподаткування, обмін звітами буде запроваджений з 2018 р. В Україні під даний критерій підпадає близько 10 фінансово-промислових груп Обговорюється можливість зниження порогу до 50 млн. євро, що розширить коло звітуючих холдингових компаній до 100, але у перспективі може ускладнити автоматичний міжнародний обмін звітами. Налагодження автоматичного обміну податковою інформацією є передумовою реалізації рекомендацій плану BEPS.

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) та взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (англ. Base Erosion and Profit Shifting, далі – BEPS).

Обов'язковими до виконання Україною є чотири кроки з п'ятнадцяти запропонованих, а саме: крок 5 «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»; крок 6 «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами»; крок 13 «Рекомендації про документацію з трансфертного ціноутворення та розкриття інформації по країнах»; крок 14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Кроки 6 та 14 передбачають обов'язкове внесення змін до діючих міжнародних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – угоди) шляхом проведення двосторонніх переговорів.

28 лютого 2019 року Верховна Рада ратифікувала Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під

оподаткування (далі – «MLI»), що вносить значні зміни до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – «Угоди»), підписаних Україною.

Конвенція MLI повинна: врегулювати питання гібридних невідповідностей у домовленостях (захід №2 Плану BEPS); визначити статус постійних представництв (захід №7 Плану BEPS); поліпшити механізми вирішення податкових спорів (захід №14 Плану BEPS).

Багатостороння Конвенція містить положення, які обов'язкові для виконання кожною державою, яка її підписала, та перелік факультативних норм, застосування яких до кожної окремої угоди буде залежати від рішення кожної з держав.

Кожна угода доповнюється преамбулою, в якій угоди не повинні створювати можливості для повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або уникнення (у тому числі шляхом неправомірного використання угод з метою отримання пільг, передбачених цією Угодою, задля отримання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій).

Запроваджується новий захід протидії зловживанням DTT – Тест основної мети. Цей тест дуже близький до широко відомого правила «ділової мети операції», коли виникає необхідність доводити, що угода (транзакція), яка породжує право застосування податкової пільги, має реальну економічну (ділову) ціль. Тобто кожна угода (транзакція)/структура буде піддаватися детальній оцінці з боку податкових органів. Зокрема, будуть братися до уваги цілі здійснення виплат за кордон або створення іноземної компанії, на користь якої здійснюються виплати з України.

Так, правила, що стосуються податку на доходи нерезидентів (наприклад, правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій), будуть застосовуватися не раніше 1 січня 2020 року. Правила, які змінюють визначення постійного представництва, почнуть діяти через шість місяців після набуття MLI чинності для України[1].

Україна планує застосовувати до своїх угод такі положення Багатосторонньої конвенції. Доходи від відчуження акцій або частки участі особи, вартість яких одержується здебільшого з нерухомого майна (ст. 9 Конвенції). Правило протидії зловживанням постійними представництвами, розташованими в третіх юрисдикціях. Конвенцією запроваджено механізм протидії ухиленню від сплати податків постійними представництвами, розташованими у третіх юрисдикціях (ст. 10 Конвенції). Цим положенням передбачено незастосування переваг (звільнень), передбачених угодами, стосовно порядку оподаткування постійного представництва, розташованого в третій юрисдикції, якщо ставка податку в цій юрисдикції нижче 60% від податку, який було б стягнено в першій згаданій державі з такого виду доходу, якби таке постійне представництво було розташоване в першій згаданій державі. Тобто положення передбачає право держави-джерела доходу

[1]MLI: нові правила міжнародного оподаткування для українського бізнесу 11 березня 2019 року [Електронний ресурс] / https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2019/fr_1103_uk.pdf

оподатковувати дохід постійного представництва, який звільняється від оподаткування у державі резиденства головного офісу або оподатковується за зниженими ставками у державі, в якій розташоване це постійне представництво.

Запроваджено механізм протидії штучному уникненню статусу постійного представництва шляхом:

- Посилення норм щодо застосування договорів комісії, що передбачає створення постійного представництва у випадках, коли діяльність здійснюється агентом, який систематично укладає контракти від імені підприємства або грає основну роль у їх укладенні;

- Звуження визначення поняття «підготовча та допоміжна діяльність». Економічна діяльність не призводить до створення постійного представництва у випадках, перелічених в угодах, та якщо діяльність не має постійного характеру. Також цією нормою заборонено розділення на окремі види діяльності, які можуть трактуватись як діяльність, яка має допоміжний або підготовчий характер, з метою уникнення створення постійного представництва;

- Конвенція фактично забороняє розділення контрактів за часом. Ця норма спрямована на запобігання штучному поділу контрактів для окремих видів діяльності з метою уникнення створення постійного представництва[1].

Рекомендовано для зменшення здійснення операцій через офшори застосувати такі заходи:

- зобов'язати Державну податкову службу надавати інформацію про боротьбу з мінімізацією податкових зобов'язань із застосуванням «податкових гаваней»;

- через засоби масової інформації оприлюднювати ситуацію про боротьбу з відмиванням коштів, отриманих кримінальним шляхом;

- популяризувати способи боротьби з тіньовими офшорними операціями;

- детінізація зайнятості із виплатою заробітних плат «у конвертах» є нагальною проблемою в Україні;

- зменшити податковий розрив в частині ПДВ (т.зв. VAT Gap – від англ. value-added tax – податок на додану вартість та tax gap – податковий розрив) як різниці між очікуваними та фактичними надходженнями;

- модернізувати систему митного контролю;

- удосконалити порядок первинного валютного контролю;

- зобов'язати резидентів розкривати інформацію про валютні депозити, у склад яких входять кошти під договори, що передбачають реалізацію авансових розрахунків;

- стимулювати безготівковий грошовий оборот та посилити валютний контроль;

[1]План BEPS: що це таке і навіщо він Україні [Електронний ресурс] /http://finbalance.com.ua/news/plan-beps-shcho-tse-take-i-navishcho-vin-ukrani

- виокремити в Цивільного кодексі України такий вид юридичної особи, як офшорне товариство, визначивши умови його створення, реорганізації та ліквідації;

- сформулювати у Податковому кодексі України критерії для формування списку „податкових гаваней";

- імплементація законодавства Про легалізацію коштів, здобутих злочинним шляхом та про повернення капіталів, вивезених з України;

- розробка продуктивного виду контролю для Національного банку України та Міністерства фінансів України за грошовими операціями в країні;

- застосовувати операції з факторингу, що дасть можливість експортерам одержувати правдиву інформацію про фінансово-господарське становище іноземних партнерів напередодні укладання експортних договорів та обов'язкове отримання винагород за експортування товарів;

- поширити обмеження щодо нерезидентів з офшорним статусом на всіх нерезидентів, які знаходяться на теренах «податкових гаваней»;

- прийняти зміни до діючого законодавства для гармонізації з рекомендаціями Групи з опрацювання заходів боротьби з відмиванням коштів (FATF);

- викриття і призупинення функціонування кримінальних груп у галузі банківської діяльності, регіональної економіки, де зосереджені чималі можливості для боротьби з відмиванням коштів, отриманих кримінальним шляхом;

- подальша децентралізація в економіці, реформа судової та правоохоронної системи;

Усі зазначені вище шляхи вирішення проблеми офшорних зон потребують активних дій держави й тісного міжнародного співробітництва.

4.6. Складання та подання податкової звітності в умовах розвитку цифрових технологій

Податкова звітність є базовим методом податкового контролю. Але перш ніж податкова звітність потрапляє в руки податкового працівника, вона проходить тривалий і копіткий шлях формування, і формує її бухгалтер господарюючого суб'єкта. Сформовані в світі юридичні традиції і розвиток оподаткування зумовили виникнення двох моделей обліку, які характеризуються протилежними поглядами на порядок обчислення податків і зв'язок з розміром податкової бази. При формуванні системи податкового обліку можливі три напрямки постановки обліку:

1. Паралельне існування систем бухгалтерського і податкового обліку як двох самостійних облікових процесів. В даному випадку істотно зростає трудомісткість діяльності облікових працівників.

2. Існування тільки бухгалтерської системи обліку, в рамках якої збирається, групується і узагальнюється інформація, необхідна для розрахунку податкових зобов'язань.

3. Заміна бухгалтерської системи обліку податковою. Можна констатувати, що даний процес уже повністю визначений і завершений на підприємствах, які застосовують спеціальні режими оподаткування [1].

Не можна допустити поглинання податкового обліку бухгалтерським і тим більше бухгалтерського – податковим. Необхідно знайти такий компроміс в методології та методиці даних видів обліку, який дозволить синхронно трансформувати дані види обліку з метою вирішення вищевказаних конфліктів.

Податкова звітність – це звітність, яка подається до органів податкової служби (Державна податкова служба України) та позабюджетних фондів і характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. До складу податкової звітності включаються декларації та розрахунки по податках, по яким організація чи фізична особа є платником[2].

У Податковому кодексі України досить широко використовується словосполучення «податкова звітність»: «податкова звітність з окремого податку», «податковий звіт» та інші, хоча визначення категорії «податкова звітність» в Податковому Кодексі України – далі ПКУ, відсутнє.

Безумовно, процес зближення податкового та бухгалтерського обліку не повинен відбуватися односторонньо, в ньому повинні брати участь представники Державної податкової служби України (далі ДПС), Мінфіну, наукових і громадських професійних організацій. Одна з основних проблем бухгалтерів організацій при формуванні звітності – конфлікт положень податкового і бухгалтерського законодавства.

Визначення поняття «податкова звітність» знаходиться у Наказі Державної податкової служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах Державної податкової служби (далі ДПС) України» від 14 червня 2012 р. № 516. Згідно зазначеного нормативного акту, податкова звітність – це документи, які, згідно з ПКУ, подаються платниками податків до органів ДПС і на підставі яких здійснюються нарахування та сплата податку, збору (обов'язкового платежу) [3].

Серед науковців також відсутнє єдине бачення поняття «податкова звітність». Більшість учених під податковою звітністю розуміють сукупність документів, що подаються платниками податків до органів державної податкової служби у строки, встановлені законодавством, на підставі яких здійснюється нарахування та (або) сплата податку (обов'язкового платежу).

Податкова звітність, на думку Т. В. Паєнтко, це – документація (податкові декларації, розрахунки, звіти, тощо), яка містить інформацію про

---

[1] Малярчук І. І. Податкові різниці: механізм обчислення та відображення у звітності [Електронний ресурс] / І. І. Малярчук, Л. П. Стецiв // Наукові записки [Української академії друкарства]. - 2016. - № 2. - С. 181–188. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz_2016_2_23

[2] Логвин А. В. Зареєстрована податкова накладна – підстава та беззаперечне право для формування податкового кредиту [Електронний ресурс] / А. В. Логвин // Вісник Маріупольського державного університету. Серія : Право. - 2017. - Вип. 14. - С. 107-114. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vmdu_pr_2017_14_15

[3] Наказ ДПС України від 14.06.2012 № 516 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України»

розрахунок податкових зобов'язань, на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу), що підлягає сплаті до бюджету та державних цільових фондів у встановлені законом терміни, яка подається платником податку, податковим агентом в податкові органи. Вона подається суб'єктом господарювання у податкові органи у порядку, встановленому в податковому законодавстві [1].

О. Мінаєва та Т. Міщенко податкову звітність визначають як упорядковану систему зведених взаємопов'язаних обліково-податкових показників, складених за спеціально затвердженою формою, яка характеризує результати та умови діяльності платникам податку за певний звітний період (місяць, квартал, рік) [2]. Проте у ст. 40 ПКУ види податкового періоду визначені як календарний рік, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний квартал, календарний місяць, календарний день.

Таким чином, податковою звітністю є не тільки податкові декларації, але і спеціальні розрахунки, довідки, пояснення до розрахунку, розшифровки показників, пов'язаних з обчисленням податку, а також документи, що подаються в якості обґрунтування значення цих показників, наприклад заявлених пільг.

Податкова звітність організації є результатом роботи бухгалтера протягом звітного періоду, а потім не менш важкої роботи податкового інспектора і вимагає максимальної зосередженості. Для підготовки податкової звітності розроблені різні програмні продукти та інші автоматичні засоби обробки інформації, але в будь-якому випадку необхідна робота професіоналів протягом тривалого часу, для того щоб уникнути проблем при здачі звітності до податкових органів. Протягом останніх років складання податкової звітності лише ускладнюється, доповнюючи новими формами податкової звітності та вимогами податкових органів. Причому відбувається це настільки часто і несподівано, що встежити за всіма змінами і поправками учасникам податкових відносин стає дуже складно, а часом і практично неможливо.

Отже, податкова звітність виступає своєрідним мотивом всіх процедур податкового контролю та є основним методом однією з форм проведення податкового контролю, покликаним виконувати контрольну функцію податкової системи.

Для податкового адміністрування С.С. Васильчук виділяє наступні переваги даного способу здачі податкової звітності[3]:

– оперативність податкового адміністрування, в тому числі в частині здійснення повернення переплачених податків та інформування платників податків про стан податкових платежів;

[1] Паєнтко Т. В. Теоретико-організаційні засади податкового контролінгу [Електронний ресурс] / Т. В. Паєнтко // Бізнес Інформ. - 2016. - № 12. - С. 214-221. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_12_35

[2] Мінаєва О. М. Податковий моніторинг як специфічна форма податкового контролю: закордонний досвід [Електронний ресурс] / О. М. Мінаєва // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. - 2015. - № 4. - С. 217-223. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2015_4_30

[3] Васильчук С. С. Практичні шляхи вдосконалення податкового контролю за справлянням ПДВ в Україні / С.С. Васильчук // Dictum factum. - 2018. - № 1. - С. 52-59

– можливість автоматичного контролю правильності заповнення декларацій;

– організація зберігання в електронному вигляді великих обсягів декларацій за різні періоди часу і організація зручного доступу до них співробітників податкових та інших контролюючих органів;

– забезпечення можливості автоматичного зіставлення даних, представлених різними платниками податків та іншими особами на предмет виявлення недостовірних відомостей;

– скорочення витрат на процедури декларування суб'єктами підприємницької діяльності;

– скорочення витрат на підготовку аналітичних звітів, в тому числі з метою виявлення ознак несумлінної поведінки платників податків і платників зборів.

Процес впровадження електронної звітності в оподаткуванні містить у собі численні переваги як для ДПС, так і для платників податків. Але виникає також велика кількість проблемних питань, що потребують вирішення, які наведені в табл. 4.11.

Таблиця 4.11

Переваги та недоліки процесу впровадження електронної звітності в оподаткуванні

Переваги	Недоліки
- економія робочого часу; - заощадження коштів на придбання бланків звітних документів; - проведення автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та описок; - оперативне оновлення форматів подання документів в електронному вигляді по телекомунікаційним каналам зв'язку; - конфіденційність інформації та зниження впливу людського фактору; - оперативність оброблення одержаної інформації	- соціально-психологічні фактори; - потреба додаткових фінансових вкладень у процес автоматизації електронної звітності; - необхідність у доступі до мережі Інтернет, який є платним; - проблеми у провайдера Інтернету; - необхідність платного придбання програмного забезпечення для відправлення електронної податкової звітності; - необхідність купувати за власні кошти електронні ключі в Акредитованих Центрах Сертифікації Ключів (АЦСК) для подання електронної податкової звітності

Джерело:[1]

Як бачимо, перехід до електронної форми звітності дозволив платникам податків заощадити чимало робочого часу. Немає необхідності заповнювати звітність у паперовому вигляді, відвідувати контролюючі державні органи щодо подання податкової звітності та з питань її заповнення. Вагомою перевагою для

[1] Заболотнікова В. С. Застосування нечіткої кластеризації для удосконалення контролю в податковій службі [Електронний ресурс] / В. С. Заболотнікова // Проблеми інформаційних технологій. - 2012. - № 1. - С. 167-172. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pit_2012_1_27

платників є скорочення фінансових витрат на придбання бланків та транспортних витрат.

Розробка системи подання податкової звітності в електронному вигляді по каналах зв'язку дозволяє податковим органам скоротити обсяг ручного введення даних декларацій платників, а також уникнути особистого контакту платників податків і працівників податкових органів при поданні звітності. Для податкових органів вигоди, наш погляд, перш за все пов'язані зі скороченням трудовитрат фахівців і звільненням їх від рутинних операцій. Надіслані платником податків відомості автоматично розносяться на особові рахунки, що виключає необхідність в перенаборі даних, як наслідок, зникають пов'язані з цим помилки.

Застосування електронної звітності в оподаткуванні несе за собою певні витрати. Встановлення програмного забезпечення для подання звітності є платним, як і постійний доступ до мережі Інтернет. Також обов'язково необхідно придбати електронні ключі. Але якщо бути проінформованим про всі переваги електронної звітності, то вони будуть значно вагоміші, ніж понесені витрати.

Роль державних контролюючих органів в розробці національних стандартів електронного звітування є значною. Для впровадження електронного звітування в Україні, на мою думку, з їх боку необхідно зробити наступні кроки:

1) скасувати паралельне подання електронної і паперової звітності;

2) розробити і запровадити єдиний формат електронного звітування до усіх державних контролюючих органів;

3) узгодити національні стандарти електронної звітності з міжнародними (зокрема, з XBRL відкритий стандарт обміну діловою інформацією);

4) вжити суттєвих заходів для розвитку інфраструктури надання послуг Інтернет з метою зниження ціни на послуги, підвищення їх якості та збільшення кількості підприємств, які використовують їх у своїй господарській діяльності[1].

Наразі в Україні у сфері стандартів електронної звітності активно діє лише держава. Підприємства-суб'єкти звітування, інвестори, аудитори та розробники програмного забезпечення лише реагують на введення нових обов'язкових форм і форматів звітності.

Отже, одним з напрямків впровадження інформаційних технологій в процес обробки податкової інформації є розробка системи подання податкової звітності в електронному вигляді по каналах зв'язку. В даний час інформаційні технології активно використовуються в податкових органах для організації ефективного податкового контролю за рахунок вдосконалення процесів обробки даних, економії робочого часу, підвищення ефективності процесу електронного документообігу. На сьогоднішній день система електронного

[1] Дуліба Є. В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством [Електронний ресурс] / Є. В. Дуліба // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. - 2018. - Т. 29(68), № 1. - С. 53-57. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29(68)_1_12

документообігу підтвердила свою затребуваність серед платників податків і з кожним роком набуває все більшого поширення.

Основою удосконалення процесів прийняття рішень фіскальними органами є розробка стратегії е-аудиту що є сукупністю заходів, спрямованих на пошук оптимальних варіантів виконання податкових зобов'язань.

Процес вдосконалення податкового адміністрування в умовах цифрової економіки протікає динамічно і проявляється в різноманітних діях і структурно-функціональних, в т.ч. державних, реформах. У зарубіжній науковій літературі справедливо податкове адміністрування стало розглядатися в більш широкому «екосистемі податкового адміністрування», причому виходячи і з цілей зниження витрат, і стимулювання добровільного дотримання податкового законодавства, і зниження тягаря, що виникає в результаті сплати податків.

На сьогодні е-аудит являє собою перевірку фіскальними органами бухгалтерських операцій (їх джерел / походження), які надані платником податків в електронному вигляді за допомогою відповідного програмного забезпечення. Найпоширенішим форматом надання цих даних є стандартизований аудиторський файл (далі – SAF-T), який був розроблений на основі рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), а саме версія SAF-T 2.0, що була оприлюднена у квітні 2010 р. Комітетом з фіскальних питань ОЕСР. Цей формат є легким у використанні, призначений для здійснення електронної податкової перевірки із застосовуванням спеціалізованого програмного забезпечення та підходить для всіх видів податків.

Отже, SAF-T – це електронний файл стандартизованої структури, що містить отримані з вихідної системи обліку дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також інформацію щодо змін у фінансово-господарському становищі суб'єкта господарювання за певний період. Е-аудит з використанням SAF-T, за рекомендаціями ОЕСР, застосовується фіскальними органами в таких державах, як Португалія, Австрія, Люксембург, Польща, Литва, Норвегія.

Як зазначає професор В.Л,Андрущенко[1] „... одним із пріоритетів діяльності сучасної фіскальної служби є налагодження ефективних партнерських взаємовідносин з платниками податків. Перетворення фіскальної служби з органу примусу у сервісну державну службу – орієнтовану на клієнта – націлює податківців працювати на задоволення саме клієнта, а не власних потреб. Формою такої співпраці є створення сервісних центрів з обслуговування платників. Функціонування центрів дозволяє покращити не тільки якість послуг, що надаються, але й зменшити час, який сьогодні платники податків витрачають на здачу звітності. Основними завданнями центрів є впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників, забезпечення оперативності у видачі дозвільних

[1] Адміністрування податків і платежів: навчальний посібник /за заг. ред. д.е.н, проф. Андрущенка В.Л. – Ірпінь: Видавництво УДФСУ, 2018. – 316 с.

документів, покращення ефективності адміністрування податків і зборів, удосконалення процесу приймання звітності від суб'єктів господарювання, а також забезпечення швидкого доступу платника до інформації".

В умовах розвитку інформаційного суспільства, формування цифрової економіки гостро постає питання ефективного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Активне впровадження інноваційних методів податкового адміністрування, заснованих на сучасних цифрових технологіях, дозволило змістити фокус уваги податкових органів з перевірок на створення природного довірчого середовища між податковими органами і платниками податків. Одним з напрямків впровадження інформаційних технологій в процес обробки податкової інформації є розробка системи подання податкової звітності в електронному вигляді по каналах зв'язку. В даний час інформаційні технології активно використовуються в податкових органах для організації ефективного податкового контролю за рахунок вдосконалення процесів обробки даних, економії робочого часу, підвищення ефективності процесу електронного документообігу. На сьогоднішній день система електронного документообігу підтвердила свою затребуваність серед платників податків і з кожним роком набуває все більшого поширення.

ВИСНОВКИ

У монографії розвинуто теорію та методологію, удосконалено методику й організацію бухгалтерського обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України, цифровізації та глобалізації економічних відносин з метою задоволення потреб управлінської ланки, бізнес-партнерів та інших зацікавлених користувачів у своєчасній, вірогідній та доречній обліково-аналітичній інформації. Проведене дослідження дозволяє сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Узагальнення напрацювань вітчизняної та світової економічної науки дозволило запропонувати авторське визначення поняття інвестиційно-інноваційний розвиток, який потрібно розглядати як цілеспрямований процес позитивних зрушень завдяки інвестиціям в інновації, що в результаті призведе на мікрорівні – до зростання ефективності господарської діяльності підприємств, а на макрорівні – до зростання національної економіки, науково-технічного розвитку та якісного підвищення рівня життя населення. Виявлено ланцюговий характер процесу інвестиційно-інноваційного розвитку, під час якого відбувається послідовне генерування інновацій через інвестиції у геометричній прогресії до нескінченності. Сформовано модель взаємозв'язку інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства та національної економіки через відображення основних індикаторів, факторів впливу і очікуваних результатів з відображенням місця бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні інвестиційно-інноваційним розвитком підприємств та національної економіки.

2. Рекомендовано розширити та уточнити доведений та умотивований причинно-наслідковий характер комплексного розгляду функцій та завдань бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економічних відносин, що обумовлено переорієнтацією на нових користувачів, трансформацією мотивів та запитів всіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин. Обґрунтовано, що основною функцію бухгалтерського обліку (першоджерелом) є інформаційна, а похідними – контрольна, захисту, науково-пізнавальна, прогностична, соціальна, юридична та адаптаційно-стимулююча. Визначено додаткові підгрупи завдань бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства як первинної ланки національної економіки, що спрямовані на формування інформаційного простору управління інвестиційно-інноваційним розвитком, які можуть зазнавати змін відповідно до специфіки зовнішнього середовища. змінювати пріоритетність об'єктів бухгалтерського обліку, трансформувати елементи методу бухгалтерського обліку та принципи, які визначають напрями їх використання.

3. Проведено критичний аналіз і теоретичну розбудову комплексу принципів бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств у контексті інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економічних відносин через доповнення системи принципів такими, як подвійність та документальна реєстрація. Запропоноване уточнення принципів

бухгалтерського обліку не тільки сприятиме розвитку базового теоретичного інструментарію бухгалтерського обліку, а й посилить його практичні позиції в частині достовірності та повноти облікової інформації.

4. Удосконалено методику відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку інформації про формування і використання ресурсів з власних, позикових та залучених джерел для фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства, яка надає можливість більш повно, з належним ступенем деталізації обліковувати та аналізувати обсяги ресурсів, що отримані та фактично використані на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства. Це дозволяє менеджменту підприємств більш зважено підходити до прийняття і обґрунтування інвестиційно-інноваційних рішень та раціонально поєднувати власні, залучені і позикові джерела інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства. Запропоновано методику обліку формування та використання резерву інвестиційно-інноваційного розвитку з відображенням в системі бухгалтерського обліку підприємства, яка створює можливість: виокремити зазначену складову в загальному обсязі витрат підприємства; прозоро і достовірно відображати та контролювати цільове використання ресурсів, стабільність та надійність покриття зазначених витрат; посилити контроль за спрямуванням ресурсів на цілі інвестиційно-інноваційного розвитку.

5. Запропоновано методику та найважливіші напрями удосконалення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій, витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів, серед яких основними є: доопрацювання нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський і податковий облік в частині розкриття поняття "поліпшення" та наведення єдиної обґрунтованої класифікації його видів; визначення основних рахунків та методичних рекомендацій з обліку цих витрат, особливо з урахуванням видів поліпшення, а також підрядного та господарського способу здійснення, що дозволяє уникати можливих помилкових бухгалтерських записів і полегшити формування інформаційної бази аналізу. Здійснено узагальнену характеристику обліково-контрольних процедур в галузі капітального інвестування з використанням договорів підряду у розрізі основних учасників інвестиційного процесу з урахуванням характеру їх взаємодії.

6. Розроблено методику бухгалтерського обліку операцій з витратами на інновації, в тому числі НДДКТР, якою передбачено чітко розмежовувати зазначені витрати з віднесенням їх на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" або на поточні витрати підприємства, що підвищує достовірність відображення їх в обліковій практиці, збільшує прозорість даних операцій, надає можливість оперативно здійснювати контроль за дотриманням законодавства та складанням звітності.

7. Обґрунтовано, що для відображення інтелектуального капіталу в звітності потрібно здійснити узгодження процедур стандартизації на державному рівні через забезпечення механізму вільного розкриття інформації та співставність даних про інтелектуальний капітал із створенням несуперечливої класифікації його складових. Запропоновано методику, яка

дозволяє генерувати інформацію в бухгалтерському обліку про суму внутрішнього гудвілу підприємства у розрізі його елементів з метою прийняття ефективних управлінських та інвестиційно-інноваційних рішень, які впливатимуть на тактичний і стратегічний розвиток підприємства.

8. Рекомендовано під синергетичним ефектом розуміти зростання ефекту, ефективності та набуття емерджентності результату діяльності за рахунок об'єднання окремих частин у єдину систему. Визначено, що для ефективного управління розвитком підприємства на принципах синергізму потрібно достовірно оцінювати, обліковувати та впливати на розмір синергетичних ефектів, що можна досягти, ввівши до робочого плану рахунків рахунок або субрахунок "Синергетичний ефект" із рахунками наступного порядку "Позитивний синергетичний ефект" та "Негативний синергетичний ефект". Для цього в національній системі бухгалтерського обліку можливо використовувати, як приклад, за бажанням менеджменту, рахунки 12 "Нематеріальні активи", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 19 "Гудвіл" тощо. Також рекомендовано відкривати субрахунок для відображення синергетичного капіталу на рахунках 4 класу "Власний капітал та забезпечення зобов'язань". На аналітичних рахунках рекомендується відображати суми синергетичних ефектів, що утворюються в результаті взаємної дії факторів використання потужностей, навичок персоналу, організаційних переваг, гудвілу, інтелектуального капіталу, інновацій, нематеріальних активів у різноманітних комбінаціях, що впливають на розвиток підприємства.

9. Опрацьовано методику відображення в обліку та звітності інформації про експортно-імпортну діяльність суб'єктів господарювання в залежності від першої події (відвантаження/отримання товару або отримання/здійснення оплати), яка дозволяє підвищити достовірність відображення експортно-імпортних операцій в обліковій практиці та прозорість економічної взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Представлено порядок відображення в обліку бартерних зовнішньоекономічних операцій, використання якого надає можливість експортерам та імпортерам достовірно обліковувати доходи в умовах власної поганої ліквідності, запобігати помилковим бухгалтерським проведенням, контролювати й аналізувати обсяги необоротних активів, товарів, готової продукції, що отримані та передані суб'єктами міжнародного бізнесу.

10. Доведено, що інтегрована звітність є перспективним інструментом комунікації підприємства з внутрішніми (працівниками) і зовнішніми (контрагентами, інвесторами, партнерами, суспільством тощо) зацікавленими користувачами для знаходження резервів розвитку діяльності підприємства. Під інтегрованою звітністю рекомендовано розуміти звітність, що в чіткому форматі об'єднує фінансові і нефінансові показники, які впливають на створення вартості (капіталу) та відображають стратегічні напрямки розвитку компанії на засадах сталого розвитку. Удосконалено теоретико-методологічну модель складання інтегрованої звітності через визначення основних структурних складових інформації, що дозволяє зацікавленим користувачам оцінити економічну, соціальну та екологічну результативність господарської діяльності

підприємства, прозоро відстежуючи зміну основних індикаторів його інвестиційно-інноваційного розвитку.

11. Під організацією бухгалтерського обліку рекомендовано розуміти специфічний вид діяльності, що через скоординовану систему заходів забезпечить позитивний синергетичний ефект від управління обліковим процесом та збільшення різноманітних вигід господарюючого суб'єкта. Визначено основні складові організації бухгалтерського обліку, серед яких: техніка організації та ведення обліку; методичне забезпечення бухгалтерського обліку; організація праці бухгалтера; організація розвитку бухгалтерського обліку; організація внутрішньогосподарського контролю.

12. Запропоновано концепцію розвитку бухгалтерського обліку в Україні для забезпечення єдиних орієнтирів та стратегії розвитку всієї економіки на інвестиційно-інноваційних засадах. Розроблено проект національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Інноваційна діяльність", який встановлює чіткі правила та визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку і звітності підприємств інформації про інноваційну діяльність у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності.

13. Обґрунтовано, що важливою складовою організації розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації, цифровізації, євроінтеграційних прагнень та потреби модернізації економіки України на інвестиційно-інноваційних засадах виступає організація підготовки, перепідготовки та інших форм професійного вдосконалення фахівців з обліку й оподаткування з урахуванням сучасних потреб роботодавців на вітчизняному і закордонних ринках праці. Розроблено дисципліну модулю спеціальної підготовки "Обліково-аналітичне забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку", яка сформує у студентів компетентності отримання та використання обліково-аналітичної інформації для управління інвестиційно-інноваційним розвитком на мега-, макро- та мікрорівнях. Запропоновано основні напрямки розвитку підготовки фахівців у закладах вищої освіти за спеціальністю "Облік і оподаткування".

14. Доведено, що під економічною свідомістю потрібно розуміти сукупність економічних ідей, теорій, інтересів, поглядів, почуттів та настроїв, що виступають одночасно результатом і процесом освоєння економічної реальності з врахуванням соціальних інтересів людей. Економічну свідомість варто розглядати як системну складову суспільної свідомості у зв'язку із особливим місцем, яке посідає економічна діяльність в суспільному бутті сучасної людини, а також в реалізації її головних життєвих цілей. Обґрунтовано, що відмінність між різними рівнями економічної свідомості полягає скоріше за все лише у мірі їх соціально-творчої ефективності, підгрунтя якої складають відповідні засади економічного світогляду. Економічну культуру можливо розглядати як продукт економічної свідомості та духовного капіталу суспільства. Вона є відображенням рівня розвитку економічної свідомості населення. У якості соціального механізму економічна культура регулює економічну поведінку через виконання трансляційної, селекційної та інноваційної функцій. Практика заміни адміністративного примусу на ринкову

заінтересованість виявила серйозні суперечності у формуванні ринкової економічної культури в Україні.

15. Обґрунтовано, що податкова культура – це наявність у платника податку розуміння важливості та об'єктивної необхідності сплати частини своїх доходів на користь держави, щоб її інститути могли виконувати ефективно свої функції із забезпечення стабільного, безпечного, здорового, освіченого та щасливого життя громадян. Відсутність готових шаблонів і універсальних рецептів для розробки економічного курсу України на майбутнє, на що прямо впливає податкова система, спонукає не тільки узагальнювати світовий досвід та глобалізаційні тенденції економічного розвитку, але й враховувати національно-культурну самобутність соціуму, менталітет, його головні історичні засади. Україна має відзначатися багатовекторним (синергетичним) економічним розвитком, що в кінцевому результаті має створити вектор утвердження соціально-економічної стабільності країни. Складовою нової національної податкової культури повинна стати точка зору, що гострі проблеми повинні вирішуватись шляхом терплячого діалогу, угод, взаємного розуміння і поваги. Лише на засадах толерантності, доброзичливості та сприйнятливості нових ідей є можливими спокійні, суспільно виважені дії щодо усунення всіх перешкод на шляху розвитку суспільства та економічного прогресу.

