

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR THE OPERATIONAL ACTIVITIES OF E-BUSINESS ENTERPRISES IN THE CONDITIONS OF DIGITAL TRANSFORMATION

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЕЛЕКТРОННОГО БІЗНЕСУ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ

Основною складовою обліково-аналітичної системи управління підприємством є бухгалтерський облік, результатом якого є базова інформація, що потрібна зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Формування інформації здійснюється шляхом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання даних про діяльність суб'єкта господарювання. Кількість інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, коригує з масштабом діяльності. Навіть маленькі підприємства продукують великі обсяги інформації для потреб управлінського персоналу та державних структур. Тотальна комп'ютеризація управлінських та бізнес процесів сприяє швидкому обміну інформацією бухгалтерського обліку. Проте існує проблема несумісних даних, дублювання різних облікових операцій, збільшення варіантів використання програмного забезпечення. Її вирішення лежить у площині поєднання різних інформаційних систем і систем ручної обробки даних у єдину обліково-аналітичну систему. Використання в управлінні підприємством досягнень в галузі інформаційних технологій забезпечує своєчасність та повноту інформації про господарські процеси, що забезпечує можливості глибокого аналізу та прогнозування діяльності.³³¹

Особливо глибокий вплив процеси інформатизації та впровадження нових сучасних інноваційних технологій здійснили на розвиток торгівлі, повністю змінивши базові принципи функціонування цього виду бізнесу. На сьогодні, на думку багатьох науковців, електронна комерція складає основу функціонування електронного бізнесу у світі. Відповідно, активний розвиток електронного бізнесу протягом останніх років, поглиблення різноманіття видів такого бізнесу та сфер, де активно використовуються інформаційні технології, посилює важливість його розвитку й обумовлює необхідність проведення наукових досліджень у цій сфері.³³²

Метою дослідження є узагальнення теоретичних основ та практичних аспектів інформаційного забезпечення підходів до управління просування товарів і послуг в мережі Інтернет та удосконаленні бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю доходів, витрат та фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання, що займаються комерційною діяльністю через мережу Інтернет в умовах цифрової трансформації.

З метою зацікавлення клієнтів та утримання позицій на вітчизняному ринку, торгово-виробничі підприємства повинні застосовувати сучасні ефективні механізми формування та підтримання іміджу товарів, зокрема, за допомогою вдосконалення просування товарів і послуг в мережі Інтернет. Величезними темпами росте кількість користувачів Інтернет, оскільки мільйони людей щодня, не виходячи з дому, купують різні товари в електронних магазинах. Особливо актуальним це питання постає в умовах поширення коронавірусу COVID-2019. Витрати у системі електронної торгівлі завжди були під пильною увагою контролюючих органів, тому документальне оформлення таких заходів необхідне для підтвердження взаємозв'язку інформації про обсяги продажу в мережі Інтернет із господарською діяльністю торгово-виробничих підприємств. Існуюча номенклатура бухгалтерських рахунків не надає адекватної інформації користувачам про витрати

³³¹ Чиж В. І., Гавриленко В. О. (2022) Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством в умовах цифрової економіки, с. 89.

³³² Пілевич Д. С. (2019) Теоретичне підґрунтя електронного бізнесу, с. 68.

підприємства у системі електронної торгівлі, що значно ускладнює проведення ефективної маркетингової політики на основі використання обліково-аналітичного забезпечення.

Проблема використання елементів електронної комерції під час торгівлі товарами завжди викликала величезну зацікавленість серед науковців в сфері бухгалтерського обліку, зокрема цими питаннями займалися: Т. М. Артюх, А. В. Бодяковська, М. О. Гончарук, В. А. Кулик, Г. І. Купалова, Г. В. Мацьків, З. П. Мирончук, Н. Є. Ціцька, І. Б. Плотніченко, Л. Ю. Патраманська, О. О. Синявська, Л. В. Чижевська та багато інших. Але слід зазначити, що саме питання облікового відображення торговельних операцій та проведення розрахунків між суб'єктами електронної комерції є недостатньо та неповно дослідженими в економічній літературі. Незважаючи на значні здобутки у дослідженні проблем облікового відображення торговельних операцій між суб'єктами електронної комерції низка питань, зокрема відображення витрат торгово-виробничих підприємств на створення власного інтернет-магазину потребує уточнення, що пов'язано зі змінами пріоритетів їх діяльності, зокрема із-за суттєвого впливу поширення коронавірусу в Україні та у світі в цілому.

Як стверджує Кулик В. А., новим видом бізнесу, що є квінтесенцією активних ділових відносин в електронному середовищі, є е-бізнес, перспективність його розвитку у найближчому майбутньому підтверджують статистичні дані, наведені у Табл. 1.³³³ Дослідження деяких науковців щодо стратегії розвитку електронної комерції в період пандемії Covid-19 свідчить про те, що Інтернет стає одним з важливим засобом ведення електронного бізнесу на основі сучасних технологій. Електронна комерція, як сфера економіки, через фінансові і торговельні транзакції, за допомогою комп'ютерних мереж і бізнес-процесів, забезпечує отримання ефективних результатів в нових реаліях. Адекватні зміни з часу оголошення карантину відбувалися і в Україні. Офлайн-продажі змушені були припинитися, поступово, протягом року почала активно працювати онлайн-торгівля. На початок 2020 року, до пандемії COVID-19 обсяги електронної комерції в Україні склали близько 4% від загального ринку роздрібною торгівлі в країні.³³⁴

Таблиця 1. Основні показники розвитку е-бізнесу за 2014-2020 р.р.

Рік	Оборот е-бізнесу			Чисельність кінцевих споживачів е-бізнесу		Частка е-бізнесу у загальному світовому обороті		
	млрд дол. США	Темп зростання, %		млрд осіб	% до загальної чисельності населення у світі	%	абсолютне відхилення, в.п.	
		до 2014 р	до попереднього року				до 2015 р.	до попереднього року
2014	1336	-	-	1,32	18,1	-	-	-
2015	1548	115,9	115,9	1,46	20,0	7,4	-	-
2016	1915	143,3	123,7	1,61	21,8	8,7	+1,3	+1,3
2017	2352	176,0	122,8	1,77	23,6	10	+2,6	+1,3
2018	2860	214,1	121,6	1,91	25,5	11,5	+4,1	+1,5
2019	3418	255,8	119,5	2,07	27,2	13	+5,6	+1,5
2020	4056	303,7	118,7	-	-	14,6	+7,2	+1,6

На думку Синявської О. О., електронна торгівля на світовому ринку ототожнюється з поняттям електронна комерція.³³⁵

Як стверджує Л. Ю. Патраманська під поняттям електронної комерції розуміють будь-який вид ділової активності суб'єктів господарювання, що провадиться з використанням сучасних інформаційних технологій, систем та комунікаційних засобів з метою отримання прибутку та задоволення потреб споживачів.³³⁶

³³³ Кулик В. А. (2017) Бухгалтерський облік діяльності підприємств електронного бізнесу: теорія, методологія та організація, с. 11.

³³⁴ Купалова Г. І., Артюх Т. М., Бодяковська А. В. (2021) Стратегія розвитку електронної комерції в період пандемії covid-19, с. 40.

³³⁵ Синявська О. О. (2019) Електронна торгівля в Україні: тенденції та перспективи розвитку, с. 130.

³³⁶ Патраманська Л. Ю. (2015) Електронна комерція: переваги та недоліки, с. 78.

