

Міністерство аграрної політики та продовольства України
Подільський державний аграрно-технічний університет



**ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ
ПОДІЛЬСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО АГРАРНО-
ТЕХНІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
ВИПУСК 22
ТОМ 2. ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ**



м. Кам'янець-Подільський – 2014
Подільський державний аграрно-технічний університет

Редакційна колегія:

Іванишин Володимир Васильович – доктор економічних наук, професор, Заслужений працівник сільського господарства України, ректор університету (голова)
Гаврилянчик Руслан Юрійович – перший проректор з науково-інноваційної та міжнародної діяльності, кандидат сільськогосподарських наук, доцент (заступник голови)

Економічні науки

Волощук Катерина Богданівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємств і соціально-трудових відносин ПДАТУ
Мазур Наталія Анатоліївна – доктор економічних наук, в. о. професора, завідувач кафедри обліку і аудиту ПДАТУ
Місюк Микола Васильович – доктор економічних наук, в. о. професора кафедри економіки підприємств і соціально-трудових відносин ПДАТУ
Лаврук Віталій Валерійович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів і кредиту ПДАТУ
Корженівська Наталія Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент, заступник декана економічного факультету ПДАТУ з наукової роботи
Семенишена Наталія Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту ПДАТУ
Чикуркова Алла Дмитрівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри менеджменту організацій і адміністрування ПДАТУ

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
КВ № 9907 від 1.06.2005 р.

Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету затверджений постановами президії ВАК України (№1-05/2 від 27.05.2009 р., №1-05/3 від 08.07.2009 р. як наукове фахове видання, в якому можуть бути опубліковані результати дисертаційних робіт з сільськогосподарських, економічних та технічних наук.

Підписано до друку 11.11.2014 р. за рішенням вченої ради
економічного факультету ПДАТУ
(протокол № 2 від 29.10.2014 р.)

Адреса редакційної колегії:

Подільський державний аграрно-технічний університет, вул. Шевченка, 13
м.Кам'янець-Подільський Хмельницької області, 32316
тел. (03849) 2-43-55; 6-83-24; e-mail: main@pdatu.edu.ua

Виконавчий редактор – кандидат економічних наук, доцент Семенишена Н.В.



ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ



УДК 368.54

*Y.V. Aleskerova, Ph.D., Senior staff scientist, Doctoral candidate
NSC "Institute of agrarian economy"*

A ROLE OF THE AGRARIAN INSURANCE POOL IS IN DEVELOPMENT OF STATE INSURANCE

Abstract. An agricultural production is one of the most risky types of entrepreneurial activity. For Ukraine this process as yet is formed contradictory, with the searches of own way. Thus methods that was reached in an inheritance from plan economy interlaced mutually, so modern market models. The process of forming of insurance market, but anniented in insurance business government monopoly comes true. In Ukraine the mechanisms of state indemnification are not "worked out at insurance of agricultural produce. International practice proves that successful are only those systems of subsidizing agroinsurance, in that his participants are the state and insurers, – constantly coordinate the actions. It is important in today's terms to investigate activity of association of insurers the "Agrarian insurance pool" in Ukraine, to offer directions after that the system of agrarian insurance must develop.

Keywords: agroinsurance, agrarian insurance pool, agricultural insurance, fund of insurance companies.

*Ю.В. Алескерова, к.е.н., старший науковий співробітник, докторант
ННЦ «Інститут аграрної економіки»*

РОЛЬ АСП У РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО СТРАХУВАННЯ

Сільськогосподарське виробництво є одним із найбільш ризикованих видів підприємницької діяльності. Важливо в сьогоднішніх умовах дослідити діяльність об'єднання страховиків «Аграрний страховий пул» в Україні, запропонувати напрями, за якими система аграрного страхування має розвиватися.

Ключові слова: агрострахування, аграрний страховий пул, сільськогосподарське страхування, Ліга страхових компаній.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У розвинених країнах світу агрострахування набуло поширення і стимулює розвиток агропромислового комплексу. Для України цей процес поки що формується суперечливо, з пошуками власного шляху. При цьому взаємно переплелися методи, що дісталися у спадок від планової економіки, так і сучасні ринкові моделі.

Здійснюється процес формування страхового ринку, натомість скасованої у страховій справі державної монополії. Саме тому «розвиток страхування, як частини фінансового ринку, вимагає чіткості, як у визначенні самого явища, так і його категорій, а також, наявності прозорої правової основи по всіх фазах страхового процесу» [15].

За результатами 2013 року ринок агрострахування України склав 16,5 млн. доларів США. Прогнози на 2014 рік суперечливі: вони «показують тенденцію до скорочення обсягу зібраних премій до 20%, що пов'язано з політичною кризою в країні і відсутністю субсидованого агрострахування на Україні», і що «сумарна оцінка потенціалу ринку агрострахування в 2014 р, включаючи держпрограми і добровільне страхування — більше 200 млн. грн. При впровадженні обіцяного субсидування страхування з державною підтримкою, збори премій в майбутньому році можуть перевищити 300 млн. грн.» [1].

За дослідженнями міжнародної компанії «Агроиншуранс Интернешнл» (ООО), створеної у 2012 р. на базі інтернет-проекту www.agroinsurance.com [1], який надає аналітичні дані у сфері страхування з 2006 р., відсутність на Україні консолідованих даних про поточні погодні умови, ризикові події, що впливають на стан посівів суттєво ускладнюють прогнозування ринку агровиробництва.

З метою забезпечення виконання зобов'язань страхових компаній перед страхувальниками під час страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою, у 2012 році було створено Об'єднання страховиків «Аграрний страховий пул», члени якого діють на умовах співстрахування, що підвищує гарантії виконання зобов'язань страховими компаніями перед сільгоспвиробниками в разі отримання останніми збитків. Саме це об'єднання розпочало з 2012 року страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою за стандартними страховими продуктами [1; 16].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам агрострахування на різних етапах його функціонування та формуванню моделей страхової політики присвячені праці вітчизняних учених: В. Андрійчука, К. Базилевич, В. Вітлінський, К. Воблій, Н. Внукова, В. Грушко, Л. Худолій, А.В. Чупіс, О.І. Ястремський, О. Гаманкової, А. Головка, О. Гудзь, О. Дзюблюка, Т. Коваленко [5], С. Навроцького [10], М. Ямпольського та ін. Серед закордонних учених наукову важливі праці М. Аршби [2], А. Бранда, Л. Грасса, Дж. Калана, А. Нікітіна [11], В. Таргонського, Т. Шуміліної [19], В. Щербакова [20] та ін.

За даними російських дослідників І.А. Соколової та Т.В. Шуміліної, у зв'язку зі вступом до СОТ, країни повинні внести корективи в свою аграрну політику і відмовитися від практики прямого субсидування та розширити сферу комерційного страхування. На Україні цього поки що не спостерігається. Наприклад, після вступу до СОТ, подібні зміни відбулися в Канаді, Китай за 2007-2011 рр. реформував систему агрострахування і вийшов на друге місце в світі після США за обсягом цього виду страхування (за п'ять років було виплачено страхове відшкодування обсягом понад 40 млрд юанів, охопивши понад 70 млн селянських дворів) і випередивши Японію [15; 19].

В Україні «не розроблено механізми державної компенсації при страхуванні сільськогосподарської продукції, передбачені Законом України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» [21].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Важливо в сьогоденні умовах дослідити роль аграрного страхового пулу у розвитку державного страхування.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Наприкінці минулого року розпочало свою діяльність об'єднання страховиків «Аграрний страховий пул». Його формування проходило непросто. Як наслідок, торік Пул встиг попрацювати лише... 3 дні. За цей час в рамках субсидованого агрострахування він спромігся застрахувати тільки 3,5 тис. гектара. Страхові платежі склали 173,6 тис., а субсидії – 86,8 тис. гривень.

У період осінь 2013 р. – весна 2014 р. страхові компанії – члени Аграрного страхового Пулу застрахували врожай зернових культур за програмою форвардних закупівель Аграрного Фонду України. Всього було укладено 684 договори страхування, сума відповідальності страховиків склала 1,7 мільярди гривень, при цьому сума зібраних страхових премій склала більше 55 мільйонів гривень. Урожай сільськогосподарських культур був застрахований на загальній площі понад 361 тисяч гектарів.

Незважаючи на досить сприятливі погодні страхові компанії – члени Аграрного Страхового Пулу отримали 29 заяви про настання ризикових подій. Ризикові події фіксувалися переважно в південних регіонах України (Херсонська, Миколаївська, Дніпропетровська, Запорізька та Вінницька області).

Основними причинами пошкодження посівів та недобору врожаю стали стрімке зниження температури в січні місяці, відсутності снігового покриву, з одночасними опадами у вигляді дощу, утворення притертої льодової кірки, частина рослин вимерзла, в інших – пошкоджена коренева система. Рослини не змогли утворити вторинну кореневу систему і почалось їх випадіння (загибель). Ризик – вимерзання.

Після проведення оглядів постраждалих посівів, страхові компанії виплатили відшкодування по 2 ризиковим подіям. Сума виплаченого відшкодування за договорами страхування склала 272 тисяч гривень.

В весняно-літній період було зафіксовано, пошкодження посівів зливою, градом,

підтоплення посівів внаслідок сильних злив. Станом на 09.10.2014 року страхові компанії – члени Аграрного страхового пулу виплатили відшкодування ще по 2 ризиковим подіям. Сума виплаченого відшкодування за договорами страхування склала 1 мільйон гривень.

Створення Пулу передбачено Законом України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою», який торік набрав чинності. Згідно з ним, програма страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою впроваджується єдиним об'єднанням страховиків – Пулом.

Головним завданням Пулу є координація діяльності страхових компаній та сприяння наданню сільгоспвиробникам якісних страхових послуг. До його функцій входить впровадження нових стандартних страхових продуктів, організація якісних програм перестрахування.

Подібні страхові пули існують у кількох країнах. У більшості з них вони створювалися за дорученням уряду. Зокрема, це стосується іспанського «Агросегуро», турецького ТАРСІМ, російського Національного Союзу Агростраховиків.

Міжнародна практика доводить, що успішними бувають лише ті системи субсидованого агрострахування, в яких його учасники – держава та страховики – постійно координують свої дії. Проте досягнути цього можна лише завдяки створенню спеціалізованої структури, яка постійно займається агрострахуванням. Її функції може виконувати або державна установа, або Аграрний страховий пул. Україна обрала варіант Пулу. Це дозволить приватним страховим компаніям взяти активну участь у розвитку системи аграрного страхування та стати рівноправним партнером уряду.

У більшості країн з розвинутим агрострахуванням роль держави залишається суттєвою. Здебільшого вона не обмежується тільки наданням субсидій для здешевлення премій аграріям. Особливої ваги набувають розробка та впровадження стандартних страхових продуктів, розробка та прийняття на законодавчому рівні документів, які прискорюють запуск програми аграрного страхування, допомагають підвищити якість страхових послуг.

У такому дусі працюємо і ми. Достатньо сказати, що спільно з Міністерством аграрної політики та продовольства, Нацкомфінпослуг наш Пул розробляє низку важливих документів. Нещодавно Нацкомфінпослуг для громадського обговорення підготував пакет документів, які стосуються страхування посівів озимих зернових культур на весняно-літній період. Сподіваємося, що до кінця лютого вони будуть затверджені. Відтак, страхові компанії, які входять до складу Пулу, зможуть розпочати активну підготовку до сезону страхування.

Вже узгоджено питання щодо проведення для сільгоспвиробників низки освітніх заходів. Вони проводитимуться спільно з Проектом Міжнародної фінансової корпорації (IFC, Група Світового банку) «Розвиток агрострахування в Україні». Міністерство аграрної політики та продовольства у цій справі надає організаційну підтримку. Подібні заходи плануємо провести і для співробітників обласних сільгоспуправлінь.

Пул здійснює свою діяльність у повній відповідності до Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою», чинного законодавства та свого Статуту.

Зараз триває робота по підготовці технічних документів, які допоможуть стандартизувати роботу страховиків та надавати страхові послуги однакової якості. І це при тому, що нові страхові продукти будуть пропонуватися чотирма страховими компаніями.

Ці документи запроваджують стандартні вимоги до проведення оглядів посівів, оцінювання врожайності при врегулюванні збитків, оцінювання ризиків при прийнятті посівів на страхування. Ми навіть впроваджуємо рекомендації щодо фотографування посівів.

Для забезпечення якості загального страхового портфелю Пул планує створити службу андеррайтингу. Вже підготовлено проект регламенту з перестрахування. У відповідності до нього, певну частину своїх ризиків страховики будуть передавати Пулу на перестрахування. Визначений перестраховик від імені представників Пулу буде перестраховувати такі ризики на міжнародних ринках перестрахування.

Нині до складу Пулу входить 4 страхові компанії – «Брокбізнес», «Страхові гарантії», «Українська аграрно- страхова компанія» і «Домінанта».

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отож з вищевикладеного матеріалу можна зробити такі висновки:

- недосконалість законодавства, що регулює діяльність із страхування сільськогосподарської продукції,
- недостатня кількість стандартних страхових продуктів для страхування різних видів сільськогосподарської продукції,
- розширення кількості членів Пулу та інші.

Тому пропонуємо:

- затвердження Дорожньої карти реформування добровільного страхування сільськогосподарської продукції на 2014-2015 р.р. з урахуванням зауважень та рекомендувати до затвердження Президію Ліги страхових організацій України;
- доручення Лізі страхових організацій України погодити та подання до Міністерства аграрної політики та продовольства України, Національної комісії, що здійснює державне регулювання сфери фінансових послуг, погоджену Дорожню карту реформування добровільного страхування сільськогосподарської продукції на 2014-2015 р.р. ;
- надати пропозиції по проведенню засідання Комітету Ліги страхових організацій України з питань страхування ризиків в аграрному секторі для опрацювання Дорожньої карти реформування добровільного страхування сільськогосподарської продукції на 2014-2015 р.р. із залученням представників Пулу, Мінагрополітики та Нацкомфінпослуг.

