

СЛАВА УКРАЇНІ! ГЕРОЯМ СЛАВА!



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 10'2022

(видається з 1994 року)

ISSN 2786-5517 (Online), ISSN 2409-1944 (Print)

<https://doi.org/10.37634/efp.2022.10>

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата з економічних і юридичних наук

Наказ Міністерства освіти і науки України від 02 липня 2020 р. № 886 (економічні науки).

Наказ Міністерства освіти і науки України від 24 вересня 2020 р. № 1188 (юридичні науки).

Рішення Аудиторської палати України від 21.12.2017 р. № 353/10 (облік та аудит).

Реєстраційне свідоцтво КВ № 21620-11520ПР від 12 жовтня 2015 р.

Журналу присвоєно міжнародний ідентифікаційний номер ISSN 2409-1944 та включено до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus.

Префікс doi журналу: 10.37634/efp.

2022 р.). Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Підписано до друку 28.10.2022

Формат 60×84/8

Наклад – 250 прим.

Адреса редакції: 01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 44

Телефони: (050) 735-43-41, (096) 221-88-61

Факс: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua

Засновники:

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з Національною академією внутрішніх справ України

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку та до поширення через мережу Інтернет Вченою радою Національної академії внутрішніх справ України (Протокол № 13 від 18 жовтня



Суб'єкт видавничої справи

© "Аналітик", 2022
© "Економіка. Фінанси. Право",
2022

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес центр"

GLORY TO UKRAINE! GLORY TO THE HEROES!



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ECONOMICS

FINANCES

LAW

MONTHLY INFORMATIONAL AND ANALYTICAL JOURNAL

№ 10'2022

(issued from 1994)

ISSN 2786-5517 (Online), ISSN 2409-1944 (Print)

<https://doi.org/10.37634/efp.2022.10>

Journal is included in the list of scientific professional editions of Ukraine, which can be published results of dissertations for the degree of doctor and candidate (PhD).

Order of Ministry of Education and Science of Ukraine № 886 of July 02, 2020 (economic sciences).

Order of Ministry of Education and Science of Ukraine № 1188 on September 24, 2020 (legal sciences).

Order of Audit Chamber of Ukraine № 353/10 on December 21, 2017 (accounting and audit).

Registration Certificate – KV № 21620-11520PR on October 12, 2015.

Journal is awarded the international identification number ISSN 2409-1944 and included in the international Scientometrics base Index Copernicus.

Journal's DOI: 10.37634/efp.

Founders:

Audit firm "Analytik" jointly with the National Academy of Internal Affairs of Ukraine

The papers must pass

selection, internal and external review

Recommended for publication and dissemination through the Internet by the Academic Council of the National Academy of Internal Affairs of Ukraine (Protocol № 13 of October 18, 2022). Full or partial reprint of the

materials of the journal is allowed only with the consent of the editorial office.

The authors are responsible for the selection and presentation of the facts. The content and authenticity of the advertisement is the responsibility of the advertiser.

Signed for print 28.10.2022

Format 60×84/8

Publication – 250 copies

Address of the editorial office: 01001, Kyiv,

Khreshchatyk str., 44

Phones: (050) 735-43-41, (096) 221-88-61

Fax: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Web: www.efp.in.ua



*The subject of
publishing*

© "Analytik", 2022
© "Economics. Finances. Law",
2022

Typography: LLC "International Business
Center"

Головний редактор

Левченко Валентина Петрівна, д.е.н., член Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, директор ВПГО «Спілка аудиторів України» (Україна)

Шеф-редактор

Головач Володимир Володимирович, к.ю.н., голова правління ПрАТ «Аудиторська фірма "Аналітик»»; Заслужений юрист України (Україна)

Заступник головного редактора

Головач Тетяна Анатоліївна, д.е.н., професор, аудитор, заступник директора з наукової роботи Інституту аудиту (Україна)

Члени редакційної колегії з економічних наук:

Бойко Антон Олександрович, к.е.н., доцент кафедри економічної кібернетики, Сумський державний університет (Україна)

Величко Олена Георгіївна, к.е.н., доцент кафедри міжнародних фінансів, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Україна)

Герасимович Анатолій Михайлович, д.е.н., професор, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Україна)

Криштопа Ірина Ігорівна, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Україна)

Манцевич Юрій Миколайович, д.е.н., доцент, вчений секретар, Державне підприємство «Науково-дослідний і проектний інститут містобудування» (Україна)

Полякова Євгенія Сергіївна, к.е.н., доцент кафедри фінансів та банківської справи, проректор з науково-педагогічної роботи (навчальний процес). Вищий навчальний заклад «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка» (Україна)

Потишняк Олена Миколаївна, д.е.н., професор, професор кафедри організації виробництва, бізнесу та менеджменту, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка (Україна)

Сіскос Евангелос, д.е.н., професор, Університет Західної Македонії (Греція)

Ткаченко Сергій Анатолійович, д.е.н., професор, ректор, Вищий навчальний заклад "Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»"; академік Академії економічних наук України (Україна)

Тринчук Віктор Вікторович, к.е.н., доцент, професор кафедри фінансових ринків, Університет державної фіскальної служби України (Україна)

Чижєвська Людмила Віталіївна, д.е.н., професор, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку, Державний університет «Житомирська політехніка» (Україна)

Члени редакційної колегії з правових наук:

Балгімбекова Гульнара, к.ю.н., зав. кафедри конституційного та міжнародного права, Карагандинський державний університет імені Е.А. Букетова (Казхстан)

Бригінець Олександр Олексійович, д.ю.н., професор, Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова; член Союзу юристів України (Україна)

Василинчук Віктор Іванович, д.ю.н., професор, професор кафедри оперативного-розшукової діяльності, Національна академія внутрішніх справ, Заслужений юрист України, полковник поліції (Україна)

Константинов Сергій Федорович, д.ю.н., професор, зав. кафедри адміністративної діяльності, Національна академія внутрішніх справ (Україна)

Озерський Ігор Володимирович, д.ю.н., професор, професор кафедри цивільного та кримінального права і процесу, Чорноморський національний університет імені Петра Могили; академік Національної академії наук вищої освіти України (Україна)

Скоржевська-Амберг Малгожата, доктор філософії, адвокат, кафедра теорії, філософії та історії права, юридичний коледж, Університет Козмінського (Польща)

Фрицький Юрій Олегович, д.ю.н., професор, професор кафедри конституційного, адміністративного права та соціально-гуманітарних дисциплін, Інститут права та суспільних відносин Університету "Україна"; Заслужений юрист України. Член Центральної виборчої комісії (Україна)

Яровий Анатолій Олександрович, к.ю.н., доцент, професор кафедри права публічного адміністрування, Маріупольський державний університет; суддя у відставці (Україна)

Відповідальний редактор: Поповецька-Демченко Леся Петрівна (Україна)

Випусковий редактор: Туманян Анна Оганесівна (Україна)

Editors-in-chief

Valentyna P. Levchenko, Doctor of Economics, member of the Supervisory Board for audit activity of the Authority public oversight for audit activity, Director of the All-Ukrainian Professional Non-Governmental Organization "Union of Auditors of Ukraine" (Ukraine)

Volodymyr V. Holovach, PhD in Legal Sciences, Head of the Board of the Audit Firm "Analitik"; Honored Lawyer of Ukraine (Ukraine)

Deputy Editor-in-Chief

Tetiana A. Holovach, Doctor of Economics, Professor, auditor, deputy director for scientific work of the Institute of Audit (Ukraine)

Members of the editorial board of Economic Sciences:

Anton O. Boiko, PhD in Economics, Associate Professor of Economic Cybernetics department, Sumy State University (Ukraine)

Olena H. Velychko, PhD in Economics, Associate Professor of International Finances department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

Anatolii M. Herasymovych, Doctor of Economics, Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

Iryna I. Krystopa, Doctor of Economics, Professor, Professor of Accounting and Taxation department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

Yurii M. Mantsevych, Doctor of Economics, Associate Professor, Scientific Secretary, State Enterprise "Research and Design Institute of Urban Development" (Ukraine)

Yevheniia S. Poliukova, PhD in Economics, Associate Professor of Finances and Banking department, vice-rector for scientific and pedagogical work, Higher Educational Institution «International Technology University "Mykolaiv Polytechnic"» (Ukraine)

Olena M. Potyshniak, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Organization of Production, Business and Management department, Kharkiv Petro Vasylenko National Technical University of Agriculture (Ukraine)

Evangelos Siskos, Doctor of Economics, Professor, University of Western Macedonia (Greece)

Serhii A. Tkachenko, Doctor of Economics, Professor, Rector, Higher Educational Institution «International Technology University "Mykolaiv Polytechnic"»; academician of Academy of Economic Sciences of Ukraine (Ukraine)

Viktor V. Trynchuk, PhD in Economics, Associate Professor, Professor of Financial Markets department, University of the State Fiscal Service of Ukraine (Ukraine)

Liudmyla V. Chyzhevska, Doctor of Economics, Professor, Professor of Information Systems in Management and Accounting department, State University "Zhytomyr Polytechnic" (Ukraine)

Members of the editorial board of Legal Sciences:

Gulnara Balgimbekova, PhD in Legal Sciences, Head of the constitutional and international law department, Karagandy State University named after E.A. Buketov (Kazakhstan)

Oleksandr O. Bryhinets, Doctor of Legal Sciences, Professor, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law; member of the Union of Lawyers of Ukraine (Ukraine)

Viktor I. Vasylynchuk, Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Operational and Investigating department, National Academy of Internal Affairs; Honored Lawyer of Ukraine, colonel of the Police (Ukraine)

Serhii F. Konstantinov, Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of the Administrative Activity department, National Academy of Internal Affairs (Ukraine)

Ihor V. Ozerskyi, Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Civil and Criminal Law and Process department, Petro Mohyla Black Sea National University; academician of the National Academy of Sciences of Higher Education of Ukraine (Ukraine)

Malgorzata Skorzevska-Amberg, PhD, DSc, Theory, Philosophy and History of Law department, College of Law, Kozminski University (Poland)

Yurii O. Frytskyi, Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Constitutional, Administrative Law and Social and Humanitarian disciplines department, Law and Public Relations Institute of the "Ukraine" University; Honored Lawyer of Ukraine, member of the Central Election Commission (Ukraine)

Anatolii O. Yaroyvi, PhD in Legal Sciences, Professor of Law and Public Administration department, Mariupol State University; retired judge (Ukraine)

Managing editor: Lesia P. Popovetska-Demchenko (Ukraine)

Issue Editor: Anna O. Tumanian (Ukraine)

ЗМІСТ

<i>ЛАЗАРЕНКО В.В.</i> Про криміналізацію незаконних дій у разі неплатоспроможності чи банкрутства	5
<i>МОРОЗОВСЬКА О.А.</i> Кримінально-правове значення "небезпечної продукції" за законодавством України	8
<i>ВАЩУК О.В.</i> Кримінальна відповідальність аудитора за підроблення офіційних документів	12
<i>ПЕТРУШКА О.В.</i> Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні	16
<i>ШУЛЮК Б.С., ДЕМ'ЯНИШИН В.Г.</i> Особливості використання боргових фінансових інструментів державно-приватного партнерства у вітчизняній та зарубіжній практиці	19
<i>БАШЛАЙ С.В., СТРЕЛЬНИК О.М.</i> Фактори формування ресурсного потенціалу фермерських господарств України	24
<i>ГОЛОВАЧ В.В., ГОЛОВАЧ Т.А.</i> Версії аудитора стосовно ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності	28
<i>ШЕВЧЕНКО Л.Я., ЛЯДСЬКА В.В.</i> Організація внутрішнього контролю нарахованої заробітної плати на підприємствах	34
<i>СЛАВІНСЬКИЙ В.І., ОЛІЙНИК Ю.В., ВІТЬКО Д.А.</i> Класифікація та визнання доходів (витрат) та відображення їх у звітності	37

CONTENTS

<i>V. LAZARENKO.</i> On criminalization of illegal actions in case of insolvency or bankruptcy	5
<i>O. MOROZOVSKA.</i> Criminal legal meaning of "dangerous product" according to the legislation of Ukraine	8
<i>O. VASHCHUK.</i> Criminal liability of the auditor for falsification of official documents	12
<i>O. PETRUSHKA.</i> Modernization of the system of state financial control in Ukraine	16
<i>B. SHULIUK, V. DEMIANYSHYN.</i> Features of the use of debt financial instruments of public-private partnership in domestic and foreign practice	19
<i>S. BASHLAI, O. STRELNIK.</i> Factors for creating the resource potential of farm farmers of Ukraine	24
<i>V. HOLOVACH, T. HOLOVACH.</i> Auditor's versions regarding the identification and assessment of risks of financial statements' essential distortion	28
<i>L. SHEVCHENKO, V. LIADSKA.</i> Organization of internal control of accrued salary at enterprises	34
<i>V. SLAVINSKYI, Y. OLIINYK, D. VITKO.</i> Classification and recognition of income (expenses) and their display in the report	37



Віталій Володимирович ЛАЗАРЕНКО

аспірант, Київський університет права НАН України; суддя; Катеринопільський районний суд Черкаської області

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5421-8281>

e-mail: lazarenko.vitaliy34@gmail.com

ПРО КРИМІНАЛІЗАЦІЮ НЕЗАКОННИХ ДІЙ У РАЗІ НЕПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ЧИ БАНКРУТСТВА

У статті здійснено дослідження доцільності криміналізації незаконних дій у разі неплатоспроможності чи банкрутства. Регулятивне законодавство передбачає процедури розпорядження майном, санації та реструктуризації, які проводяться у разі неплатоспроможності боржника, а також процедури ліквідації та погашення боргів боржника, які розпочинаються після ухвалення господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом. Відповідно і незаконні дії можуть бути вчинені у разі неплатоспроможності боржника або у разі його банкрутства.

Ключові слова: криміналізація, незаконні дії, неплатоспроможність, банкрутство

ВСТУП

Особливе місце серед кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності посідають кримінальні правопорушення у сфері банкрутства. Існування інституту банкрутства тягне настання як негативних, так і позитивних наслідків, і переваги останніх є очевидними. Інститут банкрутства є дуже важливим та необхідним механізмом, оскільки у складній ситуації, що склалася на підприємстві, є змога задовольнити хоча б частину вимог кредиторів. Про банкрутство як негативне явище мова може йти лише тоді, коли цей інститут стає знаряддям для реалізації протиправних інтересів.

МЕТА статті – визначення доцільності криміналізації незаконних дій у разі неплатоспроможності чи банкрутства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У дослідженні використовувалися загальнонаукові методи теоретичного та логічного узагальнення, аналізу, синтезу, порівняння тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

У науковій літературі звертають увагу на недоцільність декриміналізації низки кримінально-правових норм у 2012 р., зокрема, ст. 221 Кримінального кодексу (КК) України, яка передбачала відповідальність за незаконні дії у разі банкрутства.

Ю.В. Кабенюк зазначає, що декриміналізація діянь за ст.ст. 218, 220, 221 КК України у 2012 р. не була зумовлена цілями відповідного законопроекту, оскільки позбавлення волі за вчинення таких злочинів не застосовувалось. Натомість практика нових відповідних статей Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) переконливо свідчить про їх поодинокі застосування. Крім цього, «перенесення» відповідних складів злочинів до адміністративних правопорушень унеможливило застосування покарання у вигляді позбавлення права займати певні посади чи займатися певною діяльністю, а також позбавило можливості застосовувати у таких випадках кримінально-правові наслідки судимості [1, с. 201].

О.О. Дудоров та Р.О. Мовчан не вбачають підстав для декриміналізації вказаних діянь, оскільки відповідні статті навіть за умови рідкого їх застосування виконували превентивну функцію щодо запобігання певних порушень господарського законодавства.

Вчені також звертають увагу на висновок Головного науково-експертного управління Апарату ВР України на законопроект, пізніше ухвалений як Закон від 15 листопада 2011 р., в якому справедливо зазначалось, що такі ознаки, як вчинення діяння у значному, великому чи особливо великому розмірі, заподіяння великої матеріальної шкоди і вчинення діяння з використанням службового становища, вказують на підвищену суспільну небезпеку протиправних діянь. Відтворення цих кваліфікуючих ознак у складах адміністративних проступків не бере до уваги ту обставину, що КУпАП не оперує подібними ознаками. І це цілком виправдано, зауважували експерти, адже вчинення діяння за вказаних обставин свідчить про наявність у ньому суспільної небезпеки, а отже, з огляду на ст. 11 КК, таке діяння має визнаватися злочином [2, с. 230].

Крім того, О.О. Дудоров наголошує на тому, що останнім часом при ліквідації банків багатомільйонні збитки завдаються надзвичайно поширеною практикою умисного приховування майна, передачі майна в інше володіння, його відчуження, фальсифікації та приховування документів, які відображають фінансову діяльність тощо, – інакше кажучи, діями, кримінальна караність яких передбачалась виключеною на підставі Закону від 15 листопада 2011 р., ст. 221 КК «Незаконні дії у разі банкрутства», диспозицію якої механічно відтворено у ст. 166¹⁶ КУпАП [3, с. 317].

Варто зазначити, що проект нового КК передбачає відповідальність за незаконні дії у разі неплатоспроможності. Так, особа, яка під час здійснення відносно боржника процедури розпорядження майном, санації, ліквідації, реструктуризації або погашення боргів незаконно:

- 1) приховала, відчужила чи знищила майно або
- 2) сфальсифікувала, приховала чи знищила документи, які відображають фінансову чи господарську

діяльність, що спричинило істотну майнову шкоду, – вчинила злочин 1 ступеня (ст. 7.4.9.) [4].

Підтримуємо зазначені позиції вчених та вважаємо доцільним здійснення захисту вимог кредиторів від незаконних дій у разі неплатоспроможності чи банкрутства саме кримінально-правовою нормою, проте, на нашу думку, ст. 7.4.9. проекту нового КК потребує уточнення.

Кодекс України з процедур банкрутства (КУЗПБ) у ст. 6 визначає судові процедури, які застосовуються стосовно боржника. Зокрема стосовно боржника – юридичної особи застосовуються такі судові процедури: розпорядження майном боржника; санація боржника; ліквідація банкрута. А стосовно боржника – фізичної особи застосовуються: реструктуризація боргів боржника; погашення боргів боржника.

Під розпорядженням майном розуміється система заходів з нагляду та контролю за управлінням і розпорядженням майном боржника з метою забезпечення збереження, ефективного використання майнових активів боржника, здійснення аналізу його фінансового стану, а також визначення наступної процедури (санації чи ліквідації) (ч. 1 ст. 44). Розпорядником майна є арбітражний керуючий, призначений господарським судом для здійснення процедури розпорядження майном (ст. 1) [5].

Під санацією розуміється система заходів, що здійснюються під час провадження у справі про банкрутство з метою запобігання визнанню боржника банкрутом та його ліквідації, спрямованих на оздоровлення фінансово-господарського становища боржника, а також задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів шляхом реструктуризації підприємства, боргів і активів та/або зміни організаційно-правової та виробничої структури боржника. Керуючий санацією боржника призначається господарським судом у порядку, встановленому КУЗПБ, з числа арбітражних керуючих (ст. 50).

Господарський суд у судовому засіданні за участю сторін ухвалює постанову про визнання боржника банкрутом і відкриває ліквідаційну процедуру (ст. 58). В постанові про визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури господарський суд призначає ліквідатора банкрута з урахуванням вимог, установлених КУЗПБ, з числа арбітражних керуючих, внесених до Єдиного реєстру арбітражних керуючих України (ст. 60).

Арбітражний керуючий з моменту постановлення ухвали (постанови) про призначення його керуючим санацією або ліквідатором до моменту припинення здійснення ним повноважень прирівнюється до службової особи підприємства-боржника (ч. 2 ст. 10) [5].

З метою відновлення платоспроможності боржника-фізичної особи розробляється план реструктуризації боргів боржника. Задоволення вимог кредиторів здійснюється арбітражним керуючим пропорційно за рахунок коштів, отриманих від виконання плану реструктуризації боргів, у черговості, визначеній КУЗПБ (ч. 1, ч. 4 ст. 124). Господарський суд ухвалює постанову про визнання боржника банкрутом і введення процедури погашення боргів боржника у разі, якщо протягом 120 днів з дня відкриття провадження у справі про неплатоспроможність зборами кредиторів

не прийнято рішення про схвалення плану реструктуризації боргів боржника або прийнято рішення про перехід до процедури погашення боргів боржника.