А. С. Крутова визначає електронну комерцію як: «вид діяльності, направленої на отримання прибутку від здійснення операцій в електронному вигляді». В свою чергу, електронною торгівлею автор називає: «вид торговельного формату, в рамках якого в електронному вигляді здійснюються товарні операції, у ході яких відбуваються покупки й продажі товарів і послуг, а також переказ грошей».³³⁷

Дещо інше визначення надають Л. А. Радкевич, І. А. Луговська, О. В. Кужилєва та М. М. Матвієнко: «Інтернет-торгівля – це організація і технологія процесу продажу товарів, в якому повний цикл комерційної трансакції або його частина відбувається електронним засобом з використанням телекомунікаційних мереж, електронних фінансово-економічних інструментів на засадах використання реклами, а також інструментів розповсюдження товарів та послуг у мережі Інтернет».³³⁸

Базовим нормативним документом, який регламентує здійснення інтернет-торгівлі, є Закон про електронну комерцію від 03. 09. 2015 р. № 675-VIII, відповідно до якого інтернет-торгівля належить до електронної торгівлі (яка згідно зі ст. 3 цього Закону є господарською діяльністю у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом покупцю шляхом вчинення електронних правочинів із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем).³³⁹ На думку З. Задорожного перевагою Закону України «Про електронну комерцію» є визначення переліку суб'єктів господарювання, що приймають участь у господарській діяльності у сфері електронної комерції, який включає суб'єктів електронної комерції (продавці, постачальники, виконавці та покупці, замовники, споживачі), постачальників послуг проміжного характеру в інформаційній сфері, органи державної влади та органи місцевого самоврядування в частині виконання ними функцій держави або місцевого самоврядування.³⁴⁰

Реалізація товару дистанційним способом – укладення електронного договору на підставі ознайомлення покупця з описом товару, наданим продавцем у порядку, визначеному Законом про електронну комерцію, шляхом забезпечення доступу до каталогів, проспектів, буклетів, фотографій тощо з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, телевізійним, поштовим, радіозв'язком або в інший спосіб, що виключає можливість безпосереднього ознайомлення покупця з товаром або із зразками товару під час укладення такого договору.

Порядок вчинення електронних правочинів регламентовано розділом III (статті 10-16) Закону про електронну комерцію. Електронні правочини (між продавцем покупцем) вчиняються на підставі відповідних пропозицій (оферт). Відповіддю покупця про її прийняття (акцепт) може бути заповнення формуляра заяви (форми) про прийняття такої пропозиції в електронній формі. Причому така заява може бути підписана одноразовим ідентифікатором (алфавітно-цифрова послідовність, отримана під час реєстрації покупця в інтернет-магазині – так званий пароль).

Покупець (замовник, споживач) повинен отримати підтвердження вчинення електронного правочину у формі електронного документа, у момент вчинення правочину.

Розрахунки у сфері електронної комерції можуть здійснюватися:

- з використанням платіжних інструментів;
- з використанням електронних грошей;
- шляхом переказу коштів;
- шляхом оплати готівкою тощо.

На підставі вивчення запропонованих науковцями визначення терміну електронна комерція, ми вважаємо, що в загальному випадку електронний бізнес – це значно ширше

³³⁷ Крутова А. С. (2010) Облік в системі електронної комерції, с. 12.

³³⁸ Радкевич Л. А., І. А. Луговська, О. В. Кужилєва, М. М. Матвієнко. (2010) Стратегія розвитку Інтернет-торгівлі торгової мережі на ринку ІТ-техніки, с. 19.

³³⁹ Про електронну комерцію: Закон України від 03. 09. 2015 р. № 675-VIII.

³⁴⁰ Задорожний З. (2017) Електронна комерція в Україні: дискусійні аспекти нормативно-правового регулювання, с. 119.

поняття ніж електронна комерція. На нашу думку термін електронна комерція та електронний бізнес дещо відрізняються. Ми вважаємо, що електронну комерцію можна вважати транзакцією, яка здійснюється через комп'ютерну мережу, внаслідок якої право власності або право використання товаром або послугою було передано від однієї особи до іншої. Щодо електронного бізнесу – це процес, який організація, незалежно від форми власності проводить за допомогою мережі пов'язаних між собою терміналів (комп'ютерів, телефонів та ін. гаджетів).³⁴¹

Так, пандемія COVID суттєво вдарила по світовій економіці, але війна росії проти України змусила мільйони повірити, що пандемія не була катастрофою такого масштабу, як ми собі уявляли. За даними ООН, станом на 24 квітня понад 5,2 мільйона українців покинули свою країну, більше 6,5 мільйона перебралися у більш безпечні регіони. До 24 лютого український e-Commerce стрімко зростав. У 2020 частка ринку досягла 8% від роздрібною торгівлі (+45% у річному обчисленні). Для порівняння, середній річний приріст у Східній Європі у цей час становив 46%. Темпи зростання в Західній Європі залишилися на рівні 4%. У день російського вторгнення всі інтернет-магазини в середньому втратили 82,7% сеансів.³⁴²

Проведене дослідження розвитку електронної комерції під час воєнних дій свідчить про те, що в багатьох мережах продажі просто обвалилися. Якщо в березні онлайн-продажі впали практично до нуля, то вже у квітні e-commerce почав оживати та демонструвати зростання. Вже в липні у мережі фіксують, що доля онлайн-продажів відносно офлайн майже повернулася на довоєнні показники.

Згідно з даними опитування Deloitte в Україні, напередодні війни другий рік поспіль спостерігалася важлива тенденція: двократне переважання темпів зростання онлайн над офлайн. 22% респондентів зазначили, що почали купувати частіше онлайн, і лише 9% купують частіше офлайн. І ця тенденція лише посилювалася. Багато в чому завдяки наслідкам пандемії, яка привчила багатьох людей купувати онлайн. Як показало дослідження Soul Partners і Baker Tilly Україна, обсяг ринку e-commerce в 2020 році зріс на 41% та досягнув \$4 млрд., що становило 8,8% від загального обсягу роздрібною торгівлі в Україні. Очікувалося, що ця частка за підсумками 2021-го буде на рівні 9,2%, або \$4,4 млрд. Ринок електронної комерції виріс майже втричі з 2016 року і аналітики прогнозували його подвоєння протягом наступних п'яти років (Рис. 1).



Рис. 1. Динаміка електронної торгівлі та її частки у роздрібній торгівлі

Найкращі перспективи для збільшення продажів через онлайн-канал мали споживча електроніка та одяг. Зокрема, очікувалося, що доля онлайн-продажів електроніки мас

³⁴¹ Наумова Т. А., Топоркова О. В., Янчева І. В. (2021) Організація обліку в системі електронної комерції, с. 155.

³⁴² Як змінився український eCommerce за місяць війни.

потенціал росту з 23% до майже 46%. Онлайн-торгівля одягом в Україні зростала у середньому на 26% з 2016 року і досягла \$291 млн у 2020-му. Тобто близько 7% одягу продавалося через Інтернет, хоча середній чек був невеликим: \$24-31. Втім, Україна взагалі мала найнижчий у порівнянні з сусідніми країнами рівень витрат однієї людини на е-комерцію на рік – \$104. Наприклад, у сусідній Польщі цей показник був на рівні \$541.

Як підраховали в агенції онлайн-маркетингу Promodo, 82,6% ринку займали маркетплейси – Rozetka, Prom.ua, ePicentk.ua, Bigl, Zakupka та Allo (Рис. 2). Далі йдуть великі магазини – 14,8%. Серед них: Comfy, Фокстрот, Цитрус, Eldorado, MOYO та інші. Найменша частка мультикатегорійних магазинів – 2,6%.³⁴³ Проте повномасштабна війна росії проти України повністю все змінила. Так, війна внесла деякі обмеження в розвиток е-бізнесу, але ми вважаємо, що за таких умов необхідно зосередитися перш за все на досягненні короткострокових цілей.