Список використаних джерел

1. Агрострахование в Украине : Анализ работы в 2013 г. и перспективы развития на 2014 г. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.agroinsurance.com/ru/agribusiness_insurance/?pid=24596 (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
2. Аршба М.В. Воспроизводственная действенность системы агrostрахования с государственной поддержкой [Текст] / М.В. Аршба // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия экономика. — 2013. — №4. — С.36—42.
3. Воспроизводственно-хозяйственные ориентиры страхования сельхозпроизводителей на основе анализа зарубежных моделей // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://cyberleninka.ru/article/n/vosproizvodstvenno-hozyaystvennye-orientiry-strahovaniya-selhzotovaroproduzvoditeley-na-osnove-analiza-zarubezhnyh-modeley> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
4. Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою [Текст] : офіц. текст : за станом на 09.02.2012 р. / Верховна Рада України ; Закон від 09.02.2012 № 4391-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2012. — № 41. — ст. 491. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4391-17> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
5. Коваленко, Т. Агрострахування з держпідтримкою [Електронний ресурс] / Т.Коваленко. — Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/2011-05-11-22-05-40/1450-2013-03-14-08-44-29.html> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
6. Концепция совершенствования сельскохозяйственного страхования, осуществляемого с государственной поддержкой, на период до 2020 года [Электронный ресурс] : проект. — М. : Минсельхоз России, ФГУ «Федеральное агентство по государственной поддержке страхования в сфере агропромышленного производства». — Режим доступу : <http://www.fagps.ru/conception/> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
7. Кривошлик, Т.Д. Державна підтримка страхування сільськогосподарської продукції в Україні [Текст] / Т. Д. Кривошлик // Економіка: теорія та практика. — 2014. — № 1. — С. 57—61.
8. Ломейко, О.О. Особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною

- підтримкою [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://agroscop.com.ua/ua/article/85.html> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
9. Мерзляк, А.В. Державна підтримка розвитку сільськогосподарського страхування в Україні [Електронний ресурс] / Н.І.Павелко, А.В.Мерзляк. — Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?... (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
10. Навроцький, С.А. Система сільськогосподарського стархування: тенденції та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / С.А.Навроцький. — Режим доступу : [irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?..](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?...) (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
11. Никитин, А.В. Государственная поддержка страхования сельскохозяйственных рисков : теория, методология и практика. — М., 2008. — 349 с.
12. Панченко, О.І. Державна підтримка страхування ризиків сільськогосподарських підприємств як основа забезпечення їх стабільного розвитку [Електронний ресурс] / О.І.Панченко, Г.А.Рогова. — Режим доступу : <http://vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcl&j=3&id=38>.
13. Про деякі питання здійснення страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою [Текст] : офіц. текст : за станом на 30.10.2012 р. / Нацкомфінпослуг ; Розпорядження, Умови, Тариф [...] від 30.10.2012 № 1968. — Відомості доступні з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1970-12> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
14. Руканова, А.И. К вопросам государственной поддержки страхования урожая сельскохозяйственных культур [Текст] / А.И.Руканова, И.М.Бакирова // Молодые ученые о современном финансовом рынке РФ : Международная заочная научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых ученых (28 апреля 2011 г., Пермь).
15. Соколова, И. А. Агροстрахование в условиях ВТО [Електронний ресурс] / И.А.Соколова. — Режим доступу : www.kgau.ru/new/all/konferenc/konferenc/2012/e18.doc (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
16. Створення системи страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ufu.org.ua/ua/about/activities/strategic_initiatives/4958 (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
17. Стратегія розвитку страхового ринку України на 2012-2021 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ufu.org.ua/ua/about/activities/strategic_initiatives/5257 (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
18. Сільгоспвиробники зацікавлені у співпраці з Аграрним страховим пулом [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/node/4399> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
19. Шумилина, Т.В. Оптимизация системы государственной поддержки сельскохозяйственного страхования с учетом требований Всемирной торговой организации [Текст] / Т.В. Шумилина, К.А. Жичкин // Изв. Оренбур. гос. аграрн. ун-та. — Оренбург, 2012. — №1(33). — С. 180-182.

Сельскохозяйственное производство является одним из наиболее рискованных видов предпринимательской деятельности. Важно в современных условиях исследовать деятельность объединения страховщиков "Аграрный страховой пул" в Украине, предложить направлениями, за которыми система аграрного страхования должна развиваться.

Ключевые слова: *агροстрахование, аграрный страховой пул, сельскохозяйственное страхование, Лига страховых компаний.*

УДК 338.24:631.115.11

T.V. Berkuta, Ph.D., Associate professor,
E.V. Dobrovolska, Ph.D., Associate professor
Podilian State Agrarian Engineering University

STATE SUPPORT OF AGRICULTURAL PRODUCTION IN THE UKRAINE TRANSITIONAL ECONOMIES

Abstract. Article investigates the state support of agriculture on the forms of budgetary control, its legal framework. Studied the forms and methods of state support for agricultural production to improve competitiveness. The conceptual approach to the formation of the state regulation of agricultural production, which can be incorporated in the basis for the development of measures for state support of agricultural enterprises.

State regulation of agricultural production in the modern scientific literature [1] is defined as moderate exercise of state influence on the activity of business entities and market conditions to ensure the effective functioning of the market mechanism, the solution of social and industrial problems.

Role of the state support of agriculture through budgetary support in terms of transformation processes in economy, political and economic instability exacerbated that requires a much broader set of tools regulation. Priorities budget support agricultural production in relation to European integration processes taking place in Ukraine vary - from government intervention in food markets, the development of market structures and rural social infrastructure, environment for competitiveness in the domestic and foreign markets, to guarantee food security, maintaining the viability of rural areas.

The system of state support for agricultural production should consist of the following key elements - its lines, forms and methods. Areas on which the state support of agricultural production, by the law of Ukraine "On state support to farmers." Given the large number of different forms of state regulation advisable There are three main forms - indirect, direct and indirect.

Keywords : government support, government regulation, agricultural production, budget support, agricultural enterprise

Т.В. Беркута, к.е.н., доцент,
Е.В. Добровольська, к.е.н., доцент
Подільський державний аграрно-технічний університет

ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА АГРАРНОГО ВИРОБНИЦТВА В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Стаття присвячена дослідженню системи державної підтримки аграрного виробництва за формами бюджетного регулювання, її законодавчому забезпеченню. Досліджено форми і методи державної підтримки аграрного виробництва для підвищення конкурентоспроможності підприємства. Обґрунтовано концептуальний підхід до формування системи державного регулювання аграрного виробництва, який може бути закладений в основу розробки заходів щодо державної підтримки сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: державна підтримка, державне регулювання, аграрне виробництво, бюджетна підтримка, сільськогосподарське підприємство.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Проблема державної підтримки розвитку аграрного виробництва в трансформаційних умовах і в умовах глобалізації економіки потребує методологічних підходів, які ґрунтуються на об'єктивних потребах обсягів, напрямів та меж бюджетного фінансування відповідно до вимог СОТ та інтеграції України в європейський економічний простір.

Досвід розвинених країн свідчить, що в умовах ринкової економіки ефективність аграрного виробництва значною мірою залежить від державної підтримки, яка, в основному, спрямовується на збільшення прибутку товаровиробників, оптимізацію структури виробництва, створення стабільних економічних умов для розвитку аграрного виробництва, задоволення потреб населення в продуктах харчування.

Економічний механізм державного регулювання сільського господарства країн з перехідною економікою має свої особливості, зумовлені політичною та економічною нестабільністю країн, недостатньо розвинутою ринковою інфраструктурою, техніко-технологічною відсталістю підприємств в галузі та занепадом розвитку сільських територій.

Сучасний рівень державної бюджетної підтримки аграрного виробництва свідчить про його недосконалість, неефективність і недостатність за обсягами. Крім того, членство України в СОТ вимагає виконувати взяті зобов'язання відповідно до досягнутих домовленостей щодо внутрішньої підтримки аграрного виробництва.

Постає необхідність пошуку шляхів залучення нових асигнувань в аграрне виробництво та більш раціональної і цілеспрямованої державної підтримки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання забезпечення ефективної державної підтримки аграрного виробництва постійно перебувають в центрі уваги вітчизняних вчених економістів, таких як П. Т. Саблук, С. М. Кваша, В. Я. Месель-Веселяк, В. Г. Андрійчук, Ю. О. Лупенко, М. І. Кісіль, П. А. Лайко та багато інших. Проте питання, які вимагають подальшого посилення дослідження механізмів державної підтримки із зміною її акцентів на інноваційно-інвестиційний розвиток, створення ефективних ринкових структур, що свою чергу потребує розвитку сільських територій, підвищення зайнятості сільського населення, підвищення конкурентоспроможності і стійкого розвитку аграрного виробництва вивченні недостатньо.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження системи державної підтримки аграрного виробництва за формами бюджетного регулювання в умовах інтеграції України в європейський економічний простір та обґрунтування концептуального підходу до системи державної підтримки аграрного виробництва.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Державне регулювання сільськогосподарського виробництва у сучасній науковій літературі [1] визначається як здійснення помірного впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання та кон'юнктуру ринку з метою забезпечення ефективного функціонування ринкового механізму, вирішення соціальних та виробничих проблем. За допомогою нормативно-правових, організаційно-економічних, екологічних, науково-технічних і інших заходів державної політики, створюється система підтримки розвитку сільськогосподарських підприємств, яка включає цінове регулювання продукції, пряме субсидування сільського господарства, фінансово-кредитне забезпечення та податкове регулювання [2].

Правові основи державної політики у бюджетній, кредитній, ціновій, регуляторній та інших сферах державного управління щодо стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції, розвитку аграрного ринку, забезпечення продовольчої безпеки населення визначає закон України від 24.06.2004 № 1877-IV "Про державну підтримку сільського господарства України" (зі змінами і доповненнями від 01.01.2013 р.) [3]. Відповідно до цього закону, державна підтримка сільського господарства здійснюється за такими напрямками: державне регулювання цін окремих видів сільськогосподарської продукції; державне регулювання ринку сільськогосподарського страхування; інші види підтримки виробників сільськогосподарської продукції та аграрного ринку (державні заставні закупівлі зерна, кредитна підтримка виробників сільськогосподарської продукції (кредитна субсидія), дерегуляція українського ринку сільськогосподарської продукції та заборона дискримінації прав її власників; державна підтримка виробників продукції тваринництва; інші види державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників.

Формування державної підтримки розвитку аграрного сектору передбачає врахування чинників, що характеризують галузь. Зокрема, розвиток агробізнесу несе в собі загрозу неефективного використання земельних, водних, та інших природних ресурсів з метою одержання надприбутків; виробництво більшості основних видів сільськогосподарської продукції зосереджено в особистих господарствах населення, які не повинні бути позбавлені бюджетної підтримки; підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції передбачає відродження великотоварного виробництва та пріоритетного розвитку тваринництва на інноваційній основі; період реформування аграрного сектору супроводжувався занепадом розвитку сільських територій, підвищенням рівня безробіття в сільській місцевості, що призвело до виникнення депресивних районів і неперспективних

сїл.

Бюджетна підтримка виступає найважливішою складовою державного регулювання аграрного сектору й полягає в розробці ефективного механізму формування та використання фінансових ресурсів держави з метою підвищення конкурентоспроможності галузі, виробництва якісних і безпечних продуктів харчування та збереження навколишнього природного середовища. Інтеграція України до світової системи торгівлі має для аграрного сектору як позитивні стимули, так і негативні наслідки, які мають бути враховані в процесі бюджетного регулювання.

Бюджетна підтримка на цей період регулюється Державною цільовою програмою розвитку українського села на період до 2015 року, затвердженою Постановою КМУ від 19.09.2007 № 1158 та Угодою про сільське господарство, укладеною під час Уругвайського раунду. Якщо державна програма визначає пріоритети витрачання бюджетних коштів, то угода покладає зобов'язання щодо:

- узгодження граничного рівня сукупного виміру підтримки сільського господарства (СВП) відносно програм «жовтої скриньки»;
- надання непродуктової підтримки в межах рівня «*de minimis*»;
- надання продуктової підтримки в межах рівня «*de minimis*»;
- необмежене використання заходів «зеленої скриньки», які, в основному реалізуються через урядові програми бюджетної підтримки, результатом яких не може бути надання цінової підтримки виробникам, що не впливає на виробництво і реалізацію сільськогосподарської продукції.

Всі заходи бюджетної підтримки можна поділити на два напрями: внутрішня підтримка, звільнення від зобов'язань щодо скорочення і та, яка виступає предметом зобов'язань щодо скорочення. Показник, який відображає суму програм підтримки, що підлягає зв'язуванню і скороченню називається Сукупний вимір підтримки (СВП) [4].

До заходів, які не підпадають під скорочення, належать обмеження щодо продуктової та непродуктової підтримки в рамках рівня «*de minimis*», а також заходи «зеленої» та «блакитної» програм. СВП розраховується для кожного базового сільськогосподарського продукту, на який надається підтримка ринкової ціни, здійснюються прямі виплати або надаються інші субсидії. Підтримка, не пов'язана з виробництвом конкретної продукції, зводиться до розрахунку узагальненого СВП в сумарній грошовій формі [4]. Ця підтримка включається до «жовтих» програм і підлягає скороченню.

Мінімальні рівні підтримки визначені статтею 6.4 (а) Угоди про сільське господарство, згідно з якою від країни-члена СОТ не вимагається включати в розрахунок загального СВП поточного періоду і зменшувати внутрішню підтримку, пов'язану з конкретним товаром, якщо вона не перевищує 5% від вартості базового сільськогосподарського товару, виробленого країною упродовж відповідного року, та внутрішню непродуктову підтримку, якщо вона не перевищує 5% від вартості загального сільськогосподарського виробництва такого члена СОТ.

Продуктова специфічна підтримка в рамках «жовтих» програм здійснюється в Україні за 25 видами сільськогосподарської продукції та включає підтримку в формі підтримки ринкової ціни по цукру і цукровому буряку; платежів на 1 га посіву зернових і технічних культур; дотацій на молоко та м'ясо через механізм ПДВ при їх реалізації переробним підприємствам; дотацій за приріст поголів'я вівцематок і ярок старше 1 року; доплат на 1 кг живої ваги молодняку великої рогатої худоби, кондиційних свиней, птиці, реалізованих переробним підприємствам; часткової компенсації електроенергії, витраченої на зрошуваних землях; вигоди від заставних закупівель зерна.