Постановою про визнання боржника банкрутом і введення процедури погашення боргів боржника господарський суд також призначає керуючого реалізацією майна в порядку, визначеному КУЗПБ (ч. 1 ст. 130). Керуючим реалізацією майна є арбітражний керуючий, призначений господарським судом у справі про неплатоспроможність фізичної особи для здійснення реалізації майна банкрута та задоволення вимог кредиторів (ст. 1) [5].

Так, КУЗПБ передбачає процедури розпорядження майном, санації та реструктуризації, які здійснюються у разі неплатоспроможності боржника, а також процедури ліквідації та погашення боргів боржника, які розпочинаються після ухвалення господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом. Відповідно і незаконні дії можуть бути вчинені у разі неплатоспроможності боржника або у разі його банкрутства. Арбітражний керуючий, призначений розпорядником майна, керуючим санацією чи ліквідатором, прирівнюється до службової особи суб'єкта господарської діяльності.

Суспільна небезпека незаконних дій у разі неплатоспроможності чи банкрутства полягає в тому, що вони завдають матеріальних збитків кредиторам, порушуючи встановлений порядок задоволення вимог кредиторів у здійсненні відносно боржника процедури розпорядження майном, санації, ліквідації, реструктуризації або погашення боргів.

Крім того, незаконними діями, які порушують встановлений порядок задоволення вимог кредиторів у разі неплатоспроможності чи банкрутства, також є умисне приховування відомостей про майно та фальсифікація планів санації чи реструктуризації.

КК зазначає, що особі, яка вчинила кримінальне правопорушення, має бути призначено покарання, необхідне й достатнє для її виправлення та попередження нових кримінальних правопорушень (ч. 2 ст. 65) [5].

Покарання за незаконні дії у разі неплатоспроможності чи банкрутства, якщо вони завдали великої матеріальної шкоди, доцільно встановити в межах класифікації кримінальних правопорушень, яка визначена у ст. 12 КК для нетяжкого злочину.

Враховуючи зазначене вище, пропонуємо виключити з КУпАП ст. 166¹⁶ «Незаконні дії у разі банкрутства», а КК доповнити ст. 220, виклавши її в такій редакції.

Стаття 220. Незаконні дії у разі неплатоспроможності чи банкрутства.

1. Умисне приховування майна, відомостей про майно, відчуження майна або його знищення, а також фальсифікація, приховування або знищення документів, які відображають господарську чи фінансову діяльність, зокрема планів санації чи реструктуризації, якщо ці дії вчинені під час здійснення відносно боржника процедури розпорядження майном, санації, ліквідації, реструктуризації або погашення боргів та завдали великої матеріальної шкоди, – карається штрафом від трьох тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від одного до п'яти років.

ВИСНОВКИ

Отже, вважаємо необхідним доповнити КК нормою, яка буде здійснювати захист вимог кредиторів від незаконних дій у разі неплатоспроможності чи банкрутства. Покарання за незаконні дії у разі непла-

тоспроможності чи банкрутства, якщо вони завдали великої матеріальної шкоди, доцільно встановити в межах класифікації кримінальних правопорушень, яка визначена у ст. 12 КК для нетяжкого злочину.

Список використаних джерел

1. Кабенюк Ю.В. Правове регулювання арбітражного управління в процедурі банкрутства в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.04. Київ, 2018. 242 с.
2. Дудоров О.О., Мовчан Р.О. Законодавство України про кримінальну відповідальність за злочини у сфері господарської діяльності – час визначитися зі стратегією розвитку. *Вісник Асоціації кримінального права України*. 2015. № 2(5). С. 216-263.
3. Дудоров О. О. Кримінальне право: теорія і практика (вибрані праці). Київ, 2017. 872 с.
4. Проект нового Кримінального кодексу України (станом на 7 липня 2022 року). URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/07/14/1-kontrolnyj-tekst-proektu-kk-14-07-2022.pdf>.
5. Кодекс України з процедур банкрутства: Закон України від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>
6. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/ed20010405>.

References

1. Kabenok Yu.V. Legal regulation of arbitration management in the bankruptcy procedure in Ukraine: diss. ... PhD in legal sciences: 12.00.04. Kyiv, 2018. 242 p. (in Ukrainian).
2. Dudorov O.O., Movchan R.O. The legislation of Ukraine on criminal liability for crimes in the sphere of economic activity - it's time to decide on a development strategy. *Bulletin of the Criminal Law Association of Ukraine*. 2015. № 2(5). pp. 216-263 (in Ukrainian).
3. Dudorov O.O. Criminal law: theory and practice (selected works). Kyiv, 2017. 872 p. (in Ukrainian).
4. Draft of the new Criminal Code of Ukraine (as of July 14, 2022). URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/07/14/1-kontrolnyj-tekst-proektu-kk-14-07-2022.pdf> (in Ukrainian).
5. Code of Ukraine on Bankruptcy Procedures: Law of Ukraine dated 18.10.2018 № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19> (in Ukrainian).
6. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/ed20010405> (in Ukrainian).

Vitalii LAZARENKO

postgraduate student, Kyiv University of Law of the National Academy of Sciences of Ukraine; judge; Katerynopil district court of Cherkasy region

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5421-8281>

e-mail: lazarenko.vitaliy34@gmail.com

ON CRIMINALIZATION OF ILLEGAL ACTIONS IN CASE OF INSOLVENCY OR BANKRUPTCY

The paper examines the feasibility of criminalizing illegal actions in the event of insolvency or bankruptcy. In the scientific literature, attention is drawn to the impracticality of decriminalization of a number of criminal law norms in 2012, in particular, Art. 221 of the Criminal Code of Ukraine, which provided for liability for illegal actions in the event of bankruptcy. The regulatory legislation provides for property disposal, rehabilitation and restructuring procedures, which are carried out in the event of the debtor's insolvency, as well as procedures for the liquidation and repayment of the debtor's debts, which begin after the commercial court adopts a resolution declaring the debtor bankrupt. Accordingly, illegal actions can be committed in the event of the debtor's insolvency or bankruptcy.

The arbitration manager, who is appointed as a property administrator, rehabilitation manager or liquidator, is equated to an official of a business entity. The public danger of illegal actions in the event of insolvency or bankruptcy is that they cause material losses to creditors, violating the established procedure for meeting the demands of creditors during the procedure of property disposal, remediation, liquidation, restructuring or debt repayment for the debtor. In addition, illegal actions that violate the established procedure for satisfying creditors' claims in the event of insolvency or bankruptcy are also intentional concealment of property information and falsification of rehabilitation or restructuring plans.

Therefore, we consider it necessary to supplement the Criminal Code of Ukraine with a rule that will protect creditors' claims against illegal actions in the event of insolvency or bankruptcy. Punishment for illegal actions in the event of insolvency or bankruptcy, if they have caused great material damage, shall be established within the framework of the classification of criminal offenses, which is defined for a minor crime.

Keywords: criminalization, illegal actions, insolvency, bankruptcy



Оксана Анатоліївна МОРОЗОВСЬКА

аспірантка, Київський університет права НАН України; керівник апарату Святошинського районного суду м. Києва

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7903-8172>

e-mail: morozovska28@gmail.com

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ "НЕБЕЗПЕЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ" ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

У статті здійснено дослідження кримінально-правового значення терміну «небезпечна продукція» за законодавством України. Кримінальний кодекс України під небезпечною продукцією розуміє продукцію, що не відповідає вимогам до безпечності продукції, встановленим нормативно-правовими актами. Найбільш прийнятним, на думку вчених, є визначення продукції, яке охоплює харчові і нехарчові товари, а також роботи і послуги. Небезпечною є продукція, яка за звичайних умов використання становить ризик для життя і здоров'я людей, майна споживачів (користувачів), а також для навколишнього природного середовища.

Ключові слова: небезпечна продукція, недоброякісна продукція, технічний регламент

ВСТУП

Конституція України гарантує, що держава захищає права споживачів, здійснює контроль за якістю і безпечністю продукції та усіх видів послуг і робіт, сприяє діяльності громадських організацій споживачів (ст. 42) [1]. Питання безпечності продукції, яка вводиться в обіг на ринку України, досліджували у своїх роботах П.П. Андрушко, О.М. Готін, О.О. Дудоров, Н.В. Наумчук, А.М. Ришелюк, Т.А. Сокур, М.І. Хавронюк, А.М. Цюра та ін. Кримінальний кодекс (КК) України передбачає відповідальність за умисне введення в обіг (випуск на ринок України) небезпечної продукції, тобто такої продукції, що не відповідає вимогам до безпечності продукції, встановленим нормативно-правовими актами, якщо такі дії вчинені у великих розмірах (ст. 227) [2].

МЕТА статті – визначення кримінально-правового значення терміну «небезпечна продукція» за законодавством України.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою дослідження є діюча національна законодавча база та праці провідних вчених. Використано методи теоретичного узагальнення, аналізу, синтезу тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

Законодавство про захист прав споживачів складається із Закону України «Про захист прав споживачів», Цивільного кодексу (ЦК) України, Господарського кодексу (ГК) України та інших нормативно-правових актів, що містять положення про захист прав споживачів (ч. 1 ст. 2) [3]. ЦК і ГК України не містять визначення терміну «небезпечна продукція».

Закон України «Про захист прав споживачів» використовує терміни «безпека продукції» та «належна якість товару, роботи або послуги». Терміном «продукція» охоплюється будь-який виріб (товар), робота чи послуга, що виготовляються, виконуються або надаються для задоволення суспільних потреб (п. 19 ст. 1). Під безпекою продукції розуміється відсутність будь-якого ризику для життя, здоров'я, майна споживача та

навколишнього природного середовища за звичайних умов використання, зберігання, транспортування, виготовлення та утилізації продукції (п. 1 ст. 1). Належна якість товару, роботи або послуги є властивістю продукції, яка відповідає вимогам, встановленим для цієї категорії продукції у нормативно-правових актах, й умовам договору із споживачем (п. 13 ст. 1).

Закон України «Про захист прав споживачів» також зобов'язує вводити в обіг та реалізовувати продукцію, стосовно якої нормативно-правовими актами, зокрема технічними регламентами, встановлено вимоги до безпеки для життя, здоров'я, майна споживачів та навколишнього природного середовища (ч. 4 ст. 14) [3].

Відповідно до ч. 1 ст. 1 Закону України «Про технічні регламенти та оцінку відповідності» технічним регламентом є нормативно-правовий акт, в якому визначено характеристики продукції або пов'язані з ними процеси і методи виробництва, включаючи відповідні адміністративні положення, додержання яких є обов'язковим. Він може також містити вимоги до термінології, позначень, пакування, маркування або етикетування тією мірою, з якою вони застосовуються до продукції, процесу або методу виробництва (ч. 1 ст. 1) [4].

О.О. Дудоров вважає невдалою бланкетну вказівку на небезпечність продукції у чинній ст. 227 КК України, яка пов'язана лише з вимогами, встановленими нормативно-правовими актами. Чинне законодавство містить кілька визначень поняття «продукція». За умов відсутності бажаної уніфікації відповідної термінології найбільш прийнятним для кримінально-правової характеристики злочину, передбаченого ст. 227 КК України, на думку вченого, є визначення продукції, закріплене у Законі «Про захист прав споживачів», яке охоплює харчові і нехарчові товари, а також роботи і послуги [5, с. 216].

О.М. Готін зазначає, що в умовах радянської планової економіки суспільна безпека випуску або реалізації недоброякісної продукції зумовлювалася породженням зазначеним злочином непродуктивних витрат у соціалістичному господарстві. Зрив планових

поставок промислової продукції через її недоброякісність спричинював ланцюгову реакцію з недопоставками сировини, матеріалів, комплектуючих виробів тощо в межах галузі народного господарства і далі знаходив свій вияв у дезорганізації механізму господарювання загалом [6, с. 9].

М.І. Хавронюк під небезпечною продукцією розуміє виріб (товар), робота чи послуга, якими створено ризик для життя, здоров'я, майна споживача і навколишнього природного середовища за звичайних умов використання, зберігання, транспортування, виготовлення і утилізації продукції. Вчений також пропонує у КК України передбачити кримінальну відповідальність за випуск на товарний ринок вочевидь фальсифікованої продукції, під якою розуміє будь-яку продукцію, виготовлену з порушенням технології чи вимог до маркування та пакування, розміщення інформації про товар на його упаковці тощо [7, с. 172].

О.О. Дудоров слушно звертає увагу на те, що небезпечну продукцію не слід ототожнювати з фальсифікованою продукцією. Під останньою розуміється продукція, виготовлена з порушенням технології або неправомірним використанням знака для товарів та послуг, чи копіюванням форми, упаковки, зовнішнього оформлення, а так само неправомірним відтворенням товару іншої особи (п. 27 ч. 1 ст. 1 Закону «Про захист прав споживачів»). За своїми характеристиками фальсифікована продукція теоретично може бути і якісною, і безпечною [5, с. 218].

А.М. Ришелюк визначає продукцію як будь-який виріб (товар), процес чи послуга, що виготовляється, здійснюється чи надається для задоволення суспільних потреб. Поняття «товар» охоплюється поняттям продукція.

Безпечною нехарчовою продукцією є будь-яка продукція, яка за звичайних або обґрунтовано передбачуваних умов використання (зокрема стосовно строку служби та за необхідності введення в експлуатацію вимог до встановлення і технічного обслуговування) не становить жодного ризику чи становить лише мінімальні ризики, зумовлені використанням такої продукції, які вважаються прийнятними і не створюють загрози суспільним інтересам. Безпечним харчовим продуктом вважається харчовий продукт, який не справляє шкідливого впливу на здоров'я людини та є придатним для споживання.

Вчений робить висновок, що нехарчова продукція або харчові продукти, які не відповідають поданим вище вимогам, вважаються небезпечними. Нехарчова продукція може вважатися небезпечною також і тоді, коли така шкода має вигляд «побічного ефекту» (наприклад, внаслідок шкідливого випромінювання, яке виникає під час роботи певного пристрою, тоді як сама така робота не завдає шкоди здоров'ю) [8, с. 776–777].

В.Я. Тацій під продукцією розуміє будь-яку речовину, препарат або інший товар, виготовлений в ході виробничого процесу. Особливістю небезпечної продукції, на його думку, є те, що вона у разі її використання, за передбачених для неї умов, створює загрозу суспільним інтересам – безпеці життя та здоров'я людей, безпечним умовам праці, захисту прав споживачів (користувачів), захисту довкілля. Причини того, що продукція стала небезпечною, можуть бути пов'язані

безпосередньо з виробничим процесом, порушенням правил зберігання товару, закінченням кінцевих строків реалізації тощо [9, с. 288–289].

Н.В. Наумчук найбільш прийнятним вважає визначення продукції, яке охоплює будь-які товари, як харчові, так і не харчові, а також роботи і послуги. Дослідник пропонує також враховувати стандарти, норми, правила і технічні умови в частині положень стосовно визначення небезпечності продукції [10, с. 244–245].

Т.А. Сокур у своєму дисертаційному дослідженні робить висновок, що небезпечна продукція є видом недоброякісної продукції та є більш вузьким поняттям ніж остання. А отже, визначення недоброякісної продукції включає в себе поняття небезпечної продукції, і навпаки – визначення небезпечної продукції входить до поняття недоброякісної продукції. А це, зі свого боку, виключає необхідність передбачення в одній диспозиції кримінально-правової норми поряд з ознакою недоброякісності продукції вказівку на небезпеку продукції [11, с. 112–113].

А.А. Цюра також висловлює думку, що виходячи з тих реалій, в яких живе сучасне українське суспільство, декриміналізація випуску недоброякісної продукції може відповідно вплинути на наповнення вітчизняного ринку саме недоброякісними товарами [12, с. 422].

П.П. Андрушко з цього приводу слушно зазначає, що якщо продукція, яку придбає споживач, виявиться тільки неякісною, то буде заподіяно істотну шкоду його майновим правам, а якщо ж і небезпечною, то буде створюватись загроза для життя та здоров'я споживача. У випадку використання такої небезпечної продукції за призначенням реальна шкода може бути спричинена здоров'ю або життю споживача. Звісно, коли порушуються майнові права споживачів у зв'язку із реалізацією їм недоброякісної продукції, то існують насамперед різного роду цивільно-правові, господарсько-правові механізми охорони їх прав, а також більш суворі засоби адміністративного права [13, с. 789].

О.М. Готін та О.О. Дудоров підтримують цю позицію, зазначаючи, що в умовах ринкової економіки матеріальна шкода, що заподіюється суб'єктам господарювання через випуск або реалізацію недоброякісної продукції, істотно не впливає на публічні інтереси. Власне, захист приватних прав фізичних або юридичних осіб (тобто споживачів товарів, послуг і робіт) може бути ефективно досягнутий за допомогою цивільно-правового або господарсько-правового механізмів.

Втручання держави у договірні відносини між сторонами, зокрема з використанням кримінально-правових засобів реагування, доцільне лише у випадках, коли діянням особи завдано шкоди здоров'ю чи життю людей або створена загроза заподіяння такої шкоди [6, с. 9].

Стосовно відносин між суб'єктами господарювання з приводу поставки недоброякісної продукції, то у цьому разі доречною є регламентована ГК і ЦК України майнова відповідальність контрагента за неналежне виконання господарсько-правових і цивільно-правових зобов'язань [5, с. 216].

Варто зазначити, що проект нового КК (станом на 14 липня 2022 р.) небезпечною продукцією визначає як виріб (товар), робота чи послуга, що не відповідає вимогам безпечності та за звичайних умов викорис-

тання, зберігання, транспортування, виготовлення або утилізації становить небезпеку для життя, здоров'я, майна людини чи навколишнього природного середовища (ст. 6.1.1.) [14].

ВИСНОВКИ

Отже, найбільш прийнятним, на думку вчених, є визначення продукції, яке охоплює харчові і нехарчові товари, а також роботи і послуги. Небезпечною є

продукція, яка за звичайних умов використання становить ризик для життя і здоров'я людей, майна споживачів (користувачів), а також для навколишнього природного середовища. Застосування кримінальної відповідальності у разі порушення майнових прав споживачів у зв'язку із реалізацією їм продукції ненадлежащої якості (недоброякісної продукції) є недоцільним.

Список використаних джерел

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>
2. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/ed20010405>.
3. Про захист прав споживачів: Закон України від 15.01.1994 р. № 3682-XII. (в редакції 01.08.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>.
4. Про технічні регламенти та оцінку відповідності: Закон України від 15.01.2015 р. № 124-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/124-19/ed20150115#Text>.
5. Дудоров О.О., Дудорова К.Б. Умисне введення в обіг на ринку України небезпечної продукції: проблеми кваліфікації та вдосконалення законодавства. *Вісник Запорізького національного університету України: Юридичні науки*. 2012. № 2 (ч. 1). С. 216–223.
6. Готін О.М. Кримінальна відповідальність за випуск або реалізацію недоброякісної продукції в умовах ринкової економіки (проблеми теорії та практики): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2003. 25 с.
7. Хавронюк М.І. Право споживачів на безпечність продукції: кримінально-правове забезпечення: монографія. Київ, 2011. 324 с.
8. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. Київ, 2019. 1384 с.
9. Кримінальне право України: Особлива частина / В.Я. Тацій та ін. Харків, 2020. 768 с.
10. Наумчук Н.В. Проблеми визначення предмета злочину, передбаченого статтею 227 КК України (умисне введення в обіг на ринку України (випуск на ринок України) небезпечної продукції). *Право і суспільство*. 2014. № 1-2. С. 243-245.
11. Сокур Т.А. Кримінальна відповідальність за умисне введення в обіг на ринку України (випуск на ринок України) небезпечної продукції: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Запоріжжя, 2021. 272 с.
12. Цюра А. Теоретико-прикладні проблеми визначення об'єкта злочину «умисне введення в обіг на ринку України (випуск на ринок України) небезпечної продукції». *Право України*. 2012. № 9. С. 416-424.
13. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України / за заг. ред. П.П. Андрушка, В.Г. Гончаренка, С.В. Фесенка. Київ, 2008. 1428 с.
14. Проект нового Кримінального кодексу України (станом на 14.07.2022 р.). URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/05/19/kontrolnyj-proekt-kk-18-05-2022.pdf>

References

1. Constitution of Ukraine: Law of Ukraine dated 28.06.1996 # 254k/96-VR. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (in Ukrainian).
2. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 05.04.2001 # 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/ed20010405> (in Ukrainian).
3. On the protection of consumer rights: Law of Ukraine dated 15.01.1994 # 3682-XII. (01.08.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text> (in Ukrainian).
4. On technical regulations and conformity assessment: Law of Ukraine dated 15.01.2015 # 124-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12419/ed20150115#Text> (in Ukrainian).
5. Dudorov O.O., Dudorova K.B. Intentional introduction of dangerous products into circulation on the market of Ukraine: problems of qualification and improvement of legislation. *Bulletin of the Zaporizhzhya National University of Ukraine: Legal Sciences*. 2012. # 2 (ch. 1). pp. 216–223 (in Ukrainian).
6. Hotin O.M. Criminal liability for the release or sale of substandard products in the conditions of a market economy (problems of theory and practice): author's abstract ... PhD in legal sciences: 12.00.08. Kyiv, 2003. 25 p. (in Ukrainian).
7. Khavroniuk M.I. Consumers' right to product safety: criminal legal protection: monograph. Kyiv, 2011. 324 p. (in Ukrainian).
8. Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine / M.I. Melnyk, M.I. Khavroniuk. Kyiv, 2019. 1384 p. (in Ukrainian).
9. Criminal law of Ukraine: Special part / V.Ya. Tatsii et al. Kharkiv, 2020. 768 p. (in Ukrainian).
10. Naumchuk N.V. Problems of determining the subject of the crime provided for in Article 227 of the Criminal Code of Ukraine (deliberate introduction into circulation on the market of Ukraine (release on the market of Ukraine) of dangerous products). *Law and society*. 2014. № 1-2. pp. 243-245 (in Ukrainian).
11. Sokur T.A. Criminal liability for the deliberate introduction into circulation on the market of Ukraine (release on the market of Ukraine) of dangerous products: diss. ... PhD in legal sciences: 12.00.08. Zaporizhzhia, 2021. 272 p. (in Ukrainian).
12. Tsiura A. Theoretical and applied problems of defining the object of the crime «deliberate introduction into circulation on the market of Ukraine (release on the market of Ukraine) of dangerous products». *Law of Ukraine*. 2012. № 9. pp. 416-424 (in Ukrainian).
13. Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine / ed. P.P. Andrushko, V.H. Honcharenko, Ye.V. Fesenko. Kyiv, 2008. 1428 p. (in Ukrainian).
14. Draft of the new Criminal Code of Ukraine (as of July 14, 2022). URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/05/19/kontrolnyj-proekt-kk-18-05-2022.pdf> (in Ukrainian).