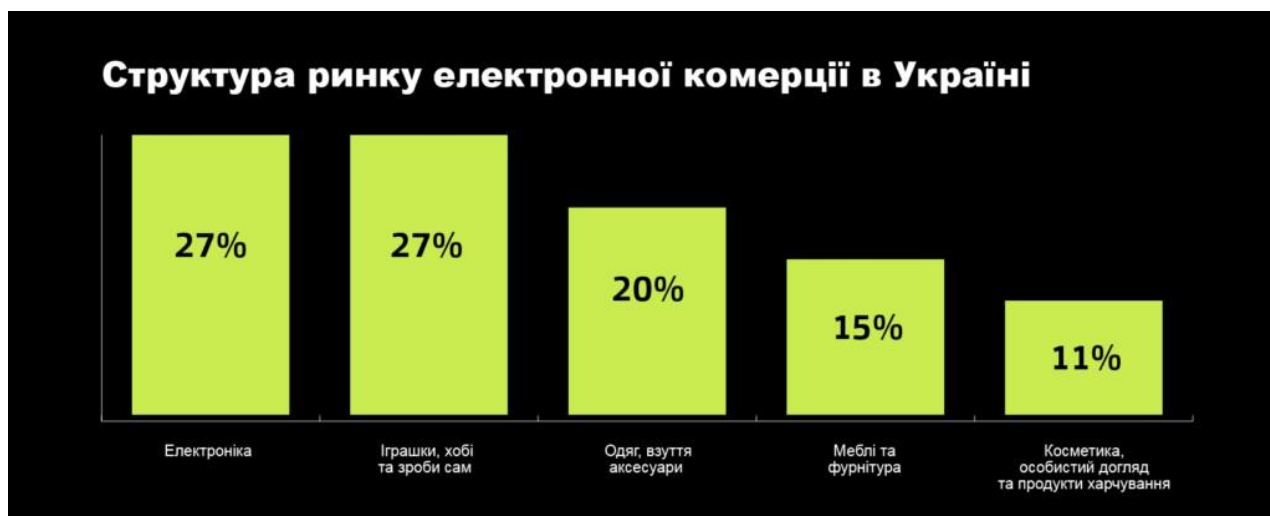


Рис. 2. Структура ринку електронної комерції в Україні

На нашу думку, необхідно обов'язково визначитися з шляхами побудови ефективних стратегій маркетингової політики, а саме:

I. На макрорівні: слідкувати за ринком; по-можливості економити на розробці креативних стратегій і виробництві глянцевого контенту та перерозподіляти бюджети одразу на PPC рекламу; проводити оптимізацію витрат.

II. На макрорівні: проводити розробку державної регуляторної політики в цій сфері з метою подолання бар'єрів та перешкод для транскордонної електронної комерції з урахуванням нових викликів, необхідно створити єдиний державний орган в галузі електронної комерції.

Таким чином, не зважаючи на те, що повномасштабна військова агресія Росії завдала значної школи економіці України, електронна комерція здатна стати одним з наймогутніших сегментів національної економіки за умови економічного стимулювання внутрішнього споживчого ринку та залучення клієнтів з інших країн ЄС після приєднання до Єдиного цифрового ринку Європейського Союзу.

Як відомо, вся діяльність економічних суб'єктів поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну. Такий поділ видів діяльності вперше було визнано при розробленні перших вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», який нині втратив чинність, проте в ньому вперше для вітчизняної облікової практики було ідентифіковано сутність цих видів діяльності. Зокрема, стандартом визначено, що операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. В широкому розумінні «операційною діяльністю» прийнято вважати основну діяльність підприємства, яка пов'язана

³⁴³ Вплив війни на інтернет-торгівлі: як змінювалися онлайн-продажі ритейлерів протягом I півріччя 2022 року.

з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), забезпечує основну частку доходу і є головною метою створення підприємства. Напрями операційної діяльності підприємства визначаються, перш за все, специфікою галузі економіки, до якої воно належить. Для більшості підприємств основу операційної діяльності становить виробнича або торгівельна діяльність, яка доповнюється здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності.³⁴⁴

Актуальним напрямом досліджень операційної діяльності є організація обліку та системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу в умовах цифрової трансформації.

У світовій практиці менеджери компаній стверджують, що діджиталізація є важливим стратегічним завданням і фінанси та бухгалтерський облік є важливими частинами цього процесу. Визнання цього є ключем до успіху діджиталізації інформаційних процесів компаній. 76% з опитаних компаній керівники/менеджери визначили технологічну необхідність діджиталізації обліку та фінансів компаній, 19% опитаних компаній визнали це питання на рівні середньої ланки менеджменту компанії, 5% – на рівні підрозділів. На підставі результатів даного опитування PwC зазначала на доцільності та релевантності процесу діджиталізації в рамках ієрархії компанії. Відповідно це має вплив на збільшення ймовірності послідовної загальної стратегії компанії. АССА (Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів) стверджує, що надання фінансової й бухгалтерської звітності через колективні сервіси та аутсорсинг відіграє важливу роль в оптимізації структури фінансової служби. Наведені факти можна спостерігати в діяльності підприємств у сучасних умовах економіки й держави в цілому. Цифрова трансформація інформаційних процесів у діяльності вітчизняних підприємств набрала особливих оборотів у період пандемії коронавірусної хвороби COVID-19. Важливим завданням для компаній постало питання забезпечення взаємодії підрозділів між собою та налагодження електронного документообігу з контрагентами. Кожне підприємство вирішувало це питання по-різному. Вивчивши ринок послуг з автоматизації інформаційних процесів, компанії почали активно впроваджувати програмне забезпечення, налагоджувати бізнес-процеси в нових умовах. Причому процеси діджиталізації інформаційних процесів в окремих компаніях розпочалися задовго до пандемії COVID-19. Відправною точкою до діджиталізації інформаційних процесів вітчизняних підприємств стала прийнята Урядом концепція розвитку електронних послуг в Україні в 2016 р. Також Україна приєдналася до Програми ЄС Interoperability Solutions for European Public Administrations 2 (ISA), проектів e-CODEX, e-Invoicing, а також ініціативи Single Digital Gateway. Далі в 2019 р. було створено Міністерство цифрової трансформації України для формування державної політики у сфері діджиталізації економіки в Україні. Світові лідери «цифрового» ринку (Cisco, IBM, Intel, Oracle, Deloitte, SAP, Ericsson, MasterCard, Vodafone, Kyivstar, Lifecell, International Data Corporation), вітчизняні консультанти та експерти, підтримані Міністерством економічного розвитку та торгівлі й ГО «ХайТек Офіс», розробили «Цифровий порядок денний України 2020», – документ, який визначає ключові політики, першочергові сфери, ініціативи та проекти «цифровізації» України на найближчі 3 роки. На сьогодні в ТОП-25 лідерів діджиталізації входять вітчизняні компанії з різних сфер діяльності: AgriChain, EPAM, IDS Borjomi Ukraine, Linkos Group, L'oréal Україна, Microsoft Україна, Moneyveo, SQLAB, Syngenta, TEDIS Ukraine, TIS, WOG, Дарниця, Датагруп, ДТЕК, Кернел, Київстар, Люксоптика, Метінвест Діджитал, Міністерство цифрової трансформації України, Нафтогаз України, ПУМБ, Укрлендфармінг, УкрАВТО, Укргазбанк.³⁴⁵ Автори даного рейтингу мали за мету показати як спеціалізовані компанії на цифровій продукції, так і успішні компанії у сфері діджиталізації бізнес-процесів, що впливає на конкурентоспроможність компаній та економіки в цілому.