До непродуктової підтримки, що віднесена до «жовтих» програм, включається акумуляція ПДВ для закупки матеріально-технічних ресурсів; часткова компенсація: вартості сільськогосподарської техніки, кредитних ставок комерційних банків за пільговими кредитами, вартості мінеральних добрив.

Непродуктова підтримка на умовах «*de minimis*», яка не включається в розрахунок

СВП, що надавалася в базовий період, становила в Україні 3,051 млрд грн., а продуктова підтримка, надана на цих же умовах, – 1,000 млрд грн. Вищезазначені види підтримки не перевищують 5%-ний рівень «*de minimis*» і відповідно не підлягають скороченню. Проте граничний рівень державної непродуктової підтримки в 2008 році становив 5,032 млрд грн., у 2009-му — 5,598 млрд грн, у 2010 році - 5,948 млрд грн, у 2011-2015 роках – 6,934 млрд грн. (табл. 1).

Таблиця 1

Фактичні та прогнозні розрахунки виконання Державної цільової програми підтримки розвитку українського села на період до 2015 року*

Показники	Рік			
	2008	2009	2010	2011-2015 (у середньому)
Обсяг виробництва валової продукції сільського господарства, млрд грн..	100,653	111,962	118,951	138,679
5%-ний рівень виробництва	5,034	5,598	5,948	6,934

* Джерело: розраховано за даними [5]

Розрахунки свідчать про наявність резервів бюджетних витрат за цими програмами, які можна було б спрямувати на технічне оновлення матеріально-технічної бази та пільгове кредитування розвитку тваринництва як галузі, що першочергово потребує додаткових фінансових впливів.

Основні напрями удосконалення державної підтримки, що визначені Державною цільовою програмою розвитку українського села на період до 2015 року, передбачають обґрунтування критеріїв розподілу бюджетних коштів; забезпечення рівного доступу сільськогосподарських товаровиробників до бюджетної підтримки та ефективності використання бюджетних коштів шляхом запровадження програмно-цільового методу; пріоритетності фінансування наукових розробок, підготовки кадрів, розвитку дорадництва, соціальної сфери села й сільських територій, системи контролю якості та стандартизації продуктів харчування; проведення моніторингу бюджетних програм і скасування неефективних.

Світовий досвід розвитку сільського господарства свідчить про зростання ролі держави в регулюванні сільськогосподарського і продовольчого ринків. Розмір державної підтримки в окремих країнах може досягати 70% вартості продукції сільського господарства. Найбільш масштабну підтримку сільськогосподарським підприємствам падають країни з найменш сприятливими для аграрного виробництва природно-кліматичними і географічними умовами, наприклад, Норвегія, Японія, Південна Корея.

Обсяг державної підтримки безпосередньо залежить від рівня доходів країни. Так, підтримка сільськогосподарських підприємств в країнах ЄС і навіть Росії, відповідно даних Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) за 2010 р., приблизно в чотири рази перевищує відповідний показник для України (табл. 2). Крім того, основні торговельні партнери України не мають наміру суттєво скорочувати видатки на потреби сільського господарства.

Таблиця 2

Розмір державної фінансової підтримки у країнах світу*

Країни	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011р.
ЄС27	33,65	32,63	30,37	28,97	23,47	22,03	23,34	19,75	17,54
ОЕСР-середнє	29,15	30,12	28,54	26,43	21,96	21,04	22,74	19,87	18,83
Україна	-	2,99	11,2	11,25	3,61	4,66	10,42	5,49	-
Росія	19,2	22,28	14,61	17,25	18,19	21,89	22,11	21,37	-

* Джерело: розраховано за даними [6]

Згідно проекту аграрного бюджету на 2014-2020 рр. передбачаються видатки на реалізацію спільної аграрної політики ЄС на рівні 281,8 млрд. євро (або 40,3 млрд. євро щорічно), на фінансування заходів із розвитку сільської території – 89,9 млрд. євро (або 12,8 млрд. євро щорічно).

Аналізуючи існуючі форми підтримки розвитку аграрного виробництва в Україні їх можна об'єднати у три групи: непрямі, прямі та опосередковані. До непрямих відносяться проведення державних інтервенцій сільськогосподарської продукції, встановлення внутрішніх цін та митних тарифів в інтересах вітчизняних товаровиробників ін. Прямими є надання субсидій, кредитів та компенсацій частини витрат на страхування урожаю. До опосередкованих належать списання та реструктуризація заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів, встановлення спеціального режиму оподаткування, розробка державних цільових програм розвитку сільськогосподарського виробництва, державне стимулювання науково-дослідної діяльності у цій сфері і ін.

Успішний розвиток аграрного виробництва досягається завдяки гармонійному поєднанню адміністративних та економічних методів підтримки. Об'єктивна необхідність адміністративного регулювання аграрного виробництва зумовлена еволюцією ринкових відносин, поширенням глобалізаційних процесів у країні та світі, які характеризуються посиленням конкуренції, розвитком монополізму та погіршенням навколишнього середовища.

Особливість застосування адміністративних методів в ринковій економіці полягає в тому, що не обмежуючи свободу суб'єктів господарювання, вони спрямовані на забезпечення збалансованості та захист їх інтересів з інтересами суспільства. Адміністративний апарат державного управління покликаний здійснювати контроль за дотриманням вимог екологічної безпеки, національних норм і стандартів виробництва та реалізації продукції, раціональним використанням земельного потенціалу, розробленням цільових програм економічного, соціального і науково-технічного розвитку аграрного сектору економіки. Водночас, застосування адміністративних методів має здійснюватися у межах функцій держави щодо регулювання сільського господарства, а саме правотворчої, правозастосовної, правоохоронної й організаційної діяльності і не поширюватися на функції, які має виконувати ринковий механізм.

Застосування адміністративних методів не виключає існування ефективної конкуренції і дозволяє сільськогосподарським підприємствам розробляти виробничі стратегії, здійснювати власну цінову політику, використовувати маркетингові інструменти стимулювання збуту і ін. Лише за таких умов можна досягти суспільних принципів і цілей економічного розвитку на ринкових засадах у сфері аграрного виробництва.

Застосування економічних методів підтримки сільськогосподарських підприємств спрямовано на вирішення питань задоволення потреб суспільства у їх продукції, забезпечення продовольчої безпеки, нарощування експортного потенціалу України. Цілком очевидно, що згадувані питання не можуть бути вирішені лише за допомогою ринкового механізму, який природно реагує лише на потреби, виявлені рівнем платоспроможного попиту населення. Це означає, що існує суспільно необхідна межа державної підтримки аграрного виробництва, що створює передумови для ефективного розвитку сільськогосподарських підприємств завдяки застосуванню таких економічних методів їх підтримки, як ринкове ціноутворення, субсидіювання, пільгове оподаткування, кредитування; нормування витрат на виробництво продукції.

Створення ефективної державної системи підтримки розвитку аграрного виробництва, на думку економістів [7, с. 14-15] має відбуватися шляхом формування пакета законодавчих актів і нормативних документів регулятивного характеру, які доповнюють і розвивають попередньо ухвалений закон чи інший нормативний документ. Автори справедливо зазначають, що регуляторні акти, що ухвалюються органами управління, повинні кореспондентуватись із загальними нормами законів, основними принципами, закріпленими у законодавстві, оскільки не може функціонувати нормативний акт, що суперечить закону

або не відповідає йому.

Як показує досвід розвинених країн світу, важливу роль для підвищення ефективності аграрного виробництва відіграє розвинена система аграрних, фондових та товарних бірж, банків. Розвиток їх сприяє ефективному ціноутворенню, підвищенню рівня конкуренції на ринку сільськогосподарської продукції, спрощенню процесу її реалізації завдяки гарантованому виконанню угод за біржовими контрактами.

Серед великої кількості переваг біржової торгівлі сільськогосподарською продукцією треба виділити можливість укладання міжнародних контрактів, особливо на форвардній основі, які передбачають зобов'язання сторін придбати (продати) продукцію у визначений термін та на конкретних умовах, що визначаються за згодою сторін. Проте така можливість для сільськогосподарських підприємств України обмежується необхідністю оформлення договору застави [8, с. 42], який підтверджує повернення передоплати покупцеві на випадок невиконання товаровиробником умов форвардного біржового контракту на поставку сільськогосподарської продукції. Об'єктом застави, в умовах дії мораторію на землю та відсутності вільного обігу земельних ресурсів, може слугувати лише майбутній урожай, який при цьому повинен бути застрахований. Водночас, страховий ринок в Україні поки що є недостатньо розвиненим, що визначає одну з причин обмеженого застосування форвардних контрактів та розвитку біржової торгівлі, у цілому.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, роль державної підтримки аграрного виробництва шляхом бюджетної підтримки в умовах трансформаційних процесів в економіці, політичній та економічній нестабільності посилюється, що передбачає використання значно ширшого набору інструментів державного регулювання. Пріоритети бюджетної підтримки аграрного виробництва в зв'язку з євроінтеграційними процесами, що відбуваються в Україні змінюються – зі втручання держави в ринки продовольства, на розвиток ринкових структур і соціальної інфраструктури села, охорону навколишнього середовища з метою забезпечення конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішньому ринках, гарантування продовольчої безпеки, збереження життєздатності сільських територій.

Система державної підтримки аграрного виробництва має складатися з таких важливих елементів – її напрямів, форм та методів. Напрями, за якими здійснюється державна підтримка аграрного виробництва, визначені в Законі України «Про державну підтримку сільськогосподарських підприємств». Зважаючи на велику кількість різноманітних форм державного регулювання доцільно виділити три основні форми – непрямі, прямі та опосередковані. Методи державної підтримки сільськогосподарських підприємств складаються з двох груп – адміністративних та економічних методів, проте основою такого поділу має бути чітке визначення та розмежування функцій і ролі державної влади та ринкового механізму у цій системі. В основі конкурентоспроможності аграрного виробництва є створення законодавчої бази орієнтованої на підтримку їх розвитку, розвиненої системи аграрних, фондових та товарних бірж, банків та страхових компаній, за допомогою яких створюються передумови ефективного виробництва та реалізації конкурентоздатної продукції.

Втілення описаного концептуального підходу до формування системи державної підтримки аграрного виробництва можливо за умови об'єднання зусиль державної влади та сільськогосподарських підприємств для реалізації спільної мети – підвищення конкурентоспроможності національної економіки, повне задоволення внутрішніх потреб населення у продуктах харчування, вихід вітчизняної сільськогосподарської продукції на світові ринки.

Список використаних джерел

1. Сахаров, О.В. Удосконалення системи державного регулювання та підтримки аграрного виробництва в Україні [Текст] : дис. канд. наук з держ. Управління : 25.00.02 / Олексій Володимирович Сахаров. – Київ : Академія муніципального управління. — 2011. — 194 с.

2. Кузняк, Б.Я. Світовий досвід підтримки сільського господарства і українські реалії [Текст] / Б.Я. Кузняк // Економіка і регіон № 1 (24). — ПолтНТУ : 2010. — С. 135—140.
3. Про державну підтримку сільського господарства України [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 11.08.2013 року] / Верховна Рада України ; Закон 24.06.2004 № 1877-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2004. — N 49. — С. 527. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1877-15> (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.
4. Угода про сільське господарство [Текст] : офіц. текст : за станом на 15.04.1994 р. / СОТ; Угода, Міжнародний документ від 15.04.1994. — Доступно з мережі Інтернет : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_005 (дата звернення 01.11.14). — Назва з екрана.
5. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року www.minagro.gov.ua
6. Державний комітет статистики України : Валовий внутрішній продукт і валовий дохід України за 2011 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/express/expr2012/expres_2012.html (дата звернення 01.11.14). — Назва з екрана.
7. Горлачук, В.В. Організаційно-економічний аспект управління сільськогосподарським землекористуванням [Текст] : монографія / В.В. Горлачук, І.М.Семенчук, М.В.Мозгова ; за ред. В.В. Горлачука. — Миколаїв : Іліон, 2012. — 180 с.
8. Про затвердження Положення про порядок здійснення через біржовий товарний ринок контрактів зустрічних поставок сільськогосподарської продукції і продовольства та матеріально-технічних ресурсів [Текст] : офіц. текст : за станом на 26.04.2000 р. / Мінагрополітики України, Мінекономіки, Мінфін України [...]; Наказ, Положення від 26.04.2000 № 52/63/90/221. — Відомості доступні з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0363-00> (дата звернення 03.11.14). — Назва з екрана.

Статья посвящена исследованию системы государственной поддержки аграрного производства по формам бюджетного регулирования, ее законодательному обеспечению. Исследованы формы и методы государственной поддержки аграрного производства для повышения конкурентоспособности предприятия. Обоснованно концептуальный подход к формированию системы государственного регулирования аграрного производства, который может быть заложен в основу разработки мероприятий по государственной поддержке сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: государственная поддержка, государственное регулирование, аграрное производство, бюджетная поддержка, сельскохозяйственное предприятие.

УДК 338.5: 339.1:63

O.V. Bodnar, Ph.D., Doctoral student, Senior staff scientist
NSC "Institute of Agrarian Economics"

PRICING CONCEPTION AS A PRECONDITION FOR THE STABILITY OF DOMESTIC MARKETS CROP PRODUCTION

Abstract. The article has conceptual approach to the problem of the domestic markets crop production stability through the price mechanism. There are defined the factors that determine the features of pricing in crop production. There are investigated changes in land use of domestic agricultural sector, resulting in polarization is a significant producer of crop production. The connection between the size of the economy, the intensification of the industry and its impact on the provision of market resources are defined. There are set differences between crop subsectors concerning of competitiveness and export activity. The article is proved that low level of state regulation of vegetable, potato, fruit and berry markets cause its instability and volatility of the price situation. The article has method phased study of costing, which should be the criterion for the minimum level of commodity prices of products in the competitive production. There is proved that a necessary condition for the implementation of the concept is to optimize crop production and development of infrastructure for groups of small producers and farms. The author defines packaging centers, storage, workshops, primary processing products, Outlet Mall vegetables and potatoes as most effective infrastructure units reducing non-production costs. The author argues that the implementation of this conception is possible under conditions control the quality of products being sold in the domestic market of similar products that goes for export. The concept is a scientific justification of practical actions towards at stability commodity circulation and

prices in the domestic markets of crop production

Keywords: concept, crop production, production, price, demand, supply, market, infrastructure, trade, quality certification, purchasing power.