Oksana MOROZOVSKA

postgraduate student, Kyiv University of Law of the National Academy of Sciences of Ukraine; chief of staff of the Sviatoshyn District Court of Kyiv

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7903-8172>

e-mail: morozovska28@gmail.com

CRIMINAL LEGAL MEANING OF "DANGEROUS PRODUCT" ACCORDING TO THE LEGISLATION OF UKRAINE

The paper examines the criminal-legal meaning of the term «dangerous product» under the legislation of Ukraine. The Criminal Code of Ukraine defines dangerous products as products that do not meet the requirements for product safety established by normative legal acts. The Law of Ukraine «On the Protection of Consumer Rights» uses the terms «product safety» and «adequate quality of goods, work or services». The term «product» covers any product (goods), work or service that is manufactured, performed or provided to meet public needs. Product safety means the absence of any risk to the life, health, property of the consumer and the natural environment under normal conditions of use, storage, transportation, manufacture and disposal of products. The proper quality of goods, work or services is a property of products that meets the requirements established for this category of products in regulatory acts and the terms of the contract with the consumer.

The Law of Ukraine «On the Protection of Consumer Rights» also obliges to put into circulation and sell products for which regulatory and legal acts, including technical regulations, establish requirements regarding safety for life, health, property of consumers and the natural environment.

The most acceptable, according to scientists, is the definition of products, which includes food and non-food products, as well as works and services. Dangerous products are products that, under normal conditions of use, pose a risk to the life and health of people, the property of consumers (users), as well as to the natural environment. The application of criminal liability in case of violation of the property rights of consumers in connection with the sale to them of products of inadequate quality (substandard products) is inappropriate.

Keywords: dangerous products, substandard products, technical regulations



Олена Володимирівна ВАЩУК

аспірантка, Київський університет права НАН України; суддя, Котовський міськрайонний суд Одеської області

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8194-6671>

e-mail: vashuk.olena25@gmail.com

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА ПІДРОБЛЕННЯ ОФІЦІЙНИХ ДОКУМЕНТІВ

У статті здійснено дослідження підстав притягнення до кримінальної відповідальності аудитора за підроблення офіційних документів. У зв'язку з проведенням агресивної війни росії проти України та з метою виконання вимог чинного законодавства аудитор зобов'язаний перевірити результати проведеного первинного фінансового моніторингу станом на дату прийняття клієнта, зокрема, встановити кінцевого бенефіціарного власника клієнта. Проте відомості про наявність або відсутність кінцевого бенефіціарного власника клієнта аудитором ніде не фіксуються, оскільки закон не зобов'язує аудитора зазначати про це в аудиторському звіті.

Ключові слова: аудитор, офіційний документ, кінцевий бенефіціарний власник

ВСТУП

Ст. 358 Кримінального кодексу (КК) України передбачає відповідальність за підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів. Кримінальним проступком є складання чи видача аудитором завідомо підроблених офіційних документів, які посвідчують певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358 КК) [1]. Проте в Україні відсутня відповідна судова практика. Окремі питання кримінальної відповідальності осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, досліджували Р.О. Ніколенко, О.С. Перешивко, М.В. Рябенко, Ю.І. Шиндель та ін.

МЕТА статті – встановлення підстав притягнення аудитора до кримінальної відповідальності за підроблення офіційних документів та визначення шляхів удосконалення чинного законодавства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У статті використано такі методи, як аналіз та синтез, формулювання логічного висновку, узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ.

У науково-практичному коментарі КК за редакцією М.І. Копотуна об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 358 КК, визначено встановлений законодавством порядок обігу і використання офіційних та деяких приватних документів, який забезпечує нормальну діяльність підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, а також права і законні інтереси громадян, порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення [2, с. 596].

В.Я. Тацій замість терміну «завідомо підроблені офіційні документи» використовує термін «неправдиві документи», під складанням яких розуміє повне виготовлення документа, який містить інформацію, що не відповідає дійсності. Водночас форма та реквізити документа відповідають необхідним вимогам. Видача неправдивих документів означає надання фізичним або юридичним особам такого документа, зміст якого повністю або частково не відповідає дійс-

ності та який був складений або службовою особою, яка його видала, або іншою службовою особою [3, с. 540].

На думку О.О. Дудорова, складання підробленого офіційного документа – це створення (виготовлення) документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності. Видача підробленого офіційного документа означає передачу документа заінтересованій особі, вчинену як тим хто цей документ склав чи підробив, так і тим працівником юридичної особи, іншим спеціальним суб'єктом, вказаним у ч. 2 ст. 358 КК [4, с. 1112].

Отже, в науковій літературі під складанням завідомо підробленого офіційного документа розуміється створення документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності, а видачею – є передача офіційного документа заінтересованій особі.

Проект нового КК передбачає відповідальність за фальсифікацію офіційного документа, його видання, передавання чи використання. Так, особа, яка: 1) сфальсифікувала офіційний документ з метою використання його підроблювачем чи іншою особою, 2) видала сфальсифікований офіційний документ, 3) передала такий сфальсифікований документ або 4) використала його, – вчинила злочин 1 ступеня (ст. 5.8.4.) [5].

Проект нового КК використовує дієприкметник «сфальсифікований», який є синонімом дієприкметника «підроблений». Водночас цією статтею не охоплюється внесення до офіційних документів неповної інформації.

Варто зазначити, що в Єдиному державному реєстрі судових рішень за останні 5 років немає жодного обвинувального вироку за ч. 2 ст. 358 КК стосовно аудитора.

03 березня 2022 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», яким здійснюється примусове вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів з мотивів суспільної необхідності (включаючи випадки, за яких це наголошено вимагається військовою необхідністю) (ч. 1

ст. 2) [6].

30 березня 2022 р. Міністерство фінансів України звернулося із відповідним запитом до суб'єктів аудиторської діяльності як до суб'єктів первинного фінансового моніторингу, які на відміну від фінансових компаній і банків мають доступ до первинних документів, інформації та даних своїх клієнтів, яка може вказувати на активи, що належать особам, які організують, забезпечують, а також провокують проведення агресивної війни росії відносно України як на території України так і за її межами.

Відповідно до п. 8 ч. 2 ст. 8 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», аудитор зобов'язаний повідомляти Держфінмоніторинг, зокрема, про розбіжності між відомостями про кінцевих бенефіціарних власників клієнта, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, та інформацією про кінцевих бенефіціарних власників, отриманою суб'єктом первинного фінансового моніторингу в результаті здійснення належної перевірки клієнта [7].

Проте відомості про наявність або відсутність відповідних розбіжностей аудитором ніде не фіксуються, оскільки закон не зобов'язує аудитора зазначати про це в аудиторському звіті.

На виконання вимог Закону України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», а також вимог антилегалізаційного законодавства, пропонуємо внести відповідні зміни до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», які зобов'язують аудитора зазначати в аудиторському звіті відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи або його відсутність, а саме у пп. 1 ч. 3 ст. 14 Закону слова «повне найменування юридичної особи» замінити словами «повне найменування юридичної особи, а також її кінцевого бенефіціарного власника або його відсутність».

М.В. Рябенко висловлює думку, що ч. 2 ст. 358 КК не охоплюються внесення до документів неправдивих відомостей, інше їх підроблення, тому дослідник пропонує кримінальну відповідальність за підроблення документів, вчинене особою, яка здійснює професійну діяльність, передбачити у розд. XVII Особливої частини КК, оскільки це діяння посягає на ті ж суспільні відносини, що й інші злочини, що містяться у ньому. Окрім того, таке вирішення питання зніме ті проблеми, які існують у тлумаченні ч. 2 ст. 358 КК, а отже, у кримінально-правовій кваліфікації.

Враховуючи структуру розд. XVII Особливої частини КК, відповідна норма могла б бути розміщеною у ст. 366² під назвою «Підроблення документів особою, яка надає публічні послуги», а ч. 1 ст. 366² дослідник пропонує викласти в наступній редакції.

1. Складання, видача особою, яка здійснює професійну діяльність з надання публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення офіційних документів [8].

Підтримуємо позицію М.В. Рябенка, оскільки під-

роблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, посягає на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розд. XVII Особливої частини КК.

Водночас вважаємо, що запропонована М.В. Рябенком нова редакція ст. 366² КК є недостатньо вдалою, оскільки передбачає відповідальність лише за внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей та не передбачає відповідальності за внесення до офіційних документів неповної інформації. Так, наприклад, аудитор за внесення до аудиторського звіту неповної, але правдивої інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до звіту відповідно до вимог закону, не буде підлягати кримінальній відповідальності.

Крім того, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо встановлення відповідальності за декларування недостовірної інформації та неподання суб'єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування» доповнено КК ст.ст. 366² та 366³, а ст. 366¹ було виключено [9]. Враховуючи вищезазначене, пропонуємо КК доповнити ст. 366¹, виклавши її назву та диспозицію у такій редакції.

Стаття 366¹. Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

1. Складання та/або видача особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів неповної або завідомо неправдивої інформації, інше підроблення офіційних документів.

Відповідно до з ч. 2 ст. 358 КК необхідно виключити осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та доповнити п. 1 примітки до ст. 358 КК вказівкою на ст. 366¹ КК.

Аудитор за результатами проведеного аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) складає та видає підписаний ним аудиторський звіт відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог закону [10]. Крім того, державний аудитор за результатами виконаного державного фінансового аудиту формує та підписує звіт про результати аудиту [11]. Екологічний аудитор за результатами виконаного екологічного аудиту складає та засвідчує підписом і печаткою висновок екологічного аудиту, який є професійною оцінкою об'єкта екологічного аудиту [12].

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ст. 358 КК, визначається тим, що воно порушує встановлений порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення, а також порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Кримінальне правопорушення може бути вчинене аудитором тільки шляхом дії, а саме: у разі складання та видачі підписаного ним офіційного документа, який, будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності. Кваліфікуючими ознаками кримінального правопорушення є вчинення його повторно або за поперед-

ньою змовою групою осіб (ч. 3 ст. 358 КК).

Повторним є вчинення двох або більше кримінальних правопорушень, передбачених тією самою статтею або частиною статті Особливої частини КК. Кримінальне правопорушення визнається вчиненим за попередньою змовою групою осіб, якщо його спільно вчинили декілька осіб (дві або більше), які до початку кримінального правопорушення, домовилися про спільне його вчинення (ч. 2 ст. 28, ч. 1 ст. 32 КК) [1].

В.Я. Тацій суб'єктивну сторону кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 358 КК, характеризує прямим умислом, а також наявністю спеціальної мети – використати або збути підроблене посвідчення або інші офіційні документи; збути виготовлені підроблені офіційні печатки, штампи чи бланки [3, с. 540].

На думку О.О. Дудорова, суб'єктивна сторона злочину характеризується прямим умислом. Складання і видача завідомо підробленого офіційного документа відповідним суб'єктом визнаються злочином незалежно від мети, яку переслідувала винна особа [4, с. 1115].

Підтримуємо позицію О.О. Дудорова та вважаємо, що аудитор може вчинити кримінальне правопорушення, передбачене ч. 2 ст. 358 КК, тільки з прямим умислом

незалежно від мети, яку він переслідував. Зміст умислу визначається психічним ставленням аудитора до суспільно небезпечної дії.

Санкція ч. 2 ст. 358 КК передбачає покарання у виді штрафу до двохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арешт на строк від трьох до шести місяців, або обмеження волі на строк до трьох років. Дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, караються обмеженням волі на строк до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк.

ВИСНОВКИ

Отже, ст. 358 КК передбачає відповідальність аудитора за складання чи видачу завідомо підроблених офіційних документів, які посвідчують певні факти, що мають юридичне значення, проте в Україні відсутня відповідна судова практика. На виконання вимог Закону України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», а також вимог антилегалізаційного законодавства запропоновано внести зміни до КК та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Список використаних джерел

1. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
2. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. І.М. Копотуна. Київ, 2020. 864 с.
3. Кримінальне право України: особлива частина / В.Я. Тацій та ін. Харків, 2020. 768 с.
4. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. Київ, 2018. 1368 с.
5. Проект нового Кримінального кодексу України (станом на 14.07.2022 р.) URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/05/19/kontrolnyj-proekt-kk-18-05-2022.pdf>
6. Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів : Закон України від 03.03.2022 р. № 2116-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2116-20#Text>
7. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>.
8. Рябенко М.В. Кримінально-правова охорона професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2016. 267 с.
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо встановлення відповідальності за декларування недостовірної інформації та неподання суб'єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування: Закон України від 04.12.2020 р. № 1074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1074-20#n16>
10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20171221>
11. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-п#Text>
12. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1864-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text>

References

1. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 05.04.2001 № 2341-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (in Ukrainian).
2. Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine / ed. I.M. Kopotun. Kyiv, 2020. 864 p. (in Ukrainian).
3. Criminal law of Ukraine: Special part: textbook / V.Ya. Tatsii et al. Kharkiv, 2020. 768 p. (in Ukrainian).
4. Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine / ed. M.I. Melnyk, M.I. Khavroniuk. Kyiv, 2018. 1368 p. (in Ukrainian).
5. Draft of the new Criminal Code of Ukraine (as of July 14, 2022). URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/05/19/kontrolnyj-proekt-kk-18-05-2022.pdf> (in Ukrainian).
6. On the main principles of forced seizure in Ukraine of objects of property rights of the Russian Federation and its residents: Law of Ukraine dated 03.03.2022 № 2116-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2116-20#Text> (in Ukrainian).
7. On the prevention and countermeasures against the legalization (laundering) of criminal proceeds, the financing of terrorism and the financing of the proliferation of weapons of mass destruction: Law of Ukraine dated 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18> (in Ukrainian).

8. Riabenko M.V. Criminal law protection of professional activity related to the provision of public services: diss. ... PhD in legal sciences: 12.00.08. Kyiv, 2016. 267 p. (in Ukrainian).

9. On the introduction of amendments to some legislative acts of Ukraine regarding the establishment of responsibility for the declaration of false information and the failure of the subject of the declaration to submit a declaration of a person authorized to perform the functions of the state or local self-government: Law of Ukraine dated 04.12.2020 № 1074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1074-20#n16> (in Ukrainian).

10. On the audit of financial statements and audit activity: Law of Ukraine dated 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/225819/ed20171221> (in Ukrainian).

11. On approval of the Procedure for the State Audit Service and its interregional territorial bodies to conduct state financial audits of business entities: resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 27.03.2019 № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-п#Text> (in Ukrainian).

12. On environmental audit: Law of Ukraine dated 24.06.2004 № 1864-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text> (in Ukrainian).

Olena VASHCHUK

postgraduate student, Kyiv University of Law of the National Academy of Sciences of Ukraine; judge, Kotovsky city-district court of Odesa region

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8194-6671>

e-mail: vashuk.olena25@gmail.com

CRIMINAL LIABILITY OF THE AUDITOR FOR FALSIFICATION OF OFFICIAL DOCUMENTS

The paper examines the reasons for bringing the auditor to criminal liability for forging official documents. In connection with Russia's aggressive war against Ukraine and in order to fulfill the requirements of the current legislation, the auditor is obliged to verify the results of the initial financial monitoring as of the date of acceptance of the client, in particular, to establish the ultimate beneficial owner of the client. However, the presence or absence of the ultimate beneficial owner of the client cannot be verified, since this information is not recorded by the auditor anywhere, because the law does not oblige the auditor to indicate this in the audit report. So, due to this gap in the legislation, the auditor will not be subject to criminal liability in case of non-compliance with these requirements.

Based on the results of the audit of financial statements (consolidated financial statements), the auditor prepares and issues an audit report signed by him in accordance with international auditing standards and the requirements of the law. In addition, the state auditor forms and signs a report on the results of the audit based on the results of the state financial audit. Based on the results of the environmental audit, the environmental auditor draws up and certifies with a signature and seal the conclusion of the environmental audit, which is a professional assessment of the object of the environmental audit.

A criminal offense can be committed by an auditor only through an action, namely: in the case of drawing up and issuing an official document signed by him, which, being properly designed on the outside, contains information that is completely or partially untrue. In order to fulfill the requirements of the current legislation, it is proposed to make changes to the Criminal Code of Ukraine and the Law of Ukraine «On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities».

Keywords: auditor, official document, ultimate beneficial owner

Олена Володимирівна **ПЕТРУШКА**

к.е.н., доцент, Західноукраїнський національний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2065-8825>

e-mail: petrushka888@ukr.net

МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано актуальність вдосконалення державного фінансового контролю. Визначено основні проблемні питання, які стримують розвиток системи вітчизняного державного фінансового контролю. Розглянуто основні теоретичні основи фінансового контролю, визначено основні аспекти управління державною власністю. Доведено необхідність дотримання принципу ризик-орієнтованості у реалізації фінансового контролю. Окреслено низку заходів, здійснення яких сприятиме вдосконаленню системи як зовнішнього, так і внутрішнього державного фінансового контролю у сфері управління державними фінансами.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, фінансово-бюджетна сфера; зовнішній та внутрішній фінансовий контроль

ВСТУП

Реалізація сучасної державної політики передбачає виділення фінансових ресурсів для здійснення різноманітних соціально-економічних, освітніх, культурних та інших програм розвитку суспільства. Інститут фінансового контролю покликаний забезпечити як використання виділених коштів за призначенням, а й поповнення державного бюджету. Державний фінансовий контроль сприяє розвитку економіки держави, забезпечує справедливий розподіл її національного доходу, фінансову стабільність та національну безпеку, що досягається за допомогою результативного та раціонального управління державними фінансами.

Необхідність в ефективному контролі над витратами державних коштів зумовлена сьогоднішнім, адже діючий механізм державного фінансового контролю в Україні повною мірою не забезпечує захисту прав та інтересів кожного суб'єкта фінансових відносин. Наявні проблеми та суперечності в галузі державного фінансового контролю мають негативний вплив на його ефективність і помітно стримують розвиток фінансової системи держави загалом.

МЕТА роботи полягає у дослідженні проблемних питань системи державного фінансового контролю в Україні та пошуку напрямів його вдосконалення та посилення у сучасних умовах.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою даного наукового дослідження є аналіз наукових статей, монографій вітчизняних та зарубіжних вчених, статистичних даних та нормативно-правових актів, ресурси мережі Інтернет. У процесі наукового дослідження використано методи аналізу та синтезу, порівняння та узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Функціонування ефективної, якісної та прозорої системи державного фінансового контролю значно підвищує рівень довіри до держави як власних громадян, так і зарубіжної спільноти, а також створює необхідні умови для розвитку бізнесу, економічного зростання країни, формування сприятливого інвести-

ційного клімату тощо [1.с.36].