Для того, щоби розпочати віртуальний бізнес, необхідно перш за все створити веб-сайт підприємства, діяльність якого передбачає організаційно – правове та облікове забезпечення.

³⁴⁴ Парасій-Вергуненко Ірина (2016) Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень, с. 109.

³⁴⁵ Королюк Т., Мазуренко О. (2021) Діджиталізація діяльності підприємств: тенденції.

В бухгалтерському обліку, витрати на створення веб-сайту можна відобразити двома способами: одразу списати їх на витрати підприємства чи капіталізувати, визнавши веб-сайт нематеріальним активом.

Ми підтримуємо пропозицію відомих науковців, щодо визначення Веб-сайту суб'єкта господарювання як нематеріального активу, а витрати на його створення – як капітальні витрати. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 під нематеріальним активом розуміють немонетарний актив, що немає матеріальної форми та може бути ідентифікований. Зауважимо, що нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.³⁴⁶

Всі витрати на створення веб-сайту накопичуються на рахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів". Згідно Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні(ч. 1 ст. 9) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій, є *первинний документ* тому, після введення в експлуатацію нематеріального активу на підставі "Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (типова форма № НА-1) дані витрати капіталізуються на субрахунок 125 "Авторське право та суміжні з ним права".

На нашу думку, витрати, пов'язані з реєстрацією доменного імені, в бухгалтерському обліку відносяться до витрат майбутніх періодів, так як доменне ім'я реєструється на один (або більше) рік, а рахунок сплачується одразу за весь період реєстрації. Дані витрати повинні обліковуватися на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", а в подальшому вони поступово повинні списуватися на витрати на збут. У податковому обліку ці витрати необхідно відносити до валових витрат підприємства, як витрати пов'язані з підготовкою та веденням виробництва та реалізації продукції.

Витрати, пов'язані із адмініструванням сайту (заробітна плата веб-мастера, плата за хостинг), у бухгалтерському обліку необхідно відносити до витрат на збут та обліковувати на рахунок 93 "Витрати на збут". У податковому обліку ці витрати необхідно відносити до складу валових так само, як і витрати на реєстрацію доменного імені.

У синтетичному обліку створення веб-сайту повинно відображатися наступним чином (Табл. 2).

Таблиця 2. Відображення обліку створення веб-сайту торгово-виробничого підприємства

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	Підписано акт виконаних робіт на створення сайту	154	631
2	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3	Отримано документи на доменне ім'я	39	631
4	Відображено суму податкового кредиту	641	631
5	Введено в експлуатацію нематеріальний актив	125	154
6	Сплачено заборгованість згідно акту виконаних робіт	631	311
7	Нарахована заборгованість за хостинг	93	631
8	Відображено суму податкового кредиту	641	631
9	Нараховані зобов'язання пов'язані з оплатою послуг адміністрування веб-сайту	93	631
10	Відображено суму податкового кредиту	641	631
11	Сплачено за хостинг та за послуги адміністрування веб-сайту	631	311

На нашу думку в умовах жорсткої конкуренції необхідною умовою успішного функціонування на ринку та досягнення максимальної ефективності у задоволенні потреб споживачів необхідно займатися просуванням створеного веб-сайту на ринку.

У процесі дослідження ми дійшли висновку, що реалізація товару дистанційним способом це укладення електронного договору на підставі ознайомлення покупця з описом товару, наданим продавцем у порядку, визначеному Законом про електронну комерцію,

³⁴⁶ Мацьків Г. В., Ціцька Н. Є., Мирончук З. П. (2020) Обліково-аналітичне забезпечення електронної комерції в аграрному бізнесі, с. 105.

шляхом забезпечення доступу до каталогів, проспектів, буклетів, фотографій тощо з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, телевізійним, поштовим, радіозв'язком або в інший спосіб, що виключає можливість безпосереднього ознайомлення покупця з товаром або із зразками товару під час укладення такого договору.

Порядок вчинення електронних правочинів регламентовано розділом III (статті 10-16) Закону про електронну комерцію.³⁴⁷

Електронні правочини (між продавцем покупцем) вчиняються на підставі відповідних пропозицій (оферт).

Відповіддю покупця про її прийняття (акцепт) може бути заповнення формуляра заяви (форми) про прийняття такої пропозиції в електронній формі. Причому така заява може бути підписана одноразовим ідентифікатором (алфавітно-цифрова послідовність, отримана під час реєстрації покупця в інтернет-магазині – так званий пароль).

Покупець (замовник, споживач) повинен отримати підтвердження вчинення електронного правочину у формі електронного документа, у момент вчинення правочину.

Розрахунки у сфері електронної комерції можуть здійснюватися:

- з використанням платіжних інструментів;
- з використанням електронних грошей;
- шляхом переказу коштів;
- шляхом оплати готівкою тощо.

Слід відзначити, що на підставі останніх досліджень ми з'ясували, що в умовах пандемії та поширення коронавірусу COVID-2019 найпоширенішою в Україні формою реалізації товарів через Інтернет-магазини є торгівля поштою та кур'єрська доставка. Продаж товарів поштою здійснюють винятково непродовольчими товарами.

У синтетичному обліку реалізація товару через Інтернет-магазин повинно відображатися наступним чином:

*Таблиця 3. Відображення обліку реалізація товару через Інтернет-магазин
торгово-виробничого підприємства*

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	Зараховано грошовий переказ за одиницю товару	311	681
2	Відображено суму податкового зобов'язання у вартості передоплати	643	641
3	Передано товар відділенню поштового зв'язку для здійснення пересилки	2822	2821
4	Відображено суму податкового зобов'язання у вартості переданого товару	643	641
5	Отримано звіт від поштового відділення зв'язку про переданий товар покупцю, визнано дохід від реалізації	361	702
6	Закрито рахунки (ПДВ)	702	643
7	Списано первисну вартість товару	902	2822
8	Відображено суму грошового переказу за проданий товар	311	361

Ми підтримуємо думку відомих науковців стосовно необхідності виокремлення витрат й доходів, які отримують торгово-виробничі підприємства за умови традиційної та електронної торгівлі, оскільки більшість господарств веде змішану діяльність, використовуючи традиційні канали збуту продукції та продаж продукції через мережу Інтернет.³⁴⁸ Також ми підтримуємо пропозиції стосовно необхідності виділення окремих аналітичних рахунків в робочому плані рахунків суб'єкта бізнесу для деталізації інформації про доходи, витрати й фінансові результати, які були запропоновані ними. Таким чином в процесі операційної діяльності підприємства щодо рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а саме 90 «Собівартість реалізації» (в розрізі субрахунків 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»), 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні

³⁴⁷ Про електронну комерцію: Закон України від 03. 09. 2015 р. № 675-VIII.

³⁴⁸ Мацьків Г. В., Ціцька Н. Є., Мирончук З. П. (2020) Обліково-аналітичне забезпечення електронної комерції в аграрному бізнесі, с. 109.

витрати» (в розрізі 10 субрахунків, а саме субрахунків 940-949), та рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а саме 70 «Доходи від реалізації» (в розрізі субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»), 71 «Інший операційний дохід» (в розрізі 10 субрахунків, а саме субрахунків 710-719), доцільно виділяти два аналітичні рахунки для фіксування витрат і доходів операційної діяльності в розрізі традиційної та електронної торгівлі.

Такий підхід, на нашу думку сприятиме накопиченню достатньої інформації щодо витрат, доходів та формування фінансових результатів від операційної діяльності як основи для проведення контролю та аналізу ефективності електронної торгівлі.