О.В. Боднар, к.е.н., докторант, старший науковий співробітник
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ПЕРЕДУМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАБІЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ РИНКІВ РОСЛИННИЦЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Пропонується концептуальний підхід до вирішення проблеми забезпечення стабільності вітчизняних ринків рослинницької продукції через ціновий механізм. Виявлено фактори, що визначають особливості формування механізму ціноутворення в галузі рослинництва. Висвітлено зміни, що відбулися в землекористуванні вітчизняного аграрного сектора, в результаті чого має місце значна поляризація виробників рослинницької продукції. Запропонована методика поетапного дослідження формування витрат, які в умовах конкурентоспроможного виробництва є орієнтиром для товаровиробників як мінімальний рівень ціни реалізації продукції. Доведено, що необхідною умовою реалізації концепції є розвиток інфраструктурних формувань для дрібних товаровиробників і фермерських господарств та дотримання належної якості і цінової доступності виробленої продукції.

Ключові слова: концепція, продукція рослинництва, виробництво, ціна, попит, пропозиція, ринок, інфраструктура, торгівля, якість, сертифікація, купівельна спроможність.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Вирішення будь-якого наукового завдання, теоретичного чи практичного його аспекту, вимагає побудови концепції, тобто викладу власного бачення дослідника, сукупність ідей останньої в концентрованому виразі, що дозволяє досягнути поставленої мети. В науковій літературі поняття „концепція” розуміють як систему шляхів вирішення певної задачі, загальний задум ученого вирішення певного завдання [1, 2]. У вітчизняній законотворчій діяльності за участю наукових установ існує досвід розробки концепцій Державних цільових програм розвитку окремої галузі чи об'єкту інфраструктури в аграрному секторі [3, 4, 5], які стосуються розробки точкових механізмів підвищення ефективності функціонування обраного об'єкту. Для досягнення мети, яка визначається концепцією чи ряду концепцій, методично обґрунтованим є побудова стратегії дій у певному напрямку. В Україні розроблена Стратегія розвитку аграрного сектору економіки, яка визначає стратегічні цілі аграрного сектору, цільові орієнтири та пріоритетні напрями їх досягнення. Вона відображає комплексний підхід, який враховує інтереси суспільства у забезпеченні якісним і доступним продовольством, ефективність аграрного виробництва та безперечно є найбільш вдалим концентрованим викладом основних засад розвитку аграрного сектору.

Оскільки сьогодні особливо гостро постає питання ціноутворення на аграрну продукцію та ціна є тією категорією, що наскрізно об'єднує весь функціональний ланцюг „виробництво сільськогосподарської продукції – переробка – інфраструктура – ринок – споживач” вважаємо, що при побудові концепції та стратегічних напрямів розвитку будь-якої галузі, аграрної зокрема, варто брати за основу концептуальні основи механізму ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми ціноутворення та формування витрат на аграрну продукцію, паритетності економічних відносин сільського господарства та суміжних галузей АПК досліджувалися у працях вітчизняних та зарубіжних науковців Босва В.Р., Борхунова М.А. [6], Грищенко О.Ю. [7], Лупенка Ю.О. [7], Макаренка П.М. [8], Месель-Веселяка В.Я. [7], Лукінова І.І. [9], Пасхавера Б.Й. [10], Саблука П.Т. [11], Сагайдака Е.А., Серкова А. Ф. [12], Ушачова І.Г. [13], Шпичака О.М. [14] та інших. Вагому участь у розробці Стратегії розвитку аграрного сектору економіки брали участь такі економісти-аграрники як Саблук В.П., Сеперович Н.В., Воскобійник Ю.П., Ковальова О.В.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування концептуальних положень ціноутворення на продукцію рослинництва, що може бути основою для розробки державних програм та стратегій розвитку аграрного сектору в цілому та окремих його галузей зокрема, та в кінцевому випадку забезпечить стабільність розвитку вітчизняних ринків рослинницької та тваринницької продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Реформування земельних відносин після ліквідації колгоспно-радгоспної системи докорінно змінило економіку аграрної калузі та соціальний статус сільського населення. Селяни отримали можливість вибору напрямів розвитку власного господарства. Вільний доступ до ринків збуту виробленої продукції став своєрідною школою пізнання законів ринкових відносин, спонукав аграрників до пошуку вигідності методів господарювання. З'явилися застосовувані в розвинутих країнах нові форми організації виробництва. Відбувся розподіл земель сільськогосподарського призначення відповідно до цих форм. Зокрема для України характерним є значна поляризація виробників рослинницької продукції за їх розміром. В останні роки відбулося масове утворення агрохолдингових формувань шляхом концентрації земельних ресурсів та утворення вертикально-інтегрованих структур. Станом на 2012 р. їх кількість налічує 129 підприємств. За підрахунками науковців ці формування контролюють 8,7 млн га, тобто 23,8% від загальної площі сільськогосподарських угідь України. Розмір цих господарств коливається від 4 до 532 тис. га [15, с. 6-10]. У структурі валової продукції рослинництва їх частка складає 10,8% [16, с. 20]. Близьку до цієї частку (8,6%) займають фермерські господарства. Їх кількість у 2012 р. складала 40,7 тис. підприємств, в користуванні яких знаходилося 4,4 млн га, або 12% сільськогосподарських угідь. Середній розмір таких господарств складає 108 га.

Досить велика частка землі (15,8 млн. га або 43,3 %) залишається в користуванні господарств населення. Їх частка у валовій продукції рослинництва у 2012 р. складала 45%. В середньому особисте селянське господарство припадає 1,51 га землі.

Дослідження свідчать, що розміри землі, яка експлуатується з метою виробництва тієї чи іншої рослинницької продукції, суттєво впливають на можливість інтенсифікації кожної підгалузі. Про різному формується місце кожної з них в забезпеченні ринкових ресурсів.

Наприклад, середньорічний валовий збір зерна уже тричі за останні шість років перевищує 50 млн тонн, у 2013 р. досягнув свого рекордного рівня 63 млн тонн, тоді як до 1990 р. такі показник був швидше винятком. Як наслідок, відбувається стабільне забезпечення внутрішніх потреб країни в зерні та продуктах його переробки (хліб, борошно, крупи та інше). Крім того Україна зайняла лідируючі позиції серед експортерів зерна.

Позитивними зрушеннями характеризується входження в ринкові стосунки вітчизняного виробництва олійних культур, бурякосивировини. В Україні формуються достатні обсяги відповідних товарних ресурсів.

Подібні приклади засвідчуються наявністю сприятливих об'єктивних умов для ефективного розвитку рослинницьких галузей. Водночас на внутрішньому ринку зберігається стійка поляриність в рівні розвитку окремих під комплексів. На противагу успішним існують неконкурентні напрями. До таких відносяться традиційні для вітчизняного землеробства овочівництво, картоплярство, плідівництво. Тут втрачено навіть позиції 90-х років. Значно скоротилося виробництво цих видів продукції в сільськогосподарських підприємствах на фоні його нарощення в господарствах населення. За даними Державної служби статистики 97% картоплі, 86% овочів та 82% плодів та ягід у 2012 р. вирощувалися індивідуальними дрібними власниками земельних ділянок. Середній розмір зібраної площі картоплі в господарствах населення складав 0,3 га, овочів – 0,12 га. Значна частина цих видів продукції надходить у торгівлю від дрібних господарств. Це відбувається не тому що вирощування городини приносить достатні прибутки. Сільські жителі в багатьох випадках не мають іншого варіанту діяльності для поповнення сімейного бюджету. Таким чином за рівнем товарності, ефективності виробництва, його модернізації виробництво зазначених видів продукції значно поступається зерновій та олійній галузі. За таких умов

формування собівартості товарного продукту відбувається неспівставно з великотоварними господарствами, крім того відсутність сучасної інфраструктури для зберігання продукції має свій вплив на визначення рівня ринкової ціни, яка не влаштовує масового споживача.

На ринку з'являються продукти-аналоги завезені із сусідніх країн. Узагальнену характеристику обсягів експорту та імпорту рослинницької продукції наведено в таблиці 1.

Спостерігається значне нарощування обсягів вивезення продукції зернової та оліємісткої групи за межі країни. Протягом 2000-2013 рр. зростання складає від 3 раз по експорту ячменю до 190 раз – по соєвим бобам. Виключення складає насіння соняшнику, де експорт насіння зменшився через встановлені державою експортні мита з метою розвитку олієжирової промисловості, створення доданої вартості та додаткових робочих місць в середині країни. Внаслідок цього експорт соняшникової олії зріз у 5,5 рази. В той час як імпорт зазначених видів продукції в більшості випадків знизився та складає переважно насіннєвий матеріал.

Таблиця 1

**Динаміка обсягів експорту-імпорту окремих видів продукції рослинництва
та продуктів її переробки, тис тонн**

Показник	Експорт				Імпорт			
	2000	2005	2012	2013	2000	2005	2012	2013
Зернові культури	1330	12501,6	27113,9	27100,4	1010	150,5	128,8	140,5
в т.ч. пшениця	201,2	6010,4	8679,4	7762,3	673,4	9,5	1,4	1,8
кукурудза	163,2	2800,3	15630,9	16729,5	92,0	12,9	49,2	49,6
ячмінь	864,7	3505,0	2582,0	2339,5	22,9	0,5	25,2	10,1
Олійні культури		495,2	3201,2	3974,9		162,6	67,8	75,3
в т.ч. соняшник	833,7	35,6	282,1	70,2	0,6	3,1	17,7	19,8
соя	7,8	174,6	1480,9	1492,5	0,0	0,1	1,0	2,1
ріпак	68,6	183,4	1297,6	2346,7	0,1	0,6	2,8	2,6
Овочі	30	150	346		29	100	213	
Картопля	1	6	7		11	5	23	
Плоди, ягоди всього	88	76,4	110,7	90,8	179	651,7	991,2	986,5
в т.ч. банани, фініки, цитрусові	0	0,2	0,3	0	139,1	513,5	643,2	726,8
Цукор		154	174			177	10	
Олія всього		900	3742			264	231	
соняшникова	582,5	852,1	3614,0	3209,4	0,1	1,1	1,5	1,5
ріпакова	4,2	22,7	5,2	48,3	0	0	0,5	0,9
соєва	1,1	7,5	57,8	82,1	0,1	0	0,5	0,1

Джерело: складено автором за даними Державної митної служби України – зернові, олійні культури. За даними статистичного збірника «Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України» – овочі, картопля, плоди та ягоди, цукор, олія.

Відсутність на державному рівні механізмів системного врегулювання товарообігу овочів, картоплі, плодів та ягід через розміщення їх виробництва у дрібних господарствах зумовлюють імпорт, обсяги якого коливаються залежно від цінової ситуації на ринку. Так, імпорт картоплі і овочів, хоч займає незначну частку у загальному споживанні, але спостерігається його збільшення в окремі роки.

Наповнення ринків продукцією тісно пов'язане з рівнем ціни на неї. Остання або може забезпечити відшкодування витрат та відновлення виробництва в початковому обсязі, або призвести до скорочення його обсягів. Така автоматична дія ринку не зовсім прийнятна для товару щоденного продовольчого призначення. Як бачимо, це відбувається на ринках овочів та картоплі. Торгівля названими продуктами супроводжується нестабільністю товаронаповнення ринків та необґрунтованими стрибками цін, що нерідко викликають соціальне невдоволення, зокрема серед малозабезпечених категорій.

Визначальна роль цінового фактору в регулюванні ринків рослинницької продукції обумовила застосування методики поетапного дослідження формування витрат, що мають

бути відшкодовані ціною

Розглядаються наступні блоки товароутворення та руху продукції до споживача: виробництво, інфраструктура, ринок. Вказаний методичний підхід не розцінюється як намір спростувати встановлені наукою закони ціноутворення. Він дозволяє виявити «вузькі місця» в процесі формування цін та визначити заходи їх ліквідації

В країні регулярно здійснюється моніторинг ринкових цін, в тому числі і цін по групі товарів продовольчого призначення. Позитивно оцінюючи такий підхід як аналітичний матеріал для відстеження інфляції, вважаємо його недостатнім, оскільки використовуються результати уже фактичного продажу, тоді як в сучасних умовах існує гостра необхідність певних упереджувальних дій, спрямованих на стабільність товаронаповнення та цінової ситуації.

Методика аналізу поетапного формування витрат в ланцюгу товароутворення обумовила кілька висновків.

Головний з них – необхідність оптимізації виробництва, без чого в умовах жорсткої конкуренції галузь втрачає здатність до розвитку. Підтвердженням такого висновку виступає ситуація з одного боку у зерновій та олійній галузі, з іншого боку — в овочівництві, картоплярстві, виробництві плодів і ягід.

Також існує необхідність розвитку інфраструктури, який був би узгодженим з першими блоком – виробництвом. В ряді наукових публікацій (Лупенко Ю.О., Малік М.Й., Кропивко М.Ф., Свиноус І.В.) обґрунтована роль різно профільних кооперативів у вирішенні проблем, що негативно впливають на формування майбутньої ціни товару. До таких відносяться, наприклад, заготівельні пункти з виготовлення тари, сховища, цехи первинної переробки продукції (соління, квашення, консервування і т.ін.). Розташовані в наближенні до виробництва інфраструктурі формування дозволяють скорочувати невиробничі витрати.

На нашу думку, силами кооперативів та фермерських господарств доцільно розширювати мережу фірмових магазинів з продажу овочів, картоплі. Перевагами останніх є нижча ціна на продукцію, зручність і доступність до масового споживача, вища якість пропонованого товару. Слід відмітити, що в даному випадку досить вдало використано закордонний досвід в організації роздрібної торгівлі.