16. В результаті проведеного аналізу визначено, що загальна сума податкових надходжень в 2018 році в порівнянні із 2015 році збільшилась, причому темп росту непрямих податків суттєво випереджає темп росту прямих. В дохідній частині Державного бюджету України переважають непрямі податкові платежі - їх питома вага у всіх податкових платежах протягом досліджуваного періоду складає в середньому 68%. За результатами перевірочної роботи органами ДФС донараховано до бюджету 34,4 млрд грн. За 2015 – 2018 роки динаміка донарахованих грошових зобов'язань зменшилась на 11,71 млрд. грн Реальний вклад фіскальних органів по забезпеченню надходжень до бюджету склав в 2018 році 5,6 млрд. грн (забезпечено надходжень на 3.0 млрд. грн, знижено від'ємне значення податкового об'єкта податком на прибуток на 11,5 млрд. грн, знижено залишки від'ємного значення ПДВ, котрий після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду на 0,6 млрд. грн.). В 2018 році зменшено тиск на платників завдяки зниженню контролюючих заходів, зокрема: за останні 4 роки в 3,8 рази знижено кількість візитів до платників для документального підтвердження виявлених ризиків.

17. Обґрунтовано, що основними проблемами стягнення податків в Україні є: велика кількість податків та високі податкові ставки; складний механізм розрахунку податкових сум; політична та економічна нестабільність в державі; нераціональний розподіл в структурі оподаткування (велика частка непрямих податків, невелика частка податку на прибуток та високе навантаження на фонд заробітної плати); низькі показники органів ДПС щодо проведення податкового контролю; низький рівень суспільної свідомості в контексті важливості сплати податків; низький рівень довіри платників до

органів ДПС; високий рівень корупційних процесів в країні.

18. Обґрунтовано важливість розвитку податкового консультування в Україні з визначенням поточних проблем та недоліків законодавства. Рекомендовано визначити податкове консультування як різновид консультування фахівцем з питань оподаткування клієнта для оптимізації та зменшення в законному порядку податкового навантаження на фізичну або юридичну особу.

19. Визначено, що податкова звітність – це звітність, яка подається до органів податкової служби (Державна податкова служба України) та позабюджетних фондів і характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. До складу податкової звітності включаються декларації та розрахунки по податках, по яким організація чи фізична особа є платником. Податкова звітність є підсумковою стадією виконання податкового обов'язку і передбачає сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) з обчислення податків і зборів та складання й подання документів передбачених законодавством до органу, що контролює. Застосування однозначного тлумачення та використання терміну «податкова звітність» сприятиме посиленню основних засад законодавства щодо сплати всіх податків та зборів.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Характеристика підходів до визначення сутності поняття "інноваційний розвиток" на макро- і мікрорівні

Автори	Характеристика	Особливості дефініції
1	2	3
Макроекономічний підхід		
А.Г. Фонотов[1]	Неперервний цілеспрямований процес пошуку, підготовки та реалізації нововведень, які дозволяють підвищити ефективність функціонування суспільного виробництва, підвищити ступінь реалізації потреб суспільства та його членів, забезпечити покращення життєдіяльності суспільства	Процес, реалізація нововведень, реалізація потреб суспільства, покращення життєдіяльності суспільства
Н.В.Іванова [2]	Підйом продуктивних сил країни, що базується на використанні високих технологій, які сприяють створенню конкурентоздатної продукції для зовнішнього ринку.	Підйом продуктивних сил країни; високі технології; конкурентоздатна продукція для зовнішнього ринку
Я.А.Жаліло[3]	Процес структурного вдосконалення національної економіки, який досягається переважно за рахунок практичного використання нових знань для зростання обсягів суспільного виробництва, підвищення якості суспільного продукту, зміцнення національної конкурентоспроможності та прискорення соціального прогресу у суспільстві	Процес структурного вдосконалення, нові знання, зростання виробництва, конкурентоспроможності, соціальний прогрес
Л.В. Кривенко, В.М. Мила-шенко[4]	Реалізація стратегії розвитку національної економіки, спрямованої на істотне підвищення її ефективності, зростання ВВП шляхом широкої цілеспрямованої діяльності щодо створення, освоєння у виробництві і просування на ринок технологічних і організаційно-управлінських інновацій, що забезпечить Україні стійке економічне зростання, високий рівень конкурентоспроможності економіки і дозволить зайняти гідне місце у світовій господарсько-економічній системі	Реалізація стратегії розвитку; зростання ВВП; створення, освоєння і просування інновацій; забезпечення економічного зростання
Макро- та мікроекономічний підхід		
В.В.Стадник , М.А.Йохна [5]	Спосіб економічного зростання, оснований на постійних і систематичних нововведеннях, спрямованих на суттєве поліпшення	Спосіб зростання, постійні та систематичні нововведення, суттєве поліпшення
М.Рогоза[6]	Динамічний розвиток на власній основі за рахунок систематичного формування комплексу дій, направлених на розробку, впровадження та подальшу модифікацію нововведень.	Динамічний розвиток; комплекс дій; нововведення

[1] Фонотов А.Г. Россия: От мобилизационного общества к инновационному. М. : Наука, 1993. 272 с.

[2] Іванова Н.В. Інвестиційна складова реалізації моделі інноваційного розвитку економіки україни. *Ефективна економіка.* 2016. № 5. С. 46-51.

[3] Перспективи інноваційного розвитку України : зб. наук. ст. / ред. Я.А. Жаліло. К. : Альтерпрес, 2002. 160 с.

[4] Кривенко Л.В., Милашенко В.М. Формування інноваційної моделі розвитку України – запорука економічного зростання. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/VUABS/2011_2/31_01_04.pdf

[5] Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент. К.: МП "ИТЕМ" ЛТД "Юнайтед Лондон Трейд Лимитед", 1995. 448с.

[6] Рогоза М.Є., Вергал К.Ю. Стратегічний інноваційний розвиток підприємств: моделі та механізми: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 136 с.

Продовження додатку А

Продовження табл. А.1

1	2	3
Г.М.Гвичия[1]	Функціональне поєднання категорій "інноваційний процес" та "інноваційний потенціал" для того щоб розуміти інноваційний розвиток не тільки як процес, але і як систему факторів та умов, що необхідні для його здійснення	Інноваційний процес; інноваційний потенціал; система факторів та умов
Н.В.Краснокут-ська[2]	Розвиток науки, техніки, досвіду, знань. Процес, під час якого наукова ідея доводиться до практичного використання	Розвиток науки, техніки, досвіду, знань; наукова ідея
Мікроекономічний підхід		
А.А.Москов-ченко[3]	Реалізація інноваційних проектів та розвиток інноваційного потенціалу. Під інноваційними проектами в розуміється комплекс взаємозв'язаних заходів, призначених для досягнення протягом заданого часового періоду і при встановленому бюджеті поставлених задач із чітко визначеними цілями.	Реалізація інноваційних проектів; розвиток інноваційного потенціалу
О.В.Марченко [4]	Процес спрямованої закономірної зміни стану підприємства, що залежить від інноваційного потенціалу цього підприємства та джерелом якого є інновації, що створюють якісно нові можливості для подальшої діяльності підприємства на ринку шляхом реалізації уміння знаходити нові рішення, ідеї та у результаті винаходів.	Інноваційний потенціал; інновації; нові рішення, ідеї
І.В.Федулова [5]	Такий розвиток підприємства, де джерелом є інновації	Розвиток підприємства; інновації
М.Е.Касс[6]	Складний та довготривалий процес інноваційних перетворень на підприємстві, що включає набір цілей, заходів, які плануються, систему мотивації та способи фінансування	Інноваційні перетворення; процес проведення наукових досліджень і розробок, створення новинок та освоєння їх у виробництві
С.Н.Ілляшенко [7]	Процес господарювання, що спирається на безупинний пошук і використання нових способів і сфер реалізації потенціалу підприємства у мінливих умовах зовнішнього середовища у рамках обраної місії та прийнятої мотивації діяльності і який пов'язаний з модифікацією існуючих і формуванням нових ринків збуту	Процес господарювання, потенціал, реалізація потенціалу, модифікація та формування нових ринків збуту
О. Адаменко [8]	Діяльність підприємства, що спирається на постійний пошук нових методів та засобів задоволення споживацьких потреб та підвищення ефективності господарювання; розвиток, що передбачає розширення меж інноваційної діяльності та впровадження інновацій в усі сфери діяльності підприємств	Нові методи і засоби задоволення потреб споживачів, підвищення ефективності; впровадження інновацій у різні сфери

[1] Гвичия Г.М. Инновационная стратегия предприятия. *Инновации.* 2003. №9. С. 61-63

[2] Краснокутська Н. В. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2003. 504 с.

[3] Московченко А.А. Инновационно-информационный проект – инструмент экономического развития. *Экономика и бизнес: позиция молодых ученых* URL: http://www.econ.asu.ru/lib/sborn/ecbus2006/index.html.

[4] Марченко О.В. Визначення необхідних і достатніх умов для інноваційного розвитку підприємства. *Актуальні Проблеми Економіки.* 2008. № 6. С. 158-164.

[5] Федулова І.В. Синергетична еволюційна модель інноваційного розвитку підприємства. *Наук. пр. Нац. ун-ту харчових технологій.* 2010. №36. С. 114-118.

[6] Касс М.Е. Формирование стратегии инновационного развития предприятия на основе управления нематериальными активами: монография. Н. Новгород: ННГАСУ, 2011. 159 с.

[7] Ильяшенко С.Н. Инновационное развитие субъектов хозяйственной деятельности. *Механізм регулювання економіки, економіка природокористування, економіка підприємства та організація виробництва.* 2000. Випуск 1. Суми. С. 110-116.

[8] Адаменко О.А. Концептуальні засади інноваційного розвитку підприємств. *Наукові праці Національного ун-ту харчових технологій.* 2010. № 35. С. 5-10.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Рейтинги країн за індексом глобальної конкурентоспроможності

GCI	2008–2009 рр.	2009–2010 рр.	2010–2011 рр.	2011–2012 рр.	2012–2013 рр.	2013–2016 рр.	2016–2017 рр.	2017–2018 рр.	Зміна рейтингу	
									2016–2017 рр.	2017–2018 рр.
Швейцарія	2	1	1	1	1	1	1	1	0	0
США	4	2	4	5	7	5	3	3	+2	0
Німеччина	3	7	5	6	6	4	5	4	-1	+1
Китай	30	29	27	26	29	29	28	28	+1	0
Естонія	32	35	33	33	34	32	29	30	+3	-1
Польща	53	46	39	41	41	42	43	41	-1	+2
Росія	51	63	63	66	67	64	53	45	+11	+8
Казахстан	66	67	72	72	51	50	50	42	0	+8
Україна	72	82	89	82	73	84	76	79	+8	-3
Грузія	90	90	93	88	76	72	69	66	+3	+3
Таджикистан	117	122	116	105	100	-	91	80	+9	+11
Кількість країн учасниць	134	133	139	142	144	148	144	140	-	-

Джерело: [1]

Таблиця Б.2

Результати рейтингу України за складовими GCI за 2016–2018 рр.

Індекс глобальної конкурентоспроможності та його складові	2016-2017 рр.		2017-2018 рр.		Відхилення	
	рейтинг (із 142)	бал (1-7)	рейтинг (із 139)	бал (1-7)	рейтинг	бал
GCI	76	4,1	79	4,0	+3	-0,1
Основні вимоги (40,0%)	87	4,4	101	4,1	-14	-0,3
Державні та приватні інституції	130	3,0	130	3,1	-	-0,1
Інфраструктура	68	4,2	69	4,1	-1	-0,1
Макроекономічна стабільність	105	4,1	134	3,1	-29	-1,0
Охорона здоров'я та початкова освіта	43	6,1	45	6,1	-2	-
Підсилювачі ефективності (50,0%)	67	4,1	65	4,1	+2	-
Вища освіта та професійна підготовка	40	4,9	34	5,0	+7	+0,1
Ефективність ринку товарів	112	4,0	106	4,0	+6	-
Ефективність ринку праці	80	4,1	56	4,3	+24	+0,2
Рівень розвитку фінансового ринку	107	3,5	121	3,2	-14	-0,3
Оснащення новітніми технологіями	85	3,5	86	3,4	-1	-0,1
Розмір ринку	38	4,6	45	4,5	-7	-0,1
Фактори інновацій та розвитку (10,0%)	92	3,4	72	3,6	+20	+0,2
Рівень розвитку бізнесу	99	3,7	91	3,7	+8	-
Інновації	81	3,2	54	3,4	+27	+0,2

[1] The Global Competitivness Report. URL: https://www.weforum.org/issues/global-competitiveness.

Продовження додатку Б

Таблиця Б.3

Позиція України у міжнародних рейтингах за 2010 – 2017 рр.

Рейтинг	Період						
	2010-2011 рр.	2011-2012 рр.	2012-2013 рр.	2013-2016 рр.	2016-2017 рр.	2017-2018 рр.	2018-2017 рр.
Індекс глобальної конкурентоспроможності	89	82	73	84	76	79	85
Індекс ведення бізнесу	147	149	152	137	112	96	83
Індекс економічної свободи	162	164	163	161	155	162	166
Індекс інвестиційної привабливості	2.57	3,28	2,18	2,12	1.87	2,57	2,88

Джерело: [1]

Таблиця Б.4

Аналіз динаміки основних показників індексу ведення бізнесу України протягом 2011–2018 років

Показники	Місце України					
	2011р.	2012 р.	2013 р.	2016 р.	2017 р.	2018р.
Реєстрація підприємств	118	116	50	69	76	30
Отримання дозволів на будівництво	182	182	183	68	70	140
Реєстрація власності	165	168	149	88	59	61
Кредитування	21	23	23	14	17	19
Захист інвесторів	108	114	117	107	109	88
Оподаткування	181	183	165	157	108	107
Міжнародна торгівля	136	144	145	153	154	109
Забезпечення виконання контрактів	44	44	42	44	43	44
Відновлення	158	158	157	141	142	141
Загальний рейтинг	149	152	137	112	96	83

Джерело: [2]

[1] The Global Competitivness Report. URL: https://www.weforum.org/issues/global-competitiveness.
[2] WTO Statistics Database. URL: http://stat.wto.org/TariffProfile/WSDBTariffPFHome.aspx?Language=E.

Таблиця Б.5

Позиції України у міжнародних рейтингах

Індекс	Позиція України / кількість країн у рейтингу			
	2013 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Глобальний індекс конкурентоспроможності	84/142	76/144	79/140	85/138
Індекс економічної свободи	161/179	162/177	162/178	162/178
Індекс сприйняття корупції	144/177	142/175	130/168	131/176
Індекс легкості ведення бізнесу	152/185	112/189	137/185	83/189
Глобальний індекс миру	111/162	141/162	51/162	85/138
Індекс глобалізації	44/208	44/191	41/207	40/207
Індекс свободи преси	126/179	127/180	129/180	107/180

Складено автором за Human Development Reports [Electronic resource] / Access mode : http://hdr.undp.org/en/reports.

Таблиця Б.6

Інновації на підприємствах України за 2000-2018 рр.

Показники	Роки								
	2000	2009	2010	2011	2012	2013	2016	2017	2018
Питома вага підприємств, що впроваджували інновації, %	14,8	10,7	11,5	12,8	13,6	13,6	12,1	15,2	16,6
Впроваджено нових технологічних процесів, одиниць	1403	1893	2043	2510	2188	1576	1743	1217	3489
у т.ч. маловідходні, ресурсозберігаючі	430	753	479	517	554	502	447	458	758
Освоєно виробництво інноваційних видів продукції, найменувань	15323	2685	2408	3238	3403	3138	3661	3136	4139
з них нові види техніки	631	641	663	897	942	809	1314	966	1305
Питома вага реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, %	9,4	4,8	3,8	3,8	3,3	3,3	2,5	1,4	

Примітка: складено авторами за даними[1]

[1] *Державна служба статистики України*: офіційний веб-сайт. URL: http://ukrstat.gov.ua.

Таблиця В.1

Динаміка зовнішньої торгівлі України протягом 2012-2018 рр.(млн дол. США)

Показ-ник	2012	2013	Відхилення 2013/2012		2016	Відхилення 2016/2013		2017	Відхилення 2017 /2016		2018	Відхилення 2018/2017		Відхилення 2018/2012	
			абс.	від.		абс.	від.		абс.	відн.		абс.	відн.	абс.	відн
Товари															
Експорт	68809,8	63312,02	-5497,78	-7,99	53901,6	-9410,34	-14,86	38127,1	-15774,5	-29,27	36362,8	-1764,34	-4,63	-32447	-47,15
Імпорт	84658,05	76963,96	-7694,09	-9,09	54428,7	-22535,2	-29,28	37516,4	-16912,2	-31,07	39248,61	1732,17	4,62	-45409,44	-53,64
Сальдо	-15848,2	-13651,94	2196,31	-13,86	-527,03	13124,91	-96,14	610,7	1137,73	-215,88	-2885,81	-3496,51	-572,54	12962,44	-81,79
Послуги															
Експорт	13599,13	14836,26	1237,13	9,10	11520,8	-3315,41	-22,35	9736,65	-1784,2	-15,49	9472,31	-264,34	-2,71	-4126,82	-30,35
Імпорт	6736,07	7608,97	872,9	12,96	6373,13	-1235,84	-16,24	5523,02	-850,11	-13,34	4985,25	-537,77	-9,74	-1750,82	-25,99
Сальдо	6863,06	7227,29	364,23	5,31	5147,72	-2079,57	-28,77	4213,63	-934,09	-18,15	4487,06	273,43	6,49	-2376	-34,62

Складено автором на основі джерела[1]

[1] Державна служба статистики України: офіційний веб-сайт. URL: http://ukrstat.gov.ua.

Таблиця В.2

Іноземні інвестиції в економіку України протягом 2012-2018 рр.(млн. дол. США)

Країна	2012	2013	Відхилення 2013/2012		2016	Відхилення 2016/2013		2017	Відхилення 2017/2016		2018	Відхилення 2018/2017		Відхилення 2018/2012	
			абс.	відн.		абс.	відн.		абс.	відн.		абс.	відн.	абс.	відн.
Усього,у тому числі:	54462,4	58156,9	3694,5	6,78	45916	-12240,9	-21,05	43371,4	-2544,6	-5,54	45152,2	1780,8	4,11	-9310,2	-17,09
Кіпр	17275,1	19035,9	1760,8	10,19	13710,6	-5325,3	-27,98	11744,9	-1965,7	-14,34	11035,1	-709,8	-6,04	-6240	-36,12
Німеччина	6317	6291,8	-25,2	-0,40	5720,5	-571,3	-9,08	5414,3	-306,2	-5,35	5446	31,7	0,59	-871	-13,79
Нідерланди	5168,6	5561,5	392,9	7,60	5111,5	-450	-8,09	5610,7	499,2	9,77	5910,7	300	5,35	742,1	14,36
РФ	3785,8	4287,4	501,6	13,25	2724,3	-1563,1	-36,46	3392,1	667,8	24,51	4618,7	1226,6	36,16	832,9	22,00
Австрія	3401,4	3257,5	-143,9	-4,23	2526,4	-731,1	-22,44	2402,4	-124	-4,91	2601,1	198,7	8,27	-800,3	-23,53
Велика Британія	2556,5	2714,1	157,6	6,16	2145,5	-568,6	-20,95	1852,5	-293	-13,66	1888	35,5	1,92	-668,5	-26,15
Віргінські острови	1884,9	2493,5	608,6	32,29	1997,7	-495,8	-19,88	1798,9	-198,8	-9,95	1793,1	-5,8	-0,32	-91,8	-4,87
Франція	1765,3	1825,8	60,5	3,43	1614,7	-211,1	-11,56	1528,1	-86,6	-5,36	1533,2	5,1	0,33	-232,1	-13,15
Швейцарія	1106,2	1325,4	219,2	19,82	1390,6	65,2	4,92	1364,2	-26,4	-1,90	1475,4	111,2	8,15	369,2	33,38
Італія	1015,9	1267,8	251,9	24,80	999,1	-268,7	-21,19	972,4	-26,7	-2,67	1158,2	185,8	19,11	142,3	14,01
США	936,7	991,1	54,4	5,81	862,3	-128,8	-13,00	698,9	-163,4	-18,95	712,6	13,7	1,96	-224,1	-23,92
Польща	916,4	845,4	-71	-7,75	831,2	-14,2	-1,68	785,9	-45,3	-5,45	789,4	3,5	0,45	-127	-13,86
Інші країни	6732,5	8259,7	1527,2	22,68	6281,6	-1978,1	-23,95	5806,1	-475,5	-7,57	6190,7	384,6	6,62	-541,8	-8,05

Примітка: складено автором на основі[1]

[1] Прямі іноземні інвестиції з країн світу в економіку України. URL: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/ivu/ivu_u/ivu0414.html.

Таблиця В.3

Прямі іноземні інвестиції з України в економіки країн світу протягом 2012-2018 рр., млн. дол. США

Країна	2012	2013	Відхилення 2013/2012		2016	Відхилення 2016/2013		2017	Відхилення 2017/2016		2018	Відхилення 2018/2017		Відхилення 2018/2012	
			Абс.	відн.		абс.	відн.		абс.	відн.		абс.	відн.	абс.	відн.
ВСЬОГО	6 568,1	6 702,9	134,8	2,1	6 456,2	-246,7	-3,68	6 315,2	-141,0	-2,18	6 340,6	25,4	0,40	-227,5	-3,46
АВСТРІЯ	5,8	4,1	-1,7	-29,3	3,8	-0,3	-7,32	4,3	0,5	13,16	4,6	0,3	6,98	-1,2	-20,69
ІТАЛІЯ	95,5	98,6	3,1	3,2	85,0	-13,6	-13,79	69,8	-15,2	-17,88	67,0	-2,8	-4,01	-28,5	-29,84
ЛАТВІЯ	16,9	16,9	0,0	0,0	10,7	-6,2	-36,69	7,8	-2,9	-27,10	7,1	-0,7	-8,97	-9,8	-57,99
МОЛДОВА, РЕСПУБЛІКА	13,5	14,2	0,7	5,2	12,5	-1,7	-11,97	11,2	-1,3	-10,40	10,7	-0,5	-4,46	-2,8	-20,74
НІДЕРЛАНДИ	9,1	9,4	0,3	3,3	2,6	-6,8	-72,34	2,3	-0,3	-11,54	2,6	0,3	13,04	-6,5	-71,43
НІМЕЧЧИНА	52,3	56,4	4,1	7,8	53,4	-3,0	-5,32	50,2	-3,2	-5,99	44,4	-5,8	-11,55	-7,9	-15,11
ПОЛЬЩА	292,6	377,9	85,3	29,2	196,4	-181,5	-48,03	122,8	-73,6	-37,47	144,2	21,4	17,43	-148,4	-50,72
РОСІЙСЬКА ФЕДЕРАЦІЯ	4,2	17,3	13,1	311,9	16,0	-1,3	-7,51	14,6	-1,4	-8,75	14,9	0,3	2,05	10,7	254,76
УГОРЩИНА	0,2	0,2	0,0	0,0	0,2	0,0	0,00	0,1	-0,1	-50,00	0,1	0,0	0,00	-0,1	-50,00
ФРАНЦІЯ	5,7	8,2	2,5	43,9	7,3	-0,9	-10,98	7,3	0,0	0,00	7,1	-0,2	-2,74	1,4	24,56
В'ЄТНАМ	33,0	41,1	8,1	24,5	37,6	-3,5	-8,52	1,4	-36,2	-96,28	1,7	0,3	21,43	-31,3	-94,85
ГРУЗІЯ	25,0	25,9	0,9	3,6	24,2	-1,7	-6,56	1,0	-23,2	-95,87	1,0	0,0	0,00	-24,0	-96,00
КАЗАХСТАН	0,9	1,3	0,4	44,4	1,4	0,1	7,69	1,3	-0,1	-7,14	1,3	0,0	0,00	0,4	44,44
КИТАЙ	5 917,6	5 925,1	7,5	0,1	5 926,1	1,0	0,02	5 923,7	-2,4	-0,04	5 930,5	6,8	0,11	12,9	0,22
КІПР	0,4	0,4	0,0	0,0	0,4	0,0	0,00	0,4	0,0	0,00	0,4	0,0	0,00	0,0	0,00
ВІРГІНСЬКІ ОСТРОВИ (БРИТ.)	0,9	0,7	-0,2	-22,2	0,5	-0,2	-28,57	0,5	0,0	0,00	0,5	0,0	0,00	-0,4	-44,44

Складено автором на основі джерела[1]

[1] Прямі іноземні інвестиції з країн світу в економіку України. URL: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2016/zd/ivu/ivu_u/ivu0414.html.

Додаток Д

Таблиця Д.1

Взаємозв'язок між функціями та завданнями бухгалтерського обліку в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки

Функції	Завдання
1	2
Головна (першоджерело)	
Інформаційна функція полягає у накопиченні, групуванні, переробці та наданні інформації в системі бухгалтерського обліку; виконує роль першоджерела щодо інших функцій.	збір, реєстрація, систематизація, обробка, узагальнення, зберігання, формування та подання повної, якісної, неупередженої і достовірної інформації щодо господарської діяльності підприємств (організацій) на основі нормативно-правової бази; розширення якісних характеристик, накопичення інформації та інтерпретація відповідно до потреб користувачів; в моделі інвестиційно-інноваційного розвитку економіки - забезпечення всіх зацікавлених внутрішніх і зовнішніх користувачів інформацією, особливо інвестиційно-інноваційного, соціального та екологічного змісту
Похідні	
Управлінська функція вимагає забезпечення суб'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінки, аналізу, контролю та інших складових процесу управління як суб'єктом господарювання так і господарським процесом в цілому.	вчасне забезпечення необхідною інформацією внутрішніх (управлінців та менеджерів всіх рівнів) і зовнішніх (Міністерств і відомств, органи державної влади, податкові органи, потенційних та дійсних інвесторів, споживачів продукції (послуг), конкурентів) користувачів в достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень. Також прийняття рішень, які стимулюють економічний розвиток підприємства на інвестиційно-інноваційних засадах, забезпечують соціальний захист трудового колективу та поліпшення екології
Контрольна функція потребує постійного, суцільного контролю, що має здійснюватися на всіх стадіях проведення господарських операцій: попередній – до моменту здійснення операції, поточний – на етапі здійснення операції і послідуючий – після здійснення операції як на методичному рівні, так і технологічному. У системному підході функція контролю створює зворотний зв'язок в процесі управління господарською діяльністю: інформаційні потоки в ньому спрямовані від об'єкта до суб'єкта управління.	систематичний контроль за додержанням фінансової дисципліни, режиму економії, використанням інвестиційних ресурсів за призначенням і обсягом, ефективного використання та збереження грошових коштів і матеріальних цінностей; своєчасне попереджування та запобігання порушенням з боку працівників, постачальників (підрядників), покупців тощо збір і систематизація інформації про стан та результати операційної, інвестиційно-інноваційної та фінансової діяльності; оцінка одержаних результатів діяльності; визначення та аналіз причин відхилення і чинників, які впливають на результати; підготовка і реалізація рішень, які спрямовані на досягнення намічених цілей розвитку підприємства та подолання негативних відхилень; контроль за впливом підприємства на навколишнє середовище та соціальну складову
Прогностична функція полягає у забезпеченні інформацією для планування, розробки стратегій та виділення пріоритетних напрямів розвитку суб'єкта господарювання з їх множини на короткострокову та тривалу перспективу. (Розвиток даної функції відображено в науковому напрямку - "Стратегічний облік")	забезпечення інформацією для розробки програм заходів, наукових, технічних і виробничих завдань щодо досягнення намічених цілей з визначенням виконавців; недопущення суб'єктивізму в оцінці минулого, теперішнього і майбутнього; оцінка матеріальних, фінансових, науково-технічних ресурсів, необхідних для реалізації прийнятих інвестиційно-інноваційних програм та проектів; отримання інформації для визначення економічних наслідків реалізації кожного з можливих варіантів розвитку прогнозу

Продовження додатку Д

Продовження табл. Д.1

1	2
Захисна функція передбачає що бухгалтерський облік повинен адекватно відображати факти неправомірної і злочинної діяльності щодо поля фінансово-економічних відносин даних суб'єктів господарювання і вчасно та адекватно реагувати на них з метою захисту прав власника (в бюджетній установі - держави), споживачів послуг та інших зацікавлених осіб. (Розвиток даної функції відображено в науковому напрямку - "Економічна безпека")	формування в інформаційному середовищі бухгалтерського обліку ознак порушень та зловживань, здатності контрольної підсистеми бухгалтерського обліку своєчасно виявляти та якісно використовувати облікову інформацію щодо фактів порушень та зловживань; попередження правопорушень і зловживань за умов якісного виконання попередніх завдань функції захисту, через формування на підставі цього комплексу механізму стримування вищевказаних протиправних дій сильнішого за мотивацію останніх; за допомогою слідоутворюючих, охоронних і превентивних заходів стимулювання захисних та безпекових дій, щодо викоріння та попередження порушень, зловживань, розкрадань, прийняття хибних або неприйняття ефективних управлінських рішень, що впливають на розвиток підприємства
Науково-пізнавальна функція полягає у подальшому розвитку методології бухгалтерського обліку як однієї із складових світової науки про бухгалтерський облік.	отримання, накопичення, аналіз нових знань у вказаній сфері для подальшого розвитку, оптимізації та уніфікації бухгалтерського обліку відповідно до динамічних змін науково-технічного прогресу; адаптація до світових тенденцій розвитку науки і техніки та стимулювання якісних змін в суспільстві на мікро та макрорівні
Соціальна функція бухгалтерського обліку спрямована на переробку та надання інформації, яка сприяє вирішенню соціальних, екологічних та міжнародних проблем. (Розвиток даної функції відображено в наукових напрямках "Соціальний, екологічний та облік міжнародних операцій")	формування інформації про суспільну відповідальність підприємства (організації); збір, інтерпретація та подання інформації про захист та вплив суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище; подання інформації, яка направлена на уникнення та зменшення соціального конфлікту інтересів і виконання підприємством соціального договору; підготовка звітності за глобальними міжнародними принципами, що дозволить підвищити імідж підприємства (організації) як на національному, так і міжнародному рівнях
Юридична функція передбачає, що бухгалтерський облік повинен давати відповідь на питання та запити поставлені органами дізнання, попереднього слідства чи суду. (Розвиток даної функції відображено в науковому напрямку - "Судово-бухгалтерська експертиза")	формування за даними системи бухгалтерського обліку відповідних висновків для правоохоронних органів під час вирішення цивільних, господарських і кримінальних справ; визначення розміру завданих матеріальних збитків за відповідний період часу і місце їх здійснювання; встановлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій вимогам чинних нормативних актів у бухгалтерському обліку та звітності; установлення документального обгрунтування вимог позивача і заперечень відповідача в частині, що стосується доцільності позову; обгрунтування і доказ належних часток власникам при створенні та ліквідації суб'єкта господарювання з іноземними інвестиціями або вибутті іноземних інвестицій в таких підприємствах
Адаптаційно-стимулююча* функція спрямована на збір та використання облікової інформації для забезпечення та стимулювання інвестиційно- інноваційного розвитку господарської діяльності підприємства в мінливих умовах зовнішнього та внутрішнього середовища.	формування інформації для мотивованих висновків про потребу підприємства (організації) в залученні інвестиційних коштів для інноваційного вдосконалення матеріально-технічної бази з метою стимулювання максимізації прибутку та отримання іншого корисного ефекту; отримання достовірної інформації про фінансову та господарську діяльність підприємства для своєчасної адаптації до змін фіскальної, монетарної та зовнішньоекономічної політики держави та ситуації на внутрішньому та міжнародних ринках; швидка адаптація національної системи до світових міжнародних стандартів, вимог, правил, стандартів бухгалтерського обліку та подання звітності з метою покращення якості та оптимізації обсягів результативної інформації

Примітка: складено автором

* Запропоновано автором

МІЖНАРОДНІ МОДЕЛІ РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ЗВІТНОСТІ

AA 1000	*GRI*	*ПРИНЦИПИ ЕКВАТОРА*	*СТАНДАРТИ САНШАЙН*	*ГЛОБАЛЬНИЙ ДОГОВІР*
Організація AccountAbility	*Незалежний інститут Глобальна ініціатива зі звітності*	*Організація Принципи Екватора фінансових установ*	*Альянс стейкхолдерів (США)*	*Мережа глобального договору ООН*
Незалежні стейкхолдери	*ЮНЕП + CERES*	*Міжнародні фінансові корпорації (IFC) групи Світового банку*	*Бухгалтерські організації Великобританії, Канади, США*	*ООН*
Лондон, 1995 р.	*Амстердам, 1997 р.*	*Лондон, 2002 р.*	*Нью-Йорк, 1996 р.*	*Нью-Йорк, 2000 р.*
Мета – формування прозорості господарської діяльності підприємства та підзвітності перед користувачами, котрими виступають інші учасники господарської діяльності	**Мета** передбачає те, що, щоб допомогти організаціям, які публікують звіти, та сторонам, зацікавленим в їх діяльності, знайти та усвідомити вклад організації в стійкий розвиток	**Мета** – оцінка екологічних та соціальних ризиків при проектному фінансуванні	**Мета** – формування корпоративної звітності підприємств для задоволення інтересів зацікавлених сторін (співробітники, клієнти, постачальники та ін.)	**Мета** – впровадження відповідного корпоративного управління, спрямованого на те, що компанії приймали участь у вирішенні проблем, пов'язаних з глобалізацією
Вид звітності: ***Звіт стійкого розвитку фірми***	*Вид звітності:* ***Звіт галузі стійкого розвитку***	*Вид звітності:* ***Звіт про соціальну та екологічну відповідальність***	*Вид звітності:* ***Корпоративний звіт для зацікавлених осіб***	*Вид звітності:* ***Звіт з прогресу***
Стандарти: AA 1000 AccountAbility Principles Standard; AA 1000 Assurance Standard; The AA 1000 Stakeholder Engagement Standard	принципи звітності; рекомендації з змісту; стандартні елементи звітності, включаючи показники результативності	10 правил для забезпечення стійкості проектного фінансування	*Стандарти:* Клієнти; Співробітники компанії; Діяльність компанії; Соціальна політика	*Стандарти* за наступними категоріями: права людини, трудові відносини, захист навколишнього середовища
Принципи: *Повнота; Значимість; Реагування*	***Принципи:*** *Суттєвість; Охоплення зацікавлених сторін; Контекст стійкого розвитку Повнота; Збалансованість; Порівнянність; Точність; Своєчасність; Ясність; Надійність*	***Принципи:*** *Аналіз та класифікація; Соціальна та екологічна оцінка; Соціальні та екологічні стандарти; План дій та система управління; Консультації та розкриття інформації, Механізм розгляду справ; Незалежний аналіз; Відповідальність; Незалежний моніторинг та звітність; Звітність EPFI*	***Принципи:*** ***Права людини*** *(Підтримка і увага до прав людини; Забезпечення непричетності до порушення прав людини);* ***Трудові відносини*** *(Підтримка заключення колективних договорів; Викорінення усіх форм примусової праці; Справжнє викорінення дитячої праці; Ліквідація трудової дискримінації);* ***Захист навколишнього сесередовища*** *(Превентивний підхід до екологічних потреб; Підвищення відповідальності за стан навколишнього середовища; Розповсюдження екологічно безпечних технологій);* ***Антикорупція*** *(Протидії формам корупції)*	