В умовах стрімкого розвитку цифрової економіки та поглиблення конкуренції управління торговим підприємством потребує удосконалення система інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємств е-бізнесу, яке дасть змогу підвищити якість інформації, що використовується для об'єктивного вивчення фактичної наявності документованої обліково-економічної інформації та узагальнення результатів з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Функціонування системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах е-бізнесу засвідчує низький рівень зорієнтованості на розробку та прийняття рішень, що негативно впливає на ефективне використання існуючих інструментів управління та актуалізує наукові дослідження з визначення інформаційної бази, суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю для підприємств е-бізнесу особливо в період пандемії COVID-19.

Дослідження та вивчення окремих аспектів внутрішнього контролю проводили такі вітчизняні і закордонні вчені, як: Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. І. Дорош, А. В. Іжболдіна, А. І. Кашперська, Ю. І. Ключ, В. І. Лишиленко, Н. М. Малюга, А. А. Михалків, Т. П. Назаренко, М. Ф. Огійчук, О. А. Петрик, В. С. Рудницький, О. М. Старенька, М. М. Шигун, А. Х. Тейлор, Д. Хан та ін. Як функція управління система внутрішнього контролю є засобом зворотного зв'язку між об'єктом контролю та органом управління, що інформує про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль – невід'ємна частина загальної системи управління, який забезпечує систематичне спостереження і перевірку функціонування відповідного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичної наявності документованої обліково-економічної інформації. Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. Багато вчених та науковців надають визначення поняття внутрішнього контролю, однак кожен з них визначає цю дефініцію з різних точок зору.

Так, наприклад, А. А. Михалків та Т. В. Косташ, визначають контроль як основну управлінську функцію, як невід'ємну складову процесу прийняття і реалізації управлінських рішень, як завершальну стадію процесу управління, основою якої є механізм зворотнього зв'язку.³⁴⁹

На думку О. В. Назаренко та О. І. Волошиної, формування внутрішнього контролю спрямоване на створення можливості для керівників економічного суб'єкта знижувати з його допомогою бізнесризик і готувати надійну Ключ Ю. І. та Іжболдіна А. В. вважають, що внутрішній контроль – це:

- функція управління;
- система контролю за господарською, виробничою та фінансовою діяльністю організації;
- спосіб підвищення ефективності фінансово-економічної діяльності підприємств.³⁵⁰

³⁴⁹ Михалків А. А., Косташ Т. В. (2020) Внутрішній контроль процесу господарювання проблеми організації, с. 61.

³⁵⁰ Ключ Ю. І., Іжболдіна А. В. (2020) Оцінка ефективності внутрішнього контролю промислових підприємств, с. 54.

Підсумовуючи вищенаведені визначення можна зробити висновок про те, що внутрішній контроль – це:

- невід’ємна частина загальної системи управління;
- система контролю та перевірки функціонування відповідного об’єкту прийнятим управлінським рішенням;
- спосіб підвищення ефективності господарської, фінансової та виробничої діяльності підприємств.

До головних елементів системи контролю відносяться об’єкт контролю, суб’єкт контролю та контрольні дії. До головних елементів системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу на нашу думку відносяться джерела інформації, об’єкт контролю, суб’єкт контролю та організаційно-методичні способи та прийоми вивчення стану обліку. Об’єктами внутрішнього контролю зазвичай є окремі підрозділи або ділянки, тобто невід’ємні складові елементи виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, часто пов’язані з неперервними технологічними процесами.

Слід зазначити, що декілька років тому онлайн покупки не мали такої популярності. За час карантину значно скоротилися рекламні бюджети туристичних компаній, бізнесу, що продає товари luxury, premium-сегменту, фірм, які спеціалізуються у сфері розваг, дозвілля, івент-маркетингу, кейтерингу. Таким чином, в період пандемії COVID-19 перед багатьма підприємствами постало питання необхідності пошуку нових підходів до управління діяльністю та розвитком своїх підприємств.

Перенесення значної кількості бізнес-процесів у віртуальний простір зумовило виникнення та подальший розвиток нового сектора економіки – е-бізнесу. Електронна комерція існує у світі приблизно із 1994 р. і характеризується наявністю бізнес-комунікацій та трансакцій, пов’язаних із купівлею та продажем товарів і послуг, що здійснюються за допомогою інформаційних систем і мереж, а також цифрового зв’язку. Електронна комерція також включає в себе операції із електронного переказу коштів, використання смарт-карт і електронних грошей. Першою компанією, що провадила свою діяльність у сфері електронної комерції вважається Amazon.com. Електронний бізнес упровадила 1997 р. компанія ІВМ.³⁵¹

Згідно зі ст. 3 Закону України «Про електронну комерцію» електронною комерцією є "відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов’язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов’язки майнового характеру."³⁵²

Інтернет надає унікальні можливості для комунікації з аудиторією. Спочатку e-commerce оцінили в США, запустивши електронну торгівлю в 1979, потім перспективний напрямок поширився по Європі, починаючи з 1981, і вже в кінці 1990-х Китай і країни колишнього Радянського Союзу підхопили естафету. Цифрова економіка щомісяця набирає обертів: приблизно 8 млрд. чоловік населяють нашу планету, до Інтернету же підключено 7 млрд. пристроїв. Прогнози експертів на 2022 рік обіцяють зростання підключень до Інтернету до 50 млрд. пристроїв – дані надала дослідницька компанія Juniper Research. Тепер електронної комерції відведена солідна частина світового фінансового ринку. Висновок напрашується сам собою: зі зростанням проникнення Інтернету, конкурентоспроможними будуть тільки ті підприємства, у яких є своя освоєна ніша в цифровому світі.³⁵³ У зв’язку з цим ми погоджуємося з думкою О. І. Шалевої, що усі підприємства, що працюють на сучасному ринку, можна поділити на 3 групи стосовно електронного бізнесу:

- 1. традиційні (brick-and-mortar), які діють на реальному фізичному ринку і не звертаються до електронного бізнесу, якщо до цього їх не змушують певні обставини;

³⁵¹ Svirskas A. Architectures and Techniques for modern E-business Systems.

³⁵² Про електронну комерцію: Закон України від 03. 09. 2015 р. № 675-VIII.

³⁵³ Що таке електронна комерція?

- 2. змішані (click-and-brick), які певну частку своєї діяльності здійснюють через мережу Internet;
- 3. повністю електронні (click-only), які існують лише в мережі Internet.³⁵⁴

Пандемія, яка охопила весь світ, поза всіляким сумнівом вплинула на електронну комерцію, надавши їй суттєву перевагу над оффлайн-торгівлею. Більшість власників бізнесу, які працюють в сфері електронної комерції вимушені адаптувати власні сайти під гаджети і продовжуючи роботу в таких напрямках, як інтерактивна візуалізація, розробка інших передових програми для інтернет-магазинів та запуск нових логістичних послуг.

Отже на нашу думку, click-and-bric – це вигідний засіб ведення е-бізнесу в умовах пандемії COVID-19, щоб надати покупцям зручний спосіб відчувати як традиційні роздрібні послуги, так і покупки в Інтернеті. Крім того, він має тенденцію залучати як традиційну, так і онлайн-аудиторію.

Слід відзначити, що пришвидшення адаптаційних процесів у режим онлайн-торгівлі призводить до суттєвих змін у підході до виділення головних елементів системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу. Однією із проблем залишається визначення кола його об'єктів та суб'єктів.