Серед основних недоліків функціонування державного фінансового контролю можна виділити відсутність єдиної регламентації до здійснення внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю за рівнями бюджетної системи, зайва формалізація процедур внутрішнього контролю, відсутній зв'язок між результатами оцінювання якості фінансового менеджменту та внутрішнього державного фінансового контролю, складність забезпечення функціональної незалежності та організації роботи внутрішнього аудиту в умовах кадрових та фінансових обмежень, слабка орієнтація на системну роботу, спрямовану на зменшення бюджетних ризиків.

Все це передбачає необхідність розроблення заходів, спрямованих на посилення державного фінансового контролю, зробити його систему прогресивною та дієвою, яка б забезпечувала легітимність використання фінансових ресурсів держави та їх цільовий характер використання. Важливо побудувати таку систему державного фінансового контролю, яка б відповідала вимогам демократичного суспільства повною мірою, і відповідно сприяла б ефективнішому розвитку вітчизняної фінансової системи.

Оскільки бюджетні кошти – невід'ємний складник державної власності, то першочерговим завданням постає необхідність управління об'єктами державної власності. У процесі управління державною власністю виділяють два основні аспекти: облік об'єктів державної власності та контроль за використанням об'єктів державної власності (зокрема фінансовий контроль). Ряд дослідників розглядає таку систему функцій державного управління, реалізованих, зокрема, й у сфері управління державною власністю: а) функції, що впливають на об'єкти управління; б) функції управління, реалізовані відносно самої системи управління. Виходячи з функцій управління державною власністю можна визначити основні напрями вдосконалення фінансового контролю у цій сфері:

– вдосконалення нормативно-правового регулювання всієї системи державного фінансового контролю у сфері управління державною власністю, включаючи

фінансовий контроль на регіональному та муніципальному рівнях;

– концентрація фінансового контролю не лише на фінансових потоках від продажу чи використання об'єктів державної власності, а й на ефективності управління цими об'єктами;

– до об'єктів фінансового контролю повинні включатися всі суб'єкти, які використовують бюджетні кошти та об'єкти державної власності, зокрема державні корпорації [2].

Побудова ефективної системи державного фінансового контролю повинна відповідати таким вимогам: економічній ефективності, комплексності та пріоритетності, якісному інформаційному забезпеченню, безперервності розвитку та вдосконаленню контролю, єдності та оптимальному рівню централізації, компетентності та сумлінності контролерів тощо [1 с. 35-36].

Окрім цього, успішне функціонування системи державного фінансового контролю можливе за умови дотримання принципу ризик-орієнтованості [3 с. 16]. Ризик-орієнтований підхід у системі державного фінансового контролю має бути спрямований на: встановлення в управлінні ризиками стратегічних цілей; використання власних та зовнішніх якісних даних у прийнятті управлінських рішень; релевантність показників ефективності контрольної діяльності у рамках державного фінансового контролю [4 с. 126], що можна досягти за допомогою збалансованості кількісних та якісних показників. Повне впровадження у систему державного фінансового контролю такого підходу значною мірою мінімізує загальне адміністративне навантаження на суб'єкти підприємницької діяльності та одночасно збільшить результативність державного фінансового контролю. Важливим моментом у впровадженні ризик-орієнтованого підходу є розроблення єдиного класифікатора ризиків та стандартів планування контрольних заходів, які проводяться в рамках державного фінансового контролю.

Водночас варто зазначити, що в умовах децентралізації влади та реформи місцевого самоврядування важливим є побудова сучасної моделі системи державного фінансового контролю на місцевому рівні, яка б відповідала європейським стандартам розвитку. Згідно з вимогами ЄС зовнішній незалежний фінансовий контроль повинен здійснюватися Рахунковою палатою України та її регіональними представництвами, внутрішній фінансовий контроль – Міністерством фінансів

України, зокрема Державною податковою та митною службами (за надходженням обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів) та внутрішніми службами контролю та аудиту у складі місцевих органів влади та аудиторам у бюджетних установах (за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів).

Основні дієві заходи, що сприятимуть вдосконаленню як системи зовнішнього, так і внутрішнього державного фінансового контролю, на нашу думку, мають бути спрямовані на: орієнтацію оцінювання якості виконання бюджетних повноважень; роботу, спрямовану на зменшення бюджетних ризиків [5, с. 44-45]; аналіз механізмів внутрішнього контролю та їхню оптимізацію; стандартизацію внутрішнього аудиту; спрощення документообігу; формування даних, які містили б інформацію про виявлені порушення під час здійснення контролю у фінансово-бюджетній сфері; систематичне оновлення переліку порушень; участь об'єктів контролю у засіданнях з розгляду результатів контрольних заходів; використання даних інформаційних систем з метою виявлення порушень та ризиків у діяльності об'єктів контролю; розроблення рейтингів ефективності діяльності об'єктів контролю; створення єдиної інформаційної системи забезпечення уповноважених органів державного фінансового контролю; посилення взаємодії органів державного фінансового контролю з правоохоронними органами; розроблення концепції системи планування контрольних заходів у фінансово-бюджетній сфері та її реалізацію.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи, можна зазначити, запропоновані заходи із вдосконалення державного фінансового контролю дадуть змогу сформуванню єдиного підходу до його планування та здійснення, що забезпечить більш ефективне та глибоке здійснення контрольних заходів, які дозволять зосередити увагу уповноважених органів контролю на суб'єктах контролю, які є найбільш проблемними. Очевидно, що вдосконалення дієвості державного фінансового контролю можна досягти за допомогою ревізійно-аналітичних заходів, спрямованих на координацію та систематичний інформаційний обмін між фінансовими й контролюючими органами стосовно забезпечення виконання бюджетів різних рівнів.

Список використаних джерел

1. Романів Є.М., Долбієва Д.В. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення. *Scientific Journal «ScienceRise»*. 2016. № 2/1(19). С. 35-38.
2. Алексеев А.С. Совершенствование государственного финансового контроля. *European science*. 2015. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya>
3. Борисоглебская Л.Н. Государственные и муниципальные финансы. *Финансирование социальных услуг*. М., 2020. С. 24.
4. Ільченко О.О. Фінансовий контроль господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи вирішення. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти*: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 17 жовт. 2018 р.). Київ, 2018. С. 124–127.
5. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі. *Фінансовий контроль*. 2011. № 1. С. 44-48.

References

1. Romaniv Ye.M., Dolbyieva D.V. The necessity and directions of improvement of the system of state financial control in Ukraine as a requirement of today. *Scientific Journal "ScienceRise"*. 2016. No. 2/1(19). pp. 35-38. (in Ukrainian).
2. Alekseev A.S. Improving state financial control. *European science*. 2015. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya> (in Russian).

3. Borisoglebskaya L.N. State and municipal finance. *Financing social services*. Moscow, 2020. P. 24. (in Russian).

4. Ilchenko O.O. Financial control of economic activity of budgetary institutions: problems and solutions. *Ukraine's development strategy: financial, economic and humanitarian aspects*: materials of the V International scientific and practice conference (Kyiv, October 17, 2018). Kyiv, 2018. pp. 124–127. (in Ukrainian).

5. Basantsov I. Institute of State Financial Control: Improvement over time. *Financial control*. 2011. No. 1. pp. 44-48. (in Ukrainian).

Olena PETRUSHKA

PhD in Economics, Associate Professor, West Ukrainian National University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2065-8825>

e-mail: petrushka888@ukr.net

MODERNIZATION OF THE SYSTEM OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Introduction. State financial control contributes to the development of the state's economy, ensures a fair distribution of its national income, financial stability and national security, which is achieved through effective and rational management of state finances. Existing problems and contradictions in the field of state financial control have a negative impact on its effectiveness and significantly restrain the development of the state's financial system in general.

The purpose of the paper is to study the problematic issues of the state financial control system in Ukraine and to find directions for its improvement and strengthening in modern conditions.

Results. Among the main shortcomings of the functioning of state financial control, it is possible to highlight the lack of a single regulation for the implementation of internal and external state financial control at the levels of the budget system, excessive formalization of internal control procedures, the lack of connection between the results of the assessment of the quality of financial management and internal state financial control, the difficulty of ensuring functional independence and organization of internal audit work in conditions of personnel and financial restrictions, weak orientation to systemic work aimed at reducing budgetary risks. Successful functioning of the state financial control system is possible if the principle of risk-orientation is observed. A risk-oriented approach in the state financial control system should be aimed at: establishing strategic goals in risk management; use of own and external quality data when making management decisions; the relevance of indicators of the effectiveness of control activities within the framework of state financial control, which can be achieved by balancing quantitative and qualitative indicators.

Conclusion. The proposed measures to improve state financial control will allow for the formation of a unified approach to its planning and implementation, which will ensure a more effective and in-depth implementation of control measures, which will allow to focus the attention of authorized control bodies on the subjects of control, which are the most problematic. It is obvious that improving the effectiveness of state financial control can be achieved with the help of audit and analytical measures aimed at coordination and systematic information exchange between financial and control bodies regarding the implementation of budgets at different levels.

Keywords: state financial control, financial and budgetary sphere; external and internal financial control

Богдана Степанівна ШУЛЮК

к.е.н., доцент, Західноукраїнський національний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8692-1983>

e-mail: BohdanaShulyuk@i.ua

Василь Григорович ДЕМ'ЯНИШИН

д.е.н., професор, Західноукраїнський національний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2140-1925>

e-mail: v.g.demianyshyn@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БОРГОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ

Статтю присвячено борговим фінансовим інструментам, які використовують учасники державно-приватного партнерства у процесі реалізації спільних проєктів. В результаті дослідження висвітлено проблеми банківського, державного та синдикуваного кредитування в Україні та країні здобутки світової практики у цій сфері. Обґрунтовано, що альтернативою банківського кредитування є інфраструктурні облігації, котрі дають змогу зменшити навантаження на бюджети різних рівнів та залучити позабюджетні джерела фінансових ресурсів. Акцентовано увагу на необхідності вирішення проблем розвитку боргового фінансового ринку.

Ключові слова: проєкти державно-приватного партнерства, боргові фінансові інструменти, державні кредити, банківські кредити, синдикуване кредитування, інфраструктурні облігації

ВСТУП

У процесі здійснення державно-приватного партнерства (ДПП) бюджетних коштів та й навіть капіталу суб'єктів підприємницької діяльності є недостатньо для реалізації проєктів. Це зумовлює необхідність використання боргових фінансових інструментів. Однак їхнє застосування супроводжується негативним впливом таких факторів: інфляції (призводить до зростання вартості будівництва та експлуатації об'єктів інфраструктури порівняно з очікуваною); підвищення відсотків за кредитами (зумовлює збільшення вартості залучених коштів); вихід з ринку міжнародних фінансових інституцій (обумовлює виникнення штрафних санкцій за невиконані зобов'язання приватним партнером); девальвації (спричиняє зростання витрат по обслуговуванню боргу у випадку залучення іноземних кредитів). Тому для вирішення проблем залучення боргових фінансових інструментів необхідними заходами є побудова чіткої державної фінансової політики стимулюючого характеру, яка передбачає надання державних гарантій, податкових пільг та інших форм бюджетної підтримки, прийняття обґрунтованих управлінських рішень, розроблення науково-методологічної бази у сфері ДПП.

МЕТА статті – висвітлити вітчизняну і зарубіжну практику та проблематику використання боргових фінансових інструментів в процесі реалізації проєктів ДПП.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

В економічній літературі спостерігається підвищений інтерес до дослідження сутності поняття «фінансові інструменти» та виокремлення їх складових. Цим питанням присвятили публікації такі науковці, як: М. Аверкіна, М. Власенко, А. Данькевич, І. Дегтярьова, М. Іоргачова, Ю. Коваленко, Г. Коцюрубенко, Т. Кучер, О. Мельник, В. Опарін, Я. Романченко та ін. Пропоновані авторами заходи мають загальний ха-

рактер, оскільки вони стосуються вдосконалення складу фінансового інструментарію. Водночас відсутні комплексні дослідження стосовно використання боргових фінансових інструментів у сфері ДПП.

Методологія дослідження

Методологічною основою статті є наукові публікації, закони та нормативно-правові акти України, Інтернет-ресурси. У дослідженні використано системний підхід, методи аналізу та синтезу, порівняння та логічного узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Боргові фінансові інструменти, залучені для фінансування проєкту ДПП – це інструменти, що передбачають отримання власниками боргу інвестиційного доходу у вигляді відсотків, нарахованими на основну суму боргу, а позичальниками – соціальної чи економічної вигоди. Здійснюючи фінансування проєктів ДПП, учасники партнерства прагнуть залучити дешеві та довгострокові боргові фінансові інструменти. Тому впродовж 2006–2007 рр. у світі перевагу надавали банківським кредитам (їх частка складала 90 % у загальній структурі фінансування проєктів ДПП), які до того ж володіли гнучкістю та мобільністю прийняття управлінських рішень відповідно до потреб своїх клієнтів. Надалі ситуація змінилася – вартість кредитів збільшилася, а терміни їх надання зменшилися. Незважаючи на це, в зарубіжній практиці більше 50 % успішно реалізованих проєктів ДПП здійснювалися за участю банківських установ, зокрема: державних банків (Китай), державних інфраструктурних банків (Велика Британія і Сполучені Штати Америки), спеціалізованих банків з державною участю (Німеччина, Франція) і банків розвитку [1, с. 55]. Основним джерелом повернення таких банківських позик є грошові потоки, які надходять від платних послуг нових об'єктів інфраструктури. Наведені приклади свідчать про домінуючу роль держави у процесі фінансування проєктів ДПП, що

стимулює підприємницькі структури до цієї співпраці.

Участь держави шляхом надання державних позик реалізується на умовах: а) безвідсоткових або з низькими відсотковими ставками з метою зниження загальних витрат у процесі фінансування проєкту ДПП; б) надання державою субординованих позик; в) доступності для всіх учасників проєкту або тимчасової доступності для компанії, що реалізує проєкт у випадку високої ймовірності настання кредитних ризиків. Крім безпосереднього кредитування проєктів ДПП, уряд може надавати гарантії виконання взятих кредитних зобов'язань, тобто зобов'язується погасити будь-яку нестачу коштів проєктної компанії, пов'язаної з основними платежами та виплатою відсотків. У вітчизняній практиці гарантії є короткостроковим фінансовим інструментом, оскільки їх обсяг не прогнозується на довгостроковий період. Однак важливим є здійснення ефективного бюджетного планування дохідних джерел на перспективу (адже термін реалізації проєкту ДПП може становити близько 50 років), що дасть змогу державному партнеру виконувати обов'язки у довгостроковому періоді в будь-яких умовах розвитку економіки: економічного спаду, стагнації чи економічного зростання.

Враховуючи обмежені фінансові можливості держави, поширеними фінансовими інструментами є кредити комерційних банків. Вагомий вплив на прийняття рішення про взяття необхідного обсягу такого виду кредиту має ціна залученого капіталу, яка не повинна перевищувати очікуваний рівень прибутку інвестора від реалізації проєкту ДПП. В Україні впродовж 2006–2021 рр. ці банківські установи часто змінювали процентну ставку для різних суб'єктів економічних відносин: то збільшуючи, то зменшуючи її (рис. 1). Така тенденція зумовлена низкою факторів: грошово-кредитною політикою Національного банку України, інфляцією, зміною ставки на міжбанківському ринку, ризикованістю інвестиційних проєктів, рівнем ліквідності заставного забезпечення, наданими бюджетними гарантіями стосовно погашення кредитних зобов'язань тощо.

Дані рис. 1 свідчать про те, що найнижчі відсоткові ставки встановлено для нефінансових корпорацій, що створювало сприятливі умови для залучення кредитних ресурсів для фінансування проєктів ДПП.

Так, найдоступнішим і вигідним фінансовим інструментом, який застосовується у процесі фінансування проєктів ДПП, є банківські кредитні ресурси, повернення яких здійснюється за рахунок коштів, отриманих впродовж терміну реалізації проєкту (10–30 років). Зважаючи на це, невеликі банки не мають можливості самостійно фінансувати проєкти ДПП. У такому випадку ефективним інструментом є синдикуване кредитування, учасниками якого можуть стати не тільки великі банки, але й дрібні з різною часткою надання кредитів. Це дає змогу співфінансувати проєкт ДПП, розподілити між ними кредитний ризик, витрати, пов'язані з наданням фінансування (перевірка претендента на отримання кредиту, підготовка документів тощо), реструктурувати зобов'язаність позичальника. Здебільшого синдикуване кредитування сприяє здешевленню кредиту завдяки зниженню кредитних ризиків і витрат банків. На думку О. Белоусової та Е. Кунакової, це кредитування, крім

фінансових переваг, має маркетингові вигоди, стверджуючи, що фінансування великого проєкту сприятливо позначається на рейтингу банку, учасники синдикату отримують унікальний досвід, а для позичальника залучення значного обсягу коштів може стати хорошою рекламою проєкту [3, с. 39].

У світовій практиці синдикуване кредитування є достатньо розвинутим. Лідером у цій сфері є Американський регіон (Сполучені Штати Америки, Канада, Бразилія, Мексика), де найбільший обсяг надання таких кредитів спостерігався впродовж 2013–2015 рр. (від 2551,6 до 2682,1 млрд дол.), у 2018 р. (3268,8 млрд дол.) та у 2021 р. (3526,6 млрд дол.). Другими за обсягом їх надання є країни Європи (Польща, Франція, Німеччина, Іспанія, Велика Британія) – максимальні показники відзначені впродовж 2014–2015 рр. (1169,4 та 1093,7 млрд дол відповідно). Зазначений фінансовий інструмент активно використовували також країни Африки, Близького Сходу, Азійсько-Тихоокеанського регіону, а також Японія (рис. 2). Варто зазначити, що глобальний ринок синдикуваних кредитів є різногалузевим. Цілями залучення цих кредитів є виробництво споживчих товарів і надання населенню різних видів послуг, розвиток сектору енергоносіїв, модернізація фінансового сектору держави. Водночас зазначені заходи здебільшого реалізуються у формі ДПП.

В Україні розвиток ринку синдикуваного кредитування триває з 2000 р. Проте й досі він не досягнув такого рівня, як в економічно розвинутих країнах. Адже світова фінансова криза 2008–2009 рр., воєнні дії, які тривають на території України з 2014 р. спричинили появу проблемних кредитів, накопичення заборгованості банків, зниження довіри до вітчизняних кредиторів, збільшення ймовірності виникнення кредитних ризиків тощо.

Зважаючи на існуючі проблеми функціонування банківської системи держави, для українських підприємств більш привабливим є зовнішнє синдикуване кредитування (стосовно вартості, обсягів, термінів). Однак таке кредитування є обмеженим для вітчизняних позичальників. Надання синдикуваних кредитів має фрагментарний характер внаслідок низького рівня розвитку вітчизняного фінансового ринку капіталів. Іноземні банки (переважно це були: ING, BNP Paribas, Radobank, UniCredit Group, ABN AMRO, EBRD) надають незначні кредити задля здійснення виробничої діяльності та експортних операцій. Водночас за можливості доступу до іноземних синдикуваних кредитів, підприємства надаватимуть перевагу їм.

Так, для України синдикуване кредитування є інноваційним та перспективним інструментом для банків і корпоративних позичальників і потребує подальшого розвитку, зокрема у сфері ДПП.