Рис. Д.1. Характеристика міжнародних моделей та принципів соціального звітування в світі

Примітка: складено автором

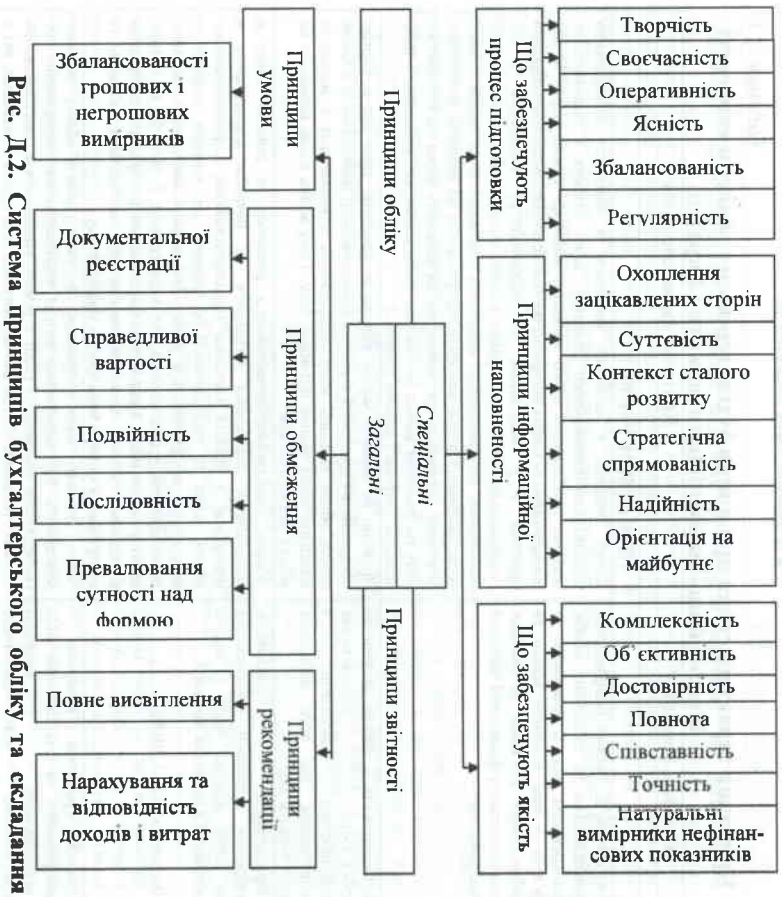


Рис. Д.2. Система принципів бухгалтерського обліку та складання звітності підприємств в Україні

Примітка: складено за джерелом[1]

[1] Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореферат дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. К. 2006. с. 149-150

Таблиця Д.3

Критична характеристика принципів бухгалтерського обліку в контексті інвестиційно-інноваційного розвитку України

Сутність принципу[1]	Критична характеристика
1	2
ПРИНЦИПИ-УМОВИ	
Автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	Даний принцип є особливо важливим в контексті забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку, адже власник є зацікавленою особою. Необхідність цього принципу викликає сумнів через те, що відокремленість майна підприємства повністю відповідає господарській практиці і у відношенні до підприємства закріплено в ст. Господарського Кодексу України, а також інших нормативно-правових документах, що регулюють відносини власності. В сучасних умовах господарювання дійсні власники підприємства не бажають публічного розголосу інформації про майно, яке їм належить через багато причин, тому на практиці майже неможливо чітко визначити власника, а тому відпадає потреба у даному принципі
Безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі	Принцип не повною мірою відповідає практиці, тому що в Україні підприємства працюють в умовах невизначеності майбутнього, а також мають місце випадки коли підприємства створюються з метою їх ліквідації через певний проміжок часу. Тому вплив цього принципу на облік є декларативним
Періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності (Вилучено з 01.01.2018р)	Умови інвестиційно-інноваційного розвитку та швидкі зміни в економічних відносинах впливають на потреби користувачів в інформації з новими якісними характеристиками, в різноманітному обсязі даних та періодичності їх подання, що вимагає особливого підходу до періодичності в обліку. Інформація має одну з головних характеристик – своєчасність, що характеризує її потребу на певний запит у часі та місці, адже не своєчасно подана та отримана інформація в певному обсязі може призвести до потенційних збитків та неотримання потенційних вигід у майбутньому
Єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці	Через суцільну комп'ютеризацію бухгалтерського обліку виникає можливість без додаткових витрат перетворювати інформацію про господарські операції та події з різних вимірників в узагальнюючий єдиний грошовий. В той же час існують нові групи показників, які в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки (будуть) затребувані користувачами, але їх можливо подати лише в натуральних вимірниках (окремі показники соціального та екологічного характеру, дані про необоротні активи, запаси, персонал установи та її інтелектуальний капітал тощо). Тому закріплення даного принципу законодавчо значно обмежує інформацію, яка б могла бути повідомлена про підприємство та відповідним чином впливати на рішення різних груп користувачів
ПРИНЦИПИ-РЕКОМЕНДАЦІЇ	
Повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	Виконання даного принципу є важливим в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств та наявності цілого спектру ризиків внутрішнього та зовнішнього середовищ, які можуть вплинути на прийняття управлінських рішень після звітної дати. Необхідно відзначити, що принципи обачності та повного висвітлення мають неузгоджений характер та частково суперечать один одному

[1] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

Продовження табл. Д.3

1	2
Нарахування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Принцип забезпечує об'єктивність інформації, яка формується в бухгалтерському обліку за умови діяльності підприємства в звичайних умовах. Проте якщо підприємство постраждало від надзвичайних ситуацій різного характеру або ж його діяльність стала причиною надзвичайних ситуацій, даний принцип бухгалтерського обліку діє лише в частині нарахування. Фактично це означає, що принцип може застосовуватися при звичайних умовах господарської діяльності підприємства
Історична (фактична) собівартість - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання (Вилучено з 01.01.2018р)	Результатом господарських процесів можуть бути надходження (створення) активів, які неможливо оцінити за фактичною собівартістю. Принцип не завжди застосовується, через те що при ліквідації підприємства майно оцінюється за ліквідаційною вартістю, при безоплатному отриманні – за ринковою вартістю, крім цього в умовах інфляції можна проводити періодичні переоцінки майна. В системі бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку застосування принципу виправдано лише тоді, коли історична собівартість є справедливою вартістю об'єкта. Особливого значення даний принцип матиме для інвестиційно-інноваційних активів соціального та екологічного характеру, до яких відносяться необоротні активи підприємства, які оцінюються залежно від способу надходження; інновації – в залежності від напряму їх подальшого використання тощо
ПРИНЦИПИ-ОБМЕЖЕННЯ	
Обачність - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства (Вилучено з 01.01.2018р)	Необхідність принципу викликає сумнів через те, що на практиці відбувається все навпаки: завищується оцінка зобов'язань та витрат і занижується вартість активів та доходів підприємства. Теорія інвестиційно-інноваційного розвитку обумовлює появу нових та трансформацію існуючих об'єктів бухгалтерського обліку. Такі об'єкти потребують відповідної оцінки, а при великій кількості методів оцінки є необхідність обрання такого, який наблизить до справедливої вартості. Принцип при переході від динамічної до актуарної бухгалтерської ідеології втрачає свою актуальність. Застосування принципу позбавляє дані порівнянності, а в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства завищення або заниження облікових даних призведе до невдалих інвестиційно-інноваційних рішень
Послідовність - постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	При побудові облікової політики, виборі варіантів її реалізації необхідно орієнтуватися на перспективи інвестиційно-інноваційного розвитку суб'єкта господарювання, чинне законодавство, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та тенденції його розвитку. Дотримання зазначеного принципу визначає необхідність закріплення правил облікового відображення об'єктів інвестиційно-інноваційного розвитку, соціального та екологічного характеру в обліковій політиці підприємства
Превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	Закріплення даного принципу є дуже позитивним для системи бухгалтерського обліку, хоча в той же час реалізація його на практиці викликає складності. Принцип має місце при обліковому відображенні інвестицій, інновацій, НДДКР, ОПІВ тощо

Примітка: складено автором (сутність принципів на основі[1], а критична характеристика подана самостійно)

[1] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

Таблиця Е.1

Підходи до тлумачення інвестицій

Автори	Визначення терміну "інвестиції"	Критичний коментар
1	2	3
Загальноекономічні визначення інвестицій		
У.Шарп, Г.Александер, Дж.Бейлі [1]	Відмова від певної цінності в даний момент за цінність в майбутньому. В найбільш широкому розумінні слово "інвестувати" означає: "розстатися з грошима сьогодні, щоб отримати більшу їх суму в майбутньому"	Хоча такий підхід базується на грошових потоках, але він дозволяє віднести до інвестицій навіть такі операції, які не мають безпосереднього логічного зв'язку з інвестуванням (окремі банківські та страхові операції, внески в недержавні пенсійні фонди та ін.)
Ч.Хорнгрен, Дж.Фостер та Ш.Датар [2]	Інвестиції є сукупністю будь-яких активів чи ресурсів, які використовуються для отримання прибутку	При такому погляді видається не зовсім виправданим віднесення до інвестицій багатьох активів і ресурсів, які дозволяють одержати прибуток
Макміллан[3]	"Потік витрат, призначених для виробництва благ, а не для їх безпосереднього споживання"	З таким підходом важко погодитись через те, що спрямування потоку витрат на виробництво благ ще не означає обов'язкове одержання доходу чи іншого корисного ефекту
Д.Стоун, К.Хитчинг[4]	Витрачання готівки або її еквівалента з тим, щоб в майбутньому отримати суму, яка перевищує витрачені кошти	Таке трактування здається вузьким, тому що витрачання коштів із сподіванням на їх примноження можна розглядати лише як один з важливих аспектів поняття "інвестиції"
Л.Дж.Гітман, Майкл Д.Джонк[5]	"Будь-який інструмент, в який можна розмістити кошти, розраховуючи зберегти та примножити їх вартість та/або забезпечити додаткову величину доходу"	У цьому визначенні основний акцент зроблено на з'ясуванні об'єкту інвестицій, але потребує додаткових пояснень, що саме вкладено у поняття "збереження і примноження вартості коштів"
Дж.Сакс[6]	"Видатки на придбання обладнання, будинків і житла, які у майбутньому забезпечать підйом виробничої могутності усієї економіки. Якщо суспільство заощаджує частину свого поточного доходу, це означає, що частину доходу від виробництва може бути спрямовано не на споживання, а на інвестиції"	Зазначена точка зору є правильною для макроекономічного рівня досліджень, але потребує деякого уточнення в контексті дослідження з обліку і аналізу господарської діяльності окремих суб'єктів бізнесу.
П.І.Вахрін [7]	Довгострокове вкладення капіталу в будь-які підприємства, соціально-економічні програми, проекти у власній країні та за кордоном з метою отримання доходу і соціального ефекту	Акцент на внутрішніх і міжнародних інвестиційних проектах
В.Я. Шевчук, П.С. Рогожин [8]	Вкладення капіталу з метою подальшого його збільшення	З огляду на те, що розуміння самих вкладень не є однозначним, таке визначення виглядає не досить коректним.

[1] Шарп У.Ф., Александер Г.Дж., Бэйли Дж.В. Инвестиции: учебник. М.: Инфра-М, 2001. 1028 с.
[2] Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.Управленческий учет / пер. с англ. - 10-е изд. СПб: Питер, 2007. 1008 с.
[3] Словник сучасної економіки Макміллана / пер. з англ. К.: АртЕк, 2000. 640 с.
[4] Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: подготовительный курс / пер. с англ. Ю.А. Огибина и др. СПб.: АОЗТ "Литера плюс", 1993. 272 с.
[5] Гитман Л.Дж., Джонк М.Д. Основы инвестирования / пер. с англ. М.: Дело, 1997. 1008 с.
[6] Сакс Дж. Економіка перехідного періоду: уроки для України / пер. з англ. О. Пивоварського. К. : Основи, 1996. 345с.
[7] Вахрин П.И. Инвестиции: учебник / 2-е изд. М. : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2004. 384 с.
[8] Шевчук В.Я., Рогожин П.С. Основи інвестиційної діяльності. К.: Генеза, 1997. 60 с.

Продовження табл. Е.1

1	2	3
В.Г.Федоренко [1]	Довготермінові вкладення капіталу в підприємства та галузі економіки з метою його нарощування в майбутньому та отримання прибутку. Поряд з цим він наголошує, що придбання майже кожного виду активів (акцій чи старого устаткування) помилково вважати інвестицією, оскільки в економічному розумінні жодна з цих покупок не збільшує загальну величину капітальних благ чи товарних запасів.	Такі операції є простими переказами активів з рахунків однієї фірми на рахунки іншої. Інвестиції завжди орієнтовані на майбутнє і часто високо спеціалізовані
В.М.Грідасов, С.В.Кравченко, О.Є.Ісаєва[2]	Визначають інвестиції як: 1) об'єкт економічного керування; 2) найбільш активну форму залучення накопиченого капіталу в економічний процес; 3) можливість використання накопиченого капіталу в усіх альтернативних його формах; 4) альтернативну можливість вкладення капіталу в будь-які об'єкти господарської діяльності; 5) джерело генерування ефекту підприємницької діяльності; 6) об'єкт ринкових відносин; 7) об'єкт власності і розпорядження; 8) об'єкт тимчасової переваги; 9) носій фактора ризику, носій фактора ліквідності	Така деталізація ускладнює сприйняття інвестицій як єдиного цілого.
Стаття 326 Господарського кодексу України [3]	Довгострокові вкладення різних видів майна, інтелектуальних цінностей та майнових прав в об'єкти господарської діяльності з метою одержання доходу (прибутку) або досягнення іншого соціального ефекту"	Таке визначення виглядає не досить коректним через ототожнення інших ефектів тільки із соціальними ефектами
Закон України "Про інвестиційну діяльність" [4]	Всі види майнових та інтелектуальних цінностей, які вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект. Інвестиційною діяльністю є сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій. Об'єктами інвестиційної діяльності можуть бути будь-яке майно, в тому числі основні фонди і оборотні кошти в усіх галузях економіки, цінні папери (крім векселів), цільові грошові вклади, науково-технічна продукція, інтелектуальні цінності, інші об'єкти власності, а також майнові права	Інвестиції ототожнюються з активами, які використовують (вкладають) для отримання прибутку (доходу) або соціального ефекту
Визначення інвестицій для цілей обліку		
О.М.Азріліян[5]	Грошові кошти, цінні папери, інше майно, в тому числі майнові права, інші права, що мають грошову оцінку та вкладаються в об'єкти підприємницької і (або) іншої діяльності з метою отримання прибутку і (або) досягнення іншого корисного ефекту	Хоча мету здійснення інвестицій сформульовано доволі вдало, але виникають сумніви щодо визначення цього поняття через цінісно-ресурсні характеристики.
М.І.Бондар[6]	Грошові, майнові та інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою створення або поповнення капіталу для досягнення загальної мети створення підприємства чи реалізації інвестиційного проекту	Інвестиції ототожнюються з ресурсом для поповнення або створення капіталу

[1] Федоренко В.Г. Інвестування: підручник. К.: Алерта, 2006. 443 с.
[2] Грідасов В.М., Кравченко С.В., Ісаєва О.Є. Інвестування: навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 164с.
[3] Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
[4] Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 вересня 1991 р. № 1560-XII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/
[5] Малый бухгалтерский словарь / ред. А. Н. Азрилиян. М.: Институт новой экономики, 2001. 1088 с.
[6] Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. К. : КНЕУ, 2008. 256с.

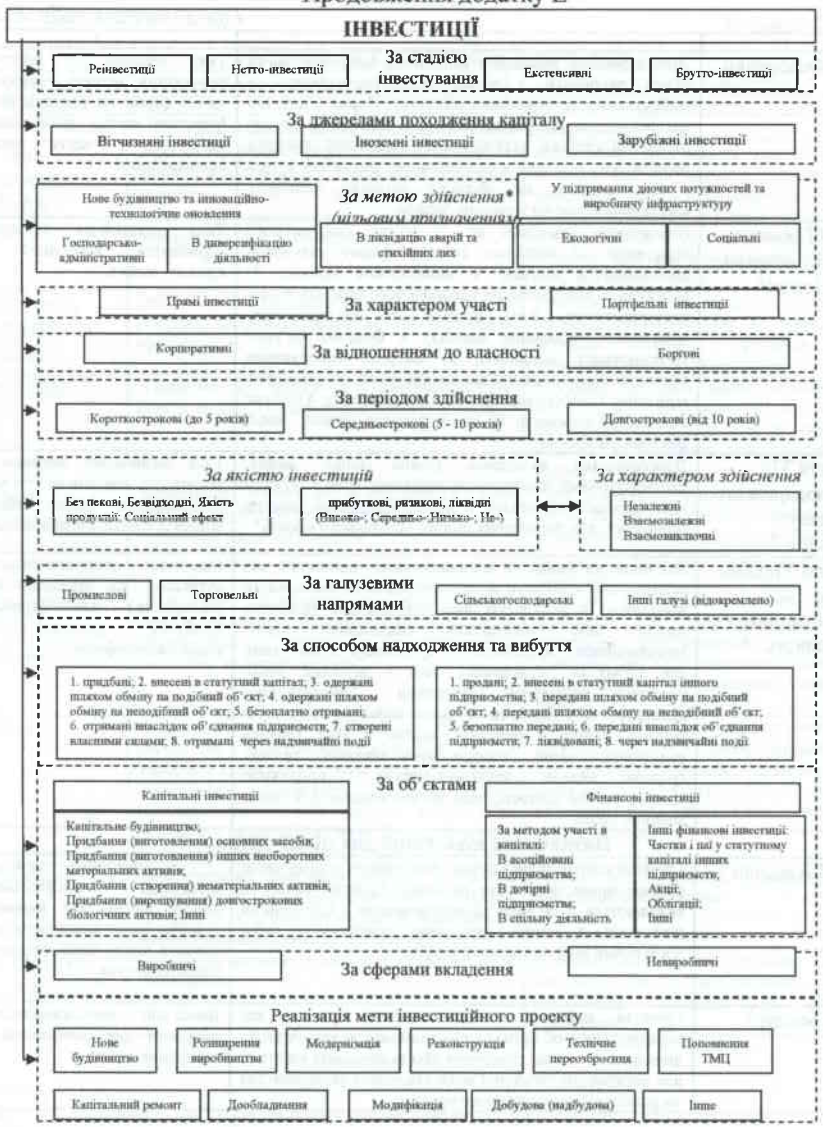


Рис. Е.1. Удосконалена класифікація інвестицій за основними ознаками для потреб обліку та аналізу господарської діяльності підприємств

*Курсивом виділено авторська розробка

Таблиця Е.2

Існуючі підходи до тлумачення інновацій

Автори	Визначення поняття "інновації"	Критичний коментар
Закон України "Про інноваційну діяльність"[1]	Новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного чи іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери	Трактування інновацій є достатньо чітким і містким, визначає їх основні структурні складові та призначення, але потребує адаптації до регламентів чинної системи обліку
Й. Шумпетер[2]	Вважаючи інновацію головним джерелом прибутку, зазначає, що "без розвитку немає прибутку, без прибутку немає розвитку"	Визначення подано в традиціях західної загальноекономічної думки, де акцент зроблено на фінансовому результаті (прибутку) як наслідку впровадження інновацій, а не на розкритті їх сутності
Р.Солоу[3]	Довів, що прибуток виникає з інновації, а вона, у свою чергу, спонукає підприємця вводити все нові й нові інновації та дає йому для цього необхідні кошти	Розгляд інновацій у контексті руху грошових коштів є виправданим, але відсутність розгорнутої характеристики цього поняття ускладнює відображення інновацій у системі обліку
О.В. Кантаєва[4]	Кінцевий результат інноваційного процесу, що отримав втілення у вигляді нової чи удосконаленої продукції або технології. Вона розмежовує поняття "інновація" та "нова техніка", перше з яких вважає ширшим, тому що саме це поняття "...застосовується відносно знарядь праці, нових матеріалів, реагентів та інших активів, що використовуються в основному виробництві"	Визначення є коректним, відповідає вимогам бухгалтерського обліку в контексті отриманого результату, але потребує уточнення з точки зору обліку витрат на здійснення інновацій
Я.Д. Крупка[5]	Творча діяльність, що охоплює сукупність технічних, технологічних, виробничих, комерційних, інформаційних та інших заходів, спрямованих на впровадження нововведення з метою досягнення економічного, соціального, науково-технічного ефекту та іншої вигоди. У більш вузькому науковому трактуванні, інновація – це створення нової продукції або її поліпшення, запровадження нового або вдосконаленого виробничого процесу на підприємстві	Поєднання широкого та вузького розуміння інновацій є цікавим з наукової точки зору, оскільки віддзеркалює характерні особливості цього об'єкта обліку, але визначення може бути уточнено з позицій корисності для господарської діяльності
О.О. Левицька[6]	Сукупність заходів, спрямованих на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і появу на ринку нової конкурентоздатної продукції чи послуг	Розгляд інновацій як сукупності спрямованих на результат заходів заслуговує на увагу, проте не позбавлений можливості зазнати деякої деталізації та структурування

[1] Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04 липня 2002 р., № 40-IV URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/40-15/.

[2] Шумпетер Й.А. Теория экономического развития / пер. В.С.Автономова и др. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. 650с.

[3] Пересада А.А. Управління інвестиційним процесом: монографія. К.: Лібра, 2002. 472 с.

[4] Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: монографія. Житомир: ФОП Кузьмін Д.Л. 2010. 424с.

[5] Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві/ *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 5. С. 11-18.

[6] Левицька О.О. Облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис. канд. економічних наук. / 08.06.04. Київ, 2009. 20с.



Рис. Е.2. Удосконалена класифікація інновацій за основними ознаками для потреб обліку та аналізу господарської діяльності підприємств

Примітка: складено автором



Рис. Е.3. Удосконалена класифікація основних засобів за основними ознаками для потреб обліку та аналізу господарської діяльності підприємств

Примітка: складено автором на основі опрацювання вітчизняних та зарубіжних наукових джерел

Таблиця Е.3

Класифікація видів поліпшення основних засобів у нормативно-правовій базі України та наукових працях фахівців з обліку

Законодавчі акти, підходи економістів / Види поліпшення основних засобів	Податковий кодекс України	П(с)БО 7 "Основні засоби"	Методичні рекомендації №561	МСБО 16 "Основні засоби"	Ф.Ф. Бутинець	І.М. Бойчик	М. Пустовіт	С.Ф. Покропивний, І.В. Сергєєв	І.М. Павлюк	П.В. Круш, В.І. Полвігіна	Л.Г. Ловінська	Н.А. Литнєва, Л.І. Малявкіна та Т.В. Федорова
Модернізація	+	+	+			+	+	+	+		+	+
Модифікація	+	+	+		+		+			+	+	
Добудова (надбудова)	+	+	+				+				+	
Дообладнання	+	+					+				+	
Реконструкція	+	+				+	+	+	+	+	+	+
Технічне переозброєння						+		+	+			
Технічне обслуговування			+	+			+	+				
Поточний ремонт				+			+	+	+			+
Капітальний ремонт			+	+		+	+	+	+			+
Заміна окремих частин обладнання			+	+						+		
Впровадження ефективнішого технологічного процесу			+		+					+		
Великі технічні перевірки				+								
Удосконалення машин і обладнання					+							
Інші види поліпшення	+	+					+					

Примітка: складено автором



Рис. Е.4. Структура інтелектуального капіталу в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки

Примітка: складено автором на основі [1] [2] [3] [4]

[1] Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект. *Інтелектуальний капітал*. 2002. № 1. 90 с.
[2] Кендюхов О.В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : монографія. Донецьк : ДонУЕП, 2008. 359 с.
[3] Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.
[4] Сталінська О.В. Інтелектуальний капітал у системі стратегічного управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 4. С. 581-584.

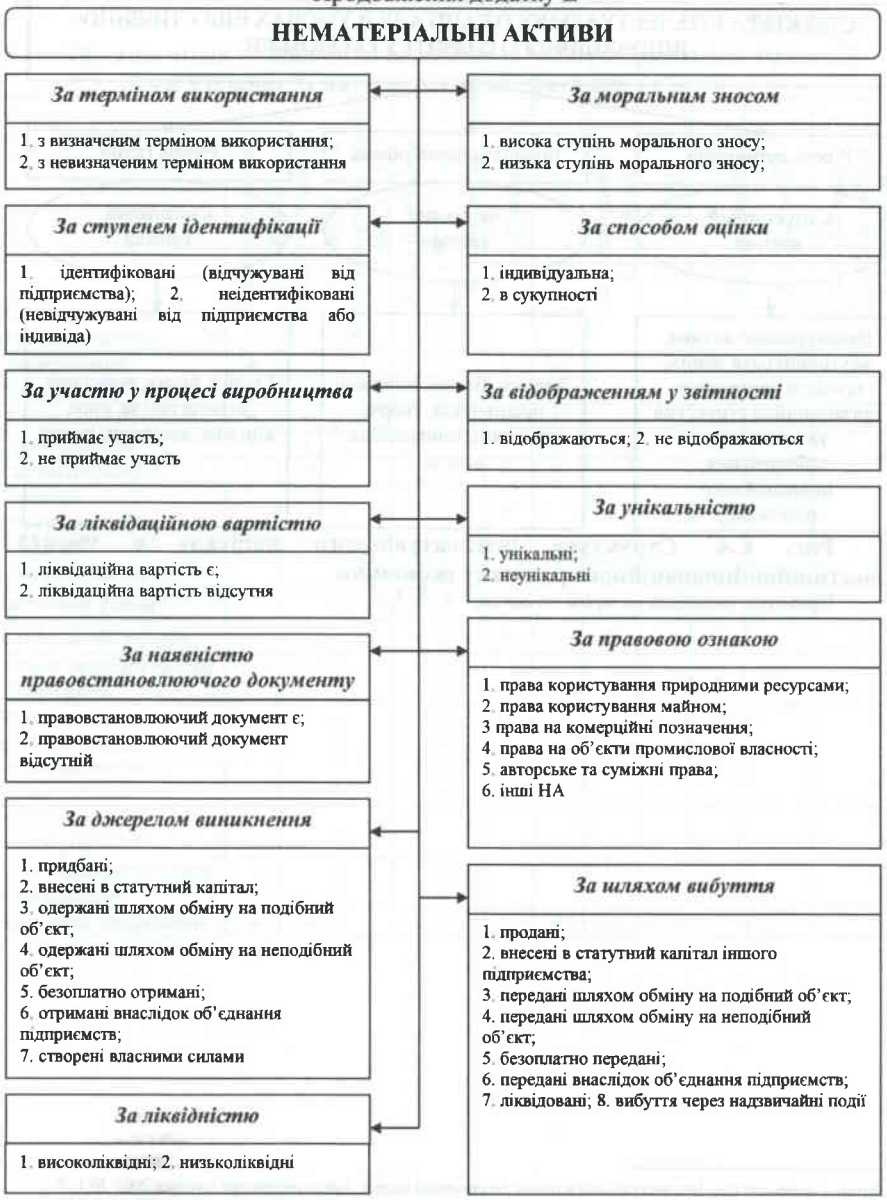


Рис. Е.5. Удосконалена класифікація нематеріальних активів за основними ознаками для потреб обліку та аналізу господарської діяльності підприємств

Примітка: складено автором на основі аналізу літературних джерел

Таблиця Е.4

Характеристика існуючих поглядів на сутність поняття "витрати"

Автори	Визначення	Коментарії до визначень
Бутинець Ф.Ф.[1]	Витрати – це вартість матеріалів та послуг, що використовуються для отримання доходу	Витрати ототожнюються з розходом матеріалів і ресурсів для виробництва продукції (послуг)
Блауг М.[2]	Витрати – це сума витрат речовини та сили природи, живої і уречевленої праці на виробництво продукції	Визначення подано у політекономічному аспекті, що не відповідає вимогам бухгалтерського обліку
Самуэльсон П.А.[3]	Витрати – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва на всіх стадіях створення продукції	Визначення подано у аспекті західної загальноекономічної думки, що не відповідає вимогам бухгалтерського обліку
Боголенов Д.П., Бронський М.Г., Деревенко М.М.[4]	Витрати – це затрати підприємства пов'язані з виробництвом продукції (заробітна плата, сировина, матеріали, паливо і т.п.), затрати на виробництво інакше називають виробничими витратами	Автори переплітають поняття витрати і затрати, що є некоректним
Гаврилишин С.Д., Воронович Л.М.[5]	Збитки – це непередбачені витрати, витрати майна і грошей, недоотримана вигода	Витрати та збитки є зазвичай передбаченими у діяльності будь-якого підприємства
Мочерний С.[6]	Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва продукти та виробничі фонди підприємства	Визначення не відповідає вимогам бухгалтерського обліку
Бернар І. і Коллі Ж.-К.[7]	Витрати – це сума грошових коштів, необхідних для придбання чи виробництва товару або послуги.	Визначення подано у аспекті західної загальноекономічної думки з акцентом тільки на грошові кошти
Блек Дж.[8]	Витрати – "...реальні матеріали, використані під час виробництва будь-якого товару чи послуги"	Ототожнювати витрати з реальними матеріалами означає звужувати поняття
Макмілан Г.[9]	Витрати – це міра того, що має бути віддано для того, щоб отримати що-небудь іншим шляхом купівлі, обміну чи виробництва	Визначення подано у аспекті західної загальноекономічної думки з акцентом тільки на грошові кошти
НПСБО[10] та МСФЗ[11]	Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власниками) за звітний період	Визначення не позбавлено окремих неточностей, але регламентує чинну систему обліку

Примітка: складено автором

[1] Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / вид. 4-е, доп. і перероб. Житомир: Рута, 2005. 528 с.

[2] Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: Дело, 1994. 234 с.

[3] Самуэльсон П.А. Экономикс / пер. с англ. М.: Прогресс, 1964. 843 с.

[4] Популярный финансово-экономический словар / Под. ред. Боголенова Д.П., Бронского М.Г., Деревенко Н.Н. М.: Финансовое издательство НКФ – СССР, 1925. 834 с.

[5] Економічна енциклопедія: у 3 т. / С.Д. Гаврилишин (гол. ред.). К.: Вид. Центр "Академія", 2000. Т.3. 952 с.

[6] Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Академія, 2000. Т. 1. 2000. 864 с.

[7] Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / в 2 т. М. : Междунар. отношения, 1997. Т. I. 784 с.

[8] Блэк Дж. Экономика: толковый словарь: англо-русский. М.: ИНФРА-М, Весь мир, 2000. 840 с.

[9] Словник сучасної економіки Макміллана / пер. з англ. К.: АртЕк, 2000. 640 с.

[10] Положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/

[11] International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.