За загальним підходом до об'єктів внутрішнього контролю відносять ресурси (активи та джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання), процеси (операційна, інвестиційна та фінансова діяльність підприємства) та результати діяльності (прибуток чи збиток). При цьому в складі ресурсів слід приділити особливу увагу безпосередньо технічному забезпеченню та інформаційним технологіям, які впроваджені на підприємстві, оскільки вони забезпечують провадження основної діяльності.

Інформаційні технології та системи, комунікаційні засоби, технічне забезпечення, що є невід'ємними елементами для суб'єктів електронного бізнесу, трудові ресурси та маркетингові заходи вимагають значних вкладень, а тому ефективність основної діяльності повинна постійно бути під контролем.

Також у якості об'єкта внутрішнього контролю, необхідно враховувати специфічні ризики, які притаманні електронному бізнесу. Дж. Вонг (J. Wang) і К. Хупер (K. Hooper) стверджують, що кожний об'єкт внутрішнього контролю підлягає дисциплінарній відповідальності та контролю, під час здійснення якого «все бачать, навіть коли не бачать». Менеджери підприємства, працівники та матеріально відповідальні особи дисциплінуються за допомогою різних адміністративних процедур, спеціальних правил, що обумовлюються конкретними дисциплінарними практиками, особливо щодо бухгалтерських даних, тому підрозділ внутрішнього контролю відіграє важливу роль на підприємствах.³⁵⁵

Старенька О. М. класифікує об'єкти оперативного контролю в розрізі основних господарських процесів:

- процес придбання необоротних і оборотних активів включає: контроль договорів, оприбуткування засобів праці та сировини і матеріалів, зобов'язань перед постачальниками.
- процес виробництва готової продукції включає: контроль підготовки сировини та матеріалів, процесу виробництва, готової продукції.
- процес реалізації готової продукції включає: контроль договорів реалізації, відвантаження готової продукції, договірних зобов'язань.³⁵⁶

А. А. Михалків та Т. В. Косташ надають наступне визначення: об'єктами внутрішнього контролю є не тільки факти господарського життя і об'єкти обліку (майно, джерело його походження, господарські операції), а й економічні явища, які вже відбулися, і ті, які ще не є фактами, а знаходяться в процесі здійснення.³⁵⁷

³⁵⁴ Шалева О. І. (2011) Електронна комерція, с. 32.

³⁵⁵ Wang, J., Hooper, K. (2017) Internal control and accommodation in Chinese organisations, с. 20.

³⁵⁶ Старенька О. М. (2021) Об'єкти та суб'єкти оперативного контролю на промислових підприємствах, с. 120.

³⁵⁷ Михалків А. А., Косташ Т. В. (2020) Внутрішній контроль процесу господарювання проблеми організації, с. 64.

О. В. Назаренко та О. І. Волошина вважають, що об'єктом внутрішнього контролю виступає фінансово-господарська діяльність, включаючи діяльність облікових, економічних, управлінських, інженерно-технологічних служб; статистична, фінансова, податкова та інша звітність підприємства.³⁵⁸

Ми вважаємо, що об'єктом внутрішнього контролю підприємств е-бізнесу є: система обліку та управління підприємством; якість роботи спеціальних служб, які створені з метою контролю в межах своїх функціональних обов'язків; планування та процеси діяльності підприємства.

На думку Т. П. Назаренко, для організації служби внутрішнього аудиту необхідно відокремлювати три основні способи: створення власної служби внутрішнього аудиту на підприємстві, використання послуг аутсорсингу та косорсингу.

Ми приєднуємося до думки Т. П. Назаренко і вважаємо, що побудова механізму внутрішнього контролю у сфері електронного бізнесу може також відбуватися такими способами:

– створення своєї служби внутрішнього контролю, якщо суб'єкт електронного бізнесу має у розпорядженні необхідні ресурси;

– аутсорсинг – функція внутрішнього контролю цілком передається зовнішньому консультанту (спеціалізованої компанії);

– косорсинг – служба внутрішнього контролю створюється в рамках підприємства, проте до виконання завдань також залучаються експерти, зовнішні консультанти із спеціалізованих компаній, які мають відповідний досвід і знання.

І. В. Новик у своєму дослідженні відзначає, що система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного здійснення із залученням керівників різних підрозділів, оскільки:

– по-перше, саме вони більше за інших зацікавлені в досягненні цілей підприємства й результативності його діяльності;

– по-друге, для них немає необхідності вникати у специфічні питання організації виробництва й реалізації продукції – вони професійно інформовані про це.³⁵⁹ Отже, ми поділяємо з нею думку щодо оптимального способу уникнути подібної «звичності» і сформуванню ефективно діючу систему внутрішнього контролю, яким вона визначає косорсинг, який припускає розподіл функцій між відповідальними особами підприємства й зовнішньою спеціалізованою організацією, що залучається на стадії постановки системи внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що у зв'язку з тим, що суб'єктами електронного бізнесу в Україні найчастіше є підприємства малого та середнього бізнесу, то для них доцільно розглядати варіант косорсингу. Класифікувати суб'єкти внутрішнього контролю на підприємствах електронного бізнесу, на нашу думку, варто за наступною моделлю (Рис. 3).³⁶⁰

На нашу думку, click-and-bric – це вигідний засіб ведення е-бізнесу в умовах пандемії COVID-19, щоб надати покупцям зручний спосіб відчувати як традиційні роздрібні послуги, так і покупки в Інтернеті. Крім того, він має тенденцію залучати як традиційну, так і онлайн-аудиторію.

Отже, завдяки правильній ідентифікації системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємств електронного бізнесу буде забезпечено реалізацію функції контролю із досягненням ефективних результатів.

³⁵⁸ Назаренко О. В., Волошина О. І. (2011) Організація системи внутрішнього контролю підприємства в умовах сільськогосподарського виробництва, с. 23.

³⁵⁹ Новик І. В. (2017) Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві, с. 188.

³⁶⁰ Наумова Т. А., Кирильєва Л. О. (2021) Удосконалення системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу, с. 9.



Рис. 3. Схема побудови механізму суб'єктів внутрішнього контролю підприємств е-бізнесу (click-and-brick)

Джерело: побудовано автором

Наразі більшість власників бізнесу, які працюють в сфері електронної комерції вимушені адаптувати власні сайти під гаджети і продовжуючи роботу в таких напрямках, як інтерактивна візуалізація, розробка інших передових програм для інтернет-магазинів та запуск нових логістичних послуг.

В сучасних умовах розвитку цифрових технологій власники підприємств по-новому оцінюють необхідність бачити ключові показники і будувати комплексні звіти в режимі реального часу, що обґрунтовує наступність в інноваційному розвитку обліково-

аналітичного забезпечення управління як інтегрованої системи організації даних, базових положень обліку та аналізу, методів і принципів.

Організація обліково-аналітичного забезпечення управління підпорядковується чинникам й умовам цифрового розвитку економіки, технологічного потенціалу та динаміці професійного забезпечення, що в сукупності складає основу для прийняття управлінських рішень, розвитку бізнесу та економіки в цілому.³⁶¹

Слід зауважити, що пандемія COVID-19 змінила умови існування та розвитку бізнес-процесів в усьому світі. Відбувається перехід роботи багатьох установ та організацій із off-line в on-line режим. Будь-який бізнес виявився не захищений, на сьогодні спостерігається спад в багатьох галузях, відбувається втрата робочих місць. Не можна не погодитися з думкою експертів, що з одного боку розвиток диджиталізації аудиту створив додаткове навантаження, але з іншого це сприяло поліпшенню таких аспектів як зовнішня комунікація, бізнес-моделі, переосмислення роботи с даними, вибудовування відносин з людьми, тобто фриланс, віддалена освіта, робота, аутсорсинг.³⁶²

Цифровізація забезпечує прозорість проектних ризиків і створює загальну обізнаність про можливі ризики серед усіх зацікавлених сторін. Управління цифровим аудитом дозволяє аудиторам підвищити точність і швидкість процесів аудиту і дає краще уявлення про ділові операції і ризики. За допомогою цифрових інструментів можливо легко здійснювати обмін обліковими даними, що допоможе побудувати робочий процес, і можливість легко встановити стандарт для вимірювання ризику. Але слід зауважити, що зміна підходів до проведення аудиту не повинна впливати на якість та усі цілі повинні бути досягнуті, як при проведенні off-line аудиту.