Альтернативою банківському кредитуванню є випуск боргових цінних паперів – інфраструктурних облігацій. Використання інфраструктурних облігацій дає змогу зменшити навантаження на бюджети різних рівнів, залучити позабюджетні джерела фінансових ресурсів у разі неможливості забезпечити заставу державного майна чи надати гарантії, встановити доступні тарифи для населення тощо. Загалом у світі вони представлені трьома видами:

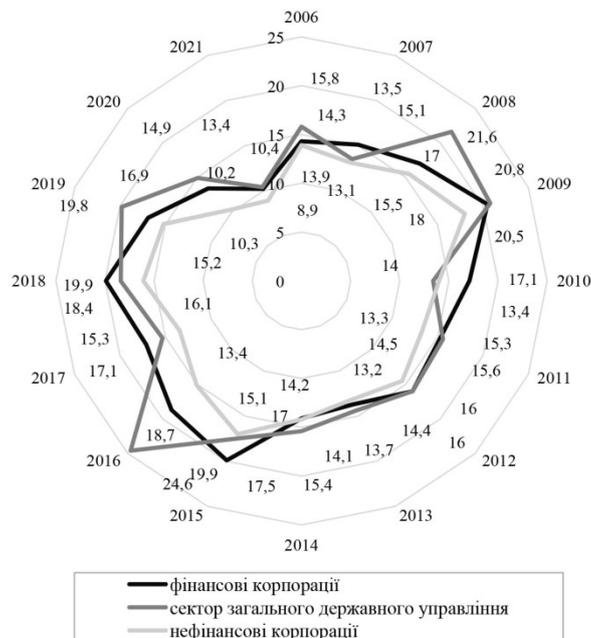


Рис. 1. Процентні ставки за кредитами для суб'єктів різних секторів економіки України за 2006-2021 рр., % {побудовано автором на основі [2]}

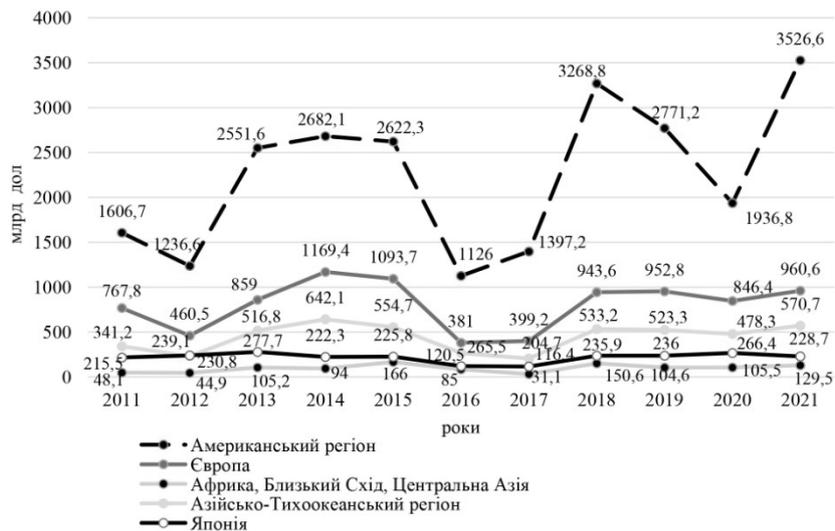


Рис. 2. Динаміка обсягу надання синдикованих кредитів на фінансування програм розвитку у світі впродовж 2011–2021 рр. {побудовано автором на основі [4]}

1) муніципальними цільовими облігаціями (США, Австралія тощо) – облігації, випуск яких здійснює орган місцевого самоврядування і які мають цільове використання коштів. Так, у США згадані облігації випускаються муніципалітетами як «спеціальні цільові облігації». Під конкретні інфраструктурні проекти ДПП емітуються дохідні облігації (revenue bonds). Забезпеченням таких муніципальних облігацій виступають платежі споживачів за користування об'єктів інфраструктури. Якщо об'єктом емісії виступає проект в галузі освіти, медицини або соціального призначення, випускаються облігації загального покриття (general bonds). Додаткова інвестиційна привабливість муніципальних облігацій полягає в тому, що в більшості штатів доходи від них не обладаються податками. В Австралії основним емітентом облігацій у сфері ДПП є також уряд. Водночас законодавчо визначений список об'єктів, під які можуть випускатися муніципальні облігації (наземний і повітряний транспорт, об'єкти елект-

рогенерації, електропостачання, газопостачання, водопостачання, каналізаційні та водоочисні споруди), за використання яких з населення стягується плата.

2) корпоративними інфраструктурними облігаціями (Казахстан, Австралія, Російська Федерація) – облігації, випущені приватними суб'єктами господарювання для фінансування проектів, які потребують значних витрат. Вони спрямовуються на спорудження автомобільних доріг і залізниць, реконструкцію й зведення систем водопостачання. Згаданий борговий інструмент характеризується низькою прибутковістю і тривалим терміном обігу. Такі облігації, як правило, мають державні гарантії або поручительство третіх осіб з виплати відсотків, вони є довгостроковими, оскільки розраховані на період створення та експлуатації об'єкта інфраструктури;

3) проектними облігаціями – орієнтовані на фінансування проектів у галузі транспорту, енергетики, інформації і комунікаційних технологій (країни ЄС).

В Україні аналогом інфраструктурних облігацій виступають корпоративні облігації та облігації місцевих позик. Основними передумовами для ефективного їх впровадження є: наявність досконалої законодавчої бази для здійснення випусків облігацій місцевих позик та корпоративних облігацій; досвід застосування сек'юритизованих цінних паперів; розвинена ринкова інфраструктура для розміщення та обігу корпоративних облігацій та облігацій місцевих позик.

Корпоративні облігації стали доступним і ефективним інструментом для рефінансування концесійних про-

єктів, а муніципальні облігації в українських інфраструктурних проектах – для розвитку житлово-комунального господарства.

Незважаючи на те, що корпоративні облігації є перспективним інструментом залучення фінансових ресурсів у довгострокові проекти ДПП, обсяг їх торгів здебільшого мав тенденцію до спадання. Так, попри збільшення обсягу їх торгів у 2010-2012 рр. (на 51386,6 млн грн), впродовж 2012-2017 рр. він зменшився на 45266,5 млн грн, а за 2018-2020 рр. – на 9339,4 млн грн (рис. 3).

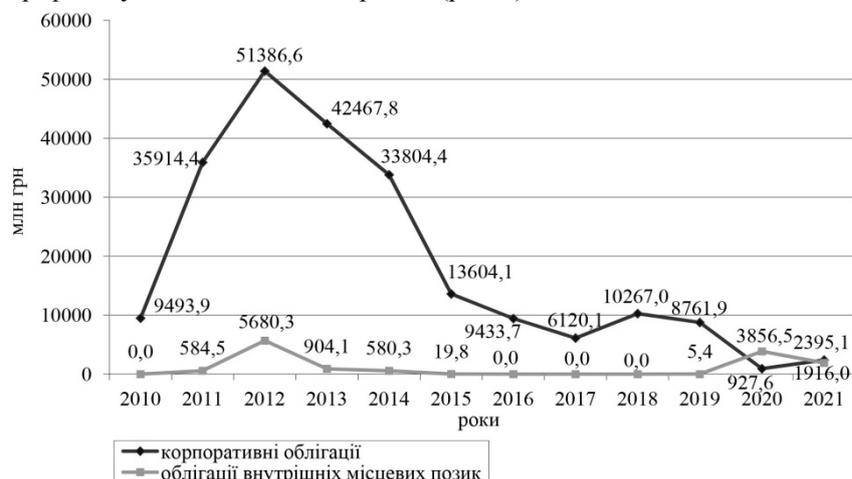


Рис. 3. Динаміка обсягу торгів корпоративними облігаціями та облігаціями внутрішніх місцевих позик в Україні за 2014–2021 рр. {побудовано автором на основі [6]}

Це зумовлено зниженням платоспроможності інвесторів та підвищенням рівня кредитних ризиків. Здебільшого випуск цих облігацій здійснювався задля фінансування таких видів економічної діяльності, як будівництво, добувна та переробна промисловість, сільське господарство, постачання електроенергії й газу, професійна, наукова та технічна діяльність, транспорт, фінансова і страхова діяльність тощо. Водночас М. Іоргачова, Г. Коцюрубенко зазначають, що «... значні за обсягом емісії корпоративних облігацій здатні здійснювати лише великі державні підприємства і найбільші комерційні банки. Такі випуски переважно приватні та ... є недоступними для відкритого ринку» [5, с. 69]. Це свідчить про те, що зазначені фінансові інструменти не часто застосовуються у фінансуванні проектів ДПП.

Дані рис. 3 свідчать про те, що облігації внутрішніх місцевих позик також не набули поширення у сфері ДПП. Адаже вітчизняний ринок таких облігацій, зокрема на місцевому рівні, є слабозвинутим. Зацікавленість місцевих органів щодо випуску облігацій внутрішніх місцевих позик зростає у 2012 р. (їх показник становив 5680,3 млн грн) та впродовж 2019–2021 рр. (у зазначеному періоді обсяг торгів збільшився з 5,4 млн грн у 2019 р. до 3856,5 млн грн у 2020 р., проте дещо зменшився у 2021 р. і становив 1916,0 млн грн). Загалом ці облігації використовувались для рефінансування муніципальних позик минулих років. Варто зазначити, що у 2010 р. та за 2016–2018 рр. Націо-

нальною комісією з цінних паперів та фондового ринку не зафіксовано обсягу їх торгів.

Так, на фондовому ринку України відсутня достатня кількість боргових фінансових інструментів – облігацій, які до того ж є слабозвинутими внаслідок незавершеності формування законодавчої бази у цій сфері, низького рівня захисту прав вітчизняних та іноземних інвесторів, відсутності стимулюючих заходів з їх випуску для інвестиційних проектів. Зважаючи на це, актуальним є вирішення існуючих проблем, що дасть змогу створити в Україні розвинутий ринок капіталу для залучення коштів в процесі фінансуванні проектів ДПП.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи вищевикладене, варто констатувати про вагомість боргових фінансових інструментів у реалізації партнерських відносин держави і бізнесу. Вони дають змогу залучити додаткові фінансові ресурси в умовах нестачі бюджетних і приватних коштів. Водночас ефективність їх використання потребує вирішення проблем на борговому ринку капіталів, зокрема стосовно законодавчого врегулювання їх формування, обігу та використання у сфері ДПП, забезпечення інвестиційної привабливості, прозорості та відкритості. Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є пошук шляхів удосконалення фінансового інструментарію розвитку ДПП з врахуванням кращих здобутків світового досвіду.

Список використаних джерел

1. Кришталь Г.О. Механізми та інструменти партнерства з боку держави у взаємодії з банківським сектором. *Економіка: теорія та практика*. 2017. № 1. С. 54–61.

2. Відомості про процентні ставки за новими кредитами резидентам (крім інших депозитних корпорацій) за секторами економіки. *Національний банк України*. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/sector-financial/data-sector-financial#2fs>.
3. Белоусова О., Кунакова Э. Потенциал синдицированного кредитование в государственно-частном партнерстве. *Рынок ценных бумаг*. 2017. № 5. С. 38–41.
4. Global Syndicated Loans. *Refinitiv*. URL: <https://www.refinitiv.com/en/products/deals-intelligence/syndicated-loans>.
5. Іорґачова М., Коцюрубенко Г. Ринок облігацій в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 2(234). С. 62–78.
6. Аналітичні дані щодо розвитку фондового ринку за 2010–2021 рр. *Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку*. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/news/insights/#tab-dov>

References

1. Kryshtal H.O. Mechanisms and tools of state partnership in interaction with the banking sector. *Economics: theory and practice*. 2017. № 1. pp. 54–61. (in Ukrainian).
2. Information on interest rates for new loans to residents (except for other deposit corporations) by economic sector. *National Bank of Ukraine*. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/sector-financial/data-sector-financial#2fs> (in Ukrainian).
3. Belousova O., Kunakova E. Potential of syndicated lending in public-private partnership. *Securities Market*. 2017. № 5. pp. 38–41. (in Russian).
4. Global Syndicated Loans. *Refinitiv*. URL: <https://www.refinitiv.com/en/products/deals-intelligence/syndicated-loans>.
5. Iorhachova M., Kotsiurbenko H. Bond market in Ukraine: current state and development prospects. *Scientific Bulletin of Odessa National Economic University*. 2016. № 2(234). pp. 62–78. (in Ukrainian).
6. Analytical data on the development of the stock market for 2010–2021. *National Securities and Stock Market Commission*. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/news/insights/#tab-dov> (in Ukrainian).

Bohdana SHULIUK

PhD in Economics, Associate Professor, West Ukrainian National University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8692-1983>

e-mail: BohdanaShulyuk@i.ua

Vasyl DEMIANYSHYN

Doctor of Economics, Professor, West Ukrainian National University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2140-1925>

e-mail: v.g.demianyshyn@gmail.com

FEATURES OF THE USE OF DEBT FINANCIAL INSTRUMENTS OF PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP IN DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE

Introduction. Financial cooperation of the state with subjects of entrepreneurial activity is carried out with the help of appropriate tools that contribute to the creation of a favorable investment environment for the implementation of socially important infrastructure projects. At the same time, an important place is occupied by debt financial instruments, which make it possible to ensure the fulfillment of obligations undertaken by partners.

The purpose of the paper is to highlight domestic and foreign practice and issues of using debt financial instruments in the process of implementing public-private partnership projects.

Results. The results of the study show that when financing public-private partnership projects, partnership participants seek to attract cheap and long-term debt financial instruments. Therefore, the most accessible and profitable financial instrument used in the process of financing public-private partnership projects are bank credit resources. However, small banks do not have the ability to independently finance these projects. In such a case, an effective tool is syndicated lending, the participants of which can become not only large banks, but also small ones with a different share of lending. It was established that an alternative to bank lending is the issuance of debt securities - infrastructure bonds, the use of which makes it possible to reduce the burden on budgets of various levels and attract extra-budgetary sources of financial resources.

Conclusion. Effectiveness of using debt financial instruments needs to solve problems on the debt capital market, in particular regarding the legislative regulation of their formation, circulation and use in the sphere of public-private partnership, ensuring investment attractiveness, transparency and openness. Prospects for further research in this direction are the search for ways to improve the financial tools for the development of public-private partnerships, taking into account the best achievements of world experience.

Keywords: public-private partnership projects, debt financial instruments, government loans, bank loans, syndicated lending, infrastructure

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.10.6>
УДК 631.115.11:330.111.4(477)

Сергій Вікторович БАШЛАЙ

к.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2247-5440>
e-mail: bash_serg@ukr.net

Олександра Миколаївна СТРЕЛЬНИК

студентка, Сумський національний аграрний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7459-3900>
e-mail: strelnikoleksandra@gmail.com

ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ УКРАЇНИ

У статті досліджено питання сутності та факторів, під впливом яких відбувається формування ресурсних можливостей однієї із ключових організаційно-правових форм господарювання в аграрному секторі економіки України – фермерських господарств. Обґрунтовано склад компонентів ресурсного потенціалу фермерських господарств у розрізі чинників виробництва. Охарактеризовано роль та місце зовнішніх і внутрішніх факторів господарювання у сільській місцевості при відтворювальному процесі формування ресурсного складника виробничої економіки вітчизняних фермерів.

Ключові слова: фермерське господарство, ресурсний потенціал, фактори виробництва, виробничі ресурси

ВСТУП

Фермерство як основна форма аграрного виробництва отримало широку популярність розвитку у багатьох країнах світу, оскільки саме воно покликане забезпечувати людство сільгоспсировиною, продуктами харчування та продовольством. Відповідно до ст. 114 Господарського Кодексу України та діючою редакцією профільного закону фермерське господарство віднесено до категорії приватних підприємств та визнано однією з форм підприємництва і в Україні. Його головний зміст полягає у виробництві, переробленні та реалізації товарної продукції сільськогосподарського виробництва з метою отримання прибутку [1, 2].

Отже, фермерські господарства як суб'єкти підприємництва аграрної сфери економіки країни функціонують відповідно до визначених принципів ведення бізнесу, одним з яких є залучення і використання матеріально-технічних, фінансових, трудових, природних та інших видів ресурсів, використання яких не заборонено або не обмежено законодавством України [3]. Тобто у процесі своєї діяльності фермери мають поєднувати функції управління майном, працею та необхідними видами ресурсів, прагнучи до забезпечення стабільної організаційної та фінансової стійкості свого господарювання, а також його гнучкості у пристосуванні до ринкових умов. Досягнення проміжних цілей та головного результату підприємництва для фермерського господарства зумовлюється ефективною організацією виробничих процесів шляхом формування та застосування факторів виробництва (землі, праці, капіталу тощо) на основі реального та потенційного володіння ними. Проблематичність оптимізації структури ресурсної бази фермерського господарства з метою підвищення його ринкової конкурентоспроможності, вимагає ефективного поєднання виробничих ресурсів через комбінування об'єктів власності, що їх уособлюють, а також враховуючи вплив зовнішніх та внутрішніх факторів їхнього забезпечення. Звідси зміст і напрями дії факторів формування, використання та відтворення ресурсного потенціалу фермер-

ських господарств може бути виявлено за рахунок сполучення умов та шляхів доступу до ресурсної бази (землі, машин і устаткування, трудових ресурсів, нерухомоті, фінансових засобів, інформації) та їхнього використання безпосередньо у процесі господарської діяльності.

У науковій літературі вже сформовано низку підходів до визначення сутності та класифікації ресурсів аграрного виробництва. У своїх працях науковці активно демонструють результати постійного вдосконалення продуктивних сил і виробничих відносин в аграрній галузі. Це стає головним чинником ускладнення процесів взаємодії елементів ресурсного потенціалу агровиробників, що також диференціює ставлення вчених до певних елементів ресурсного потенціалу фермерських господарств та факторів його формування загалом [4-11]. Водночас переважна кількість науковців трактує ресурсний потенціал виключно з позиції сформованих (наявних) у господарства ресурсів та оцінює його масштаб через вартість доступних фермерському господарству ресурсів. Інші ж дослідники цього поняття розглядають ресурсний потенціал саме як здатність господарства формувати (мобілізувати) та використовувати ресурси для виробничих потреб. З метою забезпечення більш повної системності підходу у вивченні сутності ресурсного потенціалу фермерських господарств визначено за необхідне дослідити походження та особливості факторів його формування у вітчизняних умовах аграрного підприємництва.

МЕТА роботи – обґрунтувати склад і оцінити вплив факторів зовнішнього та внутрішнього походження на «ресурсний потенціал» фермерських господарств в Україні за результатами вивчення теоретичних аспектів та джерел формування.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи. Завдяки використанню системного методу здійснено декомпозицію понять «вироб-

ничий потенціал підприємства» та «економічні ресурси» на поняття ресурсний потенціал і джерела (види) ресурсів аграрного господарства; побудовано загальну схему виконання дослідження. Методом узагальнення досліджено генезис та обрано підхід до трактування поняття «ресурсний потенціал фермерського господарства». Результати аналізу та синтезу сприяли визначенню чинників і закономірностей їхнього впливу на формування ресурсного потенціалу агроформування. Інструменти абстрактно-логічного методу застосовано для теоретичного узагальнення висновків та аналізу результатів дослідження.

РЕЗУЛЬТАТИ

Сучасний формат фермерського господарства як організаційно-правової форми господарювання, як різновиду підприємницьких формувань в аграрній сфері господарювання має порівняно невелику історію розвитку. Становлення нової форми приватного господаря в умовах сільських територій відбувалося різними темпами та під впливом політико-економіко-соціальних факторів, вектор дії яких постійно змінювався. Політична нестабільність впливала на соціальне сприйняття фермерства як форми підприємництва та ведення сільського господарства в історично аграрній країні. Спіралеподібна тенденція розвитку вітчизняної економіки з різними темпами реформування відповідних умов (законодавчих, фінансово-кредитних, податкових) та відносин між економічними суб'єктами по-різному відображалася на якісному стані та конкурентоспроможності фермерства у бізнесовому середовищі України. Як наслідок, задекларований політично та законодавчо, пріоритетний для країни формат малого та середнього підприємництва на сільських територіях (фермерські господарства зі статусом чи без статусу юридичної особи) значно поступився своїм виробничо-ресурсним потенціалом типовим представникам укрупненого типу агроформувань – агрохолдингам та корпораціям (групам).

Під впливом перелічених та низки інших факторів питання формування та ефективного використання виробничих ресурсів і потенціалу фермерства перебувають у постійній увазі науковців. Зважаючи на зміст фундаментального поняття «економічні ресурси», яке означає джерела, засоби забезпечення та сукупність ресурсів у суб'єкта господарювання, можна стверджувати, що ресурсний потенціал – це можливості підприємця створювати відповідні асортимент та кількість продукції, зумовлені його ресурсним забезпеченням. Так, реалізації виробничого потенціалу фермерського господарства будуть сприяти наявні у господарстві ресурси, що за рахунок відповідних механізмів та методів трансформуються у кінцеву сільськогосподарську продукцію.

Для аграрної сфери виробництва переважно сировинної продукції під впливом низки специфічних факторів, всі ресурси, пов'язані з функціонуванням фермерського господарства можна вважати засобами виробництва чи елементами формування ресурсного потенціалу. За рахунок зазначених галузевих особливостей для фермерських господарств спектр таких елементів знаходиться у тісному взаємозв'язку з основними чинниками виробництва сільськогосподарської продукції:

землі, праці, капіталу, умов доступу та інноваційні формати яких і визначають склад факторів впливу на формування ресурсного потенціалу сучасних фермерських господарств.