Оцінюючи реальність, можна стверджувати, що згадана форма торгівлі може продовжуватися не один рік. Тому потребує удосконалення та підтримки. Замість ліквідованих «колгоспних ринків», територія яких здебільшого передана в оренду, доцільно обладнати торгівельні місця для продавців-селян з прийнятною оплатою за користування та контроль якості продукції. В такий спосіб формування попиту-пропозиції, ціноутворення, розподіл прибутку здійснюватимуться більш об'єктивно. Поступово скорочуватимуться перекупництво, торгівля на тротуарах.

Проте при цьому не враховуються наступні особливості роботи зарубіжних структур: недопустимість дефіциту продовольчих товарів, в короткостроковому періоді цінові зміни можуть бути обумовлені лише змінами у якісних параметрах продукції. За таких умов споживач важливих продуктів харчування за кордоном не відчуває незручностей, які існують у вітчизняній торгівлі. У власній практиці періодичне озвучення інформації про можливий неврожай тієї чи іншої продукції дає підстави очікувати її дефіцит на ринку для кінцевого споживача. Це в свою чергу зумовлює автоматичне підвищення роздрібних цін. Не рідко трапляються випадки, коли лише етикетка з написом «морква європейська» також дає привід для підвищення ціни без гарантії якості та зазначення конкретного місця вирощування продукції.

В Україні відбулася реструктуризація державних органів стандартизації та сертифікації, проте фактично контроль за якістю продовольчих товарів на внутрішньому ринку погіршився, чого не допускає зарубіжний досвід.

В Україні прийняті та діють закони «Про стандартизацію» та «Про безпечність та якість харчових продуктів» згідно яких визначаються основи державної політики в сфері стандартизації, правовий порядок забезпечення безпечності та якості харчових продуктів, що

виробляються, знаходяться в обігу, імпортуються, експортуються. В зв'язку із вступом України в СОТ та підписанням угоди з Європейським союзом проводиться значна робота із гармонізації національних стандартів з відповідними міжнародними і регіональними стандартами.

В Україні існує жорсткий контроль за якістю сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, відповідна дозвільна система при її експорті, особливо в країни ЄС. Наявна мережа сертифікованих лабораторій, які здійснюють відповідні аналізи та видають сертифікати відповідності. Згідно міжнародних норм лабораторні аналізи здійснюють незалежні сюрвейери, сертифікати якості яких визнаються у міжнародній торгівлі.

Проте, як свідчать дослідження, фактично при обігу продукції на внутрішньому ринку значно менше приділяється уваги якості продукції, порівняно із експортованою продукцією.

В Україні підприємства, які прагнуть вийти на європейські ринки із власною продукцією, повинні запровадити систему ХАССП (НАССР), яка передбачає контроль на всіх етапах виробництва продукції, особливо в критичних контрольних точках, де можуть виникнути ризики пов'язані із безпечністю продукції. Проте ця система доступна великотоварним підприємствам із замкнутим циклом виробництва включаючи продукти харчування. В Україні значна частина овочів та картоплі надходить до споживача по ланцюгу від господарств селян-власників земельних паїв через дрібних та оптових посередників. При такій системі організації виробництва і реалізації продукції складно здійснювати контроль на всіх етапах руху продукції.

При здійсненні обігу продукції через сертифіковані зерно та овочесховища, продукція підлягає контролю з боку органів стандартизації. На агропродовольчих ринках придатність до споживання людиною рослинних продуктів підтверджується відповідним сертифікатом лабораторії за дуже спрощеним набором показників, що не допускається на європейських ринках.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Розв'язати проблемні питання ціноутворення, на наш погляд, можна більш успішно за допомогою концепції ціноутворення. Розробляти їх доцільно на тривалий період – щонайменше 3-5 років. Подібні концепції з урахуванням агробіологічних особливостей підгалузей рослинництва мають бути різними за обсягами, термінами, джерелом капіталовкладень та ін. акцентами. Підґрунтя для такої роботи закладене методикою поетапного дослідження формування витрат, пов'язаних з виробництвом товарного продукту.

Однаково обов'язковим при розробці концепції має бути дотримання наступних вимог: розвиток виробництва в узгодження з попитом на ринку; здатність структур до модернізації і достатньої окупності витрат; належна якість та цінова доступність виробленої продукції, якщо вона пропонується як товар.

Розробку концепції вважаємо корисним науковим обґрунтуванням практичних дій, спрямованих на стабільність, товарооновлення та цін на вітчизняних ринках продукції рослинництва.

Список використаних джерел

1. Ожегов С.И. Толковый словарь // С.И. Ожегова., Н.Ю. Шведова. — 1992 [Електронний ресурс] / Словари и энциклопедии : [веб-сайт]. — Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/88626> (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
2. Ушаков Д.Н. Толковый словарь / Д.Н. Ушаков. — 1940 [Електронний ресурс] / Словари и энциклопедии : [веб-сайт]. — Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/840014> (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
3. Про схвалення Концепції розвитку овочівництва та переробної галузі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.10.2011 № 1120 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України // Законодавство України: [веб-сайт]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1120-2011-%D1%80> (дата звернення 18.10.14). —

Назва з екрана.

4. Про схвалення Концепції Державної цільової програми створення оптових ринків сільськогосподарської продукції : розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 листопада 2008 № 1447-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України // Законодавство України: [веб-сайт]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1447-2008-%D1%80/print1397474703292479?test=XNLMf5x.qwJgOP4wZi6urk51HI4I.s80msh8Ie6> (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
5. Про схвалення Концепції Державної цільової програми підтримки розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на період до 2015 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2009 № 184-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України // Законодавство України : [веб-сайт]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/184-2009-%D1%80/print1397474703292479>
6. Борхунов, Н. Цены, ценовые отношения и ценообразование в АПК [Текст] / Н. Борхунов, А. Зарук // АПК : экономика, управление. — 2011. — №7. — С. 40-45.
7. Собівартість продукції, її дохідність та рентабельність в сільськогосподарських підприємствах України, що очікуються в 2013 році (методика і розрахунки) / [Месель-Веселяк В.Я., Грищенко О.Ю., Душко М.П., Волосюк Ю.В.], за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка. — К.: ННЦ „ІАЕ”, 2013. — 104 с.
8. Макаренко, М.П. Цінова політика як фактор підвищення дохідності аграрного виробництва в умовах світової організації торгівлі [Текст] / М.П. Макаренко // Економіка АПК. — 2008. — №5. — С. 44—48.
9. Лукинов, И.И. Эволюция экономических систем [Текст] / И.И. Лукинов. — М. : Изд -во «Экономика», 2002. — 567 с.
10. Пасхавер, Б.Й. Ціни виробництва і споживання продовольчого ринку [Текст] / Б.Й. Пасхавер // Економіка України. — 2007. — № 12. — С. 51—61.
11. Саблук, П.Т. Ціноутворення в період ринкового реформування в АПК [Текст] : монографія / П.Т. Саблук. — К.: ННЦ "Ін-т аграрної економіки", 2006. — 440 с.
12. Конкурентоспособность сельскохозяйственной продукции и продовольствия России в условиях присоединения к ВТО / [И. Ушачев, А.Серков, С.Сиптиц, В.Чекалин, В. Тарасов // АПК: экономика, управление. — 2012. — №6. — С. 3—14.
13. Ушачов, И.Г. Внутренние и внешние аспекты конкурентоспособности продукции АПК в условиях региональной интеграции и глобализации [Текст] / И.Г.Ушачев // Повышение конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции на внутреннем и внешнем рынках : тезисы V Международной научно-практической конференции (13-14 июня 2013г.). — Одесса, 2013. — С. 2—14.
14. Шпичак, О.М. Теоретико-методологічні аспекти ціноутворення на сільськогосподарську продукцію [Текст] / О.М.Шпичак // Економіка АПК. — 2012. — № 8. — С. 3—8.
15. Розвиток агрохолдингових формувань та заходи з посилення соціальної спрямованості їхньої діяльності / [Лупенко Ю.О., Кропивко М. Ф., Малік М.Й. та ін.]; за ред.. М.Ф. Кропивка. — К.: ННЦ ІАЕ, 2013. — 50 с.
16. Кобута, И. Экономика экспорта пшеницы в Украине [Текст] / И.Кобута, А.Сикачина, В.Жигадло. — К. : ФАО Исследования по политике перехода сельского хозяйства. — № 2012-5.— 2012. — 59 с.

Предлагается концептуальный подход к решению проблемы обеспечения стабильности отечественных рынков растениеводческой продукции через ценовой механизм. Выявлены факторы, определяющие особенности формирования механизма ценообразования в области растениеводства. Освещены произошедшие в землепользовании отечественного аграрного сектора, в результате чего имеет место значительная поляризация производителей продукции растениеводства. Предложенная методика поэтапного исследования формирования затрат, которые в условиях конкурентоспособного производства выступают ориентиром для товаропроизводителей как минимальный уровень цены реализации продукции. Доказано, что необходимым условием реализации концепции является развитие инфраструктурных формирований для мелких

товаропроизводителей и фермерских хозяйств, соблюдение надлежащего качества и ценовой доступности продукции.

Ключевые слова: концепция, продукция растениеводства, производство, цена, спрос, предложение, рынок, инфраструктура, торговля, качество, сертификация, покупательная способность.

УДК 658.012.2(075.8)+658.5

A.A. Boluh, postgraduate student,

Zhytomyr State Technological University

SALES IN THE COMPANIES CIRCULATION OF CAPITAL

Abstract. The article is devoted research of evolution of category capital. Essence of category "capital" is analysed in literature of reference book. The generalized determination of category capital is offered on the basis of modern definitions. The analysis of monographic publications of classics of economic idea is conducted. Ponderable signs, selected scientists in labours, are analysed. Going is considered near interpretation of category circulation of capital and the generalized determination is offered. Structuring of circulation of capital is selected, a place and role of the stages is described in the system circulation, intercommunication of the stages and essence of their influence is appraised on each other. The role of process of sale is described in the general system circulation of capital.

Keywords: capital, circulation of capital, sale.

A.A. Болух, аспірант,

Житомирський державний технологічний університет

ПРОДАЖІ В СИСТЕМІ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Стаття присвячена дослідженню еволюції категорії капітал. Проведено аналіз дефініції капітал в довідковій літературі та монографічних публікаціях класиків економічної думки. Проаналізовано вагомі ознаки капіталу, зазначені вченими в літературних джерелах. Вивчено структуризацію кругообороту капіталу; охарактеризовано місце та роль окремих етапів (придбання, виробництво і продаж) в системі кругообороту; оцінено характер їх взаємодії. Охарактеризовано роль процесу продажу в загальній системі кругообороту капіталу.

Ключові слова: капітал, кругооборот капіталу, продаж.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На сьогоднішній день не має єдиного підходу до трактування сутності поняття капітал, що зумовлено різноманітністю розвитку економічних систем різних країн. Підходи до тлумачення сутності капіталу мають властивість змінюватись в умовах трансформації соціально-економічних відносин.

Щоб проаналізувати суть категорії «капітал» в умовах сьогодення, варто звернутися до історії і розглянути досліджуване явище крізь етимологічну призму.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає в аналізі монографічних праць економістів минулого і сучасності стосовно трактування сутності кругообороту капіталу.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Відсутній єдиний підхід до тлумачення капіталу, а також відсутня єдина точка зору щодо часових рамок виникнення капіталу як економічного явища.

Для розуміння основної тенденції трактування категорії капітал досить розглянути декілька підходів до визначення даної категорії (табл. 1).

Аналіз підходів в сучасній довідковій літературі дає змогу сформулювати узагальнене визначення, що задовольняє вимоги сучасності:

Капітал – сукупність матеріальних цінностей (грошові кошти, ресурси, обладнання, будинки і споруди тощо), які використовуються власником капіталу (підприємцем) у підприємницькій діяльності з метою одержання прибутку.

Однак для кращого розуміння сутності економічної категорії «капітал» варто проаналізувати підходи вчених різних економічних шкіл та епох.

Дефініції категорії капітал

№ з/п	Автор, джерело	Визначення
1	2	3
1.	Глосарій [8]	Капітал – в широкому розумінні – акумульована (сукупна) сума товарів, майна, активів, що використовуються для отримання прибутку багатства. Капітал – в економікс – один з чотирьох основних факторів виробництва, представлений всіма засобами виробництва, які створені людьми для того, щоб з їхньою допомогою виготовляти інші товари і послуги. Сучасні економісти розрізняють: - фізичний капітал (виробничий капітал); - природний капітал; - людський капітал.
2.	Галкин В. [7]	Капітал – економічна категорія, яка означає один з виробничих ресурсів; включає в себе всі ті виробничі ресурси, які створені людьми: інструменти, машини, інфраструктуру, а також нематеріальні речі, наприклад, комп'ютерні програми. Очевидно, що при подібному визначенні капіталом є також і кваліфікація працівника.
3.	Ахиезер А. [2]	Капітал – соціокультурна можливість підкорення праці задачі підвищення його ефективності, перетворення цього процесу у високу цінність, що вимагає освоєння всіх ресурсів минулої і живої праці у всезагальній грошовій формі. Це відкриває можливість переходу ресурсів один від одного, їх комбінування у будь-яких співвідношеннях у все більш широким масштабах, що є передумовою пошуку все більш різноманітної і ефективної праці.
4.	Схеми [18]	Капітал: - як річ – грошові кошти, які витрачаються підприємцем на придбання факторів виробництва з метою отримання прибутку (доходу підприємця), а також розглядається як сукупність використовуваних у виробництві обладнання, будівель і споруд; - як відносини власності – суспільні відносини між роботодавцями і найманими працівниками в області виробництва, розподілу, обміну і споживання матеріальних, духовних і культурних благ (товарів і послуг).

Зміни економічних формацій в світовій історії обумовлюють розвиток економічної свідомості людей та еволюцію економічних відносин. Зокрема, ці трансформації здійснюють вплив і на формування економічної думки, мейнстріму цієї епохи і часу.

Так, П. Манту висунув гіпотезу щодо походження капіталу з давнини: «Тільки по дивному незнайомству з історією можна в промисловій революції відшукати початок капіталізму. Цей початок відсовується від нас все далі в глибину часів, по мірі того як ми вивчаємо його більше: може бути, він так само старий, як торгівля і монета або як різниця між багатими і бідними. Специфічною ознакою великопромислового устрою є застосування капіталу до виробництва товарів і саме утворення капіталу в ході цього виробництва є існування класу капіталістів, який по суті є клас промисловий [12, с. 311]».