Таблиця Ж.1

Облік господарських операцій з формування ресурсів із власних джерел на фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства

№ г/о	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Фінансування за рахунок нерозподіленого прибутку				
1.1	Відображено дохід від реалізації	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	70 "Доходи від реалізації" , 71 "Інший операційний дохід", 74 "Інші доходи"	600000
1.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	70 "Доходи від реалізації" , 71 "Інший операційний дохід", 74 "Інші доходи"	641 "Розрахунки за податками"	100000
1.3	Виручка за вирахуванням ПДВ визнана доходом	70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 74 "Інші доходи"	79 "Фінансові результати"	500000
1.4	Надходження коштів за відвантажену продукцію, або надані послуги	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 681 "Розрахунки за авансами одержаними"	600000
1.5	Відображено суму чистого прибутку звітного періоду	79 "Фінансові результати"	441 "Прибуток нерозподілений"	500000
1.6	Списано частину прибутку, використану в звітному періоді	441 "Прибуток нерозподілений"	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	500000
1.7	Відображено частину прибутку, спрямовану на розвиток виробництва	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал"	500000
Фінансування за рахунок реінвестування дивідендів				
2.1	Відображено зміни в статутному капіталі на дату внесення змін в установчі документи	46 "Неоплачений капітал"	40 "Зареєстрований (пайовий) капітал капітал"	500000
2.2	Нараховані дивіденди до виплати за звітний період	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	350000
2.3	Дивіденди спрямовані на реінвестування	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	46 "Неоплачений капітал"	350000
2.4	Погашено залишок заборгованості акціонерів по внесках в статутний капітал	31 "Рахунки в банках"	46 "Неоплачений капітал"	150000

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5
Страхова сума відшкодування збитків, викликаних втратою майна				
3.1	Згідно з Аварійним сертифікатом або іншими документами про страховий випадок та умовами договору страхування, нараховано суму страхового відшкодування	655 "Розрахунки за страхуванням майна "	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків", 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	300000
3.2	Отримано суму страхового відшкодування	31 "Рахунки в банках"	655 "Розрахунки за страхуванням майна"	300000
3.3	Страхове відшкодування віднесено до складу надзвичайних доходів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	75 "Надзвичайні доходи"	300000
3.4	Визначено фінансовий результат від отримання страхового відшкодування	75 "Надзвичайні доходи"	79 "Фінансові результати"	300000
Доходи по відсотках за депозитними вкладами				
4.1	Зараховані грошові кошти на депозитний рахунок	35 " Поточні фінансові інвестиції", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи"	31 "Рахунки в банках"	1000000
4.2	Нараховані відсотки до отримання	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	732 "Відсотки одержані"	120000
4.3	Зараховано на розрахунковий рахунок підприємства відсотки по депозиту	31 "Рахунки в банках"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	120000
4.4	Повернення вкладеної суми на рахунок підприємства по закінченню строку депозиту	31 "Рахунки в банках"	35 " Поточні фінансові інвестиції", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи"	1000000
Фінансування за рахунок доходів від здачі окремого майна в оренду				
5.1	Нараховано орендну плату до отримання за користування об'єктами, зданими в оперативну оренду, у т. ч. ПДВ.	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"	60000
5.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	713 "Дохід від операційної оренди активів"	641 "Розрахунки за податками"	10000
5.3	Нараховану орендну плату за період визнано доходом звітного періоду	713 "Дохід від операційної оренди активів"	79 "Фінансові результати"	50000
5.4	Погашення заборгованості орендарем	31 "Рахунки в банках"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	60000
Частка зайвих оборотних активів, що іммобілізується в інвестиції				
6	Відображено частку зайвих оборотних активів, що іммобілізується в інвестиції	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	100000

Примітка: складено автором

Таблиця Ж.2

Облік господарських операцій з формування ресурсів із залучених джерел на фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства

№ г/о	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Емісія акцій підприємства				
1.1	Понесено витрати на емісію акцій та їх реєстрацію (у сумі послуг сторонніх організацій)	421 "Емісійний дохід"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	2800
1.2	Оплачено емісійні затрати (послуги сторонніх організацій)	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	31 "Рахунки в банках"	2800
1.3	Відображені зміни в зареєстрованому капіталі через додаткову емісію акцій	46 "Неоплачений капітал"	40 "Зареєстрований (пайовий) капітал"	550000
1.4	Отримано кошти від розміщення акцій на фондовому ринку	31 "Рахунки в банках"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	600000
1.5	Відображено емісійний дохід	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	421 "Емісійний дохід"	50000
Емісія інвестиційних сертифікатів (інвестиційних фондів і компаній)				
2.1	Реєстрація регламенту ПІФ та проспекту емісії інвестиційних сертифікатів ІСІ	46 "Неоплачений капітал"	41 "Капітал у дооцінках"	400000
2.2	Оплата інвесторами інвестиційних сертифікатів ПІФ протягом строку установленого для досягнення нормативів діяльності ІСІ (за номінальною вартістю):отримання заявки від інвестора (резервування пакету інвест. сертифікатів)	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"/ субрахунки у розрізі інвесторів	46 "Неоплачений капітал"	400000
2.3	- отримання грошових коштів в оплату інвестиційних сертифікатів	31 "Рахунки в банках"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"/ субрахунки у розрізі інвесторів	400000
Внески сторонніх вітчизняних інвесторів у статутний фонд				
3.1	Відображені зміни в зареєстрованому капіталі на дату внесення змін у засновницькі документи	46 "Неоплачений капітал"	40 "Зареєстрований (пайовий) капітал"	200000
3.2	Погашення заборгованості учасника-резидента за внеском у зареєстрований капітал	31"Рахунки в банках", 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 28 "Товари"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	200000
Внески сторонніх зарубіжних інвесторів у статутний фонд				
4.1	Визначено розмір іноземної інвестиції в зареєстрованому капіталі за курсом НБУ на дату його визнання. $ 14000 × 26,00 грн./дол. США	46 "Неоплачений капітал"	40 "Зареєстрований (пайовий) капітал"	$14000 364000
4.2	Зарахована сума в рахунок погашення заборгованості за внеском у зареєстрований капітал, внесена до реєстрації $8 400 × 26,50 грн./дол. США	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	46 "Неоплачений капітал"	$8400 222600

Продовження табл. Ж.2

1	2	3	4	5
Внески сторонніх зарубіжних інвесторів у статутний фонд				
4.3	На дату балансу визначено курсову різницю за заборгованістю учасників	46 "Неоплачений капітал" 74 "Втрати від неопераційних курсових різниць"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" 46 "Неоплачений капітал"	4200
4.4	Внесено устаткування в зареєстрований капітал підприємства учасником-нерезидентом ($5 600 × 26,0)	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	46 "Неоплачений капітал"	$5600 145600
Безкоштовне цільове фінансування, що надається державними органами і комерційними структурами				
5.1	Виділена сума цільового фінансування яка підлягає отриманню	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	200000
5.2	Виділені кошти надійшли на спеціальний рахунок в банку	31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	200000
5.3	Нараховані витрати пов'язані з використанням цільового фінансування (гранту)	15 "Капітальні інвестиції", рахунки операційних витрат	37 " Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 " Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" тощо	160000
5.4	Частина коштів освоєна підприємством в звітному періоді визнана в доходом	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"	160000
5.5	Освоєну частину цільового фінансування відображено у фінансових результатах	718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"	79 "Фінансові результати"	160000
5.6	Повернуто невикористану суму цільового фінансування	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	31 "Рахунки в банках"	40000
Акумулювання фінансових ресурсів через створення промислово-фінансових груп				
6	Отримання фінансових ресурсів від учасників ПФГ	31 "Рахунки в банках"	363 "Розрахунки з учасниками ПФГ"	150000
Венчурний капітал в інноваційні інвестиції				
7.1	На суму доходу, одержаного за інвестиціями пов'язаним сторонам і визначеного за методом участі в капіталі	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	72 "Дохід від участі в капіталі"	200000
7.2	за методом участі в капіталі, отримані підприємством дивіденди зменшують балансову вартість інвестицій	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	200000
7.3	Інвестиційний дохід визнано доходом звітного періоду	72 "Дохід від участі в капіталі"	792 "Результат фінансових операцій"	200000
7.4	Перераховано грошові кошти на розвиток підприємства	31 "Рахунки в банках"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	200000

Примітка: складено автором

Таблиця Ж.3

Облік господарських операцій з формування ресурсів із позикових джерел на фінансування інвестиційно-інноваційного розвитку підприємства

№ г/о	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Інвестиційні кредити банків				
1	Отримання кредиту у вигляді коштів, товарів, запасів, необоротних активів	15 "Капітальні інвестиції", 31 "Рахунки в банках"", 371 "Розрахунки за виданими авансами", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	50 "Довгострокові позики", 60 "Коротко-строкові позики"	60000
Інвестиційний лізинг та селенг				
2.1	Вартість обладнання, яке одержано у фінансовий лізинг	15 "Капітальні інвестиції"	53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	220000
2.2	Введення об'єкту лізингу та селенгу в експлуатацію з постановкою на баланс	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи"	15 "Капітальні інвестиції"	220000
Факторингові та форфейтингові операції				
3.1	Відображення уступки (продажу) боргових прав на суму, обумовлену в договорі цесії	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	50000
3.2	Сума втрат від продажу дебіторської заборгованості	952 "Інші фінансові витрати"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	5000
3.3	Отримані кошти від цесіонарія	31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	30000
Випуск облігацій				
4.1	Отримані гроші від продажу облігацій	31 "Рахунки в банках"	521 "Зобов'язання за облігаціями"	600000
4.2	Відображений дисконт за проданими облігаціями (різниця між номіналом і продажною ціною)	523 "Дисконт за випущеними облігаціями"	521 "Зобов'язання за облігаціями"	30000
Цільовий державний кредит та цільові міждержавні кредити				
5	Отримано кредитні ресурси у матеріальній та грошовій формі з цільовим використанням на розвиток підприємства	15 "Капітальні інвестиції", 31 "Рахунки в банках"", 371 ""Розрахунки за виданими авансами"", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	50 "Довгострокові позики"	50000

Примітка: Складено автором

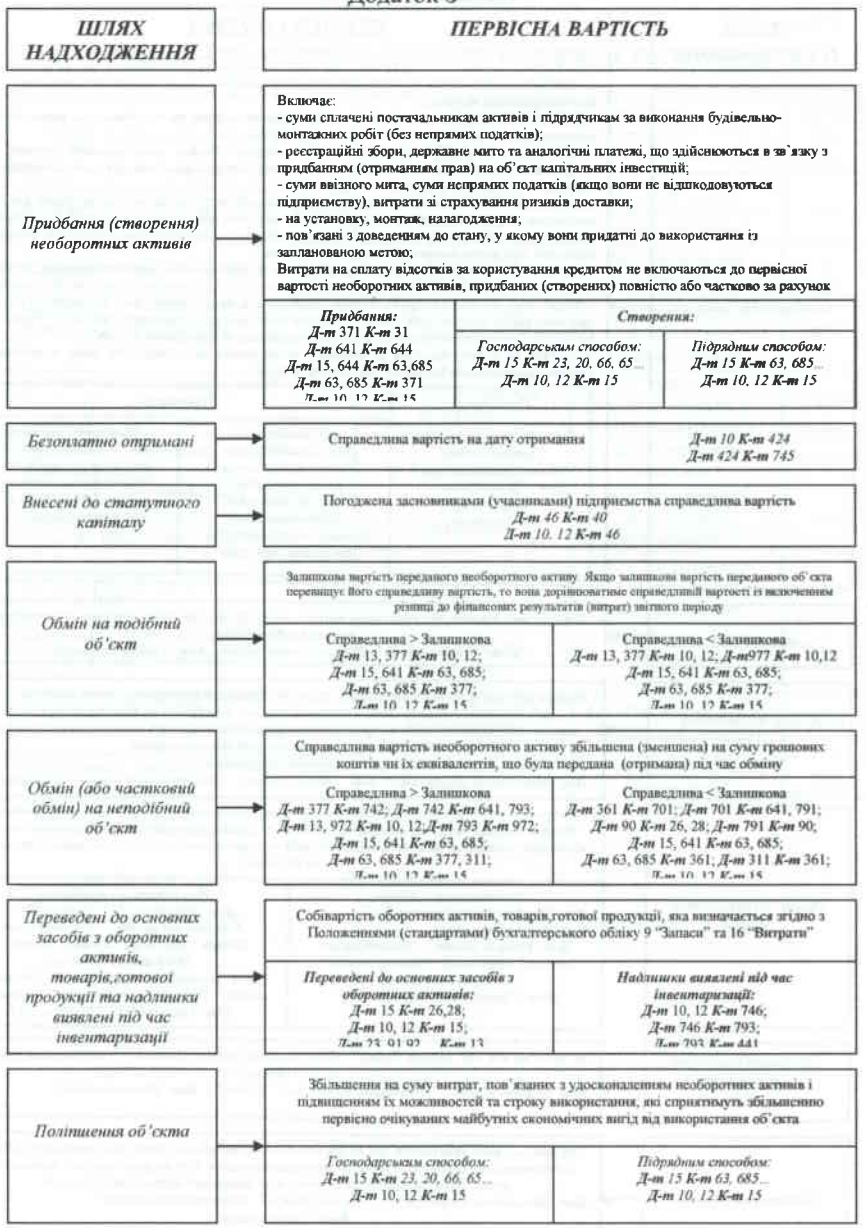


Рис. 3.1. Методика обліку та оцінки капітальних інвестицій за НП(С)БО

Примітка: складено автором.

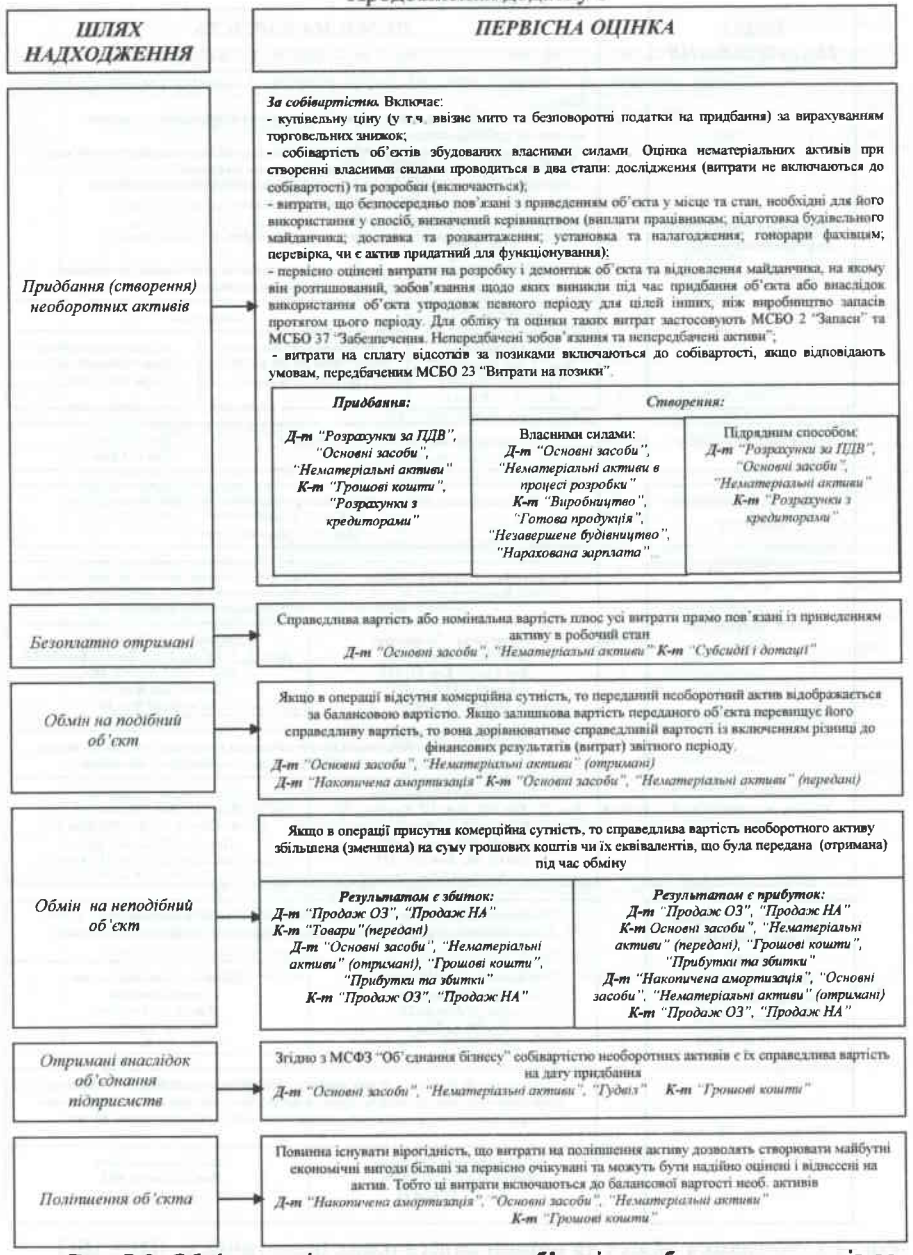


Рис. 3.2. Облік та оцінка надходження об'єктів необоротних активів за МСФЗ (Примітка: складено автором)

Таблиця 3.1

Облік господарських операцій з будівництва корпусу рудозбагаченої фабрики підрядним способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Вартість проектних робіт включено до собівартості об'єкта капітального будівництва	151 "Капітальне будівництво"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	60
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	10
3	Придбано у постачальника будівельні матеріали для будівництва	205 "Будівельні матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	840
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	140
5	Будівельні матеріали списано на будівельні роботи	151 "Капітальне будівництво"	205 "Будівельні матеріали"	840
6	Підписано акт приймання виконаних підрядною організацією робіт на суму 193,2 тис. грн. (у тому числі ПДВ)	151 "Капітальне будівництво"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	161
7	Відображено суму ПДВ, що увійшла до вартості робіт	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	32,2
8	Нараховано збір за реєстрацію права власності на нерухоме майно	151 "Капітальне будівництво"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	0,8
9	Оплачено підрядникам	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1094
10	Відображено введення в експлуатацію будівлі	103 "Будинки та споруди"	151 "Капітальне будівництво"	1094

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.2

Облік господарських операцій з будівництва виробничого цеху господарським способом (з використанням 8-го класу рахунків)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано будівельні матеріали для будівництва	205 "Будівельні матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	200
3	Нараховано заробітну плату робітникам Здійснені нарахування на зарплату (ЄСВ 22%) Списані матеріали на будівництво Списані інші витрати	81 "Витрати на оплату праці" 82 "Відрахування на соціальні заходи" 80 "Матеріальні витрати" 83 "Амортизація"	661 "Розрахунки за заробітною платою" 65 "Розрахунки за страхуванням" 205 "Будівельні матеріали" 13 "Знос необоротних активів"	400 88 1200 300
4.1	Відображено витрати за капітальними роботами	23 "Виробництво"	81"Витрати на оплату праці" 82"Відрахування на соціальні заходи" 80 "Матеріальні витрати" 83 "Амортизація"	400 88 1200 300
4.2	Списано господарські витрати на капітальне будівництво будівельно-	151 "Капітальне будівництво"	23 "Виробництво"	1988
5	Відображено введення в експлуатацію цеху	103 "Будинки та споруди"	151 "Капітальне будівництво"	1988

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.3

Облік господарських операцій з придбання об'єктів основних засобів за грошові кошти (перша подія – надходження об'єкту)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано виробниче обладнання від постачальника, що потребує монтажу	152 "Придбання (виготовлення) ОЗ"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	290,5
2	Відображена сума ПДВ у вартості отриманого об'єкту основних засобів	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	58,1
3	Погашена заборгованість за отриманий об'єкт основних засобів	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	348,6
4	Відображені витрати на доставку та монтаж об'єкту основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) ОЗ"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	65,17
5	Відображена сума ПДВ у вартості доставки та монтажу основних засобів	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	13,03
6	Здійснено оплату	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	78,2
7	Відображено введення в експлуатацію об'єкту основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	355,7

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.4

Облік господарських операцій з придбання об'єктів основних засобів за грошові кошти (перша подія – оплата)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Проведена передплата за об'єкт основних засобів	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	160
2	Відображена сума податкового кредиту в сумі передплати	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	26,7
3	Отриманий об'єкт основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	133,3
4	Об'єкт зарахований до основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	133,3
5	Відображена сума податкового кредиту	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	26,7
6	Залік взаємозаборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	160

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.5

Облік господарських операцій з поточного ремонту автомобіля адміперсоналу підрядним способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано у постачальника запасні частини для ремонту авто	207 "Запасні частини"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2870
2	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	574
3	Виконано поточні ремонтні роботи, які прийнято за актом, а їх вартість зараховано до складу витрат звітного періоду	92 "Адміністративні витрати"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	3444
4	Відображено суму ПДВ за наданими послугами	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	630
5	Перераховано кошти за запчастини та їх заміну підприємству-постачальнику	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6314

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.6

Облік господарських операцій з поточного ремонту будівлі виробничого корпусу, який виконаний господарським способом (з використанням 8-го класу рахунків)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано будівельні матеріали для поточного ремонту	205 "Будівельні матеріали"	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	7500
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками	63"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	1500
3	Нараховано заробітну плату робітникам	81 "Витрати на оплату праці"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	16000
	Здійснені нарахування на зарплату (ЄСВ 22%)	82 "Відрахування на соціальні заходи"	65 "Розрахунки за страхуванням"	3520
	Списані матеріали на ремонт	801 "Витрати сировини й матеріалів"	205 "Будівельні матеріали"	7500
	Списані інші витрати	84 "Інші операційні витрати"	643 "Податкові зобов'язання"	1500
4	Відображено витрати за поточними ремонтними роботами	23 "Виробництво"	81"Витрати на оплату праці"	16000
			82"Відрахування на соціальні заходи"	3520
			805 "Витрати будівельних матеріалів"	7500
			84 "Інші операційні витрати"	1500
5	Віднесено витрати на ремонт на собівартість продукції	90 "Собівартість реалізації"	23 "Виробництво"	28520

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.7

Облік господарських операцій з капітального ремонту підкранового рельсового шляху підрядним способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено вартість робіт по капремонту об'єкта	151 "Капітальне будівництво"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	130000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками	26000
3	Оплачено підрядникам	63 "Розрахунки з постач. та підрядн."	311 "Рахунки в банках"	156000
4	Витрачено на капітальний ремонт будівельні матеріали	151 "Капітальне будівництво"	205 "Будівельні матеріали"	30000
5	Відображено собівартість роботи використаного устаткування	151 "Капітальне будівництво"	91 "Загально виробничі витрати"	2000
6	Відображено введення в експлуатацію об'єкта (130000+30000+2000)	103 "Будинки та споруди"	151" Капітальне будівництво"	162000

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.8

Облік господарських операцій з модернізації корпуса збагачення руди, який виконаний господарським способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на модернізацію об'єкта	15 "Капітальні інвестиції"	23 "Виробництво"	18000
2	Нараховано заробітну плату працівникам	15 "Капітальні інвестиції"	661 "Розрахунки з оплати праці"	12800
3	Відображено нарахування на заробітну плату (ЄСВ 22%)	15 "Капітальні інвестиції"	65 "Розрахунки за страхуванням"	2816
4	Списано будівельні матеріали на будівельно-монтажні роботи	15 "Капітальні інвестиції"	205 "Будівельні матеріали"	7300
5	Відображено введення в експлуатацію об'єкта (18000+12800+2816+7300)	103 "Будинки та споруди"	15 "Капітальні інвестиції"	40916

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.9

Відомість поліпшення основних засобів

Вид поліпшення / Поліпшений об'єкт	Назва	Інв.№	+/-	Модернізація		Модифікація		Добудова (надбудова)		Дообладнання		Реконструкція		Капітальний ремонт		Технічне переозброєння		Технічне обслуговування		Заміна окремих частин обладнання		Впровадження ефективнішого технологічного процесу		Інші види поліпшення		Разом		Відхилення
				Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	Кошторис	Факт	
Разом																												
Інші види поліпшення																												
Впровадження ефективнішого технологічного процесу																												
Заміна окремих частин обладнання																												
Технічне обслуговування																												
Технічне переозброєння																												
Капітальний ремонт																												
Реконструкція																												
Дообладнання																												
Добудова (надбудова)																												
Модифікація																												
Модернізація																												
Разом																												
Відхилення																												

Таблиця 3.10

Запропонований порядок обліку придбання фінансових інвестицій за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Підприємство придбало акції публічного акціонерного товариства	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	150	Виписка з реєстру цінних паперів
2	Отримані посередницькі послуги торгівця цінними паперами	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	0,8	Акт наданих послуг
3	Оплачені акції і посередницькі послуги	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"	150,8	Платіжне доручення

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.11

Запропонований порядок обліку придбання фінансових інвестицій в обмін на цінні папери власної емісії

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Передані акції	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	45 "Вилучений капітал"	125	Витяг з реєстру цінних паперів
2	Відображено переви-щення продажної вартості власних цінних паперів над їх номінальною вартістю	45 "Вилучений капітал"	425 "Додатковий капітал"	12	Бухгалтер-ська довідка
3	Отримані цінні папери	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	125	Витяг з реєстру цінних паперів
4	Здійснено залік заборгованостей	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	125	Бухгалтер-ська довідка на підставі договору обміну
5	Оплачені посередницькі послуги	97 "Інші витрати" 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 31 "Рахунки в банках"	0,75	Акт наданих послуг, платіжне доручення

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця 3.12

Запропонований порядок обліку придбання фінансових інвестицій в обмін на інші активи

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Відвантажено товари	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	70 "Доходи від реалізації"	24	Накладна на відванта-ження
2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	4	Податкова накладна
3	Списана вартість відвантажених товарів	90 "Собівартість реалізації"	28 "Товари"	12	Накладна на відванта-ження
4	Отримано фінансову інвестицію	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	20	Індосамент та акт приймання-передачі
4	Отримано фінансову інвестицію	14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	20	Індосамент та акт приймання-передачі
5	Відображено списання суми ПДВ з фінансової інвестиції, що придбається, на витрати	97 "Інші витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	4	Бухгалтер-ська довідка
6	Здійснено залік заборгованостей	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	24	Договір обміну
7	Сформовано фінансовий результат	70 "Доходи від реалізації" 79 "Фінансові результати"	79 "Фінансові результати" 90 "Собівартість реалізації"	20 12	Бухгалтер-ська довідка

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.1

Облік господарських операцій на стадії проведення дослідження працівником підприємства

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано заробітну плату працівнику	941 "Витрати на дослідження і розробки"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	4000
2	Відображено нарахування на заробітну плату (ЄСВ 22%)	941 "Витрати на дослідження і розробки"	65 "Розрахунки за страхуванням"	880
3	Утримано внески в соціальні фонди та військовий збір із заробітної плати працівника 2%+1%+0,5%+1,5%	661 "Розрахунки за заробітною платою"	65 "Розрахунки за страхуванням"	200
4	Утримано із заробітної плати працівника податок з доходу (4000 – 200) х 15%	661 "Розрахунки за заробітною платою"	641 "Розрахунки за податками"	570
5	Відображено суму інших витрат понесених підприємством в процесі досліджень	941 "Витрати на дослідження і розробки"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП",13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо	15000
6	Відображено податковий кредит при наявності податкових накладних	641 "Розрахунки за податками"	37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"	1050

Примітка: складено автором за умовними даними

Таблиця К.2

Облік господарських операцій на стадії розробки та реєстрації винаходу працівником підприємства

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата працівнику	154 "Придбання (створення) не матеріальних активів"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	3800
2	Відображено нарахування на заробітну плату (ЄСВ 22%)	154 "Придбання (створення) не матеріальних активів"	65 "Розрахунки за страхування"	836
3	Утримано внески в соціальні фонди та військовий збір із заробітної плати працівника 2%+1%+0,5%+1,5%	661 "Розрахунки за заробітною платою"	65 "Розрахунки за страхуванням"	190
4	Утримано із заробітної плати працівника податок з доходу (3800 – 190) х 15%	661 "Розрахунки за заробітною платою"	641 "Розрахунки за податками"	541,5
5	Відображено суму інших витрат понесених підприємством в процесі досліджень	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо	17000
6	Відображено податковий кредит при наявності податкових накладних	641 "Розрахунки за податками"	37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"	2185
7	Перерахована передплата за послуги патентного повіреного	371 "Розрахунки за виданими авансами"	31 "Рахунки в банках"	1200
8	Відображено податковий кредит при наявності податкових накладних	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	200
9	Нарахована премія працівнику на передачу майнових прав на винахід підприємству	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	663 "Розрахунки за іншими виплатами"	10000
10	Утримано податок з доходу (10000 х 18%)	663 "Розрахунки за іншими виплатами"	641 "Розрахунки за податками"	1800
11	Сплачено збір за подачу заявки на винахід	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	31 "Рахунки в банках"	800
12	Сплачено державне мито за видачу патенту на винахід	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	31 "Рахунки в банках"	17

Продовження табл. К.2

1	2	3	4	5
13	Сплачено збір за публікацію про видачу патенту на винахід	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	31 "Рахунки в банках"	200
14	Складено акт наданих послуг патентним повіреним	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	800
15	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	160
16	Здійснено залік заборгованостей	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	1200
17	Майнові права на винахід визнані нематеріальним активом та введені в експлуатацію	124 "Права на об'єкти промислової власності"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	33453

Примітка: складено автором за умовними даними

Таблиця К.3

Облік операцій зі створення корисної моделі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Використані власні матеріали на наукові розробки	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	204 "Тара і тарні матеріали"	3500	Вимога, ЛЗК
2	Сплачено збір за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкт промислової власності	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	450	Виписка банку
3	Зарахована сума збору до капітальних інвестицій	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	450	Бухгалтерська справка
4	Нарахована винагорода автору	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	5000	Акт виконаних робіт
5	Нарахування ЄСВ на виплачену винагороду	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	65 "Розрахунки за страхування"	1500	Бухгалтерська справка
6	Вводиться в експлуатацію корисна модель	124 "Права на об'єкти промислової власності"	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	10450	НА-1 "Акт введення в господарський оборот"

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.4

Облік створення веб-сайту власними силами підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Зараховано заробітну плату працівникам	154 "Придбання (створення) НА"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	12000	Акт виконаних робіт
2	Відображено нарахування на заробітну плату	154 "Придбання (створення) НА "	65 "Розрахунки за страхуванням"	4200	Бухгалтерська справка
3	Відображено інші витрати, понесені підприємством в процесі розробки веб-сайту	154 "Придбання (створення) НА "	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	1600	Акт приймання передачі
4	Нараховано витрати на отримання патенту	154 "Придбання (створення) НА "	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	600	Акт виконаних робіт, рахунок
5	Податковий кредит з ПДВ	644 "Податковий кредит"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	100	Податкова накладна
6	Сплачено збір за подання заявки на патент, державне мито та збір про видачу патенту	154 "Придбання (створення) НА "	311 "Розрахунковий рахунок"	700	Платіжне доручення
7	Веб-сайт введено в господарський обіг	125 "Авторські права та суміжні з ними права"	154 "Придбання (створення) НА"	19100	НА-1 "Акт введення в господарський оборот"

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.5

Операції з придбання авторського винаходу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Здійснено оплату за авторський винахід	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	36000	Виписка банку
2	Оприбутковано право на авторський винахід	154 "Придбання (створення) НА"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	30000	Бухгалтерсь-ка справка
3	Нарахована сума податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	6000	Податкова накладна
4	Сплачено за юридичні послуги по оформленню права на авторський винахід	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1200	Виписка банку
5	Нарахована сума податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	200	Податкова накладна
6	Оприбуткована вартість юридичних послуг	154 "Придбання (створення) НА"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	1000	Акт приймання передачі
7	Вводиться в експлуатацію нематеріальний актив	125"Авторські і суміжні з ними права"	154 "Придбання (створення) НА"	31000	НА-1 "Акт введення в госп. оборот"

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.6

Облік операцій з обміну та безоплатного надходження нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Первинний документ
		Дт	Кт		
1	Надійшли нематеріальні активи в обмін на інші активи	154 "Придбання (створення) НА"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	2500	Прибуткова накладна
2	Списана балансова вартість активів, переданих в обмін на нематеріальні активи	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	207 "Запасні частини"	2000	Акт приймання-передачі
3	Нарахована сума доходу на різницю у вартості активів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"	500	Відомість нарахованої амортизації
4	Оприбуткована вартість безоплатно одержаних нематеріальних активів	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	424 "Безоплатно отримані необоротні активи"	1000	Прибутковий ордер, акт приймання передачі
5	Вводиться в експлуатацію нематеріальний актив	124 "Права на об'єкти промислової власності"	154 "Придбання (створення.) нематеріальних активів"	3500	НА-1 "Акт введення в господарський оборот"

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.7

Облік операцій з дооцінки та ліквідації патенту

№ г/о	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Проведена дооцінка патенту	124 "Права на об'єкти промислової власності"	423 "Інший додатковий капітал"	1400,0
2	Проведена дооцінка амортизації патенту	423 "Інший додатковий капітал"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	140,0
3	Списана амортизація патенту при його реалізації	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"	2500,0
4	Списується залишкова вартість патенту	976 "Списання необоротних активів"	12 "Нематеріальні активи"	500,0
5	Визначено фінансовий результат від ліквідації патенту	79 "Фінансові результати"	976 "Списання необоротних активів"	500,0

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.8

Облік придбання нематеріальних активів у нерезидента (перша подія – отримання нематеріального активу)

Зміст	Дебет	Кредит	Сума, $/грн.
10.12.2018 :			
Перераховано митниці мито (1 000 дол. США × 28,13 × 10 %) = 2813 грн. та імпортний ПДВ (28 130 + 2813) × 20 % = 6188,60 грн.	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	9001,6
Оприбутковано імпортний товар: 1 000 дол. США × 28,13	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками"	$1000 28130
Включено мито у первісну вартість нематеріального активу	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"	2813
Включено у склад податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної ВМД: (1 000 дол. США × 28,13 + 2813) × 20 % = 6188,6 грн.	641 "Розрахунки за податками"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	6188,6
31.12.2018 :			
Відображена курсова різниця по кредиторській заборгованості в іноземній валюті: (1000 дол. США × (28,16 – 28,13) = 30 грн.	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками"	30
Списано курсову різницю на фінансовий результат	79 "Фінансові результати"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	30
14.01.2017 :			
Перерахована плата нерезиденту: 1 000 дол. США × 28,17 = 28 170 грн.	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	$1000 28170
Відображена курсова різниця по заборгованості на дату погашення (1 000 дол. США × (28,17 – 28,16) = 10 грн.	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	632 "Розрахунки з іноземними постач. і підрядниками"	10
Списано курсову різницю на фінансовий результат	79 "Фінансові результати"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	10
Вводиться в експлуатацію нематеріальний актив (28130грн. + 2813грн.)	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	30943

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.9

Рекомендований порядок обліку господарських операцій з купівлі (об'єднання) підприємства за ціною, що є більшою, ніж балансова вартість його активів та зобов'язань

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Вартість придбаних необоротних активів підприємства, що придбавається	15 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	370
2	Оприбутковано необоротні активи придбаного підприємства	10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи"	15 "Капітальні інвестиції"	370
3	Оприбутковано матеріали, запаси, готова продукція, товари придбаного підприємства	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	130
4	Відображено передачу боргових прав на дебіторську заборгованість придбаного підприємства	18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	250
5	Відображено передачу боргових зобов'язань з кредиторської заборгованості придбаного підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	50 "Довгострокові позики", 60 "Коротрокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" тощо	320
6	Здійснено оплату за придбане підприємство	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1200
7	Дооцінено окремі придбані необоротні активи до ринкової вартості	10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	110
8	Уцінено окремі придбані необоротні активи до ринкової вартості	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи"	40
9	Дооцінено окремі запаси до ринкової вартості	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	70
10	Уцінено окремі придбані запаси до ринкової вартості	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	20 "Виробничі запаси",22"МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	30
11	Визначено та оприбутковано позитивний гудвіл	191 "Гудвіл при придбанні"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	660
12	Нараховано суму щомісячної амортизації гудвілу на 20 років (660 тис. грн. : 20 : 12)	92 "Адміністративні витрати"	133 "Знос нематеріальних активів"	2,75

Примітка: складено автором на умовних даних

Таблиця К.10

Запропонований порядок обліку господарських операцій з купівлі підприємства за ціною, що є меншою ніж балансова вартість його активів та зобов'язань

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства	15 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	2540
2	Оприбутковано необоротні активи придбаного підприємства	10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи"	15 "Капітальні інвестиції"	2540
3	Оприбутковано матеріали, запаси, готову продукцію, товари придбаного підприємства	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	400
4	Відображено передачу боргових прав на дебіторську заборгованість придбаного підприємства	18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 " Розрахунки з різними дебіторами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	280
5	Відображено передачу боргових зобов'язань з кредиторської заборгованості придбаного підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" тощо	440
6	Здійснено оплату за придбане підприємство	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2000
7	Відображено негативний гудвіл	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	192 "Негативний гудвіл"	780*
8	Визнано частину негативного гудвілу доходом звітного періоду:			
8.1	а) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з обчислюваними збитками протягом 5-ти років, то негативний гудвіл визнається щорічно доходом у сумі 156 тис. грн. (780 : 5);	192 "Негативний гудвіл"	746 " Інші доходи від звичайної діяльності"	156
8.2	Нараховано суму щомісячної амортизації гудвілу на 20 років (2160 тис. грн.** : 20 : 12)	92 "Адміністративні витрати"	133 "Знос нематеріальних активів"	9

Примітка: складено автором

*Вартість придбаного негативного гудвілу = вартість придбання підприємства (2 млн. грн.) - справедлива вартість активів і зобов'язань (2540 + 400 + 280 - 440) тис. грн. = 780 тис. грн.

**Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується в майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом звітного періоду у сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних немонетарних активів. У розглянутому випадку 780 - (2540 + 400) = - 2160 тис. грн., що буде визнано збитком та рівномірно списано протягом строку амортизації придбаних необоротних активів

Таблиця Л.1

Господарські операції з бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції експортного призначення та визначення її собівартості на ПАТ "Південний ГЗК" за березень 2017р., тис. грн.

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	Джерело інформації
Незавершене виробництво експортного призначення на початок місяця	Сума за 23000200	–	2000,00	Оборотно-сальдова відомість; Головна книга
Використано матеріали для процесу виробництва продукції експортного призначення	23000200	20100200	800,00	ЛЗК; Накладна-вимога; Журнал №5
Спожито напівфабрикати власного виробництва	23000200	20200000	1600,00	
Нараховано заробітну плату працівникам	23000200	66100000	2000,00	Розрахункова відомість
Нараховано ЄСВ працівників з основного виробництва (36,77)	23000200	65000000	735,40= 2000,00х 36,7%	Розрахунок бухгалтерії; Журнал №5
Нараховано знос виробничого обладнання для виробництва продукції експортного призначення	23000200	13100200	150,00	Розрахунок амортизації; Журнал №5
Списано на виробництво експортної продукції змінні загальновиробничі витрати	23000200	91000200	250,00	Журнал №5
Оприбутковано відходи виробництва на склад	20900000	23000200	100,00	Накладна; Журнал №5
Відображено вартість уцінки матеріалів	94700000	20100200	300,00	Акт уцінки; Журнал №5
Виробнича собівартість залізорудного концентрату експортного призначення	26000200	23000200	7285,4	Журнал №5

Примітка: складено автором за даними ПАТ "Південний ГЗК"

Таблиця Л.2

Облік експортних операцій (перша подія – отримання оплати)

Дата	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
21.01.17	Отримана виручка на розподільчий рахунок (€20000,00 × 30,56 грн / €)	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	€20000,00 611200,00
22.01.17	Зараховано 50% валютної виручки на поточний валютний рахунок (€10000,00 × 30,55 грн / €)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	€10000,00 305500,00
22.01.17	Відображено курсову різницю (€10000,00 × (30,55 грн./ € -30,56 грн / €))= -100 грн.	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	100,00
		791 "Результат операційної діяльності"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	100,00
22.01.17	Перераховано 50% валютної виручки для обов'язкового продажу (€10000,00 × 30,55 грн / €)	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	€10000,00 305500,00
22.01.17	Перераховано кошти на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	305500,00
22.01.17	Списано перераховану на продаж валюту (€10000,00 × 30,55 грн / €)	942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти"	333 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	€10000,00 305500,00
22.01.17	Зараховано на поточний рахунок гривневий еквівалент реалізованої валюти (за курсом валютного ринку) (€10000,00 × 30,6 грн./ €)	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"	€10000,00 306000,00
31.01.17	Відображено курсову різницю на кінець звітного періоду по залишку валюти на банківському рахунку (10 000,00 × (30,6 грн./євро – 30,55 грн./євро)) = 500 грн	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	500
		714 "Дохід від операційної курсової різниці"	791 "Результат операційної діяльності"	500
09.02.17	Перераховано митні платежі	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2500,00
09.02.17	Нараховані митні платежі	93 "Витрати на збут"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	2500,00
		791 "Результат операційної д-ті"	93 "Витрати на збут"	2500,00
09.02.17	Відвантажено товари на експорт (в бухгалтерському обліку дохід визначається по курсу НБУ на дату отримання оплати – 30,56 грн./ €)	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"	€20000,0 611200,0
09.02.17	Списана собівартість реалізованого товару	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	90000,00
09.02.17	Списано дохід від реал. і собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат операційної діяльності"	611200,00
		791 "Результат операційної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	90000,00
09.02.17	Відображено залік заборгованостей	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	€20000,0 611200,0

Примітка: складено автором за умовними даними

Таблиця Л.3

Облік експортних операцій (перша подія – відвантаження товару)

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, $/грн.
		Дт	Кт	
21.01.17	Перераховано митні платежі	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2500,00
21.01.17	Нараховані митні платежі	93 "Витрати на збут"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	2500,00
		791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"	2500,00
21.01.17	Відвантажено товари на експорт (€20000,00 × 30,56 грн./ €) *(монетарна стаття, будуть відображені курсові різниці на дату балансу і на дату погашення)*	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"	€20000,00 611200,00
21.01.17	Списана собівартість реалізованого товару	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	90000,00
21.01.17	Списано дохід від реал. і собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат операційної діяльності"	611200,00
		791 "Результат операційної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	90000,00
31.01.17	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю на кінець звітного періоду та списано на фінансовий результат (€20000,00 × (30,57 грн./ € - 30,56 грн./ €))=200 грн.	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	200,00
		714 "Дохід від операційної курсової різниці"	791 "Результат операційної діяльності"	200,00
09.02.17	Надійшла оплата на розподільчий рахунок (€20000,00 x 30,58 грн./ €)	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	€20000,00 611600,00
09.02.17	Відображено курсову різницю при отриманні оплати (€20000,00 × (30,58 грн./ € - 30,57 грн./ €))=200 грн. та списано на фінансовий результат	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	200,00
		714 "Дохід від операційної курсової різниці"	791 "Результат операційної діяльності"	200,00
10.02.17	Зараховано виручку на поточний валютний рахунок (€20000,00 × 30,55 грн./ €)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	€20000,00 611000,00
10.02.17	Відображено курсову різницю по залишку валюти на банківському рахунку та списано на фінансовий результат (€20000,00 × (30,55 грн./ € - 30,58 грн./ €)) = -600 грн.	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"	600,00
		791 "Результат операційної діяльності"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	600,00

Примітка: складено автором за умовними даними

Таблиця Л.4

Запропонований для застосування в обліковій практиці підприємств-імпортерів порядок бухгалтерського обліку купівлі іноземної валюти

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, $/грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано гривневий еквівалент купівлі іноземної валюти 25000,00 дол. США на підставі контракту до початку торгів (у тому числі комісія банку 0,8 %) за курсом 22,98 грн./дол. США	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	315 "Спеціальні рахунки в національній валюті"	579096 грн.
2.	Зарахована інвалюта на валютний рахунок (за курсом Національного банку України на дату зарахування – 23,0 грн./дол. США)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	$25000 575000 грн.
3.	Списана комісія банку 0,8 % за курсом фактичної купівлі: ($25000 × 22,98 грн./дол. США) × 0,8 % = 4596,0 грн.	92 "Адміністративні витрати"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	4596 грн.
4.	Відображена різниця між фактичним курсом купівлі та курсом НБУ на дату зарахування валюти: (27,98 – 28,0) × $25000= 500 грн.	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"	500 грн.
5.	Повернення гривневого еквіваленту банком	311"Поточні рахунки в національній валюті"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	500 грн.

Примітка: складено автором на основі умовних даних

Таблиця Л.5

Облік імпорту основних засобів підприємством-імпортером

№	Дата	Операція	Кореспонденція рахунків		Сума, $/грн.
			Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6
1	21.12.14	Перераховано аванс іноземному постачальнику $35000 × 23,9 грн/$ x 10%= 83650 грн.	371 "Розрахунки за виданими авансами"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	$3500 83650 грн.
2	22.01.15	Перераховано митниці мито: ($35000 × 23,6 грн/$) x 10% = 82600 грн. та імпортний ПДВ (826000 грн. + 82600 грн.) × 20% = 181720грн.	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	264320 грн.
3		Враховано транспортні витрати з доставки обладнання до митного кордону України: $1200 x 23,6 = 28320 грн.	152 "Придбання (виготовлення)основних засобів"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	28320 грн.
4	23.01.15	Враховано транспортні витрати з доставки обладнання в межах України: без врахування ПДВ (10000 - 1666,7) = 8333,3 грн.	152 "Придбання (виготовлення)основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	8333,3 грн.
5		на суму отриманого податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1666,7 грн.
6		Отримано право власності на імпортоване обладнання:			
6.1		на суму авансу (немонетарний об'єкт)	152 "Придбання (виготовлення)основних засобів"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	$3500 83650 грн.

Продовження табл. Л.5

1	2	3	4	5	6
6.2		на суму зобов'язань до сплати (монетарний об'єкт): ($35000 - $3500) x 23,6 грн/$ = 743400 грн.	152 "Придбання (виготовлення)основних засобів"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	$31500 743400 грн.
7.	25.01.2017	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ: (854320+ 82600 грн) x 20% = 187384 грн.	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	187384 грн.
8.		Погашено податкове зобов'язання з ПДВ шляхом перерахування митницею ПДВ в бюджет	641 "Розрахунки за податками"	643 "Податкові зобов'язання"	187384 грн.
9.		Нараховано податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	187384 грн.
10.		Введено обладнання в експлуатацію: (28320 + 8333,3 + 83650 + 743400 + 264320) =	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення)основних засобів"	1128023,3 грн.
11.	25.01.2017	Сплачено постачальнику ($31500 x 23,4 грн./$) = 740250 грн.	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	$31500 740250 грн.
12.		Визначено позитивну курсову різницю (1276387,20 - 1278804,60) (740250 - 743400) = - 3150 грн.	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"	3150 грн.

Примітка: складено автором на основі умовних даних

Таблиця Л.6

Рекомендований до використання порядок обліку у підприємств-імпортерів придбання ТМЦ (авансові внески передують надходженню ТМЦ)

№	Дата	Зміст	Кореспонденція рахунків		Сума, $/грн.
			Дт	Кт	
1	22.12.14	Перераховано аванс іноземному постачальнику $20000 × 23,4 грн./$ = 468000грн.	371"Розрахунки за виданими авансами"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	$20000 468000 грн.
2	17.01.15	Перераховано митниці мито: ($20000 × 23,2 грн./$) x 10% = 46400 грн. та імпортний ПДВ (464000 грн. + 46400 грн.) × 20% = 102080грн.	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	148480 грн.
3		Оприбутковано отримані від нерезидента оборотні активи (за курсом НБУ на дату перерахування попередньої плати): $20000 × 23,4 грн/$ = 468000 грн.	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	$20000 468000 грн.
4		Включено у первісну вартість суму сплаченого мита	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 25 "Напів-фабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	46400 грн.
5		Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ: (($20000 × 23,2 грн/$)+46400грн)×20%=102080грн.	641 "Розрахунки за податками"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"	102080 грн.
6		Відображено залік заборгованостей	632 Розрахунки з іноземними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	$20000 468000 грн.

Примітка: складено автором на основі умовних даних

Таблиця Л.7

Рекомендований до використання порядок обліку підприємствами-імпортерами надходження ТМЦ з наступним здійсненням розрахунків з нерезидентами

№	Дата	Зміст	Кореспонденція рахунків		Сума, $/грн.
			Дт	Кт	
1	10.12.14	Перераховано митниці мито ($5000 × 23,2 грн./$ × 10%)= 11600 грн. та імпортний ПДВ (116000 грн.+11600 грн.) × 20% = 25520грн.	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	37120 грн.
2		Оприбутковано імпортні ТМЦ: $5000 × 23,2 грн./$ = 116000 грн.	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"	632 "Розрахунки з іноземними постачальника-ми"	$5000 116000
3		Включено мито у первісну вартість ТМЦ:	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 25 "Напів-фабрикати",26 "Готова продукція", 28 "Товари"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	11600 грн.
4		Включено у склад податкового кредиту сума ПДВ на підставі ввізної ВМД: ($5000×23,2 грн/$ + 11600) × 20% = 25520 грн.	641 "Розрахунки за податками"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	25520 грн.
5	31.12.14	Відображена курсова різниця по кредиторській заборгованості в іноземній валюті через те, що курс на останній день звітного періоду складав 23,4 грн/$: $5000 × (23,4 грн/$- 23,2грн/$) = 1000 грн.	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	632 "Розрахунки з іноземними постачальника-ми"	1000 грн.
6		Списано курсову різницю на фінансовий результат	791 "Результат операційної діяльності"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	1000 грн.
7	14.01.15	Перераховано плату нерезиденту по курсу 23,5 грн/$: $5000×23,5 грн/$ = 117500 грн.	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	$5000 117500 грн.
8		Відображена курсова різниця по заборгованості на дату погашення: $5000 × (23,5 грн/$- 23,4грн/$) = 500 грн.	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	632 "Розрахунки з іноземними постачальника-ми"	500 грн.
9		Списано курсову різницю на фінансовий результат	791 "Результат операційної діяльності"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	500 грн.

Примітка: складено автором на основі умовних даних

Таблиця Л.8

Рекомендований порядок обліку виконання бартерного зовнішньоекономічного контракту у резидента України

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, $/грн.
		Дт	Кт	
	ЕКСПОРТ			
1.	Перераховано митному органу митні послуги 0,2 % митної вартості): (€10000 × 25,52 грн./ €) × 0,2 % = 510,4 грн.	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	510,4
2.	Відображена у складі витрат на збут сума митних послуг	93 "Витрати на збут"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	510,4
		791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"	510,4
3.	Відвантажено товар згідно з бартерним договором (курс НБУ на дату відвантаження – 25, 52 грн./ €), відображено дохід від реалізації €10000 × 25,52 грн./ € = 255200 грн.	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"	255200
		702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат операційної діяльності"	255200
4.	Списана собівартість реалізованого товару на суму 75000 грн.	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	75000
		791 "Результат операційної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	75000
	ІМПОРТ			
5.	Перераховано митному органу платежі за митне оформлення (курс НБУ 25,50 грн/€: мито – 25500 грн., митні послуги – 510 грн., ПДВ – 51000 грн.)	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	77010
6.	Оприбутковано товар, отриманий від постачальника-нерезидента за бартерним договором (курс НБУ 25,50 грн/€): €10000 × 25,50 грн./ €= 255000 грн.	281 "Товари на складі"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	255000
7.	Включено в первісну вартість товару мито (10 % митної вартості)	281 "Товари на складі"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	25500
8.	Включено в первісну вартість товару митний збір (0,2 % митної вартості)	281 "Товари на складі"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	510
9.	Відображено ПДВ на підставі ВМД у складі податкового кредиту, виходячи з договірної вартості товару ((€10000 × 25,50 грн./ €) × 20 % = 51000 грн.	641 "Розрахунки за податками"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	51000
10.	Відображено залік заборгованостей за бартерним договором	632"Розрахунки з іноземними постачальниками"	362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	255000

Примітка: складено автором за умовними даними

Таблиця Л.9

Рекомендоване уточнення сутності спеціальних принципів інтегрованої звітності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку України

Принцип	Сутність
1	2
ПРИНЦИПИ ІНФОРМАЦІЙНОЇ НАПОВНЮВАНОСТІ	
Охоплення зацікавлених сторін (stakeholder inclusiveness)	Підприємства повинні забезпечити правильне розуміння потреб зацікавлених сторін в інформації про економічну, екологічну і соціальну діяльність та пояснити в звіті, яким чином їх інтереси та очікування враховані при його підготовці.
Суттєвості (materiality)	В звітності повинні відображатися показники, що мають суттєвий вплив на оцінки та рішення зовнішніх і внутрішніх зацікавлених сторін. Принцип відрізняється за формою і змістом для потреб фінансової та нефінансової звітності. У фінансовій звітності суттєвість розглядається як поріг впливу на економічні рішення користувачів звітності підприємства. В нефінансовій звітності зацікавлені особи розглядають діяльність суб'єкта господарювання з економічної, соціальної та екологічної точок зору.
Контекст сталого розвитку підприємства (sustainability context)	Підприємство повинно розкривати інформацію про результати діяльності не ізольовано, а таким чином, щоб враховувати вимоги та обмеження у використанні економічних, екологічних і соціальних ресурсів на мікро-, макро- та мегарівні.
Стратегічної спрямованості (Strategic orientation)	В звітності подається інформація про стратегічні цілі підприємства, ресурси і можливості
Надійності (reliability)	Дає можливість зацікавленим сторонам перевіряти звітність на достовірність її змісту та адекватність застосування принципів, спираючись на підтверджену первинну інформацію.
Орієнтації на майбутнє (Focusing on the future)	Інформація, яка наводиться в звітності, повинна показувати вектор розвитку суб'єкта господарювання, основні завдання розвитку та перешкоди.
Науковість (scientific knowledge)	Методологія складання та подання звітності спирається на останні досягнення науки та залежить від дії економічних законів, передбачає пізнання об'єктивної реальності функціонування економічної системи, впливу об'єктивних факторів на зміну та розвиток цієї системи.
ПРИНЦИПИ , ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ ЯКІСТЬ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
Повноти (completeness)	В звіті повинна бути достатня кількість показників, які нададуть повну інформацію про вплив суб'єкта господарювання на економічну, соціальну та екологічну складову, що створить можливість зацікавленим сторонам оцінити діяльність підприємства за звітний період. Повнота включає сферу охоплення, кордони і часові рамки звітності.
Точності (accuracy)	Інформація, що представлена у звіті, повинна бути досить точною і докладною для того, щоб зацікавлені сторони могли оцінити результати діяльності підприємства
Співставності (comparability)	Інформація звітності повинна дозволити зацікавленим сторонам проводити аналіз змін економічних, соціальних та екологічних результатів, а також порівнювати показники з іншими суб'єктами господарювання
Достовірності (Credibility)	Звітність повинна надавати правдиве й повне уявлення про майновий та фінансово-економічний стан підприємства, а також про результати його діяльності. Достовірною є звітність, що включає надійні, обґрунтовані дані, характеризується відсутністю помилок та може бути правильно сприйнятою користувачами
Натуральні вимірники нефінансових показників (Natural non-financial indicators)	Можливість використання натуральних вимірників при складанні звітності, коли здійснити оцінку у вартісному вимірі практично неможливо. Таку інформацію рекомендовано відображати в нефінансовій частині інтегрованої звітності
Об'єктивність (Objectivity)	Звітність повинна відображати об'єктивну реальність і базуватися на достовірній інформації, а не на думках зацікавлених осіб. При інтерпретації даних необхідно враховувати вплив на них всіх факторів та обмежень. Ідеальним варіантом є використання даних звітності, достовірність яких підтверджено аудитором

Продовження табл. Л.9

1	2
ПРИНЦИПИ , ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ ПРОЦЕС ПІДГОТОВКИ ЗВІТНОСТІ	
Ясності (clarity)	Інформація, яка наводиться в звітності повинна подаватися у формі, що є зрозумілою і доступною для всіх зацікавлених сторін, без надлишкових і непотрібних подробиць, використання технічних термінів, скорочень, професійного жаргону і іншого матеріалу того
Збалансованості (balance)	Об'єктивну інформацію можна отримати представляючи у звітності як позитивні, так і негативні результати діяльності підприємства. В звіті потрібно проводити чітку межу між фактичною інформацією і її інтерпретацією з боку підприємства.
Своєчасності (timeliness)	Звітність складається та подається відповідно до регулярного графіка, а подана інформація доступна зацікавленим сторонам, в той час, коли вони можуть приймати управлінські рішення. Інформація, що міститься у звіті, повинна бути розкрита у визначені терміни після завершення звітного періоду. Збір і публікація ключової інформації про результати діяльності підприємства узгоджені з графіком звітності у сфері сталого розвитку. Інформація у звітах супроводжується ясною вказівкою на те, до якого періоду вона належить, коли була сформована, і коли передбачається наступне інформування
Регулярності (Regularity)	передбачає необхідність подання звітності з певною системністю та визначеними інтервалами, за відповідні звітні періоди з метою цілісного уявлення про динаміку економічної, соціальної та екологічної діяльності
Оперативності (Efficiency)	Звітність повинна подаватися швидко і чітко з рекомендаціями, що спрямовані на поліпшення господарської діяльності підприємства перетворюючись в інструмент оперативного контролю
Творчості (Creativity)	пізнання не вичерпується новою інформацією про світ, тому потрібно при складанні та поданні звітності використовувати креативні та нестандартні підходи
Комплексності (Complexity)	передбачає всебічне дослідження причинних взаємозалежностей, комплексну оцінку вхідних параметрів функціонально-структурної побудови, їх зміну та розвиток на досліджуваному об'єкті у просторі і часі за кількісними й якісними ознаками та вихідні (результативні) параметри цього процесу. У звіті повинні бути не лише основні (цільові) результати, а й побічні. Цілісність системи, яка відрізняється визначеною завершеністю, припускає й відокремлені звіти з її складових елементів

Примітка: складено автором

Таблиця Л.10

Розкриття в інтегрованій звітності інформації про результати фінансово-господарської діяльності на засадах інвестиційно-інноваційного розвитку промислових підприємств у національному та глобальному бізнес-середовищі

Вид капіталу (вартості)	Сутність	Показники
1	2	3
Виробничий капітал	Фізичні об'єкти (будівлі, споруди, обладнання тощо), які доступні та використовуються підприємством у виробничому процесі (при наданні послуг)	Обсяг інвестиційно-інноваційних ресурсів; показники оновлення, використання та вибуття необоротних активів; частка високотехнологічного обладнання; рівень комп'ютеризації та інформатизації робочих місць
Фінансовий капітал	Фінансові ресурси, що задіяні підприємством у виробничий оборот та які приносять дохід від нього	Створена і розподілена вартість; приріст чистих активів в розрізі елементів; рентабельність (інвестицій, виробництва продукції тощо); частка внутрішнього та зовнішнього ринку продукції
Людський капітал (якість персоналу)	Сукупність вмінь та навичок співробітників підприємства, в тому числі орієнтація на структуру управління підприємства та її етичні цінності; спроможність розуміти і реалізовувати стратегію підприємства, лояльність і мотивація до удосконалення роботи	Кількість фахівців в залежності від кваліфікаційних ознак; рівень заробітної плати в розрізі основних кваліфікаційних ознак; приріст середньої заробітної плати та її відношення до середньої заробітної плати на ринку праці в регіоні; темпи приросту продуктивності праці; приріст витрат на навчання, освіту та підвищення кваліфікації персоналу; коефіцієнти травматизму та професійних захворювань
Інтелектуальний капітал	Створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку, об'єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб'єктом господарювання) з метою ймовірності одержання прибутку (додаткової вартості). Інтелектуальний капітал знаходить прояв в наступних формах: інтелектуальний капітал, інтелектуальна власність, інтелектуальні активи.	Приріст ноу-хау, промислових зразків, патентів тощо; кількість розроблених регламентів; впроваджені передові технології та поліпшення виробничого процесу; частка високотехнологічного інноваційного обладнання в загальному обсязі

Продовження табл. Л.10

1	2	3
Соціально-репутаційний капітал	Зв'язки, що установилися між групами зацікавлених осіб та зв'язки, спрямовані на покращення індивідуального та суспільного добробуту. Включає цінності і типи поведінки; основні відносини; довіру і лояльність, які підприємство завоювало у партнерів і клієнтів та які вона бажає зберегти; згоду суспільства на діяльність підприємства. Соціально-репутаційний капітал чітко та неопосередковано оцінити у вартісному вимірі практично неможливо. Тому інформація про нього відображається в нефінансовій частині інтегрованої звітності, яка детально розкриває інформацію про підприємство і його соціальну відповідальність та активність.	Ступінь задоволеності споживачів якістю продукції; приріст нових робочих місць; місце підприємства в рейтингах (галузевих, національних, міжнародних тощо); стійкість взаємовідносин з контрагентами; обсяг безкоштовної допомоги громаді населеного пункту та іншим регіонам
Природний капітал	Природні ресурси (вода, земля, мінерали, ліс, різноманітні екосистеми тощо), що використовуються підприємством у господарській діяльності або навпаки, підприємство може позитивно чи негативно впливати на них. Інформація про ці ресурси розкривається через інформацію про вплив підприємства на екологію	Основні засади екологічної політики суб'єкта господарювання; зміна (позитивна або негативна) споживання енергоресурсів, води, використання земельних ресурсів тощо; приріст відходів за класами небезпеки; обсяги використання та забруднення водних, земельних ресурсів; атмосферного повітря; впровадження нових екологічних та ресурсозберігаючих технологій, обсяги площ рекультивованих земель; розміри штрафів та пені за недотримання вимог екологічного законодавства

Примітка: складено автором

Додаток М

Таблиця М.1

Фактори мікро-, макро- та мегарівня, що впливають на організацію бухгалтерського обліку господарської діяльності

Рівень	Фактори
Мікро	– форма власності – організаційно-правова форма господарювання – галузь і вид діяльності – основні користувачі бухгалтерської інформації та їх інтереси – розмір підприємства, обсяги його діяльності та організаційна структура – технологічний процес виробництва – рівень кваліфікації бухгалтерських працівників, їх досвід, наявність навичок управління обліком конкретного підприємства – система матеріальної зацікавленості працівників в ефективності роботи та відповідальності за виконання своїх обов'язків – розподіл праці в умовах розвитку науки і техніки – наявність грунтовних знань про підприємство, на якому організовується бухгалтерський облік – необхідність вирішення організаційних питань і подолання недоліків в обліковому процесі на підприємстві – рівень розвитку матеріально-технічної бази та використання інновацій – стратегія фінансово-господарського та інвестиційно-інноваційного розвитку – середньоспискова чисельність працівників – рентабельність класичної та інноваційної продукції – організаційна структура підприємства та наявність структурних підрозділів, особливості його діяльності, кількість і якість здійснюваних операцій – правовий статус окремих підрозділів підприємства
Макро	– зміна суспільно-економічних формацій – механізація і комп'ютеризація облікового процесу – вимоги до ведення бухгалтерського обліку та звітності – інфляційні процеси – система оподаткування, рівень свободи дій, система нормативного регулювання – правове поле (стан господарського, податкового та бухгалтерського законодавства) – політичні, соціальні та географічні фактори – державний устрій та географічний фактор – національні традиції – інвестиційно-інноваційний розвиток економіки – ступінь участі країни в міжнародних відносинах – особливості правового регулювання бухгалтерського обліку – теоретичні концепції бухгалтерського обліку, що прийняті країною – статус і рівень професійної підготовки облікових працівників – поява нових об'єктів бухгалтерського обліку – інформаційні потреби – економічна політика держави – рівень розвитку економіки та фондового ринку
Мега	– науково-технічний прогрес – глобалізаційні процеси – світові об'єднання та інституції – розвиток міжнародних економічних відносин та інтеграційні процеси – належність країни до геополітичних об'єднань – міжнародні організації, що регулюють теоретичні концепції, принципи та вектори розвитку бухгалтерського обліку – екологічні, ресурсозберігаючі, соціальні, військово-політичні та інші глобальні виклики людству

Примітка: складено автором

Таблиця М.2

Модернізація принципів організації бухгалтерського обліку господарської діяльності для забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України

Сутність принципу	Рекомендоване тлумачення принципу
Цілісності елементів і зв'язків	Розглядає систему бухгалтерського обліку підприємства як єдине ціле, якість якої не зводиться до властивості окремої частини, а класифікація на складові здійснюється з метою досягнення поставленого результату тактичного та стратегічного характеру
Всебічності	Охоплення та врахування внутрішніх та зовнішніх зв'язків і відносин системи, а також чинників, що впливають на її функціонування
Субординації	Чітка ієрархія та підпорядкованість елементів за визначеними критеріями
Динамічності	Характеристики системи бухгалтерського обліку змінюються та адаптуються до мега-, макро- та мікро- чинників впливу, що обумовлюється постійним удосконаленням форм і методів організації
Безперервності	Організація облікового процесу підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі або через певний період часу з'явиться намір чи необхідність ліквідації та скорочення цієї діяльності
Випереджаючого відображення	Прогнозування найбільш вірогідного стану системи в майбутньому
Системності	Потребує визначення саме тих зв'язків між елементами системи, які забезпечують її цілісність, функціонування і розвиток, а також встановлення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку та системою управління в рамках формування інформаційних запитів та їх задоволення
Відповідальності	Організація забезпечується обопільною відповідальністю сторін: менеджментом і працівниками бухгалтерської служби, що підтверджується внутрішніми розпорядчими документами
Правової відповідності	Організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися відповідно до вимог, які передбачені законодавством
Конфіденційності	Формує рівні доступу до використання обліково-економічної інформації та до внесення змін в організаційні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку
Адаптивності	Досягається здатність системи бухгалтерського обліку враховувати нові організаційні аспекти та адаптуватись до конкретних умов господарювання, стратегічних пріоритетів розвитку та управління підприємством
Послідовності	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та фінансової звітності, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
Паралелізму	Проявляється в обов'язковій наявності систем та підсистем організації бухгалтерського обліку в усіх філіях та відділеннях підприємства
Пропорційності	Раціональне співвідношення різних елементів та об'єктів організації обліку та збалансоване використання трудових і матеріальних ресурсів
Аналогічності	Застосування єдиних загальних методологічних та методичних засад до організації обліку в усіх структурних одиницях суб'єкта господарювання, що забезпечить можливість здійснення аналізу ефективності та розвитку суб'єкта господарювання
Індивідуальності та гомоморфізму	Організація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна враховувати інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів, але водночас мати індивідуальну спрямованість для забезпечення прийняття ефективних рішень всередині суб'єкта господарювання

Примітка: складено автором

МАГІСТЕРСЬКІ ПРОГРАМИ
за спеціальністю 071 "Облік і оподаткування"

Спеціальність для динамічних амбіційних людей, яким цікаво все нове та сучасне

Передмова. В системі економічної освіти підготовка фахівців за спеціальністю "Облік і оподаткування" в Україні займає чільне місце. Із кожних 10 навчальних закладів, у 9 готують фахівців з обліку і оподаткування, що засвідчує престижність і популярність серед молоді професії бухгалтера. Обліково-аналітична освіта стала важливою складовою підготовки сучасних управлінців, в чому переконує не тільки зарубіжний, але і вітчизняний досвід: більшість успішних керівників фіскальних служб та менеджерів крупних промислових підприємств, банків, страхових компаній мають саме бухгалтерсько-аудиторську освіту.

Магістерська програма
"Облік і аудит в управлінні підприємницькою діяльністю"

відповідає державним стандартам вищої освіти та європейським нормам підготовки фахівців означеного профілю, впровадженим в Україні у рамках реалізації Болонського процесу

Актуальність магістерської програми: визначається тим, що сучасні умови ринкової економіки України зумовлюють вдосконалення як системи управління підприємством в цілому, так і окремих її підсистем – обліку, аналізу і аудиту. Бухгалтерський облік являє собою важливу частину економічної науки, яка забезпечує поточне функціонування підприємства та відображає результати виробничо-господарської діяльності і дозволяє підвищити її ефективність та стає обов'язковою передумовою для встановлення стратегічного розвитку кожного підприємства. Водночас аудит, як форма контролю, набуває поширення у сфері підприємництва, у функціонуванні системи управління суб'єктів господарювання, діяльність яких фінансується з державного та місцевого бюджетів. При цьому постійно розширюється і коло завдань аудиту: від оцінювання достовірності та відповідності фінансової інформації до визначення обґрунтованості управлінських рішень та захисту інтересів власників економічних ресурсів. Варто також зазначити, що сучасний аудитор це, у першу чергу, професійний бухгалтер.