Прагнення до максимізації прибутку в умовах жорсткої обмеженості ресурсів, спонукає фермерів до наукових підходів з пошуку та переформатування структури їхнього наявного ресурсного забезпечення, переоцінювання можливостей та виявлення додаткових резервів підвищення прибутковості (рентабельності). Розглянутий вище (класичний) спектр функціональної спрямованості ресурсного потенціалу фермерського господарства є занадто вузьким і не відповідає сучасним умовам та вимогам до реалізації бізнес-процесів в аграрній сфері. Зміст ресурсного потенціалу виробників сільськогосподарської продукції (і фермерських господарств, зокрема) потребує розширення також і за рахунок включення до переліку базових концепцій фактори сучасних теорій сталого та інклюзивного розвитку. Формування ресурсного потенціалу фермерських господарств знаходиться у прямій залежності від чинників, що й визначають характер цього процесу. До складу основних зовнішніх факторів формування та розвитку ресурсного потенціалу фермерських господарств в Україні варто відносити політичні, економічні, природно-екологічні, соціальні, інноваційні та наукові чинники. Внутрішніми факторами забезпечення ресурсного потенціалу фермерських господарств є: організаційно-правова форма господарювання, організаційно-управлінська структура, рівень конкурентоспроможності господарства, спеціалізація та масштаби діяльності, стан матеріально-технічної бази, фінансово-економічний стан, якість управління та участь у процесах кооперації.

Крізь призму об'єктивних прикладів трансформації елементів забезпечення ресурсного потенціалу фермерських господарств в Україні, можна розглядати наведені наслідки впливу відповідних факторів (рис. 1).

Земельні ресурси після визначення їхньої ринкової вартості та започаткування обороту прав власності на землю фактично перетворилися із особливого засобу виробництва у різновид капіталу та джерела примноження ресурсної бази фермерських господарств (збільшення земельного фонду, примноження фінансових надходжень, забезпечення позик та інвестицій).

Відповідно фінансові ресурси – це насамперед грошові кошти та форми і способи їх отримання фермерами, призначені для придбання ними матеріально-технічних і технологічних виробничих ресурсів, а також здійснення економічного стимулювання та соціального забезпечення учасників господарств.

Інноваційний блок формування ресурсного потенціалу фермерських господарств забезпечують власне інновації, прогресивні технології, «ноу-хау», а також інтелектуальний капітал та інформаційні ресурси. Формування та використання (примноження) останніх відбувається, фактично, постійно і їхніми джерелами виступають не тільки зовнішні інформаційні потоки, але й внутрішні можливості створення баз даних у процесі власної підприємницької діяльності. Вони є практично невичерпними, а й навпаки постійно поповнюваними та оновлюваними.



Рис. 1. Загальна схема визначення складу та походження факторів формування ресурсного потенціалу фермерських господарств

У сучасних умовах швидкого розвитку цифрових (програмних) технологій рівень інформаційних ресурсів у поєднанні з інтелектуальним капіталом прискорено сприяє підвищенню продуктивності праці у фермерському господарстві та якіснішому розвитку інших видів його ресурсного потенціалу.

Інтелектуальний капітал, як результат прояву здібностей та вмінь власників та учасників, є головним продуктивним фактором організації праці фермерських господарств. Він проявляється у формі фізичних та інтелектуальних можливостей, задіяних у виробничих та обслуговуючих процесах трудових ресурсів. Останні, оперуючи особливим видом ресурсів – інформацією, що базується на ідеях, знаннях, результатах науково-технічної діяльності, своїми діями сприяють формуванню потенціалу господарства для ефективної його діяльності та закладають підґрунтя для прийняття доцільних управлінських рішень.

Об'єднуючим елементом всіх перерахованих видів та факторів формування і реалізації ресурсного потенціалу фермерських господарств є підприємницький ресурс чи фактор господарювання. Підприємницький хист, менеджерські здатності, організаційно-комунікаційні здібності фермерів, як безпосередніх учасників підприємництва у сільськогосподарській сфері, є визначальним поведінковим ресурсним потенціалом їхньої діяльності.

ВИСНОВКИ

Ресурсний потенціал фермерських господарств в

Україні забезпечуються механізмом управління системою наявних у них ресурсів та тих, що можуть бути ними залучені, з урахуванням умов зовнішнього та внутрішнього середовищ, в майбутньому. Потенційність формування ресурсів залежить від спроможності фермерів мобілізувати їх у потрібний момент із необхідних джерел задля власного економічного зростання, долаючи складні економічні умови та витримуючи конкурентну боротьбу на ринку.

Володіючи більшою мірою ознаками перспективності, економічний потенціал передбачає реалізацію виявлених можливостей, виражену в досягненні економічного результату. Саме стан ресурсного потенціалу фермерського господарства забезпечує йому передумови для досягнення належного рівня конкурентоздатності. У сучасних умовах функціонування фермерських господарств як суб'єктів підприємницької діяльності здатні оперувати більшістю видів виробничих ресурсів, що використовуються в отриманні сільськогосподарської продукції. Для них є доступними практично всі класичні джерела формування, доповнені специфічними для галузі чинниками та умовами господарювання.

Врахування змісту класичних теорій та сучасних положень концепції ринкової економіки дозволило розширити зміст категорії «ресурсний потенціал», а також визначити джерела походження, фактори та форми їхнього прояву у процесі формування ресурсного потенціалу фермерських господарств в Україні.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 19.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
2. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV. Дата оновлення: 20.10.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text>
3. Про підприємництво: Закон України від 07.02.1991 р. № 698-XII. Дата оновлення: 11.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text>
4. Богацька Н.М., Хачатрян В.В. Сучасний підхід до оцінки сутності ресурсного потенціалу підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 134-139.

5. Смирнова С.М., Смирнова В.М., Юзик В.А. Оцінка ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 24. С. 82-87.
6. Смолич Д.В. Тимошук І.В. Ресурсний потенціал підприємства: сутність, складові та модель управління в сучасних умовах господарювання. *Економічний простір*. 2020. № 153. С. 75-82.
7. Писаренко С.В., Решетник В.Г., Лыченко А.І. Ресурсний потенціал як чинник забезпечення конкурентоспроможності підприємства. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 1 (67). С. 99-104.
8. Гнатишин Л. Б. Виробничий потенціал фермерських господарств: структура та відтворення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 22. С. 312-318.
9. Сахацький М.П., Запша Г.М., Сахацький М.М. Управління розвитком економічного потенціалу сільськогосподарських підприємств та фермерських господарств. *Інноваційна економіка*. 2019. № 7-8. С. 52-56.
10. Антошенкова В. Основні елементи ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства як основа економічної та продовольчої безпеки. *Економічний аналіз*. 2020. № 3. С. 291-298.
11. Слободянюк Н.О. Управління ресурсним потенціалом у контексті механізму фінансової безпеки підприємства. *Проблеми Економіки*. 2020. Вип. 39. С. 245-250.

References

1. Economic Code of Ukraine: Law of Ukraine from 16/01/2003 No. 436-IV. Update date: 19/08/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (in Ukrainian).
2. On Farming Enterprise: Law of Ukraine from 19/06/2003 No. 973-IV. Update date: 20/10/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text> (in Ukrainian).
3. On Entrepreneurship: Law of Ukraine from 07/02/1991 No. 698-XII. Update date: 11/02/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text> (in Ukrainian).
4. Bohatska N.M., Khachatryan V.V. The modern approach to the assessment of the essence the resource potential of the enterprise. *Economy and Society*. 2016. No.3. pp. 134-139. (in Ukrainian).
5. Smyrnova S.M., Smyrnov V.M. Yuzyk V.A. Assessment of the resource potential of agricultural enterprises. *Investments: practice and experience*. 2020. No.24. pp. 82-87. (in Ukrainian).
6. Smolych D.V., Timoshuk I.V. Enterprise resources potential: the essence of the components and the model of the management in modern economic conditions. *Economic scope*. 2020. No. 24. pp. 75-82. (in Ukrainian).
7. Pysarenko S.V., Reshetnyk V.H., Ilchenko A.I. Resource potential as a factor in ensuring the competitiveness of the enterprise. *Scientific View: Economics and Management*. 2020. No. 1(67). pp. 99-104. (in Ukrainian).
8. Hnatyshyn L.B. Production potential of farming enterprises: structure and reproduction. *Global and National Problems of Economy*. 2018. Issue 22. pp. 312-318. (in Ukrainian).
9. Sakhatskyi M.P., Zapsha H.M., Sakhatskyi M.M. Management of development of economic potential at agricultural enterprises and farms. *Innovative economy*. 2019. No.7-8. pp. 52-56. (in Ukrainian).
10. Antoshchenkova V. Main elements of the resource potential of agricultural enterprises as the basis of economic and food security. *Economic analysis*. 2020. No.3. pp. 291-298. (in Ukrainian).
11. Slobodianiuk N. O. Management of resource potential in the context of financial security mechanism of an enterprise. *The Problems of Economy*. 2020. Issue 39. pp. 245-250. (in Ukrainian).

Serhii BASHLAI

PhD in Economics, Associate Professor, Sumy National Agrarian University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2247-5440>

e-mail: bash_sergh@ukr.net

Oleksandra STRELNIK

student, Sumy National Agrarian University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7459-3900>

e-mail: strelnikoleksandra@gmail.com

FACTORS FOR CREATING THE RESOURCE POTENTIAL OF FARM FARMERS OF UKRAINE

Introduction. The paper examines the issues of essence and factors, under the influence of which the formation of resource opportunities of one of the key organizational and legal forms of management in the agrarian sector of the economy of Ukraine takes place – farms.

The purpose of the paper is that, based on the results of the study of theoretical aspects and sources of formation, to substantiate the composition and evaluate the influence of factors of external and internal origin on the "resource potential" of farms in Ukraine.

Results. Reasonable composition of components of resource potential of farms in terms of production factors. The role and place of external and internal factors of management in rural areas during the reproductive process of formation of the resource component of the production economy of domestic farmers are characterized. Reasonable composition of components of resource potential of farms in terms of production factors. The role and place of external and internal factors of management in rural areas during the reproductive process of formation of the resource component of the production economy of domestic farmers are characterized. A scheme for determining the types and vectors of the influence of factors on the formation of the resource potential of farms of Ukraine has been built.

Conclusion. The resource potential of farms in Ukraine is ensured by the system management mechanism of the resources available to them and those that may be involved, taking into account the conditions of the external and internal environments, in the future. The potential of resource formation depends on the ability of farmers to mobilize them at the right time from the necessary sources for their own economic growth, overcoming difficult economic conditions and withstanding the competitive struggle in the market. In modern operating conditions, farms as subjects of entrepreneurial activity are able to operate most types of production resources used in the production of agricultural products. Practically all classical sources of formation are available to them, supplemented by industry specificities and business conditions.

Keywords: farming enterprises, resource potential, factors of production, manufacturing resources

Володимир Володимирович **ГОЛОВАЧ**

к.ю.н., заслужений юрист України, сертифікований аудитор, Інститут аудиту

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3669-9071>

Тетяна Анатоліївна **ГОЛОВАЧ**

д.е.н., професор, аудитор, заступник директора з наукової роботи Інституту аудиту

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1657-1508>

ВЕРСІЇ АУДИТОРА СТОСОВНО ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті розглянуто проблемні питання ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення аудитором на основі гіпотетичного судження у формі версії стосовно їх скоєння внаслідок шахрайства. З'ясовано, що основним джерелом формування мотивів і тиску на управлінський персонал стосовно викривлень фінансової звітності є бізнес-ризик. Залежно від низки обставин вони можуть мати позитивну або негативну оцінку з боку управлінського персоналу. В результаті аналізу міжнародних стандартів аудиту встановлено, що принцип професійного скептицизму вимагає від аудитора всебічного оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності.

Ключові слова: викривлення фінансової звітності, версії аудитора, оцінювання можливостей шахрайства, кримінологічна характеристика шахрайства, бізнес-ризик

ВСТУП

Постає цілком слушне питання: чому саме аудитор повинен висувати версії з наявності шахрайства під час здійснення перевірки фінансової звітності. Можливо, слушно вести мову про виявлення викривлення фінансової звітності. Річ в тім, що аудитор не здійснює розслідування фактів шахрайства шляхом надання послуг forensic.

Аудитор перевіряє достовірність, повноту і відповідність законодавству фінансової звітності, у процесі якої з'ясовує наявність суттєвих викривлень шляхом ідентифікації їх оцінки за рахунок розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. З'ясування наявності викривлень фінансової звітності вимагає від аудитора особливої форми професійного судження у вигляді гіпотез стосовно наявності в них ознак шахрайства. Особливою формою гіпотез є версії.

Побудова аудиторських версій має суттєві відмінності від побудови слідчих і оперативно-розшукових версій. Слідчі оперативно-розшукові версії ґрунтуються на гіпотетичному судженні стосовно достовірно встановленого факту правопорушення у вигляді злочину. У таких випадках висувається припущення стосовно осіб, причетних до його скоєння.

Аудиторські версії є результатом професійного скептицизму аудитора, який спрямовує його судження на формування і перевірку припущень стосовно можливого правопорушення у вигляді шахрайства. На момент висунення версії аудитора відсутня інформація з наявного факту про порушення. Він тільки ідентифікує та оцінює ризики вчинення такого правопорушення шляхом розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.

Так, судження слідчого спрямовуються від правопорушення на встановлення винних осіб. Судження аудитора спрямовується у зворотному напрямі, від потенційних правопорушників в особі управлінського персоналу на виявлення в їх діях можливих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Міжнародні стандарти аудиту вимагають від аудитора дотримуватись професійного скептицизму протягом всього аудиту, визнавати можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора стосовно сумлінності та чесності управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями (п. 15 МСА 200 [1] та п.12 МСА 240 [2]).

Принцип професійного скептицизму становить фундаментальну основу аудиторської діяльності. Він спонукає аудитора, критично ставиться до перевірки фінансової звітності, знаходити можливості виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, незалежно від позитивної характеристики управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Такий методологічний підхід до проведення аудиту свідчить про те, що функції аудитора не можуть зводитись до ролі контролера чи ревізора, який тільки звіряє баланс з аналітичним обліком або первинними документами.

Дотримання аудитором професійного скептицизму потребує іншого рівня знань, навичок і вмій з належної реалізації ризик-орієнтованого підходу.

У сфері аудиту ризик-орієнтований підхід спрямовано на виявлення у діяльності господарюючого суб'єкта можливостей для викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства у вигляді певних чинників їх ризику. Згідно з п. 11 Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 240 [2] чинниками ризику шахрайства є події та умови, які свідчать про мотив або тиск стосовно скоєння шахрайства, а також надають можливості його скоїти.

У кримінологічному аспекті чинники ризику шахрайства є не що інше, як причини і умови або обставини його скоєння. У менеджменті ризику пов'язують з потенційною вірогідністю настання негативних наслідків.

Наведені підходи до визначення механізму детер-

мінації шахрайства та причинно-наслідкових зв'язків у ньому співпадають. Головне полягає в тому, що за своїм логічним змістом чинники ризику суттєвих викривлень внаслідок шахрайства відображають можливості їх скоєння, у вигляді спроможності та вірогідності.

Ідентифікувати та оцінити такі можливості, що проявляються у діяльності господарюючого суб'єкта як потенційна спроможність і вірогідність, аудитор може не інакше як на основі гіпотетичного судження. Керуючись ним, аудитор формує відповідне припущення стосовно виявлення ризиків шахрайства у формі версій.

Як зазначено у п. 26 МСА 240, в ідентифікації та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства аудитор, виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. Саме такий підхід до виявлення шахрайства становить основу принципу професійного скептицизму, що тією чи іншою мірою простежується у кожному МСА.

У п. А7 МСА 240 прямо зазначено, що застосування професійного скептицизму вимагає постійної допитливості стосовно того, чи припускають отримання інформації та аудиторські докази можливості існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства [3]. Водночас також слід враховувати, що процес будь-якої ідентифікації об'єкта або суб'єкта полягає у визнанні та ототожненні їх з наперед визначеними ознаками та властивостями.

В аудиті об'єктом визнання й ототожнення у господарюючому суб'єкті є наявність ознак можливого суттєвого викривлення фінансової звітності. З позиції психології і логіки впізнання є не що інше, як процес, в якому особа сприймає певний об'єкт і зіставляє з уявленнями та попередньо визначеними образами, стосовно його наявних ознак або властивостей. Зі свого боку, ототожнення спрямовано на визначення, якою мірою той чи інший предмет або явище є подібними, однаковими чи тотожними до чого-небудь.

Згідно з МСА, насамперед МСА 200 [1], 240 [2] та 315 [4], впізнання або ототожнення аудитора належить спрямовувати на цілком конкретні і завчасно визначені образи у вигляді відповідних знань з наявних способів викривлень фінансової звітності та напрямів їх виявлення.

Знання аудитора про наявні способи викривлень фінансової звітності можуть бути отримані з власного досвіду, з досвіду інших аудиторів та з письмових джерел різного формату. Головним джерелом таких знань є МСА. Викладені в них знання з кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення становлять теоретичну базу побудови версії аудитором.

У п. 2 МСА 240 зазначено, що викривлення фінансової звітності можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки полягає у навмисності або ненавмисності, що призводить до викривлення фінансової звітності.

МСА виходять з того, що саме планування наявності навмисних дій з викривлення фінансової звітності дозволяє відрізнити помилку від шахрайства. Тільки за умови з'ясування вірогідності ознак шахрайства

можливо робити висновок про помилки. Тому аналіз помилок в МСА не розглядається. Головна увага приділяється виявленню викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства. Саме такі дії завдають вагомої шкоди і становлять суттєву соціальну небезпеку. У зв'язку з цим МСА 240 встановлює відповідальність аудитора стосовно виявлення шахрайства при аудиті фінансової звітності.

Насамперед МСА 240 вимагає від аудитора наявності знань із кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення. Стосовно кримінологічної характеристики шахрайства, то у МСА 240 вона розглядається в окремих аспектах. Детальну увагу приділено способам викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства.

Так, у п. 11 МСА 240 наводиться юридичне визначення шахрайства як навмисної дії управлінського персоналу із застосуванням омани для отримання неправомірної вигоди. Цього визначення явно недостатньо для правового оцінювання викривлень фінансової звітності аудитором. За будь-яких обставин йому необхідно звертатись до конкретних правових норм, які передбачають відповідальність за ті чи інші викривлення фінансової звітності. Без наявності таких юридичних знань неможливо ідентифікувати шахрайство. Водночас їх використання має суто пізнавальний характер стосовно належного оцінювання викривлень фінансової звітності.

Аудитор не має повноважень надавати юридичну оцінку викривлень фінансової звітності. У п. 3 МСА 240 наголошується на тому, що аудитор може підозрювати і навіть ідентифікувати можливість шахрайства. Натомість він не робить юридичних визначень, чи дійсно відбулося шахрайство.

У кримінології існують різні підходи до визначення змісту кримінологічної характеристики правопорушення. У МСА 240 розглядається кримінологічна характеристика шахрайства, яку розроблено американським кримінологом Дональдом Крессі (1919-1987 рр.). Центральне місце в ній відведено соціально-психологічним аспектам шахрайства. Так, у п. А1 МСА 240 шахрайство характеризується в аспекті мотиву або тиску стосовно вчинення шахрайства, усвідомленої можливості вчинити шахрайство, ставлення та логічного виправдовування такої дії.

Акцент у МСА на психологічних аспектах шахрайства не є випадковими. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку і аудиту у США спрямовано на визначення мотивів облікового процесу та аудиту.

Сама собою кримінологічна характеристика шахрайства має широкий зміст і потребує відповідних знань з питань кримінології, психології та інших наук. Тому аудиторам не завадило спрямовувати свої зусилля на пізнання соціально-психологічних аспектів шахрайства в різних сферах економіки України.

Як вбачається з МСА, знання кримінологічної характеристики шахрайства мають важливе значення для пізнання і ототожнення аудитором конкретних способів шахрайств та їх чинників. У додатку до МСА 240 наводяться відповідні приклади чинників ризику шахрайства, їх взаємозв'язок з мотивом, тиском, можливостями, ставленням і логічним виправданням.

Керуючись знаннями кримінологічної характерис-

тики шахрайства, аудитор має можливість формувати певну систему гіпотетичних суджень у формі версій на основі таких ustalених і попередньо визначених образів як знання способів шахрайства. Зміст викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства детально викладено в МСА 240. Вони визначаються як розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для статті відповідно до застосованої концептуальної основи.

Згідно з п.п. 2 та 3 МСА 240 шахрайство у фінансовому звітуванні передбачає навмисне викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності. Воно може бути здійснено шляхом:

- маніпулювання, фальсифікації (зокрема, підроблення записів) або змінювання облікових записів чи підтверджувальної документації, на основі яких складається фінансова звітність;

- перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності;

- навмисне неправильне застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації.