За допомогою цифровізації можливо ідентифікувати поточні проблеми стосовно обліку та звітності клієнта. Результатами цифрової трансформації можуть бути: поліпшення фінансових показників компанії; отримання конкурентних переваг тощо.

За таких умов, слід відзначити, що для виконання завдань аудиту на макrorівні потрібні фахівці з відповідними диджитал-компетенціями. У ході дослідження ми дійшли висновку, що диджитал напрям був успішно запущений багатьма офісами мережі BDO, наприклад, у США, Ізраїлі, Бельгії, Німеччині, Грузії, Індії.

БДО Digital запропонована концепція «майбутнього аудитора», яка складається з фахівців, зокрема з аналізу даних, програмістів, сертифікованих фахівців з кібербезпеки та інших фахівців галузі.

Ми приєднуємося до думки багатьох науковців щодо визначення цифрової (Digital) трансформації від BDO як комплексного переосмислення бізнес-моделі та способу ведення операційної діяльності компанії, що супроводжується впровадженням цифрових технологій та інноваційних рішень. Цей підхід передбачає не тільки встановлення сучасного обладнання або програмного забезпечення, а й фундаментальні зміни в підходах до управління, корпоративної культури, зовнішніх комунікацій.³⁶³

На практиці процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

На нашу думку, етапи аудиторської перевірки включають: розробку стратегії і тактики проведення аудиту; оцінювання аудиторського ризику та встановлення рівня суттєвості; виконання програми аудиту та здійснення поточного контролю; аудиторські процедури для збирання доказів та підтвердження фінансової звітності; формування документів щодо результатів аудиту; аудиторський звіт та розгорнутий лист керівництву.

Модель цифрової трансформації аудиту від BDO представлена на Рис. 4.

Згідно методології БДО процес аудиту складається також з 6 етапів:

1. визначення обсягу;

³⁶¹ Бочуля Т. В. (2020) Цифровий базис інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, с. 17.

³⁶² BDO в Україні посилює послуги з диджитал трансформації, запускаючи напрям BDO Digital.

³⁶³ Штанцель С. Цифровий аудит майбутнього – нові тенденції для Low-Touch Professional Services.

2. виявлення та оцінка ризику;
3. розробка відповіді аудиту;
4. отримання аудиторських доказів;
5. формування думки; звітність.

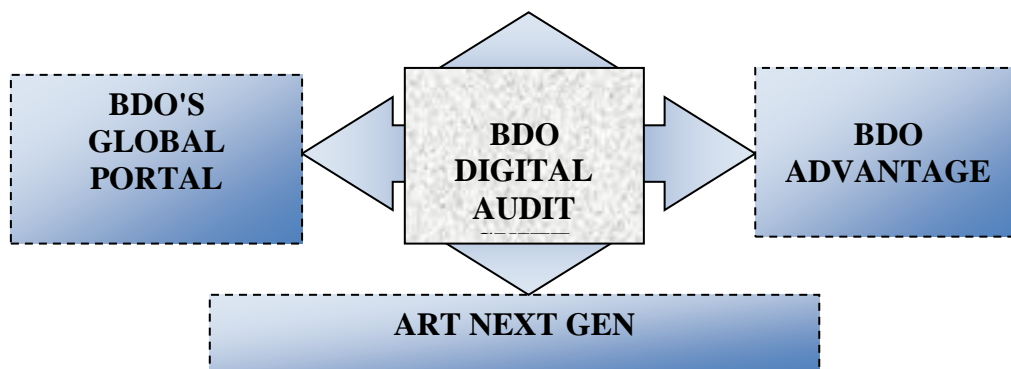


Рис. 4. Модель цифрової трансформації аудиту від BDO

При цьому ART NEXT GEN, який передбачає документування процесу аудиту, використовується на усіх етапах аудиту. ADVANTAGE, який передбачає аналіз даних, використовується на 2, 3, 4 етапах перевірки. PORTAL, який передбачає обмін інформації між аудитором та клієнтом, відповідно використовується на усіх етапах аудиторської перевірки.

На нашу думку, використання цього комплексу цифрових рішень допоможе підприємствам е-бізнесу оптимізувати та масштабувати діяльність в умовах кризових явищ. Тому, що компанії-замовники аудиту повинні шукати аудиторів, які намагаються користуватися перевагами технологій і можливостями, які надає діджиталізація.

В сучасних умовах високої конкуренції функціонування торгово-виробничих підприємств, вимагає набагато більше, ніж створити товар, що задовольняє потреби клієнта. Однією з найбільш перспективних форм просування товару через всесвітній локдаун є Інтернет-ресурси, тобто сайт виробника, який дає можливість оформити замовлення на сайті підприємства. Дана форма співпраці зі споживачами товару дозволяє скоротити час на проведення переговорів, узгодження термінів і умов поставки продукції, що в кінцевому підсумку призводить до зниження витрат і підвищує рентабельність діяльності підприємства в цілому.

На базі дослідження підходів учених до трактування суті електронної комерції констатовано, що термін електронна комерція та електронний бізнес дещо відрізняються. Ми вважаємо, що електронну комерцію можна вважати транзакцією, яка здійснюється через комп'ютерну мережу, внаслідок якої право власності або право використання товаром або послугою було передано від однієї особи до іншої. Щодо електронного бізнесу – це процес, який організація, незалежно від форми власності проводить за допомогою мережі пов'язаних між собою терміналів (комп'ютерів, телефонів та ін. гаджетів). Тобто в загальному випадку електронний бізнес – це значно ширше поняття ніж електронна комерція.

Ми вважаємо, що для того, щоби розпочати віртуальний бізнес, необхідно перш за все створити веб-сайт підприємства, діяльність якого передбачає організаційно-правове та облікове забезпечення. В бухгалтерському обліку, витрати на створення веб-сайту можна відобразити двома способами: одразу списати їх на витрати підприємства чи капіталізувати, визнавши веб-сайт нематеріальним активом.

На нашу думку, система бухгалтерського обліку на підприємстві покликана забезпечувати всіх користувачів необхідними даними для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому, ми дотримуємося думки багатьох науковців, щодо створення системи аналітичних рахунків для відокремленого обліку доходів і витрат операційної діяльності, одержаних (понесених) у системі традиційної та електронної торгівлі.

Запропонована методика облікового відображення операцій з формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств сприятиме зростанню ефективності інформаційного забезпечення потреб користувачів. Такий підхід сприятиме накопиченню достатньої інформації щодо відображення операцій з формування фінансових результатів операційної діяльності торгово-виробничих підприємств в системі традиційної та електронної торгівлі.

Результат проведеного дослідження підтверджує те, що на кожному підприємстві е-бізнесу повинна бути створена й функціонувати система внутрішнього контролю, призначена виявляти та попереджати недоліки у стані безпеки, надійності й ефективності роботи підприємства, підвищувати якість діяльності на всіх етапах виробничого циклу економічного суб'єкта, ефективно забезпечувати процес виробництва продукції (товарів, робіт, послуг).