Місія магістерської програми - підготовка висококваліфікованих фахівців у сфері обліку, аналізу, аудиту та оподаткування з урахуванням сучасних потреб роботодавців на вітчизняному і закордонних ринках праці.

Конкурентні переваги магістерської програми:

- складена з акцентом на опанування циклом професійних дисциплін щодо організації обліку, аудиту, державного фінансового контролю, оподаткуванню підприємницької діяльності, складання податкової звітності та фінансової звітності за МСФЗ та використання управлінських інформаційних систем в аудиті і аналізі, що дозволить виконувати завдання при реалізації професійних прав на посадах: головного бухгалтера, фінансового директора, аудитора, судово-бухгалтерського експерта, консультанта з економічних питань та фінансово-економічної безпеки, спеціаліста державної служби, економіста з планування, наукового співробітника, викладача обліку і аудиту;
- узгодженість програми курсу "Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами" з програмою міжнародної сертифікації ACCA/DipIFR;
- набувається практичний досвід використання ліцензійного спеціалізованого програмного продукту 1С: Підприємство 8.3 з різними конфігураціями, що нині є провідними вимогами роботодавців до персоналу з обліку і аудиту та інструментами успішної кар'єри;
- широкий перелік вибіркових дисциплін, які враховують галузеві аспекти діяльності суб'єктів господарювання;
- поглиблення знання ділової іноземної мови;
- отримання досвіду науково-дослідної та інформаційно-аналітичної роботи в обраній галузі під керівництвом досвідчених викладачів з числа кандидатів та докторів економічних наук;
- дозволяє здобувачеві при достатньому стажі роботи в одній з професійних сфер обліку, аудиту та оподаткуванню відповідати вимогам і успішно здати кваліфікаційний екзамен з сертифікації персоналу з обліку та аудиту.

Магістерська програма
"Оподаткування підприємницької діяльності"

відповідає державним стандартам вищої освіти та європейським нормам підготовки фахівців означеного профілю, впровадженим в Україні у рамках реалізації Болонського процесу

Актуальність магістерської програми: визначається тим, що облік і контроль, були і залишаться головними функціями управління не тільки господарюючих суб'єктів, але і суспільства в цілому. За рахунок податків формується значна частина доходів бюджету. Від якості організації облікового процесу на підприємствах та контрольно-перевірочної діяльності у контролюючих органах в сфері оподаткування, залежить сума коштів, яка надійде до бюджету у вигляді податків та буде використана на різні напрямки соціально-економічного розвитку держави. Тому, знання системи обліку, аналізу і контролю, як головних інструментів пізнання є невід'ємною складовою економічної освіти за визначеною програмою.

Місія магістерської програми - підготовка висококваліфікованих фахівців у сфері обліку, контролю та оподаткування з урахуванням сучасних потреб роботодавців на вітчизняному і закордонних ринках праці.

Конкурентні переваги магістерської програми:

- складена з акцентом на опанування циклом професійних дисциплін з отриманням знань, необхідних для керівників і фахівців в галузі фінансового обліку, податкового менеджменту, адміністрування податків та здійснення контролю за їх справлянням, складанням фінансової та податкової звітності, фінансового аналізу з метою прогнозування податкових платежів та зборів, впровадження сучасних методів обліку в практику, задля оптимізації податків і зборів, що дозволить виконувати завдання при реалізації професійних прав на посадах: бухгалтера-експерта, бухгалтера-ревізора, консультанта з податків і зборів, головного бухгалтера, аудитора, судово-бухгалтерського експерта, консультанта з фінансово-економічної безпеки, спеціаліста державної служби, наукового співробітника, викладача обліку і оподаткування;.
- узгодженість програми курсу "Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами" з програмою міжнародної сертифікації ACCA/DipIFR;
- набувається практичний досвід використання ліцензійного спеціалізованого програмного продукту 1С: Підприємство 8.3 з різними конфігураціями, що нині є провідними вимогами роботодавців до персоналу з обліку і податкового контролю та інструментами успішної кар'єри;
- широкий перелік вибіркових дисциплін, які враховують галузеві аспекти діяльності суб'єктів господарювання;
- поглиблення знання ділової іноземної мови;
- отримання досвіду науково-дослідної та інформаційно-аналітичної роботи в обраній галузі під керівництвом досвідчених викладачів з числа кандидатів та докторів економічних наук;
- дозволяє здобувачеві при достатньому стажі роботи в одній з професійних сфер обліку, контролю та оподаткування відповідати вимогам і успішно здати кваліфікаційний екзамен з сертифікації персоналу з обліку та аудиту.

КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні (далі – Концепція), розроблена з метою встановлення відповідності якості облікової інформації динамічно змінюваним вимогам та необхідністю підвищення ефективності прийняття рішень в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації суспільних відносин.

1. Необхідність удосконалення бухгалтерського обліку в Україні в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації суспільних відносин

Глобалізаційні процеси, цифровізація, посилення конкуренції та швидкі зміни ринкових умов, інтеграція України у європейський та міжнародний простір, висувають перед суб'єктами господарювання нові завдання, котрі потрібно ефективно вирішувати в найкоротші терміни.

Декларуючи підтримку принципів концепції сталого розвитку, Україна повинна прагнути до формування системи суспільних відносин на засадах солідарності, свободи, партнерства, екологічності, довіри, турботи про майбутні покоління, етичних та духовних цінностей. Прийняття ефективних управлінських рішень, які забезпечують позитивні результати діяльності не тільки підприємству, але і суспільству в цілому, є можливим лише за допомогою отримання своєчасної, повної, достовірної, об'єктивної інформації про господарську діяльність підприємств, що надає система бухгалтерського обліку та звітності.

Для забезпечення адаптації економічної, політичної та соціальної складових діяльності підприємств умовам інвестиційно-інноваційного розвитку потрібна модифікація системи управління та її підсистем – бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту та оподаткування,

За умов реалізації інвестиційно-інноваційної стратегії розвитку економіки України, спрямованої на подолання структурних деформацій в економіці, через заміну, поліпшення, модернізацію, оновлення необоротних активів національної промисловості на основі активізації інвестиційно-інноваційних процесів, зростання частки високотехнологічних виробництв, розширення місткості ринку праці, активізацію експортного потенціалу тощо, важливим є не тільки практична роль бухгалтерського обліку, як відповідної інформаційної системи забезпечення управління за такою моделлю, а й визначення місця бухгалтерського обліку в системі наукового знання, обґрунтування його наукового статусу, встановлення напрямів наукових пошуків, які зможуть підсилити значимість такого статусу.

Стійкий рух до глобального інформаційно-цифрового суспільства почався прийняттям Закону України "Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2017 роки" в якому, було окреслено напрямки національної політики розвитку інформаційного суспільства. Постійний вплив внутрішніх і зовнішніх факторів, призвів до розуміння та визначення пріоритетів розвитку, основними з яких є інвестиційно-інноваційне співробітництво та цифровізація суспільних відносин на макрорівні (держави) та мікрорівні (підприємства).

Можна констатувати, що національні підприємства усвідомили необхідність та безальтернативність інвестиційно-інноваційного розвитку на основі цифровізації та використання інформаційно-комунікаційних технологій для управління господарською діяльністю та ведення бухгалтерського обліку.

Перехід українських суб'єктів господарювання на облік та подання фінансової звітності за міжнародними стандартами значно спростив та зблизив економічні відносини з іноземними суб'єктами господарської діяльності. Передбачається, що перехід до складання звітності акціонерними товариствами на основі МСФЗ *(IFRS)* за дуже короткий термін спростить для іноземних суб'єктів господарювання, фінансових установ, інвесторів, контрагентів та інших користувачів, порядок визначення результатів фінансово-господарської діяльності, її ефективності, доцільності вкладення інвестицій та/або подальшого інвестування в національні суб'єкти господарювання. На сьогоднішній день система бухгалтерського обліку та подання звітності за МСФЗ *(IFRS)* не в повній мірі забезпечує надання користувачам необхідної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Основними обмеженнями та факторами, що не дозволяють системі бухгалтерського обліку та подання звітності дати ефект вже сьогодні, обумовлені: орієнтацією на загальноприйняті принципи, які формувались в епоху індустріальної економіки і не пристосовані для адекватного відображення сучасних чинників вартості бізнесу; ігноруванням інтересів потреб користувачів, які в сучасних умовах виходять за межі фінансової інформації ретроспективного характеру.

Визначено такі системно-важливі проблеми, обмеження та фактори, які не дозволяють системі бухгалтерського обліку і подання звітності ефективно виконувати свої функції: 1) теорія бухгалтерського обліку не є універсальною та потребує розвитку через галузеві аспекти; 2) нездатність традиційних підходів реагувати та запобігати кризовим явищам, змінюватись в період глобальних викликів, вимагає перегляду теоретичних доктрин; 3) недооцінення в сучасних умовах господарювання глобальної ролі бухгалтерської інформації; 4) відсутність відповідальності за якість інформації; 5) недостатній розвиток корпоративних відносин та методів управління власністю; 6) відсутність потреби у публічній бухгалтерській звітності, прозорих методів регулювання економічних відносин та взаємовідносин з суб'єктами діяльності; 7) нерозв'язаність питань відображення в обліку вкладень ресурсів з довгим строком окупності, що наштовхує на потребу отримання даних обліку для співставлення отриманих доходів із понесеними витратами за декілька звітних періоди; 8) інформація утворена в системі обліку підприємств не береться до уваги при плануванні, прогнозуванні, виробленні тактичних і стратегічних рішень розвитку економіки та держави в цілому; 9) відсутність досліджень, що стосуються зменшення тіньового сектору економіки країни, через отримання достовірних показників, які формуються в бухгалтерському обліку; 10) відсутність напрацювань та обмеженість регулювання бухгалтерського обліку підприємств, які працюють в електронному середовищі; 11) постійна проблема підвищення якості підготовки бухгалтерів у системі вищої освіти.

Інформаційні системи і технології бухгалтерського обліку (ІСТБО) створюють більш якісний рівень співпраці, координації і комунікації інформаційних зв'язків облікового підрозділу та підприємства в цілому. плиавочи

В результаті розвитку ІСТБО здійснюється спрощення рутинної технічної процедури для фахівців з обліку, що призводить до вивільнення часу, який можна спрямувати на розвиток професійних здібностей бухгалтерів та покращення рівня інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Також зменшується кількість облікових працівників на підприємствах та виникає необхідність в межах однієї посади бухгалтера об'єднувати облікові, аналітичні, контрольні, управлінські, та інші функціональні обов'язки, що може значно ущільнити робочий графік фахівця. Існує ризик, що така тенденція може негативно позначитись на якості, швидкості та результативності прийняття рішень, що знаходиться у компетенції економічної та бухгалтерської служби підприємства.

Для забезпечення гармонізації мега-, макро- і мікрообліку необхідною є розробка такої моделі господарської діяльності у формі бухгалтерської звітності та методики формування її показників, яка б забезпечила отримання безпосередньо з інтегрованої системи обліку відомостей, що характеризують процеси виробництва, розподілу, перерозподілу та споживання суспільного продукту і національного доходу в масштабі окремого суб'єкта господарювання.

2. Мета та основні завдання розвитку бухгалтерського обліку

Метою розвитку національної системи бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації суспільних відносин у перспективі є формування такого ступеня прозорості облікової інформації, яка б забезпечувала довіру з боку користувачів бухгалтерського обліку та надавала можливість контролю формування звітних показників. Зокрема, створення способів формування повної, своєчасної, достовірної та структурованої ретроспективної і перспективної інформації про стратегічні та поточні аспекти діяльності підприємства та його середовище з урахуванням запитів відповідних користувачів на основі збалансованих довгострокових і короткострокових фінансових та нефінансових показників.

Найважливішим завданням розвитку бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації суспільних відносин є перехід від концепції фінансової звітності до концепції корпоративної звітності, яка повинна забезпечувати користувачів інформацією щодо: раціонального використання земельних, водних та інших природних ресурсів країни; ефективності використання необоротних активів підприємств, процесів їх модернізації, поліпшення та оновлення для забезпечення подальшого інвестиційно-інноваційного розвитку; застосування інноваційних енерго- та ресурсозберігаючих технологій; ефективного використання трудових ресурсів, в тому числі інтелектуального капіталу; забезпечення формування й ефективності використання власних, позикових і залучених інвестиційно-інноваційних та фінансових ресурсів; створення, застосування та продукування інновацій; впровадження результатів інвестиційно-інноваційного розвитку, спрямованого на екологізацію й інтенсифікацію виробництва, а також на розширення випуску інноваційної продукції та надання послуг; забезпечення військово-політичної та економічної безпеки держави тощо.

Подальший розвиток бухгалтерського обліку необхідно здійснювати за наступними напрямами: 1) підвищення якості інформації, яка формується у системі бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій; 2) внесення змін до нормативно-правової бази та її гармонізація, які пов'язані із виникненням у бухгалтерському обліку нових об'єктів та необхідності і облікового відображення; 3) адаптація облікових принципів, розвиток елементів методу, удосконаленням спектру функцій та завдань бухгалтерського обліку в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економіки; 4) розробка моделі господарської діяльності у формі бухгалтерської звітності та методики формування її показників, яка забезпечить отримання безпосередньо з інтегрованої системи обліку відомостей, що характеризують процеси виробництва, розподілу, перерозподілу та споживання суспільного продукту і національного доходу в масштабі окремого суб'єкта господарювання з подальшою інтеграцією облікових підсистем у єдину систему управління економікою країни; 5) модернізація існуючих та адаптація закордонних підходів до навчання фахівців з бухгалтерського обліку у системі середньої та вищої освіти.

Якість облікової інформації безпосередньо залежить від принципів, покладених в основу системи бухгалтерського обліку. В умовах інвестиційно-інноваційного розвитку та під впливом цифровізації економіки України зміст принципів бухгалтерського обліку суттєво трансформується. Як наслідок, змінюються теоретичний базис, методологічна складова бухгалтерського обліку та основні підходи до його організації, виникають нові об'єкти, особливостями яких є відсутність розробок державного регулювання.

Змінюються підходи до організації роботи облікового апарату, пов'язані із можливістю ведення бухгалтерського обліку на відстані, у тому числі із використанням "хмарних" технологій. Важливим є застосування інформаційно-комунікаційних технологій для ведення бухгалтерського обліку усіма суб'єктами господарювання з метою відображення усієї облікової інформації в електронному вигляді.

Зміст подальшого розвитку передбачає зміни чинного законодавства, направлені на удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємств, в умовах використання комп'ютерних технологій для того, щоб інформація бухгалтерського обліку відповідала сучасним якісним характеристикам відповідно до потреб користувачів.

Трансформація підходів до системи вищої освіти підготовки фахівців з бухгалтерського обліку пов'язана із продовженням впровадження у вищу освіту інноваційних інформаційно-комунікаційних комп'ютерних технологій. Інструментом досягнення поставленого завдання у діяльності вищих навчальних закладів, може виступити збільшення практичної роботи студентами у сучасних комп'ютеризованих інформаційних системах управління підприємствами.

Продовження додатку Н

3. Етапи розвитку бухгалтерського обліку на середньострокову перспективу

Концепція повинна здійснюватися відповідно до спеціальних планів, які охоплюють визначені напрями розвитку бухгалтерського обліку.

На 2018-2022 рр. пропонуються наступні етапи реалізації Концепції:

1) розробка "Стратегічного плану розвитку України на період до 2050 року" з деталізацією стратегії відновлення і розвитку промисловості по роках, регіонах, а також з реальним матеріально-технічним та фінансовим забезпеченням, для відновлення та розвитку промислового потенціалу України;

2) посилення наукових досліджень спрямованих на розвиток теорії бухгалтерського обліку, шляхом створення інституту бухгалтерського обліку як соціально-економічного явища;

3) збагачення предмета, розширення переліку функцій та об'єктів бухгалтерського обліку;

4) розвиток теоретичних засад і узгодження термінологічного апарату у вітчизняних нормативно-правових актах, в тому числі з урахуванням положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

5) підготовка методичних рекомендацій для конкретизації окремих ділянок обліку, які не чітко прописані в національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку;

6) прийняття та удосконалення нормативно-правових актів, що визначають методологічні засади бухгалтерського обліку шляхом конвергенції національного регламенту бухгалтерського обліку відповідно до Директиви 2013/34/ЄС в частині спрощення вимог до фінансової звітності для малих підприємств та мікропідприємств. Розробка додаткових вимог до розкриття інформації середніми, великими підприємствами та суб'єктами публічного інтересу;

7) розробка уніфікованої та стандартизованої інтегрованої звітності;

8) запровадження Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки в повному обсязі;

9) зобов'язання ведення бухгалтерського обліку у комп'ютерному середовищі усіх без винятку суб'єктів господарювання;

10) розробка інфраструктури єдиного інформаційного простору та удосконалення способів передачі інформації суб'єктів господарювання у нього;

11) підсилення підготовки фахівців з бухгалтерського обліку у частині програмування та використання прикладних комп'ютерних програм;

12) залучення вищих навчальних закладів економічного профілю до проведення спеціальних курсів підвищення кваліфікації, семінарів з метою підготовки кадрів з ґрунтовними знаннями міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової та інтегрованої звітності.

13) розширення інтеграційних взаємозв'язків науки й практики, в тому числі : шляхом укладання багатосторонніх угод на виконання науково-дослідних робіт; залучення студентів до проходження практики та стажування на великих та середніх підприємствах; створення студентських бізнес-інкубаторів, наукових парків;

На 2023-2028 рр. пропонуються наступні етапи реалізації Концепції:

1) коректування та доповнення "Стратегічного плану розвитку України на період до 2050 року";

2) забезпечення випереджаючого розвитку теорії бухгалтерського обліку над обліковою практикою для забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, як специфічної інституції інформаційної економіки;

3) визначити рівні доступу до єдиного інформаційного простору та інструменти захисту інформації у ньому;

4) зобов'язати суб'єктів господарювання подавати частину інформації із системи бухгалтерського обліку до єдиного інформаційного простору;

5) забезпечити реалізацію нових концептуальних підходів до формування звітності, логічно поєднавши в одній звітності інформацію стосовно підприємства, яка вимагається ринком, суспільством та органами державної влади, що дасть можливість передавати інформацію про: стратегію підприємства; ділову модель; результати діяльності та плани на майбутнє; ефективність використання всіх видів капіталу , інвестованого у компанію, в тому числі й людського; вплив підприємства на суспільство та довкілля тощо;

6) підготовка фахівців з бухгалтерського обліку з пріоритетним застосуванням практико-орієнтованих програм навчання з використанням інформаційних технологій;

7) включити вимогу щодо наявності практичного досвіду роботи за спеціальністю до переліку необхідних вимог для отримання диплому про вищу освіту

8) розвиток та вдосконалення наукових та навчальних спеціальностей та освітніх програм різних рівнів на основі науково-обґрунтованих формули та паспорту спеціальностей (від бакалавра до доктора наук);

9) посилення вимог до вищих навчальних закладів при їх акредитації щодо підготовки ними фахівців з бухгалтерського обліку.

Додаток П

Проект положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Інноваційна діяльність" (розроблено автором)

Розділ І. Загальні положення

1. Це Положення встановлює правила та визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку і звітності інформації про інноваційну діяльність підприємства.

2. Норми цього Положення застосовуються підприємствами, незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

3. Це Положення застосовується до доходів і витрат інноваційної діяльності підприємств:

- доходів інноваційної діяльності;
- витрат на створення інновацій;
- витрат на освоєння природних ресурсів (проведення геологічного вивчення надр, розвідку (дорозвідку) освоюваних родовищ, роботи підготовчого характеру в видобувних галузях тощо);
- витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції, запуск нових потужностей, цехів, агрегатів (пускові витрати);
- витрат, пов'язаних з удосконаленням технології та організації виробництва, з поліпшенням якості продукції, зміною дизайну продукції та інших експлуатаційних властивостей;
- незакінчених витрат на науково-дослідні, дослідно-конструкторські і технологічні роботи (далі НДДКТР);
- НДДКТР за якими отримані результати, що підлягають правовій охороні, але не оформлені у встановленому законодавством порядку;
- НДДКТР за якими отримані результати, які не підлягають правовій охороні відповідно до норм чинного законодавства;

4. Це Положення не застосовується до науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, результати яких враховуються в бухгалтерському обліку як нематеріальні активи.

5. Терміни, що наведені в положенні, мають таке значення:

Витрати на створення інновацій – сума витрачених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для здійснення операційної та інвестиційної діяльностей, результатом яких є перехід на принципово нові ресурсозберігаючі технології, розробка і впровадження нової продукції (товарів, робіт, послуг), поліпшення необоротних активів тощо.

Дослідження - заплановані підприємством заходи, які проводяться ним уперше з метою отримання і розширення нових наукових та технічних знань.

Дослідно-конструкторські і технологічні роботи - роботи з розробки конструкторської та технічної документації, що виконуються на основі технічного завдання по виготовленню та випробовуванню дослідного зразка виробу.

Інвестиційно-інноваційний процес - процес, який представлений у господарських операціях через капіталізовані витрати майнових та інтелектуальних цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на формування та/або збільшення вартості інноваційних необоротних активів, призначених для створення і виробництва інноваційної продукції, а також підвищення ефективності виробничого процесу.

Інновації - корисні для господарської діяльності підприємств результати інвестицій у вигляді новостворених (застосованих) чи вдосконалених конкурентоздатних технологій, продукції або послуг, а також організаційно-технічних рішень виробничого, адміністративного, комерційного чи іншого характеру, що істотно поліпшують структурно-якісні параметри виробничо-господарської та соціальної сфери.

Інноваційна діяльність - діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг.

Інноваційна продукція – нові конкурентоздатні товари чи послуги.

Капітальні інвестиції – вкладення або витрати майнових та інтелектуальних цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на здійснення господарської діяльності з метою майбутнього отримання прибутку або досягнення іншого корисного ефекту.

Науково-дослідні роботи - фундаментальні (отримання нових знань) та прикладні (застосування нових знань) дослідження пошукового, теоретичного та експериментального характеру, що виконуються з метою отримання технічної можливості створення інновацій.

Витрати на НДДКТР - витрати, що спрямовані на отримання нових знань, з подальшим їх застосуванням на створення інновацій.

Незакінчені та неоформлені науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи – дослідження і розробки, роботи над якими тривають (продовжуються) та неоформлені належною документацією.

Поліпшення - комплекс заходів, які спрямовані на підтримання об'єктів необоротних активів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід, а також на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів.

Розробка - застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Розділ II. Склад витрат інноваційної діяльності

6. До складу витрат інноваційної діяльності відносяться:
- матеріальні витрати – вартість матеріально-виробничих запасів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які безпосередньо пов'язані із здійсненням інноваційної діяльності;
- витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати працівникам, безпосередньо зайнятим у здійсненні інноваційної діяльності за трудовим договором або контрактом;
- витрати на соціальні заходи – відрахування на соціальні потреби (в т.ч. єдиний соціальний внесок);
- витрати на службові відрядження – вартість поїздки працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення, пов'язаного з проведенням інноваційної діяльності;
- витрати на утримання та експлуатацію науково-дослідного спец обладнання, установок і споруд, спеціальне устаткування і оснащення при виконанні НДДКТР, випробовувань і досліджень;
- послуги сторонніх підприємств та осіб – вартість робіт та послуг, які виконуються сторонніми підприємствами, організаціями та особами, що пов'язані зі здійсненням інноваційної діяльності;
- амортизація об'єктів необоротних активів, що використовуються при здійсненні інноваційної діяльності;
- загальновиробничі витрати, в разі якщо вони безпосередньо пов'язані з виконанням даних робіт;
- інші витрати – витрати, які безпосередньо не пов'язані зі здійсненням інноваційної діяльності.

Розділ III. Склад доходів інноваційної діяльності

7. До складу доходів інноваційної діяльності відносяться:
- дохід (виручка) від реалізації інноваційної продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації інноваційної продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо);
- чистий дохід від реалізації інноваційної продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації інноваційної продукції, товарів, робіт, послуг податків і зборів, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо);
- інші доходи, зокрема від реалізації фінансових інвестицій; від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі інноваційної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Розділ IV. Визнання витрат інноваційної діяльності

8. Витрати інноваційної діяльності визнаються в бухгалтерському обліку за наступних умов:
- технічна здійсненність і намір завершення створення активу;
- сума витрат може бути визначена і підтверджена;
- є документальне підтвердження виконання робіт (акт приймання виконаних робіт);
- використання результатів робіт для виробничих і (або) управлінських потреб призведе до отримання майбутніх економічних вигод (доходу);
- використання результатів НДДКТР може бути продемонстровано.

У разі невиконання хоча б одного з вищевказаних умов витрати організації, пов'язані з виконанням НДДКТР, визнаються іншими витратами звітного періоду.

Визнаються іншими витратами звітного періоду також витрати по НДДКТР, які не дали позитивного результату.

9. Якщо витрати по НДДКТР в попередніх звітних періодах були визнані іншими витратами, то вони не можуть бути визнані необоротними активами в наступних звітних періодах.

Розділ V. Визнання доходів інноваційної діяльності

10. Дохід (виручка) від реалізації інноваційної продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:
- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою інноваційною продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

11. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

12. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання інноваційних послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:
- можливості достовірної оцінки доходу;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання інноваційних послуг на дату балансу;

можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання інноваційних послуг та необхідних для їх завершення.

13. Оцінка ступеня завершеності операції з надання інноваційних послуг проводиться:
- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу інноваційних послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням інноваційних послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

14. Якщо інноваційні послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визнається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

15. Якщо дохід (виручка) від надання інноваційних послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

16. Якщо дохід (виручка) від надання інноваційних послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається.

17. Визначений дохід (виручка) від реалізації інноваційних продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

18. Цільове фінансування інноваційної діяльності не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

19. Отримане цільове фінансування інноваційної діяльності (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

20. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

21. Дохід, який виникає в результаті використання інноваційних активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:
- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:
- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Розділ VI. Облік та оцінка доходів і витрат інноваційної діяльності

22. Формування інформації про доходи від інноваційної діяльності в бухгалтерському обліку та звітності здійснюється відповідно до П(С)БО 15 "Дохід", яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

23. Для відображення в бухгалтерському обліку і звітності суб'єктів господарювання інформації про інновації, потрібно чітко розмежувати та визначити методологічні особливості їх відображення у складі інвестиційної, операційної чи фінансової діяльності підприємств.

24. Для визначення моменту початку включення витрат інноваційної діяльності до вартості активу підприємство керується ознаками, що свідчать про ймовірність отримання економічної вигоди від результатів роботи представлені в розділі III. Визнання витрат інноваційної діяльності.

25. Витрати інноваційної діяльності можуть обліковуються у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій в залежності від того, чи буде в результаті розробки створюватися необоротний актив.

26. Якщо підприємство здійснює розробку, яку воно планує зареєструвати в установленому законом порядку як необоротний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій. Для відображення в обліку таких витрат дебетують рахунок 15 "Капітальні інвестиції" та кредитують рахунки залежно від підрядного або господарського способу здійснення зазначених витрат. Накопичені на рахунку 15 витрати з поліпшення капіталізують, тобто потрібно перенести у дебет рахунків необоротних активів, збільшуючи тим самим їх балансову вартість.

27. Для організації аналітичного обліку при придбанні або створенні необоротних активів інноваційного характеру потрібно відображати вкладення інвестиційних ресурсів у складі капітальних інвестицій на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". Аналітичний облік капітальних інвестицій необхідно вести у вигляді такої ієрархії рахунків: рахунки I порядку – synthetичний рахунок 15 "Капітальні інвестиції"; рахунки II порядку - групування витрат за існуючими субрахунками; рахунки III порядку - групування витрат за цільовим призначенням; рахунки IV порядку - групування витрат за способом здійснення робіт; рахунки V порядку - групування за технологічною структурою; рахунки VI порядку - групування за відтворювальною структурою; рахунки VII порядку - об'єкти будівництва (монтажу).

28. До введення в експлуатацію будівлі, придбані підприємством обладнання, інструмент, інвентар потрібно обліковувати як незавершені капітальні інвестиції відображуючи в балансі (рядок 1005).

29. Придбані (створені)інноваційні необоротні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку інноваційних необоротних активів є об'єкт основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів.

30. Первісна вартість кінцевих об'єктів інноваційних необоротних активів складається з таких витрат: суми, що сплачені постачальникам активів і підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням прав) на об'єкт капітальних інвестицій; суми ввізного мита; суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків доставки; витрати на установку, монтаж, налагодження кінцевих об'єктів; інші витрат пов'язані з доведенням до стану, у якому вони придатні до використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості необоротних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

31. Первісна вартість безоплатно отриманих об'єктів інноваційних необоротних активів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат передбачених пунктом 30 Положення (стандарту);

32. Первісною вартістю інноваційних необоротних активів, що внесені до зареєстрованого (пайового) капіталу, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість;

33. Первісна вартість інноваційних необоротних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта необоротних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю інноваційного необоротного активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

34. Первісна вартість інноваційних необоротних активів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта необоротних активів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну;

35. Первісна вартість інноваційних необоротних активів, що переведені з оборотних активів, товарів, готової продукції та надлишків виявлених під час інвентаризації дорівнює собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" та 16 "Витрати".

36. Новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології відображають на рахунках 10, 11, 12, 16 відповідно до їх аналітичних рахунків.

37. Первісна вартість інноваційних необоротних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням, тобто удосконаленням необоротних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. Видами поліпшення необоротних активів є: 1) модернізація; 2) модифікація; 3) технічне переозброєння; 4) технічне обслуговування; 5) добудова (надбудова); 6) заміна окремих частин обладнання; 7) впровадження ефективнішого технологічного процесу; 8) дообладнання; 9) технічний огляд; 10) реконструкція; 11) капітальний ремонт; 12) інші види поліпшення.

38. Витрати на поліпшення об'єкта необоротних активів після їх закінчення збільшують його первісну вартість, якщо в результаті такої модернізації і реконструкції поліпшуються (підвищуються) спочатку прийняті нормативні показники функціонування (строк корисного використання, потужність, якість застосування тощо) об'єкта необоротних активів.

39. Витрати інноваційної діяльності для підтримання об'єкта в придатному для використання стані, які не призведуть до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкту не викликають збільшення балансової вартості необоротних активів. За дебетом такі витрати обліковують залежно від функціонального призначення основних засобів на рахунку 23 "Виробництво" або витратних рахунках класу 9. За кредитом відображають рахунки 20 "Виробничі запаси", 65 "Розрахунки із страхування", 66 "Розрахунки з оплати праці", а також рахунки 8 класу (якщо підприємство їх використовує).

40. Якщо в результаті інноваційної діяльності не створюється необоротний актив, то витрати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі операційних витрат або витрат майбутніх періодів, що списуються на собівартість реалізованої підприємством продукції.

41. Витрати інноваційної діяльності в результаті яких не збільшується вартість необоротних активів, обліковуються відповідно до п. 20 П(С)БО 16 "Витрати", як інші операційні витрати.

42. Якщо витрати інноваційної діяльності попередніх звітних періодів були визнані витратами поточного періоду, то вони не можуть бути визнані активами в наступні звітні періоди. Винятком є випадки, коли підприємство допустило помилку, яка визначається і підлягає виправленню відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

43. Формування інформації в бухгалтерському обліку та звітності про витрати на НДДКТР здійснюється відповідно до П(С)БО 16 "Витрати". Методичні правила ведення обліку витрат на НДДКТР потрібно закріплювати в додатках до облікової політики підприємства. Основою обліку НДДКТР в традиційній системі обліку та звітності є оперативно-технічний та первісний облік. На стадії оперативно-технічного обліку формуються документи господарсько-правового характеру (акти, контракти). На стадії первісного обліку формуються первісні документи по обліку витрат на НДДКТР (по обліку окремих видів витрат – матеріальних, трудових, фінансових тощо).

44. Новостворену (застосовану) і (або) вдосконалену продукцію або послуги потрібно відображати на рахунках 26, 27, 28 відповідно до їх аналітичних рахунків.

45. Витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

46. На підприємствах, для яких виробництво інноваційної продукції носить не разовий, а постійний характер прямі фактичні витрати відображаються з використанням рахунку 23 "Виробництво" з подальшою деталізацією за видами інноваційної продукції та статтями витрат.

47. Відображення витрат на проведення НДДКТР здійснюється на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", якщо ймовірність ризику отримання негативного результату буде на рівні середнього.

49. Для обліку витрат, пов'язаних з дослідженнями і розробками та створенням інтелектуальних активів потрібно використовувати субрахунок 941 "Витрати на дослідження та розробки", у складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 "Витрати на дослідження", 9412 "Витрати на розробки".

50. Після завершення НДДКТР усі витрати на рахунку 15 підлягають детальному аналізу та розподілу на дві групи: капіталізовані (залишаються на дебеті рахунку 15) і списані на операційні витрати (кореспонденція Дт 94 - Кт 15).

Розділ VII. Облік джерел фінансування інноваційної діяльності

51. До інвестиційно-інноваційних ресурсів потрібно відносити матеріальні, нематеріальні та фінансові економічні ресурси, що можуть бути оцінені і використані для інноваційної діяльності та розвитку суб'єкта господарювання.