У п. А4 МСА 240 відмічається, що управлінський персонал з метою вчинення шахрайства в обхід заходів контролю може застосовувати такі методи:

- здійснювати фіктивні проводки, особливо наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності;

- неправильно коригувати припущення та змінювати судження, застосовані для оцінювання залишків рахунків;

- пропускати або запізно визнавати у фінансовій звітності події або операції, які відбулися протягом звітного періоду;

- пропускати, незрозуміло викладати або викривлювати розкриття, які вимагаються концептуальною основою фінансового звітування або розкриття, необхідного для неупередженого подання;

- приховувати факти, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;

- здійснювати складні операції, які структуровано так, щоб перекручувати інформацію про стан фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання;

- змінювати записи та умови, пов'язані зі значними або незвичайними обставинами.

Постає слушне питання як аудитору поєднати вищевказані теоретичні знання кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення з практичною перевіркою фінансової звітності за умови виконання низки аналітичних процедур. Насправді наведені у МСА аудиторські процедури з аналітичної перевірки фінансової звітності тільки на перший погляд не мають відношення до виявлення бізнес ризиків і конкретних обставин, які свідчать про можливість шахрайства.

Належне дотримання принципу професійного скептицизму зобов'язує аудитора на всіх етапах перевірки фінансової звітності керуватися припущенням стосовно

її викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Не обмежуватися формальною звіркою балансу з аналітичним обліком і первинними документами без реальної перевірки такого припущення. У практичному сенсі тільки в результаті отримання аудиторських доказів відсутності викривлень фінансової звітності є підстави робити висновок про достовірність, повноту і відповідність законодавству фінансової звітності. Для досягнення такої мети МСА вимагають від аудитора протягом всього аудиту відслідковувати і перевіряти версії відносно ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, керуючись знаннями кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення.

На зовнішній прояв способи шахрайства подібні іншим правопорушенням тією чи іншою формою, обов'язково відображаються в оточуючому середовищі у вигляді чинників та ризику, а також певних обставин, які свідчать про можливість їх скоєння. Приклади чинників ризику шахрайства наведено у додатку 1 МСА 240. У цьому додатку розглядається вплив різних подій у сфері господарчої діяльності на формування мотивів управлінського персоналу стосовно можливого викривлення фінансової звітності. Показано, які саме особливості галузі та операцій суб'єктів господарювання дають змогу вчинення шахрайства у фінансовому звітуванні. У додатку вчинена спроба з'ясувати, в чому може полягати позитивне ставлення та логічне виправлення шахрайства управлінським персоналом.

Більш інформативним відображенням шахрайства можуть бути конкретні обставини, які явно свідчать про викривлення фінансової звітності. Як зазначено у додатку 3 МСА 240, такими обставинами можуть бути розбіжності в облікових записах, суперечливість або відсутність доказів, проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом, часті зміни облікових оцінок тощо.

Наскільки той чи інший спосіб шахрайства знаходить своє відображення в оточуючому середовищі залежить від низки обставин. Згідно з п. 6 МСА 240 причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язано зі складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підроблення запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора. Як зазначено у п. 5 МСА 240, через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть тоді, коли аудит ретельно спланований та виконується відповідно до МСА. Водночас МСА зобов'язують аудитора для отримання обґрунтованої впевненості дотримуватися принципу професійного скептицизму протягом всього аудиту шляхом виконання усіх необхідних процедур з перевірки фінансової звітності на предмет можливих викривлень внаслідок шахрайства.

Відповідно до вимог МСА 315 аудитор зобов'язаний ідентифікувати й оцінювати ризики суттєвого викривлення фінансової звітності в результаті вивчення суб'єкта господарювання і його середовища. Використовуючи знання кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення, аудитор за допомогою методів аналогії і стереотипів може моделювати поведінку управлінського персоналу стосовно

можливих викривлень фінансової звітності. Тим самим висувати відповідні версії стосовно можливостей скоєння шахрайства і планування проведення аудиту.

У результаті моделювання поведінки управлінського персоналу аудитор насамперед визначає причини та умови, які можуть сприяти вчиненню шахрайства. Основними з них будуть бізнес-ризик, які спроможні чинити тиск на управлінський персонал і тим самим формувати мотиви вчинення шахрайства моделювання можливої неправомірної поведінки управлінського персоналу. Моделювання можливої неправомірної поведінки управлінського персоналу на основі знання способів шахрайства дозволяє також встановити закономірності їх відображення у фінансовій звітності. Отже, є можливість визначити вразливість певних показників фінансової звітності стосовно викривлення та ступінь їх інформативності для отримання аудиторських доказів.

На основі наведених теоретичних знань аудитор має можливість сформулювати фактичну базу. Підготовку фактичної бази версій доцільно розпочинати з узагальнення всієї наявної інформації про суб'єкт господарювання та його середовище з урахуванням попередньо отриманих знань із кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення. Основні напрями отримання інформації про суб'єкт господарювання та його середовище наведено у п.11 МСА 315. Збір необхідної інформації повинен мати неформальний характер, а підпорядковуватися знанню кримінологічної характеристики шахрайства та способів його виникнення.

У п. 5 МСА 315 відмічається, що процедури оцінювання ризиків самі собою не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора. Згідно з п. 6 МСА 315 процедури оцінювання ризиків мають включати:

- а) подання запитів до управлінського персоналу, які можуть мати інформацію про ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
- б) аналітичні процедури;
- в) спостереження та інспектування.

За підсумками попереднього оцінювання бізнес-ризиків аудитор формує пошукові обставини з виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності. На основі такої інформації готується стратегічний план аудиту. Він містить програні цілі аудиторської перевірки, які ґрунтуються на гіпотетичному судженні у вигляді версій. Основний напрям планування аудиту викладений в МСА 300 [5].

У підготовці плану аудиту основна увага приділяється операціям з пов'язаними сторонами, інвестиціям та інвестиційній діяльності, консолідованим структурам, борговим зобов'язанням, бенефіціарним власникам, використанню похідних фінансових інструментів.

Наведені питання підлягають з'ясуванню, не самі собою, а в аспекті наявної практики фінансового звітування. У зв'язку з цим аудиторі необхідно отримати інформацію з розкриття у фінансовій звітності значних операцій і суттєвих залишків на рахунках, визнання доходів, обліку незвичайних або складних операцій.

Початковий етап побудови версії знаходить своє відображення у визначенні загальної стратегії аудиту. Керуючись п.п. 7-8, А8-А11 та додатком до МСА 300,

аудитор зобов'язаний у визначенні загальної стратегії аудиту враховувати відповідні значні обставини діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, результати попередньої ідентифікації суттєвих компонентів та значущих ключів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації, які отримано внаслідок визначення суттєвості згідно з МСА 320. У додатку до МСА 300 також наголошується на необхідності попереднього виявлення в обліку ділянок з високим рівнем можливого суттєвого викривлення, проведення розгляду оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності загалом на керівництво, нагляд та перевірку.

Наступний етап формування версії доцільно спрямувати на виявленні бізнес-ризиків у діяльності суб'єкта господарювання як основи для ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень. Саме такий підхід наведено у п. 5 МСА 315. Він орієнтує на необхідність відновлення взаємозв'язку бізнес-ризиків з ризиком шахрайства. З'ясування, якою мірою бізнес-ризик спроможні виступати детермінантами шахрайства.

Характерно, що їх взаємозв'язок обумовлений спільною природою об'єктивного та суб'єктивного змісту. У кожному з них міститься суперечлива взаємодія загрози виникнення втрат і можливостей.

У п. А 38 МСА 315 відмічається, що бізнес-ризик є ширшим, ніж ризик суттєвого викривлення фінансової звітності хоча й виключає останній. Бізнес-ризик може виникнути внаслідок змін або складності. У п. А40 МСА 315 наведено низку прикладів бізнес-ризиків, які можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення фінансової звітності. Такі приклади пропонується розглядати в якості припущень стосовно їх можливої трансформації у ризики суттєвого викривлення. Водночас звертається увага на вплив умов стосовно їх ролі у формуванні причино-наслідкових зв'язків між бізнес-ризиками і ризиками суттєвого викривлення. У п. 41А МСА 315 зазначено, що питання про те, чи приведе бізнес-ризик до виникнення ризику суттєвого викривлення необхідно розглядати з урахуванням умов, в яких перебуває суб'єкт господарювання.

У кінцевому підсумку припущення стосовно взаємозв'язку бізнес-ризиків шахрайства МСА не вважають вичерпним джерелом для пізнання викривлень фінансової звітності. У п. 5 МСА 315 наголошується, що процедури оцінювання ризиків самі собою не надають гідних та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора. Пропонується, щоб процедури оцінювання бізнес-ризиків також включали подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників, аналітичні процедури, спостереження та інспектування. Відповідно до п. А5 МСА 315 на вибір аудитора можуть виконуватися інші процедури. Зокрема, огляд інформації з економічних журналів, звіти аналітиків, банків, рейтингових агентств, нормативних чи рейтингових видань, надсилання запитів зовнішньому юридичному консультанту або експерту з оцінювання.

Обсяг необхідного розуміння бізнес-ризиків на предмет наявності в них спроможності безпосередньо набувати властивостей ризиків шахрайства або опосе-

редковано сприяти їх становленню визначається аудитором в результаті професійного судження з дотриманням професійного скептицизму. За таких умов обов'язково належить враховувати суперечливу природу самих ризиків.

Будучи різновидом діяльності, ризик орієнтує на отримання вагомих результатів неординарним способом в умовах незвичайності та ситуації неминучого вибору. Тим самим він сприяє подоланню консерватизму, стереотипів, психологічних бар'єрів на шляху здійснення експериментів задля досягнення успіху. З іншого боку, ризик зумовлює авантюризм, егоїзм і пасивність, що призводить до гальмування соціального прогресу та неправомірних вчинків.

Суперечлива природа ризику обумовлена взаємодією об'єктивно існуючих ризикових обставин та їх суб'єктивною оцінкою. Вона завжди має індивідуальний характер і свободу вибору серед різноманітних варіантів. Тому невід'ємною властивістю ризику є його альтернативність. Ризик є одним із шляхів усунення невизначеності, яка виступає протилежністю однозначності. Така властивість ризику має важливе значення для висловлювання судження у формі професійного скептицизму стосовно припущень про можливість шахрайства, зокрема про можливі варіанти поведінки управлінського персоналу в умовах бізнес-ризиків. Обов'язково врахування того факту, що кожний суб'єкт неоднозначно сприймає той самий бізнес-ризик через відмінності психологічних властивостей установок і ціннісних орієнтацій.

За таких умов визначити аудиторю особливості впливу бізнес-ризиків на конкретних суб'єктів з числа управлінського персоналу досить складно. До того ж аудитор не має повноважень правоохоронного органу здійснювати оперативно-розшукові та слідчі дії стосовно викривлень фінансової звітності. Тому основним джерелом отримання аудитором інформації з впливу бізнес-ризиків на конкретних суб'єктах є аналіз зовнішніх проявів поведінки управлінського персоналу в оточуючому середовищі. Насамперед це стосується заходів внутрішнього контролю та організації ризик менеджменту. Їх ефективність свідчить про ставлення управлінського персоналу до бізнес-ризиків та їх спроможність виступати чинниками ризиків шахрайства.

Відповідно до п. 151 МСА 315 увагу аудитора може привернути інформація, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалась оцінка ризиків управлінським персоналом. Їх оцінка може ґрунтуватися на очікуванні того, що певні заходи контролю працюють ефективно. Насправді – навпаки. У разі нехтування заходів контролю управлінським персоналом аудитор може отримати аудиторські докази їх неефективної роботи.

У результаті проведення такого аналізу суб'єкта господарювання та його середовища аудитор виділяє конкретні бізнес-ризиків, в яких існують можливості шахрайства. На основі оцінки можливості шахрайства

висуваються певні версії стосовно їх перевірки згідно з планом аудиту.

Подальші дії аудитора достатньо чітко регламентовано у МСА 315, 240, 300, а також в інших МСА. Відповідно до їх вимог у плані аудиту передбачаються відповідні заходи та аудиторської процедури із з'ясування суттєвості ризиків шахрайства та наявності в них всеохоплюючого характеру.

У подальшому з дотриманням професійного скептицизму збираються аудиторські докази, уточнюють та доповнюють план аудиту.

На заключному етапі аудитор готує звіт, спираючись на отриманий висновок за результатами перевірки попередньо сформованих версій.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження можна запропонувати таку схему побудови версій аудитором з ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвих викривлень.

I. Підготовка теоретичної бази версій:

1. Узагальнення знань із кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення у відповідній галузі.

2. Вивчення бізнес-ризиків стосовно наявності причин і умов, які спроможні формувати ризики шахрайства на об'єкті аудиторської перевірки.

3. Моделювання можливих варіантів неправомірних поведінок управлінського персоналу.

4. Визначення найбільш вразливих аспектів фінансової звітності стосовно конкретних способів шахрайства, що притаманно певній категорії підприємств.

5. Попередній аналіз фінансової звітності на предмет виявлення можливих викривлень.

II. Підготовка фактичної бази версій:

1. Узагальнення всієї наявної інформації про суб'єкт господарювання та його зовнішнє середовище відповідно до попередньо отриманих знань із кримінологічної характеристики шахрайства та способів його вчинення.

2. Формування пошукових обставин з виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності з наступною підготовкою стратегічного плану аудиту.

3. Оцінювання конкретних бізнес-ризиків стосовно наявності в них ризиків шахрайства з метою виявлення проблемних ситуацій, що підлягають аудиторській перевірці.

4. Висунення версій у вигляді припущень стосовно можливого шахрайства та підготовка плану аудиту.

5. Виконання аудиторських процедур для з'ясування суттєвості ризиків шахрайства та наявності в них всеохоплюючого характеру.

6. Збір аудиторських доказів, уточнення та доповнення плану аудиту.

7. Підготовка умовиводів за результатами перевірки версій на основі їх теоретичної і фактичної бази, а також моделювання можливого шахрайства або його окремих елементів.

Список використаних джерел

1. МСА 200. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. С. 95-125. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/МСА_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/МСА_2016-2017_частина_1(1).pdf)

2. МСА 240. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. С. 182-229. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf)
3. Головач В.В., Головач Т.А. Концепція професійного скептицизму аудитора та її генезис. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 2. С. 5-11.
4. МСА 315. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. С. 304-361. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf)
5. МСА 300. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. С. 291-303. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf)

References

1. ISA 200. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Volume I.* pp. 95-125. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (in Ukrainian).
2. ISA 240. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Volume I.* pp. 182-229. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (in Ukrainian).
3. Holovach V., Holovach T. The concept of the auditor's professional skepticism and its genesis. *Economics. Finances. Law*. 2022. № 2. pp. 5-11 (in Ukrainian).
4. ISA 315. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Volume I.* pp. 304-361. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (in Ukrainian).
5. ISA 300. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Volume I.* pp. 291-303. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (in Ukrainian).

Volodymyr HOLOVACH

PhD in Legal Sciences, Honored Lawyer of Ukraine, certified auditor, Institute of Audit
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3669-9071>

Tetiana HOLOVACH

Doctor of Economics, Professor, auditor, deputy director for scientific work of the Institute of Audit
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1657-1508>

AUDITOR'S VERSIONS REGARDING THE IDENTIFICATION AND ASSESSMENT OF RISKS OF FINANCIAL STATEMENTS' ESSENTIAL DISTORTION

The paper discusses the problematic issues of identification and assessment of the risks of significant distortion by the auditor based on a hypothetical judgment in the form of a version regarding their committing as a result of fraud. It was found that business risks are the main source of creating the motivation and pressure on management personnel regarding financial reporting distortions. Depending on a number of circumstances, they may have a positive or negative assessment from the management staff.

The creation of the version by the auditor is proposed to be carried out based on the knowledge of the criminological characteristics of fraud and methods of its commission. And, at the same time, to be guided by the approach, outlined in ISA 240 and ISA 315 regarding the criminological characteristics of fraud and the methods of its commission, as well as the circumstances that generate it.

International Standards on Auditing (ISA) require the auditor to follow the professional skepticism over the audit, to admit the possibility of material misstatement due to fraud, despite the auditor's past experience with regard to integrity and honesty of management personnel and those, who is endowed with the highest authority (clause 15 of ISA 200 and clause 12 ISA 240).

It has been established that the principle of professional skepticism requires the auditor the in-depth assessment of the risks of material distortion of financial statements, obliges to make assumptions on the presence of opportunities for fraud in the business entity's activity in each audit, regardless of the positive characteristics of the management staff. The knowledge of such assumptions requires the auditor to make hypothetical judgments in the form of a version., the audit plan is prepared based on the judgments.

Keywords: financial statements' distortion, auditor's versions, assessment of fraud possibilities, criminological characteristics of fraud, business risks

Любов Ярославівна **ШЕВЧЕНКО**

к.е.н., доцент кафедри, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2188-1735>
e-mail: shevchenko@donnuet.edu.ua

Віталія Валеріївна **ЛЯДСЬКА**

студентка, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0591-3346>
e-mail: lyadska@donnuet.edu.ua

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НАРАХОВАНОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті досліджено сутність поняття «внутрішній контроль», визначено головні завдання та функції контролю нарахованої заробітної плати. Встановлено, що основною метою перевірки є об'єктивне оцінювання поточного стану нарахування заробітної плати, виявлення факторів, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства. Визначено, що процес внутрішнього контролю складається з кількох етапів, а саме планування, перевірки та оцінювання інформації, узагальнення результатів перевірки, контроль за виконанням заходів, пропозиції із запобігання помилкам у майбутньому. Внутрішній контроль є складником управління діяльністю підприємства, тому необхідно приділяти увагу до покращення функціонування контролю. В організації системи внутрішнього контролю на підприємстві необхідно дотримуватись системного підходу, що забезпечує його максимальну ефективність і згодом визначає раціональність контрольної діяльності. Для ефективності проведення контролю заробітної плати на підприємстві варто забезпечити достовірність і цілісність всіх процесів обліку, а також розроблення стандартів внутрішнього контролю.

Ключові слова: облік, контроль, заробітна плата, продуктивність праці, управління, внутрішній контроль, перевірка, фонд оплати праці

ВСТУП

У сучасних умовах, коли значення обліку та контролю безмежно зросло, для ефективного управління підприємством особливо важливо, щоб облікові дані своєчасно, повно та достовірно відображали діяльність підприємства та його результати.

Заробітна плата є важливим компонентом доходів працівників підприємства. Підвищення її впливає на продуктивність праці та прибуток підприємства, але для цього необхідно здійснювати контроль за нарахуванням заробітної плати. Сьогодні головною функцією управління є контроль. Його мета – передбачити й запобігти можливим порушенням та помилкам.

Внутрішній контроль є частиною політики управління із запобігання впливу негативних явищ на фінансові результати підприємства. Багато вітчизняних науковців, а саме Ф.Ф. Бутинець [2], М.Т. Білуха [3], Л.В. Гуцаленко [6] у своїх працях розглянули основи теорії та практики контролю, зазначили контрольні процедури та послідовність їх здійснення, але проблема залишається невирішеною, оскільки з'являються нові явища у зв'язку з розвитком сучасних інформаційних систем бухгалтерського та управлінського обліку.

МЕТА дослідження – визначення особливостей у здійсненні внутрішнього контролю нарахованої заробітної плати на підприємствах.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У ході дослідження використано методи: для розкриття основних понять, пов'язаних з контролем заробітної плати – гносеологічний; для визначення особливостей етапів внутрішнього контролю заробітної плати – аналіз, синтез, індукція, дедукція та узагаль-

нення; для вивчення перспектив запобігання помилок у нарахуванні заробітної плати – метод систематизації та метод узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Під внутрішнім контролем розуміється певна система заходів із постійного контролю за функціонуванням об'єктів управління, яка здійснюється керівництвом, з метою створення інформаційної основи для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення певних цілей найбільш ефективним для підприємства способом.[1]

Метою контролю заробітної плати є перевірка дотримання чинного законодавства про працю, правильності нарахування основної та додаткової заробітної плати, правильності утримання з неї, нарахування податків і платежі з фонду оплати праці, а також соціальних виплат. Процедури внутрішнього контролю призначені для запобігання порушенням, які можна припустити, або які вже відбулися.

Спеціальними процедурами внутрішнього контролю є: арифметична перевірка правильності оформлення облікових документів; перевірка документообігу на підприємстві; перевірка довіреності керівного персоналу на первинних та розрахункових документах.