Таким чином, ми вважаємо, що до головних елементів системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу слід віднести джерела інформації, об'єкт контролю, суб'єкт контролю та організаційно-методичні способи та прийоми вивчення стану обліку. Об'єктами внутрішнього контролю зазвичай є окремі підрозділи або ділянки, тобто невід'ємні складові елементи виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, часто пов'язані з неперервними технологічними процесами. Розроблена модель класифікація суб'єктів внутрішнього контролю на підприємствах електронного бізнесу дозволить підвищити рівень обізнаності учасників електронної комерції та визначити можливості й виявити проблеми функціонування системи комунікацій у бізнес-процесах електронної комерції під час прийняття управлінських рішень.

Отже, кризові явища, які відбуваються в суспільстві не тільки породжують купу проблем в суспільстві, та переміщує нас до зони турбулентності, а й підштовхують аудиторів до пошуку нових креативних рішень. Тому, ми вважаємо, що саме використання у своїй діяльності моделі цифрової трансформації аудиту від BDO, яка базується на унікальних зв'язаних цифрових платформах, забезпечить бізнесменів та аудиторів набором потужних інструментів для проведення якісної аудиторської перевірки. Використання цифрових технологій в інформаційних процесах підприємств е-бізнесу дозволяє покращити якість їх діяльності та пришвидшити бізнес-процеси.

Перспективним напрямком подальших досліджень є деталізація елементів системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу в умовах цифрової трансформації.

Література

1. Бочуля Т. В. Цифровий базис інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції*. 2020. С. 15-17. URI: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/4627>.
2. BDO в Україні посилює послуги з діджитал трансформації, запускаючи напрям BDO Digital. URI: <https://www.bdo.ua/uk-ua/news-2/2022/bdo-in-ukraine-strengthens-digital-transformation-services-by-launching-bdo-digital>
3. Вплив війни на інтернет-торгівлю: як змінювалися онлайн-продажі ритейлерів протягом I півріччя 2022 року. URL: <https://rau.ua/novyni/vpliv-vijni-na-internet>.
4. Задорожний З. Електронна комерція в Україні: дискусійні аспекти нормативно-правового регулювання. *Вісник Економіки*. № 1. С. 119-126. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/22244/1.pdf>.
5. Корольок Т., Мазуренок О. Діджиталізація діяльності підприємств: тенденції, цифровий облік, перспективи. *Галицький економічний вісник*. № 3 (70). 2021. С. 59-70. URL: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2021.03.

6. Купалова Г. І., Артюх Т. М., Бодяковська А. В. Стратегія розвитку електронної комерції в період пандемії covid-19. *Підприємництво і торгівля*. 2021. № 28. С. 40-48. URL: <https://journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/view/783>.
7. Крутова А. С. Облік в системі електронної комерції: *монографія*. Харків: ХДУХТ. 2010. С. 396. URL: <http://catalog.odnb.odessa.ua/opac/index.php?url=/auteurs/view/129021/source:default>.
8. Кулик В. А. Бухгалтерський облік діяльності підприємств електронного бізнесу: теорія, методологія та організація: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: *ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»*. 2017. С. 40. URL: <http://eztur.ztu.edu.ua/123456789/7160>.
9. Ключ Ю. І., Іжболдіна А. В. Оцінка ефективності внутрішнього контролю промислових підприємств. *Науковий погляд: економіка та управління*, 2020. № 3 (69). С. 52-57. URL: http://scientificview.umsf.in.ua/archive/2020/3_69_2020/11.pdf.
10. Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61-65. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4488&i=10>.
11. Мацьків Г. В., Ціцька Н. Є., Мирончук З. П. Обліково-аналітичне забезпечення електронної комерції в аграрному бізнесі. *Економічний простір*. 2020. № 153. С. 105-109. URL: <https://orcid.org/0000-0002-1329-7355>.
12. Наумова Т. А., Топоркова О. В., Янчева І. В. Організація обліку в системі електронної комерції. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 3 (26). С. 153-158. URL: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-3-27>.
13. Наумова Т. А., Кирильєва Л. О. Удосконалення системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах е-бізнесу. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2021. Вип. 31. С. 4-11. URL: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.5721106>.
14. Назаренко О. В., Волошина О. І. Організація системи внутрішнього контролю підприємства в умовах сільськогосподарського виробництва. *Економічні науки*, 2011. Вип. 20. Ч. II. С. 201-205. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/660/1/30.pdf>.
15. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *наукові записки / scientific papers*. 2017. № 2 (55). С. 188-196. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-55/21.pdf>.
16. Назаренко Т. П. Служба внутрішнього аудиту: особливості організації. *Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка"*. Тернопіль. 2016. Том 23. № 2. С. 119-125. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1082>.
17. Патраманська Л. Ю. Електронна комерція: переваги та недоліки. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. С. 77-81. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4505>.
18. Парасій-Вергуненко Ірина. Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. Вип. 2. 2016. С. 107-115. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/278>.
19. Про електронну комерцію: Закон України від 03. 09. 2015 р. № 675-VIII. Дата оновлення: 23. 03. 2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/675-19> (дата звернення: 21. 10. 2022).
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи: Наказ Міністерства фінансів України від 18. 10. 99 р. № 242. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
21. Пілевич Д.С. Теоретичне підґрунтя електронного бізнесу. *Бізнесінформ*. 2019. №5. С.67-72. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-5-67-7>
22. Радкевич Л. А., І. А. Луговська, О. В. Кужилєва, М. М. Матвієнко. Стратегія розвитку Інтернет-торгівлі торгової мережі на ринку ІТ-техніки: монографія. *Нац. ун-т*

економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. 2010. С. 248. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=S&I21DBN=EC&P21DBN=EC&S21FMT=JwU_B&S21ALL=%28%3C.%3E%3D%21NBUV%3C.%3E%29%2A%28%3C.%3E%3D%20%A3542.11%3C.%3E%29&Z21ID=&S21SRW=dz&S21SRD=&S21STN=1&S21REF=10&S21CNR=20.

23. Синявська О. О. Електронна торгівля в Україні: тенденції та перспективи розвитку. *Вісник ХНУ ім. В. Н. Каразіна. Серія «Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм»*. 2019. Вип. 9. С. 126-132. URL: <https://periodicals.karazin.ua/irtb/article/view/14462>.

24. Старенька О. М. Об'єкти та суб'єкти оперативного контролю на промислових підприємствах. *Бізнес Інформ*. 2021. № 4. С. 176-182. URL: <https://www.business-inform.net>.

25. Чиж В. І., Гавриленко В. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством в умовах цифрової економіки. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2022. № 1. С. 88-93. URL: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-302-1-15>.

26. Шалева О. І. Електронна комерція. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2011. С. 216. URL: https://kcollegeht.kr.ua/images/Electronni_pidruchniki.pdf.

27. Штанцель С. Цифровий аудит майбутнього – нові тенденції для Low-Touch Professional Services. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=lmtb3eUH3rQ>.

28. Що таке електронна комерція? URL: <https://prokovel.com>.

29. Як змінився український eCommerce за місяць війни. URL: <https://promodo.ua/ua/blog/yak-zminivsia-ua-ecommerce-za-pershij-misyats-vijni.html>.

30. Svirskas A. Architectures and Techniques for modern E-business Systems. Available from: <http://www.mif.vu.lt/~adam/courses/ebarch/e-business-architectures-sept-05.pdf>.

31. Wang, J., Hooper, K. Internal control and accommodation in Chinese organisations. *Critical Perspectives on Accounting*. 2017. Vol. 49. P. 18-30. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.04.003>.