52. Надходження ресурсів із власних джерел на фінансування інноваційної діяльності відбувається за рахунок: нерозподіленого прибутку; реінвестування дивідендів; страхових сум відшкодування збитків, викликаних втратою майна; доходів по відсотках за депозитними вкладами; доходів від здачі окремого майна в оренду; частки зайвих оборотних активів, що іммобілізується в інвестиції.

53. Надходження ресурсів із залучених джерел на фінансування інноваційної діяльності відбувається за рахунок: емісії акцій підприємства; емісії інвестиційних сертифікатів (інвестиційних фондів і компаній); внесків сторонніх вітчизняних інвесторів у статутний фонд; внесків сторонніх зарубіжних інвесторів у статутний фонд; безоплатного цільового фінансування, що надається державними органами і комерційними структурами; акумулювання фінансових ресурсів через створення промислово-фінансових груп; венчурного капіталу в інноваційні інвестиції.

54. Надходження ресурсів із позикових джерел на фінансування інноваційної діяльності відбувається за рахунок: інвестиційних кредитів банків; інвестиційного лізингу та селенгу; факторингових та форфейтингових операцій; випуску облігацій; цільових державних та міждержавних кредитів.

55. Облік джерел фінансування інноваційної діяльності необхідно організовувати відокремлено по видам надходження ресурсів.

VIII. Розкриття інформації в бухгалтерській звітності

56. У фінансовій звітності підприємства, у т. ч. у Примітках до річної фінансової звітності, необхідно додатково протягом звітного року розкривати інформацію про:

- вартість необоротних активів інноваційного характеру за основними групами;
- зміни вартості необоротних активів інноваційного характеру в результаті поліпшення для вдосконалення технології й організації виробництва, поліпшення якості продукції в ході вдосконалення виробничого (технологічного) процесу, впровадження та освоєння нових технологій виробництва.

57. У бухгалтерській звітності підприємств інформація про інноваційну діяльність повинна включати відомості про:

- про суму витрат, віднесених у звітному періоді на витрати по звичайних видах діяльності і на інші витрати за видами робіт;
- про суму витрат по науково-дослідним, дослідно-конструкторським і технологічним роботам, які не списані на витрати по звичайних видах діяльності і (або) на інші витрати;
- про суму витрат по незакінчених науково-дослідним, дослідно-конструкторським і технологічним роботам.

У разі суттєвості інформація про витрати по науково-дослідним, дослідно-конструкторським і технологічним роботам відбивається в бухгалтерському балансі по самостійній групі статей активу (розділ "Необоротні активи").

58. У складі інформації про облікову політику організації в бухгалтерській звітності підлягає розкриттю, така інформація:

- про способи списання витрат по науково-дослідним, дослідно-конструкторським і технологічним роботам;
- про вжиті організацією терміни застосування результатів науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт.

59. У Примітках до річної фінансової звітності підприємства необхідно розкривати інформацію про суму витрат за незакінченими і неоформленими науково-дослідними, дослідно-конструкторськими і технологічними роботами.

60. При розкритті в фінансовій звітності інформації про нематеріальні активи необхідно окремо зазначати інформацію про нематеріальні активи, створені самим підприємством, а також про витрати на придбання нових технологій (технічних досягнень, прав на патенти, ліцензій на використання винаходів, промислових зразків, корисних моделей).

61. Поряд з наведеною вище інформацією, що характеризує витрати на інновації, у Примітках до річної фінансової звітності в разі суттєвості необхідно наводити дані про отримані та/або надані послуги, пов'язані з інноваціями (надання технічної допомоги, консультацій, інжинірингові послуги, навчання персоналу, послуги з впровадження нових методів управління, маркетингові послуги з дослідження потенційного ринку збуту інноваційної продукції тощо), про виняткові (особливі) умови продажу інноваційної продукції і т.д.

Таблиця П.1

Типовий графік документообігу для промислових підприємств

Назва документа	кількість екземплярів	Зміст документу				Перевірка та обробка документа		Хто підписує Відповідальний за оформлення	Зберігання	
		Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Строк складання	Строк виконання				Відповідальний за виконання	строк складання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Прибутковий касовий ордер	1	Бухгалтер-касир	Бухгалтер-касир	в момент отримання грошей	щоденно	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Головний бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Видатковий касовий ордер	1	Бухгалтер-касир	Бухгалтер-касир	в момент видачі грошей	щоденно	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Керівник, гол. бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Довіреність на отримання ТМЦ (виписана)	1	бухгалтерія	Підзвітна особа	перед отриманням ТМЦ	от 3 до 30 днів	бухгалтерія	-	Керівник, гол. бухгалтер підзвітна особа	-	Гол. бухгалтер
Авансовий звіт	1	Підзвітна особа	Підзвітна особа	протягом 3 дн. після витрат грошових коштів	30 днів з моменту видачі грошей	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	Керівник, гол. бухгалтер підзвітна особа	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Платіжне доручення	2	бухгалтерія	Гол. бухгалтер	щоденно	щоденно	бухгалтерія	наступний день	Керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Акт звірки	2	бухгалтерія	бухгалтерія	по мірі потреби	7 днів	бухгалтерія	3 дні	Гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Відрядне посвідчення	1	бухгалтерія	Відрядна особа	перед виїздом у відрядження	3 дні після приїзду	бухгалтерія	3 дні	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Накази	1	бухгалтерія	бухгалтерія	3 дні	Згідно наказу	бухгалтерія	3 дні	Керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Розрахункова відомість по з/платі	1	бухгалтер по з/пл	бухгалтер по з/пл	Останній робочий день розрахункового місяця	10-е число наступного місяця за розрахунковим місяцем	бухгалтер по з/пл	10 днів	Гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Платіжна відомість по виплаті авансу по з/пл	1	бухгалтер по з/пл	бухгалтер по з/пл	25 число поточного місяця	3 дні	бухгалтер по з/пл	3 дні	Керівник, гол. бухгалтер, касир	бухгалтерія	Гол. бухгалтер

Продовження дод. П

Продовження табл. П.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Графік відпусток	1	бухгалтерія	бухгалтерія	1 грудня	5 днів	бухгалтерія	3 дні	інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Записка-розрахунок про надання відпустки	1	бухгалтерія	бухгалтерія	день розрахунку перед відпусткою		бухгалтерія	3 дні	Бухгалтер, інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Записка-розрахунок при звільненні	1	бухгалтерія	бухгалтерія	день звільнення	день звільнення	бухгалтерія	день звільнення	Бухгалтер, інспектор по персоналу	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Особиста карточка	1	бухгалтерія	бухгалтерія	5 днів з дня виходу на роботу	той же день	бухгалтерія	той же день	інспектор по персоналу, робітник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Трудовий договір	2	бухгалтерія	бухгалтерія	3 дня з моменту виходу на роботу	той же день	бухгалтерія	3 дні	Керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Інвентарні карточки	1	бухгалтерія	бухгалтерія	при надходженні ОЗ	3 дня	бухгалтерія	щоквартально	бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Акт про приймання-передачу об'єкта ОЗ	2	Бухгалтер, склад	Бухгалтер, склад	при надходженні ОЗ	3 дня	бухгалтерія	3 дні	комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Інвентаризаційний опис ТМЦ	1	інвентаризаційна комісія	інвентаризаційна комісія	Згідно наказу	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	бухгалтер, комісія, відповід. особа	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Приходний ордер	1	Бухгалтер, склад	склад	при надходженні матеріалів	в той же день	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	склад, секретар	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Вимога-накладна	2	Бухгалтер, склад	склад	при видачі матеріалів	в той же день	бухгалтерія	не рідше 2-х раз в місяць	склад, отримувач	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Договір	2	Бухгалтер	Бухгалтер	-	3 дні	Гол. бухгалтер	не рідше 2-х раз в місяць	керівник	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Статистичні звіти	2	Гол. бухгалтер	Гол. бухгалтер	Згідно закону України	Згідно закону України	Гол. бухгалтер	Згідно закону України	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Журнал обліку контролю за виконанням наказів про проведення інвентаризації	1	Гол. бухгалтер	Гол. бухгалтер	3 дня після проведення інвентаризації	Згідно наказу	Гол. бухгалтер	щоквартально	Керівник, гол. бухгалтер	бухгалтерія	Гол. бухгалтер
Наказ про проведення інвентаризації	1	бухгалтер	бухгалтер	3 дні	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія, бухгалтерія	Згідно наказу	інвентаризаційна комісія	бухгалтерія	Гол. бухгалтер

Продовження дод. П

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаменко О.А. Концептуальні засади інноваційного розвитку підприємств. *Наукові праці Національного ун-ту харчових технологій*. 2010. № 35. С. 5-10.
2. Адміністрування податків і платежів: навчальний посібник /за заг. ред. д.е.н, проф. Андрущенка В.Л. – Ірпінь: Видавництво УДФСУ, 2018. – 316 с.
3. Академічний тлумачний словник української мови. URL: http://sum.in.ua/.
4. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 310с.
5. Ансофф И. Стратегическое управление / науч. ред. и авт. предисл. Л.И. Евенко. М.: Экономика, 1989. 519 с.
6. Асаул А.М. Систематизация факторов, характеризующих инвестиционную привлекательность регионов. *Регіональна економіка*. 2004. № 2. С. 53-62.
7. Базилевич В.Д. Інтелектуальна власність: підручник. К.: Знання, 2006. 431с.
8. Безверхий К.В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_ Gum/Foa/2009_13/13_21.pdf/.
9. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*: зб. наук. праць. 2016. № 4. С. 43-58.
10. Безверхий К.В. Соціально-орієнтована звітність підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2-3. С. 70-78.
11. Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / в 2 т. М. : Междунар. отношения, 1997. Т. I. 784 с.
12. Берницька Д.І., Кравчук Н.О. Ділова репутація як стратегічний чинник розвитку підприємства. *Інноваційна економіка*. 2011. № 3. С.41-45.
13. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1996. 624с.
14. Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент. К.: МП "ИТЕМ" ЛТД "Юнайтед Лондон Трейд Лимитед", 1995. 448с.
15. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: Дело, 1994. 234 с.
16. Блэк Дж. Экономика: толковый словарь: англо-русский. М.: ИНФРА-М, Весь мир, 2000. 840 с.
17. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління. *Lviv Polytechnic National University Institutional Repository*. 2012. С. 58-62. URL: http://ena.lp.edu.ua.
18. Бондар М.І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. *Формування ринкової економіки*. 2010. № 21. С. 528-536.
19. Бондар М.І. Інвестиції та джерела фінансування інвестиційних ресурсів в обліку. *Фінанси, облік і аудит*. 2010. № 15. С. 220-227.
20. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монографія. К. : КНЕУ, 2008. 256 с.
21. Буренок В.М., Ивлев А.А., Корчак В.Ю. Развитие военных технологий XXI века: проблемы, планирование, реализация. Тверь: Изд-во ООО "Купол", 2009. 624 с. URL: http://libed.ru/knigi-nauka/683873-1-vm-burenok-ivlev-korchak-programmno-celevoe-planirovanie-upravlenie-sozdaniem-nauchno-tehnicheskogo-zadela-dlya-p.php.
22. Бутко М., Зеленський С., Акименко О. Сучасна проблематика оцінки інвестиційної привабливості регіону. *Економіка України*. 2005. № 11. С. 30-37.
23. Брюханенко И.А. Трансформация функции контроля в системе бухгалтерского учета. *Вестник Омского университета* / Серия: Экономика. 2015. № 4. С. 16-21.
24. Будович Ю.И. Экономическая теория и счетоведение о функциях управления, соотношении и взаимосвязи бухгалтерского учета с функциями управления. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 41. С. 2-16.
25. Бутинець Т.А., Давидюк Т.В., Жиглей І.В., Замула І.В. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 308 с.
26. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / вид. 4-е, доп. і перероб. Житомир: Рута, 2005. 528 с.
27. Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/3814/1/4.pdf.
28. Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект. *Інтелектуальний капітал*. 2002. № 1. 90 с.
29. Васильчук С. С. Практичні шляхи вдосконалення податкового контролю за справлянням ПДВ в Україні / С. С. Васильчук // Dictum factum. - 2018. - № 1. - С. 52-59.
30. Вахрин П.И. Инвестиции: учебник / 2-е изд. М. : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2004. 384 с.
31. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / 8-е изд., испр. М.: Издательство "Омега-Л", 2010. 570 с.
32. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. … канд. екон. наук: 08.06.04. Житомир. 2006. 189с.
33. Войтенко Т. Усе про облік основних засобів (фондів). 2-ге вид., перероб. і доп. / Т. Войтенко, О. Пироженко, О. Маханько та ін. Х.: Фактор, 2008. 440 с.
34. Волошан І.Г. Обліково-інформаційне забезпечення інтелектуальної власності як складової активів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 6. С. 846-849.
35. Гасім С. Українські перспективи застосування моделі економічного успіху "Східноазійських Тигрів". *Вісник МСУ економічні науки*. 2013. № 1-2. Т. XVI. С. 54-59.
36. Гвичия Г.М. Инновационная стратегия предприятия. *Инновации*. 2003. №9. С. 61-63.
37. Геєць В.М. Інституційна обумовленість інноваційних процесів у промисловому розвитку України. *Економіка України*. 2014. № 12 (637). С. 4-19.

38. Герасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 270 с.
39. Гик В.В. Облік і контроль в системі управління витратами на інновації: дис. … канд.. екон. наук : 08.00.09. Львів, 2015. 266 с.
40. Гитман Л.Дж., Джонк М.Д. Основы инвестирования / пер. с англ. М.: Дело, 1997. 1008 с.
41. Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса: монография. М.: Экономика, 2010. 380с.
42. Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Донецьк. 2006. 276с.
43. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 8. С. 9-15.
44. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в україні: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2009. 35с.
45. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : навч.-практ. посіб. К.: Лібра, 2001. 840 с.
46. Голубка Я.В. Облік і аудит фінансових інвестицій: навч. посіб. Тернопіль : Тернопільський НЕУ, 2006. 385 с.
47. Гордієнко В.П. Інноваційно-інвестиційна модель євро регіонального співробітництва. *Бізнес-інформ*. 2012. № 8. С. 40-43.
48. Горная энциклопедия. URL: http://www.news-mining.ru/.
49. Го Сибао. Почему экономика Китая растет так быстро: анализ, основанный на теории преимуществ запаздывающего развития. URL: http://www.opec.ru/1303650.html.
50. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
51. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. … докт. екон. наук / 08.00.09. Житомир: ЖДТУ, 2016. 409 с.
52. Грідасов В.М., Кравченко С.В., Ісаєва О.Є. Інвестування: навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 164с.
53. Грищенко О.К. Геоекономічні стратегії ТНК як фактор міжнародної конкурентоспроможності країн базування. К., 2009. 320 с.
54. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2008. 368 с.
55. Гусєв В.О., Мужилко О.О. Парадигма сталого інноваційного розвитку. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 115-118.
56. Гуцайлюк З.В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку. *Lviv Polytechnic National University Institutional Repository*. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16495/1/273-Gucajljuk-465-466.pdf.
57. Давидюк Т.В. Людський капітал як об'єкт вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2 (23). С. 73-80.

58. Дейнега О.В. Методологічні аспекти оцінювання конкурентоздатності підприємств. *Наукові праці Вінницького національного технічного університету*: електронне наукове фахове видання. Відділ Логістика. 2015. С. 61-68. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/ VNULP/Logistyka/2015_623/10.pdf.
59. *Державна служба статистики України*: офіційний веб-сайт. URL: http://ukrstat.gov.ua.
60. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів: Монографія. К.: КНЕУ, 2008. 228 с.
61. Диба В.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : монографія. К.: КНЕУ, 2015. 428с.
62. Диба В.М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2017. 34 с.
63. Диба В.М. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік. *Економіст* : наук.-практ. журнал. 2016. №5. С. 62-67.
64. Диба В.М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства. *Ефективна економіка* : електронне наукове фахове видання. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5371 108.
65. Диба В.М., Майорова Т.В. Формування інвестиційного капіталу в умовах глобальних викликів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 18. С. 4-8.
66. Дипиаза С.А., Экклз Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.
67. *Довідниковий сайт країн світу*: веб-сайт. URL: http://www.worldbank.org/.
68. Дорохова Е.В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе. *Аудит и финансовый анализ*. 2007. № 2. С. 31-44.
69. Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента. Весь Питер Друкер в одной книге: лучшие работы по менеджменту, написанные за 60 лет / пер. с англ. О.Л. Пелявский. М.: СПб.: К.: Вильямс, 2004. 421 с.
70. Европейское космическое агентство. Членство и вклад в ЕКА. URL: http://onnutrition. ru/ p/1960 427.html.
71. Економічна енциклопедія: у 3 т. / С.Д. Гаврилишин (гол. ред.). К.: Вид. Центр "Академія", 2000. Т.3. 952 с.
72. Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Академія, 2000. Т. 1. 2000. 864 с.
73. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.
74. Єгорова І.Г. Міжнародна інвестиційна діяльність: навчальний посібник / І.Г. Єгорова, Г.І. Матукова, Я.О. Ізмайлов, А.В. Куценко, С.І. Мацюра. Кривий Ріг: "Видавничий дім", 2010. 291с.
75. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 496 с.

76. Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 11. С.101-110.
77. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2010. Випуск 2 (17). С. 100-105.
78. Жук В.М. Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2010. Випуск 2 (52). С.23-25.
79. Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку витрат на дослідження і розробки інтелектуальної власності. URL: http://intkonf.org/zhurakovska-iv-osoblivosti-vidobrazhennya-v-obliku-vitrat-na-doslidzhennya-i-rozrobki-intelektualnoyi-vlasnosti/.
80. Завгородній В.П., Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. К.: КНЕУ, 2000. 258с.
81. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка. 2006. 336 с.
82. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
83. Закон України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" від 01 червня 2000 р. № 1775-III. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1775-14.
84. Закон України "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі" від 15 грудня 1993 р. № 3687-XII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/3687-12.
85. Закон України "Про охорону прав на зазначення походження товарів" від 16 червня 1999 р. № 752-XIV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/752-14.
86. Закон України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг" від 15 грудня 1993 р. № 3689-XII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3689-12.
87. Закон України "Про охорону прав на промислові зразки" від 15 грудня 1993 р. № 3688-XII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/3688-12.
88. Закон України "Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем" від 05 листопада 1997 р. № 621/97-ВР. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/97-вр.
89. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12 липня 2001 р. № 2658-III. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14.
90. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16 квітня 1991 р. № 959-XII із змінами та доповненнями. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/go/959-12 /.
91. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04 липня 2002 р., № 40-IV URL: http:// zakon.rada.gov.ua/go/40-15/.
92. Закон України "Про інформацію" від 02 жовтня 92 р., №2657-XII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12.
93. Закон України "Про наукову і науково-технічну діяльність" від 26 листопада 2015 р. № 848-VIII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/848-19/page.

94. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/go/185/94-вр.
95. Засадний Б.А. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / 08.06.04. Львів, 2004. 21с.
96. Згуровский М.З., Статюха Г.О. Основы устойчивого развития общества : курс лекций в 2 ч. К. :НТУУ "КПИ", 2010. Ч. 1. 464 с.
97. Ильяшенко С.Н. Инновационное развитие субъектов хозяйственной деятельности. *Механізм регулювання економіки, економіка природокористування, економіка підприємства та організація виробництва*. 2000. Випуск 1. Суми. С. 110-116.
98. Информационно-аналитический портал УкрРудПром: веб-сайт. URL: http://www.ukrrudprom.com/.
99. Іванова Н.В. Інвестиційна складова реалізації моделі інноваційного розвитку економіки україни. *Ефективна економіка*. 2014. № 5. С. 46-51.
100. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2000. 263 с.
101. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Житомир: АСА, 2011. 416 с.
102. Івахненков С. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 2. С.56-62.
103. Ізмайлова О.О. Облік створення і використання резерву на відновлення та поліпшення основних засобів гірничозбагачувальних підприємств. *Вісник Криворізького національного університету*. 2012. Випуск 30. С.321-325.
104. Ільченко О.О. Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект: автореф. дис... канд. наук./ 08.06.04, К., 2009. 24с.
105. Інноваційний менеджмент: довідк. посібник / під ред. П.Н. Завліна, Л.К. Казанцева, Л.Е. Мінделі. М.:Центр досліджень та статистики науки, 2008. 359с.
106. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. / В. В. Стадник, М. А. Йохна. К. : Академвидав, 2006. 463 с.
107. Інноваційні моделі провідних країн світу. URL: http://www.nas.gov.ua/siaz/Ways_of_development_of_Ukrainian_science/article/14016.2.1.001.pdf.
108. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999р. № 291. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
109. Історія відомих реформ сучасності, що може використати Україна. URL: http://sylalyudey.org/publikatsiyi/istoriya-vidomih-reform-suchasnosti-shho-mozhe-vikoristati-ukrayina/.
110. Калабухова С.В. Елементи методу бухгалтерського аналізу в інформаційній економіці. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць. 2015. Том 19. № 1. С. 6-12.
111. Камордженова Н.А. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика: монография. М.: ООО "Проспект". 2015. 360 с.

112. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік та аналіз інноваційноюї діяльності підприємств: організація і методологія: монографія. Житомир: ФОП Кузьмін Д.Л. 2010. 424с.
113. Кантаєва О.В., Бабіч М.І. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2011. Вип. 3(21). С. 177-185.
114. Кантаєва О.В. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2009. № 4. С. 25-31.
115. Касс М.Е. Формирование стратегии инновационного развития предприятия на основе управления нематериальными активами: монография. Н. Новгород: ННГАСУ, 2011. 159 с.
116. Крупка Я.Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: автореферат дис. … доктора екон. наук / 08.06.04., 2002. 41с.
117. Кендюхов О.В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : монографія. Донецьк : ДонУЕП, 2008. 359 с.
118. Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством. К.: Изд-во УСХА, 1992. 165 с.
119. Ковалёв В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчётности. М. : Финансы и статистика, 1996. 432 с.
120. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2000. 512с.
121. Кожухова Т.В. Облік міжнародних операцій: навч. посіб. для студентів ВНЗ / І.А.Карабаза, Я.О.Ізмайлов, Л.І.Лежненко. Кривий Ріг : Діонат, 2014. 235с.
122. Козлова М.О. Перехід до міждисциплінарних та трансдисциплінарних досліджень: тенденція чи закономірність розвитку науки бухгалтерський облік? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 2(23). С. 114-128.
123. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія / М.В. Корягін та П.О. Куцик. Львів: ЛКА, 2015. 239с.
124. Концепція управління економічною безпекою суб'єктів господарювання в контексті теорії сталого розвитку: монографія / В.В. Євдокимов, О.В. Олійник, Д.О. Грицишен, О.О. Грищенко. Ж.: ЖДТУ, 2013. 252с.
125. Корчемлюк А.І. Гудвіл корпоративних підприємств: монографія / А.І.Корчемлюк, І.Л.Литвинчук, Г.В.Циганенко. Житомир, 2013. 160 с.
126. Краснокутська Н. В. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2003. 504 с.
127. Кривенко Л.В., Милашенко В.М. Формування інноваційної моделі розвитку України – запорука економічного зростання. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/VUABS/2011_2/31_01_04.pdf.
128. Кривець Ю.М. Моделювання інформаційного середовища бухгалтерського обліку на основі системних уявлень. *Ефективна економіка*. 2012. №9. С. 31-48.

129. Криштопа І.І. Облік витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67862.doc.htm.
130. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві/ *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 5. С. 11-18.
131. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512с.
132. Кутер М.І., Гурська М.М. Основні напрямки вивчення історії виникнення й розвитку бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор*. 2014. № 10. С. 14-29. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2014_10_6.
133. Кужельний Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. М.: Финансы и статистика, 1985. 143 с.
134. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352с.
135. Кужельний М.В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 8-9. С. 45-49.
136. Кузнєцова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія. Мелітополь: Таврійський держ. агротехнологічний ун-т, 2007. 297 с.
137. Кузнецова С.А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2014. № 1(16). С.73-83.
138. Кузнецова С.А. Синергетичний розвиток управлінського обліку: підходи, принципи, трансформації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*: зб. наук. пр. Львів: Львівська Політехніка, 2012. С.131–137.
139. Кузь В.І. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип.2 (26). С.187-195.
140. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку. К.: "Все про бухгалтерський облік", 1999. 288с.
141. Кузьмінський Ю. А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій : монографія. К. : КНЕУ, 2001. 268 с.
142. Кузьмінський Ю.А. Про сьогодення та майбутнє облікової професії. *Незалежний аудитор*. 2012. №4. С. 33-35.
143. Кузьминчук Н.В. Інноваційний розвиток як складова формування конкурентоспроможності промислового підприємства: теоретичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2014. Випуск 2(43). С. 11-16.
144. Курсеев Д.В. Учет синергетического эффекта. *Экономический вестник Ростовского государственного университета*. 2008. Т.6. №2. С. 58-62.
145. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні. *Облік і фінанси*. 2013. № 4(62). С. 52-59.
146. Ландар І.В. Ранжирування регіонів за рівнем інвестиційної привабливості. *Регіональні перспективи*. 1999. № 4. С. 3-5.
147. Левицька О.О. Облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис. канд. економічних наук. / 08.06.04. Київ, 2009. 20с.

148. Левченко Н.М Організація обліку трансакційних витрат підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1(18). С. 249-253.
149. Левченко Н.М., Понікарова Н.С. Трансформація субрахунків рахунку 12 "Нематеріальні активи" як захід підвищення якості обліку об'єктів інтелектуальної власності. *Вісник Хмельницького національного університету*. Серія: Економічні науки. 2011. №1 (168). С. 8-83.
150. Левченко О.П. Проблеми обліку інтелектуального капіталу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 22. С. 37-39.
151. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2006. 264с.
152. Легенчук С.Ф. Основи науки бухгалтерський облік: структурний аналіз. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. С. 179-193.
153. Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.00.09. Житомир. 2011. 39с.
154. Легенчук С.Ф. Теорія активів і капіталу зовнішнього середовища підприємства: conditio sine qua non. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 1 (22). С. 172-186.
155. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 556 с.
156. Лесечко М.Д., Чемерис А.О., Чемерис О.М. Інвестиційний клімат: теорія та практика: монографія. Львів: ЛФ УАДУ, 2001. 160с.
157. Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: монографія. К., 2006. 237 с.
158. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252с.
159. Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія: Економіка. 2015. Випуск 1 (45). Т.2. С.33-38.
160. Лытнева Н.А., Малявкина Л.И., Федорова Т.В. Бухгалтерский учет: учебник. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. 496 с.
161. Магістерська програма "Облік і податковий контроль". URL: http://www.kneu.dp.ua/oblik-i-opodatkuvannya/.
162. Магістерська програма "Оподаткування підприємницької діяльності". URL: http://www.kneu.dp.ua/oblik-i-opodatkuvannya/.
163. Макурін А.А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2017. 21 с.
164. Малый бухгалтерский словарь / ред. А. Н. Азрилиян. М.: Институт новой экономики, 2001. 1088 с.
165. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

166. Мамонтова Н.А. Новітні підходи до визначення вартості нематеріальних активів. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 5. С. 227-235.
167. Маркс К. Капітал. / Кн.1. Процес виробництва капіталу. Кн.2. Процес обігу капіталу. Кн.3. Процес капіталістичного виробництва, взятий в цілому. К.: Вид-во політичної літ-ри України, 1982. 932с.
168. Марченко О.В. Визначення необхідних і достатніх умов для інноваційного розвитку підприємства. *Актуальні Проблеми Економіки*. 2008. № 6. С. 158-164.
169. Матюшенко С.С. Возможность учета интеллектуального капитала в рамках международных стандартов финансовой отчетности. *Комунальне господарство міст*. 2015. Випуск 119. С. 36-39.
170. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. 752 с.
171. Металлургический портал: веб-сайт. URL: http://stalevarim.ru/.
172. Методика визначення економічної ефективності витрат на наукові дослідження і розробки та їх впровадження у виробництво від 25 вересня 2001 р. № 218/446. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_2o/pg_ igwzop.htm.
173. Методика оцінки державних корпоративних прав від 02 серпня 1999 р. № 1406. URL: http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/1406-99-п.
174. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16 листопада 2009 р. № 1327. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413&cat_id=3493.
175. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29 грудня 2000 р. № 356. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/.
176. Методика розрахунку інтегральних регіональних індексів економічного розвитку від 15 квітня 2003 р. №1 14. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
177. Мечніков Г.І. Модернізація України і досвід Китаю. *Стратегічні пріоритети*. 2011. №3(20). С. 137-145.
178. Микитюк П.П. Аналіз впливу інвестицій та інновацій на ефективність господарської діяльності підприємства: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 296 с.
179. Микитюк П.П. Аналіз ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств : теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук / 08.00.09. Тернопіль: ТНЕУ, 2011. 547 с.
180. Микитюк П.П. Аналіз ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств : теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук / 08.00.09. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. 36 с.
181. Микитюк П. П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2009. 304 с.
182. Микитюк П.П. Інноваційний розвиток промислового підприємства. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2013. Вип. 12, ч. 3. С. 339-343.
183. Микитюк П.П. Інноваційний механізм управління суб'єктами господарювання: монографія / П.П.Микитюк, Ж.Л.Крисько, В.І.Гринчуцький та ін. Тернопіль : Економічна думка, 2014. 450 с.

184. Микитюк П.П. Методичні підходи до стратегічного управління діяльністю підприємства: монографія / П.П. Микитюк, В.Я. Брич, М.М. Федірко та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 399с.
185. Микитюк П.П. Основні критерії оцінки ефективності інвестиційно-інноваційних проектів. *Економічний простір*. 2013. №71. С.125-134.
186. Микитюк П.П. Системне узагальнення вітчизняного і зарубіжного досвіду оцінки ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування* : зб. наук. праць. 2013. Вип. 2 (62). С. 244-253.
187. Микитюк П.П. Сучасний інструментарій ціноутворення в інвестиційно-інноваційній діяльності підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 210-215.
188. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-17. URL: http://www.zakon.rada.gov.ua/.
189. Михайловський В.І., Склярук Т.В. Деякі аспекти щодо оцінювання та планування трансакційних витрат у виробничо-господарській діяльності підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.3. С. 186-191.
190. Міжнародне правило оцінки №4 "Оцінка нематеріальних активів" (переглянуто у 2007 р.). URL: http://uto.com.ua/MPO4.pdf.
191. Міжнародний стандарт AA1000 "Взаємодія із зацікавленими сторонами" Stakeholder Engagement Standard 2011. *AccountAbility Stakeholder Engagement Technical Committee*. 2011. 52 p.
192. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) "Зменшення корисності активів" від 01 січня 2012 р. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_047.
193. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи від 01 січня 2012 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/929_050.
194. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність". URL: http://www.minfin.gov.ua/document/92417/МСФЗ_5.pdf.
195. Міжнародний стандарт фінансової звітності №3 "Об'єднання бізнесу" (МСФЗ 3). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_006.
196. Міжнародні стандарти оцінки. 8-ме вид. / пер. з англ. С.О. Пузанка. К.: АртЕк, 2008. 432 с.
197. Міжнародній стандарт ISO 26000 "Керівництво з соціальної відповідальності". URL: http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=42546.
198. Міжнародні моделі регулювання звітності сталого розвитку: аналіз сучасного стану: монографія / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, О.О. Грищенко, О.М. Баришнікова. Житомир: ЖДТУ, 2013. 192 с.
199. Мінаков О.В. Облік і аналіз в управлінні інноваційною діяльністю підприємств: дис. … канд. екон. наук / 08.00.09. Київ, 2009. 255 с.
200. Мірошник Р.О. Управління розвитком нематеріальних активів підприємства. *Вісник національного університету "Львівська політехніка"*. Серія: Логістика. 2011. №706. С. 232-237.

201. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / 2-е вид. К.: ЦНЛ, 2005. 472 с.
202. Молчалова Е.Ю. Діяльність транснаціональних компаній в Україні. *Friedrich Ebertstiftung*. 2012. № 4. С. 6-11. URL: http://library.fes.de/pdf-files/bueros/ukraine/09718.pdf.
203. Мороз Ю.Ю. Об'єкти моніторингу комерційних активів як складової економічного потенціалу підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2010. Вип. 2(17). С. 225-231.
204. Московченко А.А. Инновационно-информационный проект – инструмент экономического развитияю. *Экономика и бизнес: позиция молодых ученых* URL: http://www.econ.asu.ru/lib/sborn/ecbus2006/index.html.
205. Моссаковський В.Б. Невирішені питання обліку непоточних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 5. С. 17-28.
206. Нагорняк Г., Нагорняк І. Проблеми відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності у системі інноваційної діяльності та шляхи їх вирішення. *Галицький економічний вісник*. 2011. №1(30). С. 143-152.
207. Наказ Міністерства транспорту України "Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту" від 30 березня 1998 р. № 102. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98.
208. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" від 30 вересня 2003 р. № 561. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html.
209. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99 242.
210. Національний стандарт № 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності" від 03 жовтня 2007 р. № 1185. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п.
211. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99.
212. НБУ: веб-сайт. URL: http: www.bank.gov.uacontrolukpublisharticleart_id=65613.
213. Новий словник іншомовних слів: близько 40 000 сл. і словосполучень / Л.І. Шевченко, О.І. Ніка, О.І. Хом'як, А.А. Дем'янюк. К. : АРІЙ, 2008. 672 с.
214. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. М. : Начала,1997. 198 с.
215. Організація бухгалтерського обліку : підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП "Рута", 2002. 592 с.
216. Осадча О.О. Інформаційне забезпечення результатів господарської діяльності: обліково-аналітичні підходи: монографія. Рівне: НУВГП, 2015. 307 с.
217. Осецький В.Л. Інвестиційно-інноваційна модель розвитку економіки України в умовах ринкової трансформації : дис... д-ра екон. наук / 08.00.01. К.:2004. 550с.

218. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та організація : автореферат дис. … д-ра. екон. наук / 08.00.09. Київ. 2011. 35с.
219. Основи інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. / за науковою редакцією В. Г. Федоренко. К.: Алерта, 2004. 431 с.
220. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / 08.06.04. Тернопіль, 2004. 19 с.
221. Офіційний сайт Державного космічного агентства України: веб-сайт. URL: http:// www.nkau.gov.ua/.
222. Офіційний сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (АРІФРУ) або Stock market infrastructure development agency of Ukraine(SMIDA): веб-сайт. URL: http://www.smida.gov.ua .
223. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України - URL: http://sfs.gov.ua/
224. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресуру: http://www.cfe-eutax.org/about
225. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
226. Панкова В.С., Саталкина Е.В. Области применения профессионального суждения при осуществлении внутреннего контроля. *Международный бухгалтерский учет*. 2016. №8. С.2-14.
227. Пересада А.А., Майорова Т.В., Ляхова О.О. Проектне фінансування : підручник. К.: КНЕУ, 2005. 736 с.
228. Пересада А.А. Управління інвестиційним процесом: монографія. К.: Лібра, 2002. 472 с.
229. Перспективи інноваційного розвитку України : зб. наук. ст. / ред. Я.А. Жаліло. К. : Альтерпрес, 2002. 160 с.
230. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/
231. Петренко Н.І. Соціальне значення захисної функції бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць* / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2011. Випуск 1(19). С. 297-300.
232. Петренко С.М., Бессарабов В.О. Модель построения соціально ориентированного бухгалтерського учета и отчетности: организационная компонента. *Вестник Пермського университета*. Серия: Экономика. 2015. № 4(27). С.170-178.
233. Плікус І.Й. Інтелектуальна власність та інтелектуальний капітал як нематеріальні активи та об'єкти бухгалтерського обліку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 8. С.1164-1168. URL: http://global-national.in.ua/archive/8-2015/244.pdf.
234. Податковий Кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

235. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 вересня 1991 р. № 1560-XII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
236. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10 серпня 2000 р. № 93. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
237. Популярный финансово-экономический словар / Под. ред. Боголенова Д.П., Бронского М.Г., Деревенко Н.Н. М.: Финансовое издательство НКФ – СССР, 1925. 834 с.
238. Постанова КМ "Про затвердження Порядку формування ціни на продукцію, роботи, послуги оборонного призначення у разі, коли відбір виконавців з постачання (закупівлі) такої продукції, робіт, послуг здійснюється без застосування конкурентних процедур" від 08 серпня 2016 р. № 517. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
239. Пригожин И., Стенгерс И. Порядок из хаоса: новый диалог человека с природой / пер. с англ. Ю. А. Данилов. ; 4. изд., стер. М.: УРСС, 2003. 310 с.
240. Про вищу освіту: Закон України від 01 липня 2014 р. № 1556-VII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/print1362382123874458.
241. Про затвердження Принципів корпоративного управління. URL: http://www.nssmc.gov.ua/law/13308.
242. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23 грудня 1998 р. № 351-XIV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/351-14.
243. Проект Цифрова адженда України – 2020 ("Цифровий порядок денний"– 2020) Концептуальні засади (версія 1.0) Першочергові сфери, ініціативи, проекти "цифровізації" України до 2020 року. URL: https://ucci.org.ua/uploads/files/58e78ee3c3922.pdf.
244. Прямі іноземні інвестиції з країн світу в економіку України. URL: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2014/zd/ivu/ivu_u/ivu0414.html.
245. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.
246. Пушкар М.С. Основи наукових досліджень: консп. лекцій. Тернопіль : Карт-бланш, 2013. 116 с.
247. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 424 с.
248. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир. 2005. 260с.
249. Рогоза М.Є., Вергал К.Ю. Стратегічний інноваційний розвиток підприємств: моделі та механізми: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 136 с.
250. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції: дис. … докт. екон. наук / 08.00.09.URL: http://www.iae.org.ua/training/d2635002/mac02.html.
251. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. №15. С.2-9.

252. Розпорядження "Про затвердження Положення про порядок планування, фінансування та контролю виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері конкурентної політики і права" від 03 квітня 2013 р. № 269-р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/.
253. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: Макиз, 1925. 271 с.
254. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб./ 2-вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 662с.
255. Сакс Дж. Економіка перехідного періоду: уроки для України / пер. з англ. О. Пивоварського. К. : Основи, 1996. 345 с.
256. Самуэльсон П.А. Экономикс / пер. с англ. М.: Прогресс, 1964. 843 с.
257. Самчик М.Ю. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2017. 20с.
258. Санто Б. Инновация как средство экономического развития / пер. с венг. с изм. и доп. авт. М.: Прогресс, 1990. 295 с.
259. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореферат дис. … д-ра. екон. наук : 08.06.04. К. 2006. 33с.
260. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія і організація : монографія. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.
261. Свірко С.В., Баришнікова О.М. Звітність сталого розвитку як засіб відображення стану економіко-екологічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2015. Вип. 3 (33). С. 309-325.
262. Свірко С.В., Осадча О.О. Методологічні та методично-організаційні положення формування інформаційного ресурсу суб'єкта господарської діяльності. *Наукові записки.* Серія: Економіка. 2012. Вип. 19. С. 210-213.
263. Свірко С.В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства. *Актуальні проблеми економіки.* 2014. №5(155). С.478-484.
264. Свірко С.В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік і аудит.* 2015. № 25(1). С. 269-295.
265. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2003. 380 с.
266. Свірко С.В. Перспективи підготовки магістрів з бухгалтерського обліку та контролю в секторі загального державного управління в контексті оновленого законодавства про вищу освіту. *Фінанси, облік і аудит.* 2015. №26(2). С.266-286.
267. Свірко С.В., Фаріон А.І. Підготовка та перепідготовка облікових фахівців в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. *Фінанси, облік і аудит.* 2013. Вип 21. С.286-299.
268. Свірко С.В. Стандартизація як історичний етап розвитку бухгалтерського обліку. *Вчені записки:* науковий збірник. 2010. Вип.12. С. 209-216.

269. Світовий досвід виходу з кризи в розвинених країнах. URL: http://oplib.ru/random/view/942335.
270. Світовий досвід виходу з кризи в розвинених країнах. URL: http://studopedia.su/5_18514_svitoviy-dosvid-vihodu-z-krizi-v-rozvinenih-krainah.html
271. Словник економічних термінів. URL: http://www.ekonomiks.net.ua.
272. Словник сучасної економіки Макміллана / пер. з англ. К.: АртЕк, 2000. 640 с.
273. Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / О.М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84-90.
274. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування : зарубіжний досвід / О.М. Смірнова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 8 (111). – С. 47- 52.
275. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров. М.: "Советская энциклопедия", 1990. 1632 с.
276. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии: автореф. докт. экон. наук. 08.00.12. СПб., 2007. 40 с.
277. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
278. Соколов Я.В., П'ятов М.П. Гудвіл: "нова" категорія бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік.* 1997. № 2. С. 46-48.
279. Соловей Т.Н. Формирование финансовой отчетности социально активной фирмы: автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12. Санкт-Петербург, 2014. 25 с.
280. Справочник итаковеда. URL: http://www.itaka.stv.ru/wiki/Точка_бифуркации.
281. Среднемесячная зарплата по регионам Украины в 2017 г. URL: https://index.minfin.com.ua/labour/salary/average/.
282. Сталінська О.В. Інтелектуальний капітал у системі стратегічного управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2015. Випуск 4. С. 581-584.
283. Стандартизація бухгалтерського обліку: навіщо і кому це потрібно? У чому плюси МСФЗ для українських підприємств. URL: http://forbes.net.ua/ua/opinions/1415918-standartizaciya-buhgalterskogo-obliku-navishcho-i-komu-ce-potribno.
284. Стан інвестиційної діяльності в Україні. URL: http://www.ukrstat.gov.ua.
285. Столярчук Н.М. Ідентифікація об'єктів прав інтелектуальної власності в процесі інноваційної діяльності. *Економічний форум:* науковий журнал ЛНТУ. 2012. №2. С. 129-135.
286. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: подготовительный курс / пер. с англ. Ю.А. Огибина и др. СПб.: АОЗТ "Литера плюс", 1993. 272 с.
287. Стратегія інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів / Авт.упоряд.: Г.О. Андрощук, І.Б. Жиляєв, Б.Г. Чижевський, М.М. Шевченко. К: Парламентське вид-во, 2009. 632 с.
288. Судин Ю.А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. *Науковий вісник Ужгородського університету.* 2015. Випуск 2 (46). С. 368-371.

289. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: підручник. К. : КНЕУ, 2008. 592 с.
290. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С.М.Гончарова. К.: ЦУЛ, 2009. 264 с.
291. Толковый словарь русского языка / С.И.Ожегов, Н.Ю.Шведова. URL: http://ozhegov.info/slovar.
292. Травін В.В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 197-201.
293. Україна в сучасному геоекономічному просторі. *Геоекономічні сценарії розвитку і Україна:* монографія / М.З. Згуровський, Ю.М. Пахомов, А.С. Філіпченко та ін. К.: ВЦ "Академія", 2010. 360с.
294. Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов. К.: Лібра, 2003. 704 с.
295. Ухина А.В., Агафонова М.С., Половинкин И.С. Инвестиционно-инновационные факторы экономического ростаю *Научное обозрение*. Серия: Экономические науки. 2016. № 2. С. 197-199.
296. Фатхутдинов Р.А. Организация производства: учебник. М.: ИНФРА-М., 2000. 672 с.
297. Федоренко В.Г. Інвестування: підручник. К.: Алерта, 2006. 443 с.
298. Федоровский А.Н. Феномен НИС: эволюция и современность. *Мировая экономика и международные отношения*. 2012. №7. С. 64-77.
299. Федулова Л. Прямі іноземні інвестиції у забезпеченні технологічної модернізації виробництва: світові тенденції та проблеми в Україні. *Економіст*. 2011. №5. С. 44-48.
300. Федулова І.В. Синергетична еволюційна модель інноваційного розвитку підприємства. *Наук. пр. Нац. ун-ту харчових технологій*. 2010. №36. С. 114-118.
301. Фонотов А.Г. Россия: От мобилизационного общества к инновационному. М. : Наука, 1993. 272 с.
302. Форсайт економіки України: середньостроковий (2015-2020 роки) і довгостроковий (2020-2030 роки) часові горизонти (версія для обговорення) / наук. керівник проекту акад. НАН України М.З.Згуровський. Київ: НТУУ "КПІ", 2015. 36с.
303. Хакен Г. Синергетика. М.: Мир, 1980. 400 с.
304. Харів П.С., Микитюк П.П. Аналіз стану інноваційного розвитку промислових підприємств та шляхи його стимулювання. *Економічний аналіз*. 2014. № 2. Т. 16. С. 187-196.
305. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: пер. с англ. М.: Универс, 1993. 488с.
306. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.Управленческий учет / пер. с англ. - 10-е изд. СПб: Питер, 2007. 1008 с.
307. Хортюк О.В. Співвідношення понять "ділова репутація", "гудвіл", "імідж", "престиж", "реноме". *Часопис Київського університету права*. 2010. №4. С. 211-214.
308. Хэндриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

309. Цифрова економіка здатна стрімко підвищити ВВП. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2300896-cifrova-ekonomika-zdatna-strimko-pidvisiti-vvp-grojsman.html.
310. Цифрове Співтовариство: Україна та ЄС готують спільний проект в сфері цифрового. URL: http://www.eurointegration.com.ua/articles/2016/06/29/7051397/.
311. Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О. Интеллектуальный капитал в финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 4(154). С. 10-19.
312. Чумаченко М.Г., Свірко С.В. Досвід розвинутих країн заходу з підготовки фахівців за обліковими спеціальностями. *Школа професійного бухгалтера*. 2009. №11. С.4-7.
313. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. №11. С. 3-7.
314. Чумаченко Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятий. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2004. № 8. С. 6-8.
315. Шарп У.Ф., Александер Г.Дж., Бэйли Дж.В. Инвестиции: учебник. М.: Инфра-М, 2001. 1028 с.
316. Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Серія: Економіка. 2015. № 10 (175). С. 58-62.
317. Шевчук В.Я., Рогожин П.С. Основи інвестиційної діяльності. К.: Генеза, 1997. 60 с.
318. Шестерняк М.М. Синергетичний ефект у спільному будівництві як фактор економічного зростання. *Вісник ЖДТУ*. 2012. №3(65). С. 68-74.
319. Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/43.pdf.
320. Шохина А.Н. Нефинансовые отчеты компаний, работающих в России: практика развития социальной отчетности: аналитический обзор. М.: РСПП, 2006. 108 с.
321. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку. *Концептуальний підхід*: монографія. К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.
322. Шпак В.А. Підходи до розвитку бухгалтерського обліку. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: Економічні науки. 2017. № 1. С. 80-84.
323. Шпак В.А. Прямі та зворотні зв'язки між елементами облікової системи. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 2. С. 235-244.
324. Шпак В.А. Структура бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2013. № 3. С. 20-24.
325. Шумилин П.Е. Особенности аудиторской модели контроля реорганизационных процедур. *Науковедение*. 2012. № 4. С. 1-8. URL: naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf.

326. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития / пер. В.С.Автономова и др. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. 650с.
327. Экономическое развитие Китая. URL: http://studbooks.net/34668/ekonomika/ekonomicheskoe_razvitie_kitaya.
328. Экономическая энциклопедия промышленности и строительства: В 3 т. / А.Н. Ефимов (глав. ред.). М.: "Советская энциклопедия", 1964. Т. 1-2.
329. Яремко І.Й. Методологічна основа бухгалтерського обліку: стан і перспективи. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*: зб. наук. пр. 2007. Вип. 577. 506 с.
330. Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities [Guidance Manual] / United Nations Conference On Trade And Development. Geneva, 2002. URL: http://www.unctad.org/.
331. Achim A.M. Financial accounting quality and its defining characteristics. *Practical Application of Science*. 2014. Volume II. Issue 3(5). C. 93-98.
332. Alberto Romolini, Silvia Fissi, Elena Gori (2017). Exploring Integrated Reporting Research: Results and Perspectives, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 7. Iss: 1. URL: https://doi.org/10.5296/ijafr.v7i1.10630.
333. Ali R., Lynch R., Melewar T., Jin Z. The moderating influences on the relationship of corporate reputation with its antecedents and consequences: a meta-analytic review. *Journal of Business Research*. 2015. Vol.8. Iss: 5. P. 1105-1117.
334. Bepari M.K., Mollik A.T. Regime change in the accounting for goodwill: Goodwill write-offs and the value relevance of older goodwill. *International Journal of Accounting & Information Management*. 2017. Vol.25. Iss: 1. P. 43-69.
335. Biddle G., Gilles H., Verdi R. How Does Financial Reporting Quality Improve Investment Efficiency? *Journal of Accounting and Economics*. 2009. Vol. 48 (2-3). P. 112-131.
336. Brännström D., Catasús B., Giuliani M., Erik J. Gröjer Construction of intellectual capital – the case of purchase analysis. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2009. Vol.13. Iss: 1.P. 61-76.
337. Cambridge Dictionaries Online. URL: http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/leverage_1?q=leverage.
338. Canard F. Pragmatism and sustainability. *17th Annual International Deming Research Seminar*, Mar 2011. New York, United States. 2011. Pp.1-17. URL: https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00607366/document.
339. Carina Araújo, Aurora Teixeira (2014) Determinants of International Technology Transfer: an Empirical Analysis of the Enterprise Europe Network. *Journal of technology management & innovation.* URL: https://doi.org/10.4067/s0718-27242014000300009 .
340. Cooperation between internal and external auditors: a good practice guide. URL: http://www.hmtreasury.gov.uk/psr_governance_gia_guidance.htm.
341. Cory R.A. Hallam, Bernd Wurth, Ruben Mancha (2014) University-industry technology transfer: a systems approach with policy implications. *International Journal of TechnologyTransfer and Commercialisation.* URL: https://doi.org/10.1504/ijttc.2014.072686 .

342. Comiskey E., Charles W. Mulford Goodwill, triggering events, and impairment accounting. *Managerial Finance*. 2010. Vol.36. Iss: 9. P. 746-767.
343. Chiara Demartini, Sara Trucco (2017). Relationship Between Integrated Reporting and Audit Risk in the European Setting: The Empirical Results, Contributions to Management Science. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-48826-4_5.
344. China Economic Outlook. URL: http://www.focus-economics.com/countries/china.
345. Dale Tweedie, Christian Nielsen, Nonna Martinov-Bennie (2017). The Business Model in Integrated Reporting: Evaluating Concept and Application, Australian Accounting Review. URL: https://doi.org/10.1111/auar.12196.
346. Davenport T.H. Process Innovation: Reengineering Work Through Information Technology. USA : Ernst & Young, 1993. 352 p. URL: http://books.google.ru/books/about/Process_innovation.html?id=kLlIOMGaKnsC.
347. David Alexander, Véronique Blum (2016). Ecological economics: A Luhmannian analysis of integrated reporting, Ecological Economics, Vol. 129, pp. 241-251. URL: https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2016.06.020.
348. Davis Ch.E., Davis E. Managerial Accounting. 2nd Edition. Wiley, 2013. 784p.
349. Dictionary of Accounting Terms by Joel G. Siegel Ph.D. CPA , Jae K. Shim Ph.D. URL: http://www.allbusiness.com/glossaries/prepaid-expense/4945949-1.html.
350. Edvinsson L., Malone M. Intellectual capital: realizing your company true value by finding its hidden roots. USA, NY: HarperCollins Publishers, Inc., 1997. 225 p.
351. Eleonora Bartoloni, Maurizio Baussola. Driving business performance: innovation complementarities and persistence patterns. *Industry and Innovation.* 2017. 1-21. URL: https: //doi.org/10.1080/13662716.2017.1327843.
352. FAS 2 "Accounting for Research and Development Costs". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/286/ 565/fas2.pdf.
353. FAS 142 "Goodwill and Other Intangible Assets". URL: http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf.
354. Financial and Managerial Accounting, 12e / Carl S. Warren, James M. Reeve, Jonathan Duchac. South-Western, Cengage Learning, USA, 2013. 1408 p.
355. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. URL: www.iasplus.com/standard/framewk.htm.
356. Francisco J., López L., Jose E. The New Digital Economy. *Value in a Digital World.* URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-51750-6_1 .
357. Gleeson-White Jane. How a Potter Took Accounting Into the Industrial Age.URL: http://www.bloomberg.com/news/2013-04-18/how-a-potter-took-accounting-into-the-industrial-age.html.
358. Grimaldi M., Cricelli L., Greco M. Perceived benefits and costs of intellectual capital in small family firm. *Journal of Intellectual Capital*. 2016. Vol.17. Iss: 2. P. 351-372.
359. Integrated reporting. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Consultation-Draft-of-the-InternationalIR Framework-Russian.pdf.
360. International accounting standart. URL: http://www.eifrs.org/.
361. International Integrated Reporting Framework. URL: http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/.

362. International Valuation Standard 210 – Intangible Assets. URL: http://www.ivsc.org/sites/default/files/ivs210_intangible_assets.pdf.
363. International Standard "Integrated Reporting". URL: http://integratedreporting.org.
364. ISO 26000 – Social responsibility. URL: http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/iso26000.htm.
365. Izmaylov Y.O. Accounting exchange payment transactions with import material and energy resources for business enterprises in Ukraine. *Scientific Journal of Polonia University*. 2015. Nr 4. S. 103-122. URL: https://doi.org/10.23856/1507.
366. Izmaylov Y., Yegorova I., Maksymova I., Znotina D. Digital economy as an instrument of globalization. *Scientific Journal of Polonia University*. 2018. Vol. 27 nr 2. S. 52-60. URL: https://doi.org/10.23856/2706.
367. Izmaylov Y.O. Feasibility of reflecting internal goodwill in the accounting and reporting system. *Actual problems of economics*. 2017. №12. P. 46-54.
368. Izmaylov Y.O. Formation of theoretical fundamentals and strategy of investment-innovative economic development at macro and micro level in globalization context. *Scientific Journal of Polonia University*. 2017. 20. nr 1. S. 24-31.
369. Izmaylov Y.O. Improvement of accounting of production expenses of export destination. *Metallurgical and Mining Industry*. 2016. №5. P. 32-39.
370. Izmaylov Y., Yegorova I. Integrated reporting of enterprises in national and global business environment. *Actual problems of economics*. 2018. № 1 (199). P. 64-79.
371. Izmaylov Y.O. Investments and innovations as objects of accounting and business analysis of subjects of international business. *Globalne aspekty Ekonomii Światowej i Stosunków Międzynarodowych w warunkach niestabilności gospodarczej*: monografia Międzynarodowej Konferencji Naukowo-Praktycznej, Częstochowa, Akademia Polonijna, 2016. S. 669-679.
372. Izmaylov Y., Slyusarenko K., Sheludiakova N. Problems and prospects of international technology transfer between EU countries and Ukraine in the framework of implementation of the pan-european development strategy. *Scientific Journal of Polonia University*. 2017. Vol. 12. S. 84-89.
373. Izmaylov Y., Puriy H., Znotina D. Strategic priorities of Ukraine's investment and innovation development in modern international economic environment. *Scientific journal of Polonia university*. 2017. nr 5. S. 39-51.
374. Izmaylov Y.O. Substantiation of the procedure for the reflection of goodwill in the accounting system of national enterprises. *Technology audit and production reserves*. 2017. № 2/5 (34). P. 9-15.
375. Kaplan R.S. Norton D.P. Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*. 2004. February. URL: http://hbr.org/2004/02/measuring-the-strategic-readiness-of-intangible-assets/ar/2.
376. Kapitsa Yu. Determination of Royalty Rates for International Technology Transfer Agreements. *Science and innovation*. URL: https://doi.org/10.15407/scine11.02.051 .
377. Keith Goffin, Rick Mitchell Developing an Innovation Strategy. *Chapter published Innovation Management*. 108-150 URL: https://doi.org/10.1057/978-1-137-37344-1_4.
378. Keith Goffin, Rick Mitchell Understanding Innovation and Innovation Management. *Chapter published Innovation Management*. 1-40. URL: https://doi.org/10.1057/978-1-137-37344-1_1 .

379. Kim S., Lee C., Wook S. Yoon Goodwill accounting and asymmetric timeliness of earnings. *International Review of Accounting and Finance*. 2013. Vol.12. Iss: 2. P. 112-129.
380. Kuen-Hung Tsai, Yi-Chuan Liao. Capacity and the Implementation of Eco-innovation: Toward a Contingency Perspective. *Journal Article published Business Strategy and the Environment*. URL: https://doi.org/10.1002/bse.1963.
381. Kuen-Hung Tsai, Yi-Chuan Liao, Teresa Tiaojung Hsu Does the use of knowledge integration mechanisms enhance product innovativeness? *Industrial Marketing Management*. Pp. 214-223. URL: http://doi.org/10.1016/j.indmarman.2015.02.030.
382. Krogstie J. Perspectives to process modeling. *Business Process Management. Theory and Applications*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2013. 444 p.
383. Jens Beckert, Dave Elder-Vass. Digital Economy. Profit and Gift in the Digital Economy. *European Journal of Sociology* Cambridge. Cambridge University Press. 2016. URL: from: https://doi.org/10.1017/s0003975617000303 .
384. John S.C. Afele Globalization and Frameworks for Digital Opportunities. *Digital Bridges*. URL: https://doi.org/10.4018/978-1-59140-039-4.ch006.
385. Jill Collis, Andrew Holt, Roger Hussey Corporate governance, stewardship, social responsibility and integrated reporting. *Business Accounting*. URL: https://doi.org/10.1057/978-1-137-52150-7_11.
386. Junfeng Zhang, C. Anthony Di Benedetto, Scott Hoenig Product Development Strategy, Product Innovation Performance, and the Mediating Role of Knowledge Utilization: Evidence from Subsidiaries in China. *Journal of International Marketing*. 2009. Vol. 17, № 2, pp. 42-58. URL: http://dx.doi.org/10.1509/jimk.17.2.42.
387. Lhaopadchan S. Fair value accounting and intangible assets: Goodwill impairment and managerial choice. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. 2010. Vol.18. Iss: 2. P. 120-130.
388. Mankiv N. Gregory. Principels of economics. Sixth Edition / Harvard University. South-Western Cengage learning, 2010. 856p.
389. Maria José da Silva Faria. A New Form of Reporting For Companies. The Integrated Reporting. *International Journal Of Management And Economics Invention*. URL: https://doi.org/10.18535/ijmei/v2i11.02 .
390. Martin Davies. Technology Transfer and North-South. *Review of International Economics*. URL: https://doi.org/10.1111/roie.12206 .
391. Martine Behar-Touchais. Remedies in the Proposed Digital Content Directive: An Overview. *Digital Content: Regulatory Challenges and Gaps*. URL: https://doi.org/10.5771/9783845281391-127 .
392. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A. Financial Accounting. McGraw-Hill, Inc.,1995. p.424.
393. Hajime Eto, Pimonwan Mahujchariyawong Rice-Product Technology Transfer from Developing to Developed Countries. *Technology Transfer and Entrepreneurship*. URL: https://doi.org/10.2174/2213809903666160130004227 .
394. Heiko Willems. Trading in Data: An Industry Perspective. *Trading Data in the Digital Economy: Legal Concepts and Tools*. URL: https://doi.org/10.5771/9783845288185-323.

395. Hester S. Tak., Anna Sabidussi Business models for technology transfer offices: a case study. *International Journal of Technology Transfer and Commercialisation.* URL: https://doi.org/10.1504/ijttc.2015.075834.
396. Ho-Chyuan Chen. Entry mode, technology transfer and management delegation of FDI. *International Review of Economics & Finance.* URL: https://doi.org/10.1016/j.iref.2017.08.011 .
397. OECD Insights. Human Capital: How what you know shapes your life. OECD, 2007. 147 p. URL: http://www.oecd.org/insights/humancapitalhowwhatyouknowshapesyourlife.htm.
398. Olga Levshina. Tendencies in the Transformation of Digital Entrepreneurship in Modern Resource-scarce Economy. URL: https://doi.org/10.15405/epsbs.2017.07.02.67.
399. Pascal Saint-Amans. Tax challenges, disruption and the digital economy. *OECD Observer*. URL: https://doi.org/10.1787/0bbf97ab-en .
400. Parker L.D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion Paper, 1986. № 1.
401. Pounder B. Measuring Accounting Quality. *Strategic Finance Magazine*. May 2013. URL: http://mydigimag.rrd.com/publication/?i=157428.
402. Robert Eccles, Serafeim George Corporate and integrated Reporting: A Functional Perspective. *Harvard Business School Working Paper*. 2014. № 14-094. P.1-21.
403. Regina Negri Pagani, Gilberto Zammar, Luis Mauricio Resende, Joao Luiz Kovale Technology transfer models: typology and a generic model. *International Journal of Technology Transfer and Commercialisation.* URL: https://doi.org/10.1504/ijttc.2016.10000767 .
404. Sang H.K., Dennis T. Intellectual capital vs the book-value of assets: A value-relevance comparison based on productivity measures. *Journal of Intellectual Capital*. 2014. Vol.15. Iss: 1. P. 65-82.
405. Schultze W., Weiler A. Goodwill accounting and performance measurement. *Managerial Finance*. 2010. Vol.36. Iss: 9. P. 768-784.
406. Schwab K. Sala-i-Martin X. The Global Competitiveness Report 2012–2013: Full data edition. *World Economic Forum.* Geneva, 2012. 545p.
407. Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. New-York-London, 1999. 280 p.
408. Stewart T.A. The Wealth of Knowledge. Intellectual Capital and the Twenty-First Century Organization. London: Doubleday Business, 2001. 400 p.
409. Sun L., Zhang J. Goodwill impairment loss and bond credit rating. *International Journal of Accounting & Information Management*. 2017. Vol.25. Iss: 1. P. 2-20.
410. The German Advisory Group with the Ukrainian Government. URL: http://www.bmwi.de.
411. The Global Competitivness Report. URL: https://www.weforum.org/issues/global-competitiveness.
412. The problems of accounting, analysis and financial reporting: experience of Ukraine and Poland Monograph / I. Lazaryshyna, H. Ronek and oth.; under the general editorship of I. Lazaryshyna. Rivne: National University of Water Management and Nature Resources Use, 2012. 284 p.

413. Tobias Augsten, Harald Brodbeck, Beat Birkenmeier Innovation und Strategie. *Strategie und Innovation*. 2017. pp. 9-41. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-658-15684-8_2.
414. Top global market trends and predictions for 2016 and beyond. Key findings from KPMG's Global Sourcing Advisory 4Q2015 Pulse Survey. February 2016. URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/top-global-markettrends-and-predictions.pdf.
415. UNCTAD. Investment and the digital economy: Introduction. World Investment Report. URL: https://doi.org/10.18356/a1c9382b-en.
416. Whiting R., Hansen P., Sen A. A tool for measuring SMEs reputation, engagement and goodwill: A New Zealand exploratory study. *Journal of Intellectual Capital*. 2017. Vol.18. Iss: 1. P. 170-188.
417. Wolfgang Kerber. Rights on Data: The EU Communication 'Building a European Data Economy' from an Economic Perspective. *Trading Data in the Digital Economy: Legal Concepts and Tools*. URL: https://doi.org/10.5771/9783845288185-109.
418. World Steel Association. URL: http://www.worldsteel.org/.
419. WTO Statistics Database. URL: http://stat.wto.org/TariffProfile/WSDBTariffPFHome.aspx?Language=E.
420. Zhang Junfeng, Anthony Di Benedetto, C. Hoenig Scott. Product Development Strategy, Product Innovation Performance, and the Mediating Role of Knowledge Utilization: Evidence from Subsidiaries in China. *Journal of International Marketing*, Vol. 17, № 2, pp. 42-58. URL: http://dx.doi.org/10.1509/jimk.17.2.42.
421. Zhaleh Najafi-Tavani, Ghasem Zaefarian, Stephan C. Henneberg, Peter Naudé, Axèle Giroud, Ulf Andersson Subsidiary Knowledge Development in Knowledge-Intensive Business Services: A Configuration. *Journal of International Marketing*. 2015. Vol. 23. № 4, pp. 22-43. URL: http://dx.doi.org/10.1509/jim.14.0150.

Наукове видання

ІЗМАЙЛОВ Ярослав Олексійович
ЄГОРОВА Ірина Геннадіївна
СВІРКО Світлана Володимирівна
ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ, ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

Монографія

Друкується в авторській редакції

Комп'ютерна верстка: **Д.А. Товмаш**
Дизайн, обкладинка: **О.В. Авдєєв**

Всі права застережені.
Розповсюдження і тиражування
без офіційного дозволу видавництва заборонено.

Підписано до друку 25.01.2021 р.
Формат 60x84/16. Гарнітура TimesNewRoman.
Папір офсетний. Ум. друк. арк. 23,72. Тираж 300 пр.
Зам. № 004/21

Видавець ТОВ «ВАДЕКС»
04074, м. Київ, вул. Бережанська 9
тел. 067 502-22-42
сайт: https://vadex.com.ua/
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру України
суб'єктів видавничої справи ДК № 4285 від 27.03.2012 р.



Ізмайлов Ярослав Олексійович – доктор економічних наук, професор кафедри податкової політики Вищого навчального закладу Міністерства фінансів України «Державний податковий університет» (м. Ірпінь).

Автор понад 150 навчально-методичних та наукових публікацій. Керівник магістерської освітньо-професійної програми «Податкове консультування»

Наукові інтереси: оподаткування; бухгалтерський облік та аналіз; глобалізаційні процеси в економіці.

E-mail: izmyar@ukr.net



Єгорова Ірина Геннадіївна – кандидат економічних наук, доцент, заступник завідувача кафедри міжнародної економіки Державного університету економіки і технологій (м. Кривий Ріг).

Автор близько 150 навчально-методичних та наукових публікацій.

Наукові інтереси: макроекономічний аналіз та прогнозування, теорія і практика міжнародних економічних відносин, міжнародне інвестування, міжнародний трансфер технологій, управління міжнародними інвестиційними проектами, валютно-фінансові операції в міжнародному бізнесі, фінансові системи зарубіжних країн

E-mail: yegorova_ig@duet.edu.ua



Легенчук Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка», академік Академії економічних наук України.

Автор близько 200 навчально-методичних та наукових публікацій.

Наукові інтереси: економіко-теоретичні основи бухгалтерського обліку; проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці; теорія, метатеорія та методологія ведення бухгалтерського обліку

E-mail: legenchyk2014@gmail.com



Свірко Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування. Державного університету «Житомирська політехніка», академік Академії економічних наук України. Автор понад 200 навчально-методичних та наукових публікацій.

Наукові інтереси: бухгалтерський облік в секторі загального державного управління; організація бухгалтерського обліку; історія бухгалтерського обліку; економіка сектору загального державного управління; облікове-контрольне забезпечення управління суб'єктами сектору загального державного управління; державні та публічні фінанси; бюджетна система.

E-mail: svs3@ukr.net

ISBN 978-966-9725-70-7