Дійсно, існування капіталу як явища неможливо уявити без існування інституту приватної власності, тобто відокремленого майна, яке формує власний капітал.

Економісти домарксового періоду, в тому числі і класики буржуазної політичної економії, розглядали капітал просто як нагромаджений запас знарядь, сировини, засобів існування і грошей. Виходило, що капітал існував завжди і буде існувати вічно, тому що без такого запасу неможливе будь-яке виробництво. Ось чому Маркс протипоставив розуміння

капіталу як історичної категорії, яка виникла в тих умовах, коли робоча сила стає товаром, коли головними фігурами в суспільстві стає капіталіст, який володіє засобами виробництва, і найманий робітник, не маючий нічого, окрім здатності до праці. Капітал виражає собою ці складні суспільні відносини. Він не завжди існував і зовсім не вічний. Якщо капітал і можна розглядати як масу товарів і грошей, то лише в тому сенсі, що в них втілюється присвоєний капіталістом неоплачена (додаткова) праця найманих робітників і що вони використовуються для привласнення нових порцій такої праці [1, с. 193].

Виникнення капіталу пов'язане із переходом від колективної власності первісних людей до відокремлення продуктів праці і появи приватної власності. Хоча, за прадавніх цивілізацій, за колективізму і спільного користування продуктами праці, можна спостерігати наявність майна, яке можна трактувати як прототип сучасного капіталу – знаряддя праці, спільні запаси продуктів харчування, одяг і т.д. Розвиток інституту приватної власності, збільшення розбіжностей між багатими і бідними сприяли формуванню капіталу в прийнятному для сучасного світогляду вигляді.

Виходячи з характеристик, наведених в таблиці 2, можна стверджувати, що поняття капітал пройшло тривалий процес формування, маючи чіткі ознаки залежно від багатьох факторів, зокрема, періоду розвитку економічної науки, економічної школи, в якій формувалася економічна думка, та економічних умов, в яких жили і творили вчені, що розглядали капітал в своїх працях.

Таблиця 2

Аналіз підходів до трактування поняття «капітал» вченими

Підходи до трактування \ Автор	Кене Ф. [1]	Тюрго [1]	Бухарин Н.И. [6]	Бем-Баверк [3]	Гелбрейт Дж [9]	Маркс К. [13]	Маршал А. [14]	Менгер К. [15]	Сисмонді Ж.-Ш. Л. [7]	Тюрго А.Р. Ж. [20]	Шумпетер Й. А. [21]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Сума в будь-якій натуральній формі	+										
2. Капіталіст отримує заробітну плату	+										
3. Здатність капіталу до самозростання		+									
4. Економічні відносини певної формації			+								
5. Заперечення сутності капіталу як сукупності матеріальних цінностей			+								
6. Сукупність продуктів, що використовуються для виробництва				+			+				
7. Сукупність матеріальних благ, що забезпечують процес вир-ва					+		+				
8. Передумовою появи капіталу є товарний обіг						+					
9. Протиставлення капіталу земельній власності						+					
10. Перша форма прояву капіталу – гроші						+					
11. Заперечення сутності капіталу як грошей								+			

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
12. Виробнича частина накопиченого багатства									+		
13. Накопичені цінності отримані в результаті заощаджень										+	
14. Важіль, що забезпечує отримання засобів у розпорядження підприємця і створювати нову продукцію											+

Появу капіталу пов'язують із появою приватної власності, поділу праці та виникнення потреби в обміні між різними суб'єктами суспільно-економічних відносин. Вчені зійшлися в єдиному, що капітал є сукупністю матеріальних цінностей, які використовуються в процесі виробництва для створення нового продукту, продаж якого в результаті дозволить отримати винагороду за використання наявних ресурсів у вигляді прибутку на капітал. Це твердження також пояснюється здатністю капіталу до самовідтворення або самозростання. Зазначимо, що деякі вчені відокремлюють капітал від землі (отримання рентних платежів). Також слід відокремити особисті речі, заощадження, які не приносять своєму власнику жодних вигід. Спірним є тлумачення і заперечення сутності капіталу через гроші.

Розглянемо також трактування поняття кругообороту, які наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Трактування кругообороту у довідковій літературі

Джерело	Визначення
1	2
Борисов А.Б. [5]	Кругооборот – рух грошових коштів в процесі виробництва і обігу, в ході якого вони проходять весь цикл, здійснюють повний оборот.
Большой бухгалтерский словарь [4]	Оборот капіталу – безперервно відновлювальний кругооборот капіталу. Час, протягом якого промисловий капітал проходить всі стадії кругообороту, складає час обороту капіталу.
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [16]	Кругооборот грошей, капіталу – рух грошових засобів в процесі виробництва і обігу, в ході якого вони здійснюють повний оборот, проходячи весь цикл
Економічна енциклопедія[10]	Кругооборот капіталу – рух капіталу у сфері виробництва й обігу, під час якого він набуває грошової, продуктивної й товарної форм і повертається до свого вихідного пункту.
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [11]	Кругообіг капіталу – процес безперервного руху капіталу, що послідовно проходить три стадії перетворення: грошового капіталу на продуктивний, продуктивного на товарний і товарного на грошовий.

З вищезазначеного видно, що кругообіг капіталу – рух капіталу, зміна форми капіталу із грошової в матеріальну і навпаки, що базується на трьох процесах – постачання, виробництво і продаж.

Питання сутності капіталу та його кругооборот розглянуто в праці М.І. Туган-Барановського:

«Продукти виготовляються в капіталістичному суспільстві не для власного споживання, а для збуту. Якщо продукт не знаходить собі збуту, то капіталіст не лише не отримує прибутку, але й втрачає свій капітал. Для можливості відновлення останнього потрібен безперервний збут продуктів капіталістичного виробництва; якщо цей збут з будь-

якої причини призупиняється на більш або менш тривалий час, то, по необхідності, призупиняється і капіталістичне виробництво [19, с. 218].

Таким чином, в процесі свого кругообороту суспільний капітал з'являється в трьох різних формах – в формі товарного, грошового і виробничого капіталу. В процесі виробництва капітал змінює свою матеріальну форму, але не змінює свого власника: той же самий капіталіст, який придбав в своє розпорядження робочу силу і засоби виробництва, керує і процесом перетворення засобів виробництва в нові продукти, які повинні потім перейти в обмін. Але в процесі перетворення товарного капіталу в грошовий і грошового у виробничий відбувається переміщення капіталу із рук одного власника в руки іншого [19, с. 219]».

Для ілюстрації кругообороту капіталу використовується модель, запропонована К. Марксом в праці «Капітал»[13], яку можна представити формулою $\Gamma - T - T' - \Gamma'$ або графічно (рис. 1).



Рис. 1. Кругооборот капіталу

Отже, виходячи з припущення, що кругооборот капіталу бере свій початок з процесу постачання – обмін грошових коштів на товарно-матеріальні цінності, що будуть використовуватися в процесі виробництва в подальшому.

Наступним етапом є перетворення наявних ресурсів в нову продукцію – виробництво. На даному етапі створюється додана вартість, яка і забезпечує приріст капіталу.

Завершальним етапом є процес продажу, на якому отримується прибуток (за умови раціонального використання наявних ресурсів), що є головною метою використання капіталу.

Проте еволюція економічних відносин призвела до їх трансформації, що стосуються використання капіталу в підприємницькій діяльності.

Усі стадії кругообороту капіталу тісно взаємопов'язані, тому їх не можна розглядати як окремі процеси, незалежні в просторі і часі, а лише як єдину систему. З цього об'єктивно випливає необхідність в жорсткій координації дій та повноважень серед співробітників підприємства.

Виходячи з відомостей, наведених на рисунку 2, можна зробити наступні висновки:

- кругооборот капіталу є складною категорією, що заслуговує на особливу увагу власника та управлінського персоналу;
- кругооборот капіталу з еволюцією економічних відносин видозмінився і загальноприйнятий порядок $\dots\Gamma - T\dots - \dots T' - \Gamma'\dots$ (або ж заготівля, виробництво та продаж) може не включати окремі стадії – перепродаж раніше придбаних товарів; після придбання наступаю стадія виробництва, і готова продукція надходить на виробництво; підприємство фактично не здійснює придбання, виробництво і продаж, і виконується рівність $\dots\Gamma - \Gamma'\dots$ (наприклад біржі);
- оскільки під час продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг виникає об'єктивна необхідність співпрацювати із контрагентами, які не належать до структури підприємства, то під час управління підприємством необхідно враховувати не лише внутрішні фактори, а й умови зовнішнього середовища.

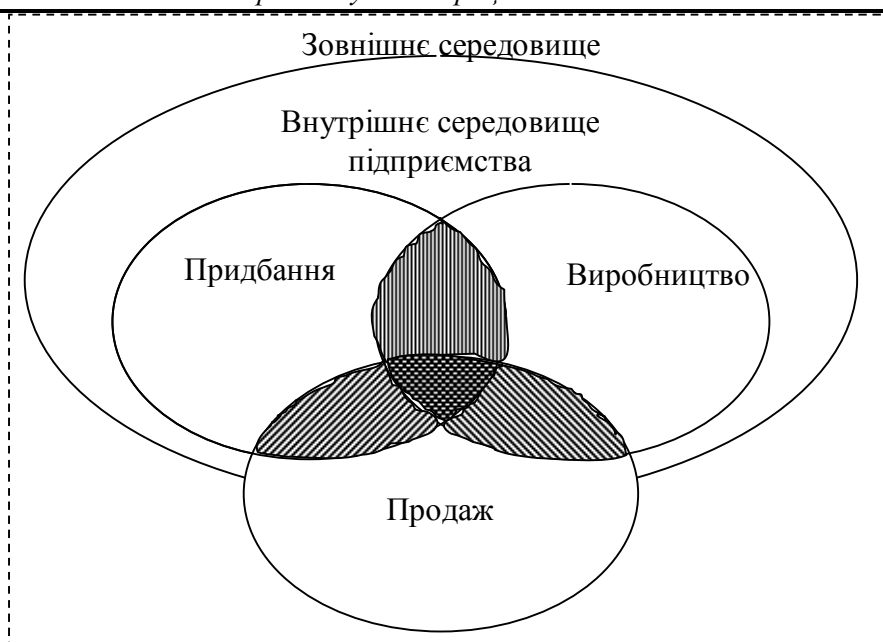


Рис. 2. Місце та роль процесу продаж в структурі кругообороту капіталу

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Узагальнивши всі розглянуті відомості і взявши до уваги ринкові відносини, в яких функціонують підприємства, можна стверджувати, що процес продаж посідає ключове місце в процесі кругообороту капіталу і управлінні даним процесом. Наприклад, за часів адміністративної економіки процес продаж залежав від процесу виробництва, тобто продавалося те, що виготовлялося. В часи ринкових економічних відносин перш за все потрібно враховувати попит на продукцію на ринку, тобто процес продаж виходить на перше місце, і від спроможності продажу продукції буде прийматися рішення щодо запуску виробництва продукції.

Список використаних джерел

1. Аникин, А.В. Юность науки : Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса [Электронный ресурс] / А.В. Аникин // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – Москва. : ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.
2. Ахиезер, А. Социокультурный словарь [Электронный ресурс] // Национальная энциклопедическая служба. – Текст.дан. – Режим доступа : <http://www.term.ru/dictionary/173/word/kapital> (дата обращения 13.10.14). — Загл. с экрана
3. Бем-Баверк, Е. Капитал и прибыль. История и критика теорий процента на капитал [Электронный ресурс] / Е. Бем-Баверк // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М.: ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска
4. Большой бухгалтерский словарь [Текст] : словарь терминов / Под. ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
5. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь [Текст] : словарь терминов / А.Б. Борисов – М.: Книжный мир, 2001. – 895с.
6. Бухарин, Н.И. Политическая экономия рантье [Электронный ресурс] / Н.И. Бухарин // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М. : ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска
7. Галкин, В. Теоретические аспекты и основы экологической проблемы: толкователь слов и идеоматических выражений [Электронный ресурс] // Национальная энциклопедическая служба. – Текст.дан. – Режим доступа: <http://www.term.ru/dictionary/519/word/kapital>

- (дата обращения 13.10.14). — Загл. с экрана.
8. Глоссарий [Электронный ресурс] // Служба тематических толковых словарей – Текст. дан. – Режим доступа : http://www.glossary.ru/cgi-bin/gl_sch2.cgi?RKgvoygr (дата обращения 13.10.14). — Загл. с экрана
 9. Гэлбрейт, Дж. Экономические теории и цели общества [Электронный ресурс] / Дж. Гэлбрейт // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М. : ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска
 10. Економічна енциклопедія [Текст] : словник термінів, в 3 т. Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний та ін. – К.: Академія, 2001. — 848 с.
 11. Загородній, А.Г. Фінансовий словник [Текст] : словник термінів / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – Львів : “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
 12. Манту, П. Промышленная революция XVIII столетия в Англии (опыт исследования) / П.Манту. — Москва : Государственноеоэкономическоеиздательство, 1937. – 448 с.
 13. Маркс, К. Капитал [Электронный ресурс] / К. Маркс // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М. : ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска
 14. Маршалл, А. Принципы политической экономии [Электронный ресурс] / А. Маршалл // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М.: ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.
 15. Менгер, К. Основания политической экономии [Электронный ресурс] / К. Менгер // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М.: ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.
 16. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] : словарь терминов / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
 17. Сисмонди, Ж.-Ш.Л. Новые начала политической экономии [Электронный ресурс] / Ж.-Ш.Л. Сисмонди // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М. : ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска
 18. Схеми [Электронный ресурс] : изоматераил. – Режим доступа : <http://схемо.pf/shemy/obschestvoznanie/shemy-i-tablicy-po-obschestvoznaniyu-2005-g/3325.html> (Дата обращения 13.10.2014). — Загл. с экрана.
 19. Туган-Барановский, М. И. Периодические промышленные кризисы [Электронный ресурс] / М.И. Туган-Барановский // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М.: ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.
 20. Тюрго, А.Р.Ж. Избранные экономические произведения [Электронный ресурс] / А.Р.Ж. Тбрго // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М. : ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.
 21. Шумпетер, Й.А. Теория экономического развития [Электронный ресурс] / Й.А. Шумпетер // Классики экономической мысли. – Электрон. дан. – М.: ООО «Нексмедиа», сор. 2008. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.