Підприємство самостійно встановлює перелік первинних документів, які є підставою для розрахунків з працівниками. Заробітна плата нараховується у розрахунково-платіжних відомостях. Для розрахунку заробітної плати в умовах погодинної оплати достатньо вести таблиць обліку робочого часу працівника.

Завданнями контролю обліку заробітної плати є:
– визначення достовірності проведених нарахувань і виплат працівникам підприємства, а також відображення їх у обліку;

- визначення законності та повноти утримань із заробітної плати;
- визначення законності застосування форм і системи оплати праці.

- виявлення та запобігання порушенням трудового законодавства [3].

Об'єктами внутрішнього контролю є стан обліку та звітності операцій з обліку заробітної плати, стан роботи з персоналом, використання фонду робочого часу, дотримання персоналом техніки безпеки та організація роботи підприємства.

Внутрішній контроль як функція управління – це метод зворотного зв'язку між об'єктом управління та органом управління, інформує про реальний стан об'єкта та ефективну реалізацію управлінських рішень [7].

Перевірка стану внутрішнього контролю за нарахування правильності заробітної плати включає: контроль обліку фактично відпрацьованого часу; перевірку правильності застосування ставок заробітної плати; перевірку правильності нарахування основної та додаткової заробітної плати; перевірку правильності відрахувань; контроль розрахунків з органами безпеки та соціального захисту.

Джерелами інформації для контролю є первинні документи, а саме документи про прийняття на роботу, про звільнення або переведення працівника на інше підприємство, реєстри бухгалтерського обліку та фінансової звітності [4].

Процес внутрішнього контролю нарахованої заробітної плати складається з таких етапів: планування перевірки; перевірки й оцінювання інформації; узагальнення результатів перевірки; контроль виконання заходів; пропозиції для запобігання майбутніх негативних явищ.

Незалежно від того, які форми і системи оплати праці діють на підприємстві, насамперед необхідно перевірити особовий склад, який ведеться у відділі кадрів підприємства. Під час контролю перевіряються особові картки, які створюють на кожного працівника під час прийняття на роботу, де зазначаються необхідні дані з анкети та фіксуються всі зміни в його діяльності [5]. Водночас перевіряє правильність присвоєння кожному працівнику поіменного номера, а кожному виробничому підрозділу присвоюється свій ряд номерів.

Після цього перевіряється правильність обліку використання робочого часу, який може здійснюватися як за підприємством загалом, так і за кожним виробничим підрозділом у спеціальному звіті з обліку використання робочого часу (форма П-12 або П-13). На підставі цього звіту щомісячно і за кожним працівником перевіряються розрахунки і правильність відображення загального календарного фонду.

Розглянемо методичні прийоми контролю заробітної плати [6]:

- документальні прийоми – це формальна, арифметична та нормативно-правова перевірка документів, аналітична перевірка звітності та балансів;

- розрахунково-аналітичні прийоми – це економічний аналіз або статистичні розрахунки.

Перевірка правильності застосування тарифів та розрахунку накопичених сум заробітної плати здійснюється вибіркоким методом. У разі виявлення порушень первинні документи перевіряються у повному обсязі.

Перевірка нарахованої працівникам заробітної плати за штатним окладом передбачає визначення правильності обчислення відпрацьованого часу та відповідності фактично отриманих сум розміру заробітної плати за штатним графіком (або за відпрацьованим часом) згідно із замовленням підприємства.

Ретельній перевірці підлягають такі документи, як положення про оплату праці, норми виробітку, документи, пов'язані реалізації готової продукції, її транспортування і переробки.

Для виявлення небезпечних операцій за можливості здійснюються такі процедури, як опитування відповідних осіб, взаємна перевірка фінансових операцій, а також контрольний обмір виконаних робіт (будівельних та інших робіт), контрольне зважування.

Контроль заробітної плати, нарахованої працівникам за посадовим окладом, полягає у визначенні робочого часу працівника та розцінки за одиницю часу. Після цього встановлюють відповідність фактично отриманих сум заробітної плати з особовим розписом (чи відповідно до наказу по підприємству) сумах заборгованості. Розрахунково-платіжну відомість вивчають з особливою увагою, суми перевіряються як по горизонталі, так і по вертикалі. Це тому, що часто порушення відбуваються через підробку сум у розрахунково-платіжних дорученнях.

ВИСНОВКИ

Отже, внутрішній контроль на кожному підприємстві є дуже важливим, необхідно здійснювати систематичний контроль за використанням фонду оплати праці, адже витрати на оплату праці складають значну частину у структурі витрат підприємства. Під час перевірки особливу увагу слід звернути на первинні документи, які регулюють відносини з працівниками, а також нарахування та виплату заробітної плати.

Об'єктивне оцінювання поточного стану нарахування заробітної плати, виявлення та попередження негативних факторів, що впливають на виконання управлінських рішень і досягнення фінансових результатів – усе це є метою контролю за заробітною платою. Ефективна організація внутрішнього контролю за оплатою праці на підприємстві забезпечить прийняття обґрунтованих рішень управлінського персоналу, оптимізацію облікових процесів, виявлення та усунення негативних явищ.

Список використаних джерел

1. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль. Чернівці, 2021. 336 с.
2. Контроль і ревізія / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир, 2000. 512 с.
3. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит. Київ, 2005. 888 с.
4. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. Київ, 2001. 253 с.
5. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. Київ, 2003. 311 с.

6. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль. Київ, 2014. 496 с.
7. Дікань Л.В., Шульга Н.В. Внутрішній контроль. Харків, 2005. 60 с.

References

1. Zamula I.V., Tanasiieva M.M. Internal control. Chernivtsi, 2021. 336 p. (in Ukrainian).
2. Control and revision / F.F. Butynets et al. Zhytomir, 2000. 512 p. (in Ukrainian).
3. Bilukha M.T. Financial control: theory, revision, audit. Kyiv, 2005. 888 p. (in Ukrainian).
4. Usach B.F. Control and revision. Kyiv, 2001. 253 p. (in Ukrainian).
5. Murashko V.M., Storozhuk T.M., Murashko O.V. Control and revision of financial and government activities. Kyiv, 2003. 311 p. (in Ukrainian).
6. Hutsalenko L.V., Kotsupatrii M.M., Marchuk U.O. Internal control of the state. Kyiv, 2014. 496 p. (in Ukrainian).
7. Dikan L.V., Shulha N.V. Internal control. Kharkiv, 2005. 60 p. (in Ukrainian).

Liubov SHEVCHENKO

PhD in Economics, Associate Professor of department, Mykhailo Tuhun-Baranovskyi Donetsk National University of Economics and Trade
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2188-1735>
e-mail: shevchenko@donnuet.edu.ua

Vitaliia LIADSKA

student, Mykhailo Tuhun-Baranovskyi Donetsk National University of Economics and Trade
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0591-3346>
e-mail: lyadska@donnuet.edu.ua

ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL OF ACCRUED SALARY AT ENTERPRISES

The paper examines the essence of «internal control», defines the objects, tasks and functions of control of accrued wages. It was established that the main purpose of the inspection is an objective assessment of the current state of payroll, identification of factors affecting the financial results of the enterprise. It was determined that the internal control process consists of several stages, namely: planning, checking and evaluating information, summarizing the results of the check, monitoring the implementation of measures, proposals to prevent errors in the future. During the inspection, the auditors draw up working documentation in accordance with their practical experience, and the reason for this is the absence of standard forms of working documents.

Internal control is a component of the management of the company's activities, so it is necessary to pay attention to improving the functioning of control. When organizing the internal control system at the enterprise, it is necessary to follow a systematic approach that ensures its maximum efficiency and subsequently determines the rationality of control activities. In the conditions of the market reform of the economy of Ukraine, the regulatory changes quite often database on issues of labor resources and their payroll accounting fees, so you need to constantly monitor them changes and pay attention to their checks. It is important to use only relevant legislative acts and current regulations.

Managers and specialists of structural divisions of enterprises sometimes control activities in a scattered, unplanned and unsystematic manner. In order to eliminate these shortcomings, it is necessary to draw up plans for current control at enterprises in order to systematically control economic operations and processes during each month. It is very important for them to provide thematic checks on the implementation of the decisions made and other issues.

To increase the effectiveness of control, it is necessary not only to ensure its timeliness, but also the completeness of all operations and processes, as well as to develop internal control standards.

Keywords: *accounting, control, wages, labor productivity, management, internal control, inspection, payroll*

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.10.9>
УДК 336:336.25/26(045)

Валерій Іванович СЛАВІНСЬКИЙ

к.е.н., доцент, Національний Авіаційний Університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7941-4406>
e-mail: valerii.slavinskyi@npp.nau.edu.ua

Юлія Вікторівна ОЛІЙНИК

студентка, Національний Авіаційний Університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1621-528X>
e-mail: 6916924@stud.nau.edu.ua

Діана Анатоліївна ВІТЬКО

студентка, Національний Авіаційний Університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8522-071X>
e-mail: 5280732@stud.nau.edu.ua

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ (ВИТРАТ) ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ

Стаття присвячена актуальним питанням обліку доходів і витрат підприємства. Досліджувана тема є дуже важливою, оскільки прибуток є основною метою підприємницької діяльності. Основними факторами, що впливають на визнання фінансових результатів (прибутку чи збитку), є доходи та витрати від діяльності підприємства. У цьому контексті постають наступні завдання: налагодження системи формування та обліку витрат на підприємстві, пошук резервів зниження витрат. У статті подано огляд обліку доходів і витрат та їх класифікацію. Проведено аналіз інтерпретації та витрат і класифікації доходів за національними та міжнародними стандартами. Внесено пропозиції щодо вдосконалення чинної нормативно-правової бази доходів і видатків.

Ключові слова: доходи, витрати, класифікація доходів та витрат, визнання доходів і витрат

ВСТУП ТА ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У системі управління підприємством велика увага приділяється фінансовим результатам. На формування фінансового результату істотно впливають доходи і витрати підприємства. Тому, незаперечно, що кінцевий фінансовий результат залежить від доходів і витрат підприємства, що реалізує проблему формування та належної організації його бухгалтерського обліку.

За останні кілька років процес калькуляції та вис-тавлення рахунків значно змінився. Такі зміни зумовлені тим, що функціонування нових підрозділів потребує побудови вдосконаленої системи обліку доходів і витрат. Оскільки метою ведення будь-якого господарства є одержання прибутку. Так, доцільно створити таку систему обліку, яка забезпечить отримання достовірної та повної інформації про ефективність усіх понесених на підприємстві витрат на виробничі запаси, утримання робочих місць, оплату праці персоналу тощо [2].

Вважаємо, що аналіз витрат і доходів, а також їх облік повинні базуватися на певних принципах. Відповідно основним аспектом добре організованого бухгалтерського обліку є розроблення ідеального розподілу витрат і доходів для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. Саме вона дає змогу правильно згрупувати та систематизувати дані про витрати та доходи, які, як відомо, є основними об'єктами бухгалтерського обліку. Крім того, визначає співвідношення елементів та їх взаємозв'язок, визначає методи контролю, обліку, аналізу, планування та моделювання рішень управлінського персоналу [3].

Вдосконалена система обліку повинна точно сформулювати доцільність витрат, які мають істотний вплив

на формування фінансових результатів. Безперечно, бухгалтерський облік повинен надавати інформацію керівництву для прийняття управлінських рішень з корпоративного управління та пошуку резервів для скорочення витрат, що позитивно вплине на подальше формування фінансових результатів. За рахунок цього облік витрат і доходів постійно розвивається і висуває досить жорсткі вимоги до його організації в господарствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Такі відомі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопка, В.О. Шевчук, К.О. Бузимська, Ю.С. Цал-Цалко та ін. займалися розглядом даного питання. Проте деякі проблеми вдосконалення організації обліку доходів і витрат на підприємстві потребують додаткового дослідження.

МЕТА статті – аналіз класифікації та визнання доходів та витрат підприємства, їх відображення у звітності діяльності установи.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Процес організації бухгалтерського обліку базується на створенні досконалої системи обліку, яка з урахуванням специфіки економіки змогла задовольнити потреби користувачів в отриманні належної інформації про свою діяльність.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється Верховною Радою України, Президентом України та Кабінетом Міністрів України. За визначенням п. 3 НП(С)БО 1 облікова політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звіт-

ності» [1].

У здійсненому дослідженні нами встановлено, що до фінансової звітності належить бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [1]. Актуальним на сьогодні є те, що Кабінет міністрів України змінив норми порядку подання фінансової звітності. Так, врегульовано питання строків подання фінансової звітності підприємствами, які в межах дії воєнного стану не подали проміжну, річну звітність у передбачені строки, повинні подати відповідну звітність впродовж трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану.

Проведений нами аналіз норм чинного законодавства доводить, що нині фінансова звітність є додатком до декларації з податку на прибуток (звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації) та її невід'ємною частиною. Тобто разом із відповідною податковою декларацією платник податку на прибуток зобов'язаний подавати квартальну або річну фінансову звітність. Такі вимоги прописані у п. 46.2 Податкового кодексу України [2].

Стосовно податкової звітності, то це – одна з видів бухгалтерської звітності. Подається у вигляді податкових декларацій (розрахунків) платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування. Згідно із Законом № 2115 від 03.03.2022 р. [6] дозволяється не подавати звітність, не сплачувати податки / збори та не реєструвати податкові накладні / розрахунки коригування тим платникам, які внаслідок воєнних дій не мають такої змоги. На час воєнного стану та протягом шести місяців після його завершення платники звільняються від відповідальності за не виконання таких обов'язків. Водночас від платників не вимагалось обов'язкової неможливості подання звітності, сплати податків чи реєстрації податкових накладних.

На нашу думку, важливе значення для одержання різнобічної інформації, необхідної для управління і контролю, має застосування науково-обґрунтованого плану рахунків. Під планом рахунків розуміють систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях і установах з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю.

Основні принципи формування та обліку витрат і доходів містяться в НП(С)БО 1 «Загальні відомості про фінансову звітність», НП(С)БО 15 «Доходи», НП(С)БО 16 «Витрати». Стандарти складають основу для організації бухгалтерського обліку на підприємствах [2]. Згідно з нормами чинного законодавства поняття дохід – збільшення економічної вигоди у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок акціонерних внесків) [5].

Оцінювання, склад і розшифровку доходів регулює НП(С)БО № 15 «Дохід». Згідно з цим положенням для обліку доходів підприємства, які накопичуються протягом року і після закінчення яких відносяться на фінансовий результат, використовуються рахунки основного класу (з 70 по 78), тобто рахунок 79.

Слід зазначити, що інформація про доходи відображається у фінансовій звітності, зокрема у формі 2 «Звіт про фінансовий результат (над сукупним доходом)». Для того щоб в обліку можна було підтвердити визнання доходу, він повинен відповідати певним умовам, встановленим відповідним стандартом бухгалтерського обліку. Найважливішими з цих умов є: можливість визначення величини доходу, впевненість у тому, що після такого доходу буде реалізовано збільшення економічних вигод. Згідно із НП(С)БО визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами [5]:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Варто розглянути також Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 "Дохід від договорів з клієнтами" (МСФЗ 15). Він визначає порядок обліку додаткових витрат, пов'язаних з укладенням контракту з клієнтом, а також витрат, понесених для виконання договору з клієнтом, якщо ці витрати не належать до сфери застосування іншого стандарту. Суб'єкт господарювання застосовує зазначене тільки до понесених витрат, які пов'язані з договором з клієнтом (або частиною такого договору), що належить до сфери застосування цього стандарту.

Окремого стандарту витрат у МСБО немає. Їх можна досліджувати лише за компонентами в таких МСБО: МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 2 «Запаси» тощо. Класифікація витрат, формування собівартості та основи розподілу в національному та міжнародному стандарті не демонструють чітких відмінностей [4].

Різниця полягає в тому, що загальні виробничі витрати є частиною оцінювання запасів згідно з МСБО 2 і включаються до виробничих витрат у НП(С)БО 16. Відповідно до норм чинного законодавства поняття витрати означають собою зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу). Капітал за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Відповідно до нормативних документів підприємство і встановлює у бухгалтерському обліку класифікацію та склад витрат, умови їх визнання, рахунки витрат, об'єкти обліку та калькулювання.

Велике значення має розбивка витрат за напрямками витрачання, оскільки саме їх складники утворюють собівартість продукції. Вважаємо, що система обліку та контролю за доходами і витратами не може повноцінно функціонувати без їх нормативно-правового регулювання. Організація цього регулювання є, на нашу думку, необхідною функцією з погляду обліку та контролю витрат.

Так, на підставі вищезазначеного, вважаємо, що з метою вдосконалення нормативно-правового забезпечення доходів і видатків можемо внести такі пропозиції:

1) здійснювати аналіз інформаційної бази обліку та контролю доходів і витрат, яка постійно оновлюється;

2) забезпечувати здійснення перевірки всіх правових документів, що стосуються обліку та контролю доходів і витрат.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можна стверджувати, що визнання витрат і доходів та їх облік і класифікація є основою для формування фінансових результатів. Інформація про доходи (витрати) відображається у фінансовій звітності, зокрема у формі 2 «Звіт про фінансовий результат (про сукупний дохід)».

Після здійсненого нами аналізу можна констатувати,

що основні питання організації бухгалтерського обліку на законодавчому рівні не повністю вирішено. Основною проблемою залишається питання порівняння оцінки та доходів і видатків у національних і міжнародних стандартах. За результатами наших досліджень встановлено, що формування собівартості та основи розподілу в міжнародних та національних стандартах, класифікація витрат, їх формування та основи розподілу в національних та міжнародних стандартах не мають чітких відмінностей.

Вважаємо, що основним недоліком в обліку доходів і витрат стає формування національної бази стандартів контролінгу та обліку доходів і витрат.

Список використаних джерел

1. Про затвердження національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 7.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

2. Прохар Н.В. Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2019. 257 с.

3. Пархоменко В.М. Фінансова звітність за міжнародними стандартами. Вісник податкової служби України. 2019. № 11. С. 44-47.

4. Про затвердження національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №627. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

5. Про затвердження національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13#Text>

6. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 3.03.2022. № 2115 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

References

1. On the approval of the national Regulation (standard) of accounting 1 "general requirements for financial reporting": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 No. 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (in Ukrainian).

2. Prokhar N.V. Nochovna Y.O. Accounting of income, expenses and financial results: problems of theory and practice: monograph. Poltava: RVV PUET, 2019. 257 p. (in Ukrainian).

3. Parkhomenko V.M. Financial reporting according to international standards. Bulletin of the Tax Service of Ukraine. 2019. No. 11. pp. 44-47. (in Ukrainian).

4. On the approval of the national Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 06.27.2013 N627. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (in Ukrainian).

5. On the approval of the national Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 11/29/1999 N 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13#Text> (in Ukrainian).

6. On the protection of the interests of subjects submitting reports and other documents during the period of martial law or a state of war: Law of Ukraine dated March 3, 2022. N 2115 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text> (in Ukrainian).

Valerii SLAVINSKYI

PhD in Economics, Associate Professor,

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7941-4406>

e-mail: valerii.slavinskyi@npp.nau.edu.ua

Yuliia OLIINYK

student, National Aviation University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1621-528X>

e-mail: 6916924@stud.nau.edu.ua

Diana VITKO

student, National Aviation University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8522-071X>

e-mail: 5280732@stud.nau.edu.ua

**CLASSIFICATION AND RECOGNITION OF INCOME (EXPENSES)
AND THEIR DISPLAY IN THE REPORT**

The paper is devoted to current issues of accounting of income and expenses at the enterprise. The research topic is very important and interesting, since profit is the main goal of entrepreneurial activity. The main factors affecting the recognition of financial results (profit or loss) at the enterprise are income and expenses from its activities. It is undeniable that the final financial result depends on the income and expenses of the enterprise, which realizes the problem of formation and proper organization of its accounting. An improved accounting system must accurately formulate the expediency of expenses and income that have a significant impact on the formation of financial results. The costing and invoicing process has changed significantly over the past few years. Such changes are due to the fact that the functioning of new divisions requires the construction of an improved system of accounting for income and expenses. Since the goal of any business is to make a profit. Therefore, in this context, the following tasks appear, such as: setting up the system of formation and accounting of costs at the enterprise, finding reserves for reducing costs. The paper provides an overview of income and expense accounting and their classification. An analysis of the interpretation of expenses and the classification of income according to national and international standards will be carried out. Interesting and relevant proposals have been made to improve the current legal framework of income and expenditure. To improve the process of obtaining profit and reduce costs at enterprises.

Keywords: *income, expenses, classification of income and expenses, recognition of income and expenses*