Статья посвящена исследованию эволюции категории капитал. Проведен анализ дефиниции «капитал» в справочной литературе и монографических публикациях классиков экономической мысли. Проанализировано весомые признаки капитала, указанные учеными в литературных источниках. Выучено структуризацию кругооборота капитала; охарактеризовано место и роль отдельных этапов (приобретение, производство и продажа) в системе кругооборота; оценено характер их взаимодействия. Охарактеризовано роль процесса продаж в общей системе кругооборота капитала.

Ключевые слова: капитал, кругооборот капитала, продажи.

УДК 330.1:005.21

*N.V. Bondarchuk, Doctor of public administration, Professor
Dnepropetrovsk State Agrarian-Economic University*

THE DEFINITION OF THE CONCEPT OF "CONTROLLING" AND ITS IMPORTANCE IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM AIC

Abstract. The analysis of existent determinations of category of controlling is conducted in the article, which this concept is specified as a result of. Certainly place of controlling in control system by an enterprise as an interfunctional system which is part of control system. The basic stages of leadthrough of controlling, objects and tasks, are certain. It is established, that controlling is the best systematization of scale streams of information within the framework of enterprises with the purpose of co-ordination of the accepted administrative decisions.

Aims of the article are systematized the existing approaches to the definition of controlling reveal its nature and content's place and role in controlling enterprise management system; identifying key steps, procedures and tools of controlling enterprises. Analysis of the definitions of controlling indicates the absence of a clear interpretation of the concept. Improved concept of controlling nature, under which cross-functional subsystem to be understood, which is part of the overall management system that integrates strategic, tactical and operational goals and objectives of the company and its divisions, as well as the principles and functions of management.

The main components controlling instruments, which include: analysis of technique and technology planning.

Keywords: controlling, enterprise management, managerial decision.

*Н.В. Бондарчук, д.держ.упр., професор кафедри обліку і аудиту
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет*

ДЕФІНІЦІЯ ПОНЯТТЯ «КОНТРОЛІНГ» ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ АПК

У статті проведено аналіз існуючих визначень категорії контролінгу, за результатами якого уточнено дане поняття. Визначено місце контролінгу в системі управління підприємством як міжфункціональної системи, що є частиною системи управління. Визначені основні етапи проведення контролінгу на підприємствах АПК, об'єкти та завдання.

Ключові слова: контролінг, управління підприємством, управлінське рішення.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Стрімкі зміни, які відбуваються в останні роки у всіх сферах економіки, чинять вплив також на діяльність підприємств АПК. Це обумовлено зростаючою складністю технологічних процесів, виробничого устаткування, організаційно-економічної структури підприємств, масштабами виробництва й рядом інших факторів. Все більшу увагу менеджмент вітчизняних підприємств приділяє адаптації новітніх концепцій управління бізнесом, серед яких саме контролінгу відведено головну роль. Контролінг відповідає сучасним умовам розвитку економіки і забезпечує створення нових та удосконалення діючих механізмів підвищення ефективності управління агропромисловим підприємством. Контролінг є кращим систематизатором масштабних потоків інформації в рамках підприємств з метою координації прийнятих управлінських рішень.

На жаль, на підприємствах АПК система контролінгу ще не одержала належного розвитку. Немає єдиної, чітко сформульованої й обґрунтованої концепції його формування та розвитку. У найкращому разі задіяні лише окремі його елементи (бюджетування, контроль, тощо). Це істотно гальмує становлення повноцінної системи. Насамперед це обумовлено браком фахівців у даній сфері, а також недооцінкою значимості й ефективності контролінгу багатьма керівниками підприємств. Отже, питання, пов'язані з удосконаленням управління вітчизняними агропромисловими підприємствами на основі контролінгу, визначають актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й методологічні основи контролінгу розкрито в працях вітчизняних та західних вчених, серед яких: Дайле А., Манн Р., Майєр Е., Кармінський О., Фалько С., Іванова Н., Криворотько І., Івата В., Пушкар М., Пушкар Р., Воляник Г., Марушко Н., Папінко В. та ін.

Незважаючи на численні проведені дослідження досі відсутнє чітке й одночасне уявлення про суть поняття «контролінг» та недостатньо є зрозумілим застосування контролінгу в системі управління підприємством АПК.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є систематизація існуючих підходів до визначення поняття контролінгу, розкрити його сутності та змісту, визначення місця й ролі контролінгу у системі управління підприємством; визначення основних етапів, процедур й інструментів проведення контролінгу на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У цей час для підприємств існує необхідність у застосуванні інтегрованої методичної та інструментальної бази для підтримки основних функцій управління, а саме: планування, контролю, обліку, аналізу тощо. Це підтверджується, наприклад, впровадженням програмного забезпечення обліку на підприємстві. Однак впровадження лише сучасних програм не може сприяти створенню чіткої картини функціонування підприємства. Сучасні методи аналізу й прогнозування не застосовуються, а сам процес управління не може надати повних, коректних даних для складання планів на середньострокову перспективу.

Аналіз наведених визначень контролінгу свідчить про відсутність однозначного тлумачення цього поняття. Контролінг (від англ. «to control» - управляти, регулювати) – це система управління, що здійснює підтримку процесу прийняття управлінських рішень [9]. Контролінг надає зібрану та оброблену інформацію особам, які приймають рішення. Отже, запровадження на підприємствах системи контролінгу веде до оптимізації витрат та до загального підвищення ефективності діяльності підприємства.

Систематизація всього спектра точок зору, що зустрічаються в працях західних та вітчизняних вчених, виявила, що, незважаючи на досить тривале існування контролінгу як наукового напрямку та великий досвід його застосування цілим рядом компаній, єдиного методологічного підходу до визначення змісту й завдань контролінгу в цей час не існує.

Більшість вчених використовують системний підхід при встановленні сутності контролінгу, інші – процесний, а окремі вчені розглядають контролінг лише як методологічну базу для прийняття управлінських рішень. Думки вчених не збігаються і у визначенні набору функцій, що виконує контролінг. Розмаїтість трактувань сутності та змісту контролінг наведена у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення сутності та змісту контролінгу

Автор	Визначення	Основна функція
Й. Вебер	Елемент управління соціальною системою, що виконує головну функцію підтримки керівництва при вирішенні загального завдання координації системи управління.	Координація.
Т. Райхман	Система, до сфери завдань якої входять збір й обробка інформації в процесі розробки, координації й контролю за виконанням планів на підприємстві.	Координація, контроль.
Д. Хан [11]	Система інтегрованого інформаційного забезпечення, планування й контролю діяльності підприємства.	Інформаційне забезпечення.
Ф. Хольмут, М. Лукашевич, Е. Тихоненкова [2]	Цілісна концепція економічного управління підприємством, спрямована на з'ясування всіх шансів і ризиків, пов'язаних з одержанням прибутку.	Інформаційне забезпечення.
Е. Майер [7]	Сукупність методів оперативного й стратегічного управління.	Координація.
Р. Манн [8]	Система регулювання витрат і результатів діяльності.	Регулятивна.
П. Прейсслер	Функціональний інструмент управління, що забезпечує як прийняття рішень, так і виконання завдань у сфері управління шляхом цілеспрямованого збору й обробки інформації.	Інформаційне забезпечення.
Р. Брамземанн	Концепція управління підприємством, що включає планування, інформаційне забезпечення, організацію й контроль.	Методична й інструментальна база.

Продовження табл. 1

А. Карміський, Н. Оленів, О. Приймак [5]	Концепція системного управління, в основі якої лежить прагнення забезпечити ефективне довгострокове функціонування організації.	Методична й інструментальна база.
В. Івашкевич	Система управління прибутком підприємства.	Координація.
Н. Данілочкіна [6]	Реалізація фінансово-економічної функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.	Інформаційне забезпечення.
А. Градова	Система забезпечення виживання підприємства на етапах стратегічного й тактичного управління.	База для всіх функцій управління.
С. Фляків	Система, що забезпечує методичну й інструментальну базу для підтримки основних функцій управління: планування, контролю, обліку й аналізу.	База для всіх функцій управління.
С. Фалько [5]	Орієнтована на довгостроковий й ефективний розвиток система інформаційно-аналітичної, методичної й інструментальної підтримки керівників підприємства по досягненню поставлених цілей, що забезпечує реалізацію циклу управління у всіх функціональних сферах і процесах за допомогою виміру ресурсів і результатів діяльності.	Інформаційне забезпечення, методична й інструментальна база.
М. Пушкар, Р. Пушкар [10]	Новий напрям в економічній науці, пов'язаний з формуванням інформаційних ресурсів для стратегічного управління розвитком підприємства.	База для всіх функцій управління.
А. Кармінський, С. Фалько [3]	Філософія та образ мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства у довгостроковій перспективі.	Інформаційне забезпечення, методична й інструментальна база.
І. Криворотько [4]	Комплексна система управління підприємством, що містить в собі управлінський облік, облік і аналіз витрат з метою контролю за всіма статтями витрат, усіма підрозділами і складовими виробленої продукції або наданих послуг, а також їх планування.	Управління.
І. Давидович [1]	Система дослідження траєкторії стратегічного розвитку підприємства на підставі певної мети підприємства, відстеження тенденцій розвитку господарських процесів, явищ і результатів на основі планування, обліку, аналізу й контролю економічних показників, що забезпечує інформацією прийняття управлінських рішень.	Інформаційне забезпечення..=

На основі проведеного дослідження стосовно сутності поняття «контролінг» вважаємо, що під контролінгом слід розуміти міжфункціональну підсистему, яка є частиною загальної системи управління, що інтегрує стратегічні, тактичні й оперативні цілі й завдання підприємства і його підрозділів, а також принципи й функції управління.

Джерелом фактичної інформації може служити бухгалтерська система підприємства. Але на практиці дані обліку найчастіше запізнюються, тому неможлива організація оперативного контролю за виконанням бюджету, необхідна для прийняття управлінських рішень. Як наслідок, необхідно оперативно готувати інформацію про виконання бюджету й передавати її у відповідні служби для консолідації й підготовки звіту про виконання бюджету. У результаті здійснюється контроль за виконанням бюджету, що включає порівняння фактичних і планових витрат і надходжень за статтями бюджету.

З метою впровадження контролінгу необхідно визначити, хто буде виконувати відповідні обов'язки по функціонуванню даної системи на підприємстві.

При створенні служби контролінгу необхідно враховувати наступні основні вимоги:

1. Повинна бути можливість одержання необхідної інформації відповідно до розмежування сфер діяльності служб підприємства.

2. Контролер повинен мати можливість організовувати за допомогою інших економічних служб збір додаткової інформації.

3. Можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі.

4. Можливість швидко інформувати керівництво підприємства.

5. Контролер повинен бути незалежним від будь-якої фінансово-економічної служби.

Основними складовими інструментарію контролінгу, на нашу думку, є техніка аналізу й техніка планування (рис. 1). Формування зазначених складових на практиці приводить до формування ефективної системи контролінгу на підприємствах АПК.

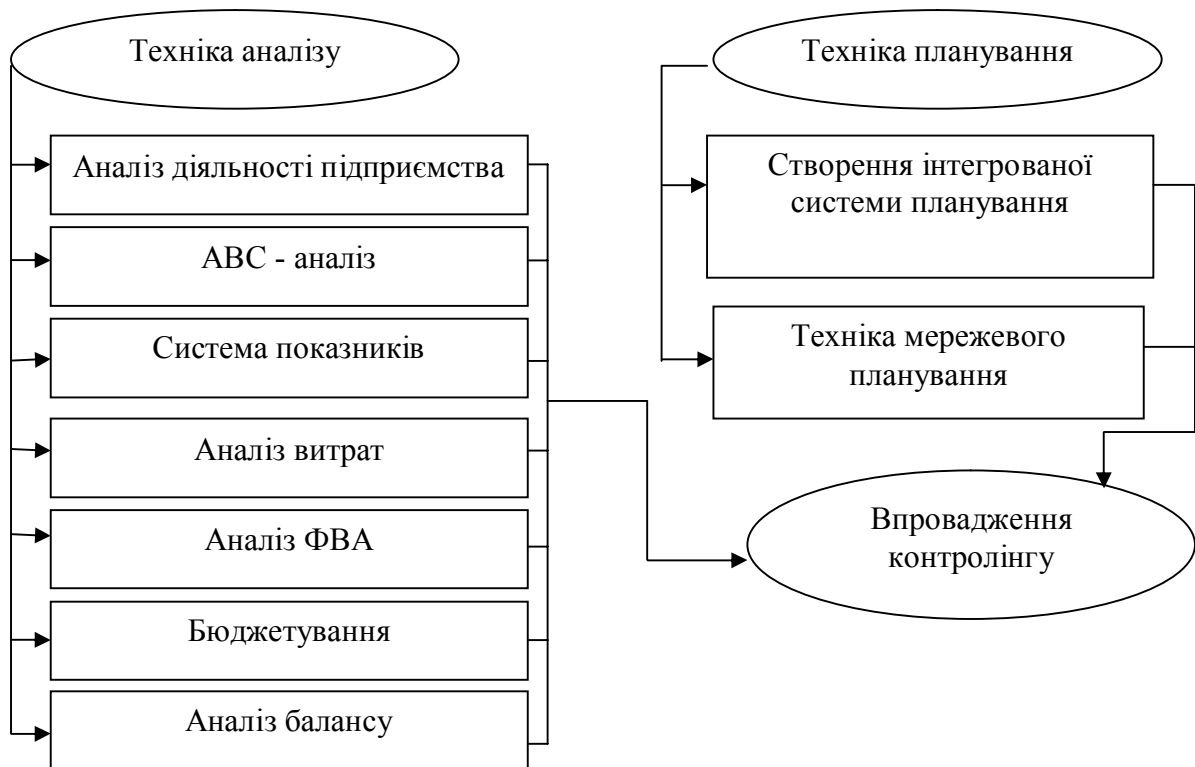


Рис. 1. Складові інструментарію контролінгу

Системи управління, підсистемою яких може бути контролінг, можуть бути як макроекономічними (управління агропромисловим комплексом), так і мікроекономічними (управління підприємством), і зовсім дрібними (управління фінансуванням, забезпечення персоналом, виробництва, маркетингу тощо). Відповідно до систем управління, підсистемою яких може бути контролінг, об'єкти контролінгу можуть бути теж як макроекономічними (надходження до держбюджету від підприємств м'ясопереробної промисловості), мікроекономічними (прибуток підприємства) і навіть дрібними (витрати, збут, маркетинг, інновації тощо).

На наш погляд, процедура проведення контролінгу на підприємствах АПК має виконуватися у такій послідовності. На першому етапі проведення контролінгу має здійснюватися вибір оптимальних для даного підприємства методів аналізу інформації. На другому етапі має виконуватися збір інформації для розрахунку показників, аналіз яких слід виконати при застосуванні обраних методів. На третьому етапі має виконуватися порівняння фактичних показників з прийнятими нормативами, аналіз потенційного впливу відхилень на ймовірність досягнення мети діяльності підприємства або організації, причин відхилень, розроблення альтернативних управлінських рішень. На четвертому етапі оброблена інформація має повертатися функціональним підсистемам у вигляді рекомендацій щодо вибору альтернативних напрямів розвитку підприємства та очікуваних результатів їх впровадження.

При цьому основними завданнями контролінгу є: моніторинг змін зовнішнього середовища; формування конкретних цілей для досягнення кінцевої мети діяльності; відображення цих цілей у системі збалансованих показників; визначення планових значень цих показників; контроль фактичних значень показників; аналіз та з'ясування причин відхилення фактичних значень показників від запланованих; розроблення управлінських рішень з мінімізації відхилення.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, можна зробити загальний висновок, що запровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах АПК є одним з шляхів ефективного розв'язання проблем, які постали перед підприємством. В основу контролінгу покладено вирішення завдань стосовно координації управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства; інформаційної та консультативної підтримки щодо прийняття ефективних управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством.

Проведене дослідження відносно сутності контролінгу та визначення основних його функцій надалі дозволить визначити механізм реалізації функцій контролінгу на підприємствах АПК, сформулювати оптимальні методичні підходи до реалізації контролінгу на вітчизняних підприємствах.

Список використаних джерел

1. Давидович, І. Є. Контролінг / І. Є. Давидович. — К. : Центр навчальної літератури, 2008. — 17 с.
2. Дайле, А. Практика контроллинга / Дайле А.; пер. с нем.; [под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой]. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 335 с.
3. Карминский, А. М. Контроллинг [Текст] / А. М. Карминский, С. Г. Фалько. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 171 с.
4. Криворотько, І. О. Контролінг у системі управління підприємством і прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC709_26.pdf (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
5. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях [Текст] / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько. — М. : Финансы и статистика, 1998. — 256 с.
6. Контроллинг как инструмент управления предприятием [Текст] / Е.А.Ананькина, С.В.Даниловичин, Н.Г. Даниловичина [и др.] ; под ред. Даниловичиной Н. Г. — М. : ЮНИТИ- ДАНА, 2003. — 279 с.
7. Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления [Текст] / Майер Э. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 76 с.
8. Манн, Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер. — М. : Финансы и статистика, 1992. — 208 с.
9. Райзберг, Б. А. Сучасний економічний словник [Текст] / Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовський, Е.Б.Стародубцева. — [2-е видавн., випр.]. — М. : ИНФРА-М, 1999. — 479 с.
10. Пушкар, М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту [Текст] / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2004. — 370 с.
11. Хан, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга [Текст] / Д. Хан ; пер. с нем.; под. ред. и с предисл. А.А.Турчака, Л.Г. Головача, М.Л.Лукашевича. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

В статье проведен анализ существующих определений категории контроллинга, по результатам которого уточнено данное понятие. Определено место контроллинга в системе управления предприятием как функциональной системы, которая является частью системы управления. Определены основные этапы проведения контроллинга на предприятиях АПК, объекты и задачи.

Ключевые слова: контроллинг, управление предприятием, управленческое решение.

УДК 657.21:637.51

V.V. Borkovska, Ph.D., Associate professor
Podolian State Agrarian Engineering University

CONTROL FUNCTIONS ACCOUNT FOR CONSUMPTION RATIONING IN THE MEAT PROCESSING INDUSTRY

Abstract. In terms of complexity of technology and increased competition in processing and production of meat products of particular relevance to the issues of cost control for effective planning and budgeting by strengthening the oversight function of accounting for management. The determining factor in the number of billets for its own production is a count of the number of necessary trimmed beef Variety. In this case, taking into account the average yield ratios at deboning and trimming beef set about the necessary amount of meat on the bones, and then later taking into account the needs of meat in halves formed quantitatively substantiated request to the live weight of the animals.

However, in terms of production and processing of livestock products to draw clear cost estimates is almost impossible. Inflationary processes and changes in legislation have led to a decrease in purchases of agricultural products, and in some plants, for example, Khmelnytsky region, the closure points slaughter and procurement of raw materials from intermediaries. In this regard, accounting and cost control in the meat industry will focus on the practical stage of processing in one pig producing meat products, on the one hand simplify the planning mechanism, but also lead to higher costs, which over the last years reaches a critical limit and requires regulation at the level of not only the company, but the state as a whole, because of the introduction of an effective mechanism revival livestock industry at the level of production and processing.

Keywords: cost accounting, cost accounting control function, regulation costs, planning costs, technology costs, raw meat processing.

В.В. Борковська, к.е.н., доцент

Подільський державний аграрно-технічний університет

КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ ОБЛІКУ ЗА НОРМУВАННЯМ ВИТРАТ В М'ЯСОПЕРЕРОБНІЙ ПРОМИСЛОВOSTІ

В умовах ускладнення технологій та загострення конкуренції щодо переробки та виробництва м'ясопродукції особливої актуальності набувають питання контролю витрат з метою їх ефективного планування та бюджетування через посилення контрольної функції обліку для потреб управління.

Ключові слова: облік витрат, контрольна функція обліку витрат, нормування витрат, планування витрат, технологічна собівартість, сировина, м'ясопродукція, переробка.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розвиток ринкових умов в Україні потребує належної побудови обліку в кожному підприємстві незалежно від форм власності. Гнучка й оперативна інформація, що має надходити до апарату управління, дозволить швидко та адекватно реагувати на стрімкі зміни економічних процесів. Як відомо, облікова політика підприємства формується під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів, серед яких провідне місце займають форма власності, структура та масштаб господарюючого суб'єкта, вид діяльності (виробництво чи посередництво), характер виробництва (сезонність, асортимент випуску продукції), сфера діяльності, ринки збуту.

На мікроекономічному рівні, тобто в межах певного підприємства, обліковий процес має відповідати не тільки вимогам обліковця щодо складання звітності, але і фахівця-аналітика, особливо, якщо мова йде про складне багатопередільне виробництво. Взаємовигідна співпраця висококваліфікованих технолога, економіста та бухгалтера стає невід'ємною умовою належного управління господарською діяльністю відповідно до сучасних потреб економіки, зорієнтованої на вимоги Європейського Співтовариства.

У зв'язку із цим особливо актуальним стає виділення зі складу бухгалтерського обліку – обліку та контролю витрат виробництва в поєднанні з плануванням, аналізом і прийняттям рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань організації і методології обліку та оперативного контролю витрат виробництва значну увагу приділяли провідні вітчизняні вчені: П.Й. Атамас, І.А. Білоусова, Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін,

С.Ф. Голов, Н. М. Гудзенко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Ковальчук, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Л.М. Чернелевський, М.Г. Чумаченко, Ю.С. Цал-Цалко та ін.

Проте, питання обліку та контролю витрат в м'ясній промисловості потребують окремого доопрацювання у зв'язку із ускладненням новітніх технологій виробництва та загостренням конкуренції в окремих регіонах та країні в цілому.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Нормування витрат на одиницю продукції в м'ясній промисловості передбачає не тільки планування або бюджетування витрат на одиницю продукції та в цілому по підприємству на наступний звітний період. Головним пріоритетом галузі при цьому залишається контроль відповідності фактичного виходу готової продукції з вхідної сировини, що надійшла на переробку, в натуральних вимірниках. Фактичну кількість одержаної продукції за результатами звітного періоду й оперативно по закінченню робочої зміни потрібно порівнювати із нормативним виходом продукції відповідно до технологічних умов та інструкції загальнодержавного значення. Фактичну кількість оприбуткованих у результаті переробки запасів доцільно порівнювати із нормативами з метою виявлення технологічних втрат та особливостей виробництва.

Метою статті є розробка механізму контролю та планування витрат м'ясопереробних підприємств у вартісних вимірниках, що в умовах загострення інфляційних процесів в Україні, мінливості податкового законодавства, інтенсивного подорожчання енергоносіїв суттєво ускладнюється.

Разом з тим, питання нормування та планування витрат набуває актуальності для всіх підприємств приватної форми власності. Оскільки, спілкування між власниками та управлінським апаратом підприємства здійснюється в присутності працівників економічної та технологічної служб. Тим самим забезпечується інтеграція функцій економічної служби та бухгалтерії підприємства, що дозволить використати різний рівень знань при вирішенні конкретних проблем, пов'язаних зі зміною технології виробництва, асортименту продукції тощо, на основі підготовки єдиної інформаційної бази даних.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для реалізації планових завдань підприємства по забезпеченню прибутковості діяльності через мінімізацію витрат виробництва пропонуємо розглянути прогнозні розрахунки, використовуючи умовні базові ціни 2004 (відносно прибуткового) року м'ясопереробного підприємства Хмельницької області.

З урахуванням класичних рецептур виробництва ковбасних виробів у кількості 14370,10 кг (табл. 1) в асортименті на замовлення, пропонуємо зробити плановий розрахунок основної сировини, спецій, оболонки та інших матеріалів у натуральних та вартісних вимірниках.

Планування витрат здійснюється поетапно, починаючи із кількості замовленої продукції в розрізі асортиментних груп та видів. Наприклад, відповідно до контракту або індивідуального замовлення клієнта до групи варено-копчені ковбаси в кількості 313,2 кг (табл. 1) будуть включені ковбаса «Софіївська 1 гатунку» - 198,4 кг та ковбаса «Саламі» - 114,8 кг. Згідно з договірною ціною виручка від реалізації планується відповідно за видами ковбас – 3035,52 і 1859,76 грн, що разом по цій асортиментній групі забезпечить дохід 4895,28 грн. Технологічна собівартість цієї групи складається із сировини, оболонки та спецій згідно з рецептурою. Технологічна собівартість одиниці дорівнює 12,14 грн. У порівнянні із виручкою це забезпечить маржинальний дохід 3,51 грн. на 1 кг.

Оскільки в ідеальних розрахунках маржинальний дохід підприємства повинен покрити інші витрати підприємства (підрозділу) та забезпечити прибуток, то з урахуванням, наприклад, розподілених витрат у сумі 17100,42 грн чистий прибуток на 1 кг ковбас даної асортиментної групи становитиме 2,32 грн (табл. 1).

Таблиця 1

Оперативний контроль планової собівартості і виручки від реалізації ковбасних виробів на запланований обсяг виробництва 14370,1 кг

Групи ковбасних виробів	Кількість, кг	Виручка, грн		Технологічна собівартість, грн.					Прибуток і інші постійні витрати, грн.		Інші постійні витрати, грн		Чистий прибуток, грн	
		всього	на 1 кг.	сировина	болонка, спеції	дрова	всього	на 1 кг.	всього	на 1 кг	всього	на 1 кг	всього	на 1 кг
Варені	2219,85	20566,80	9,26	12389,96	2669,70	31,20	15090,86	6,80	5475,94	2,47	2641,62	1,19	2834,32	1,28
Сосиски, сардельки	3558,90	30073,52	8,45	15673,94	3760,20	50,01	19484,15	5,47	10589,37	2,98	4235,09	1,19	6354,28	1,79
Напівкопчені	2479,25	25412,86	10,25	16465,58	3277,40	34,84	19777,82	7,98	5635,04	2,27	2950,31	1,19	2684,73	1,08
Варено-копчені	313,20	4899,04	15,64	3293,45	502,92	4,40	3800,77	12,14	1098,27	3,51	372,71	1,19	725,56	2,32
Субпродуктові	5618,90	25459,87	4,53	13554,88	563,71	78,96	14197,55	2,53	11262,32	2,00	6686,49	1,19	4575,83	0,81
Копченості	180,00	3309,40	18,39	2928,67	343,51	2,53	3274,71	18,19	34,69	0,19	214,20	1,19	-179,51	-1,00
ВСЬОГО	14370,10	109721,49	7,64	64306,48	11117,44	201,94	75625,86	5,26	34095,63	2,37	17100,42	1,19	16995,21	1,18

Джерело: запропоновано автором і розраховано на основі облікових даних одного із досліджуваних м'ясопереробних підприємств Хмельницької області

Щодо потреби сировини в натуральних вимірниках, то для виробництва асортиментної групи ковбас варено-копчених необхіднозаготовити яловичину односторонню, яловичину жиловану (худу) 1 та 2 гатунків, свинину жиловану напівжирну, шпик-сало, сир, борошно та інші складники згідно з обраними рецептурами та фактичною закладкою сировини.

У структурі виробництва ковбасних виробів відповідно до замовлення найбільшу частку займають дешеві субпродуктові ковбаси – 5618,90 кг на суму реалізації за прайсом 25459,87 грн, в тому числі найбільше необхідно виробити ковбаси ліверної 3-го гатунку – 3185,60 кг. Відповідно до рецептури, для забезпечення такого обсягу планового виробництва будуть потрібні субпродукти жиловані та варені в асортименті, а також борошно, крупа, оболонка та інші матеріали. При цьому, з урахуванням планових цін на сировину технологічна собівартість ковбаси ліверної буде складати 6637,84 грн., а технологічна собівартість 1 кг цієї асортиментної групи – 2,53 грн. Тоді плановий чистий прибуток буде 0,81 грн. на 1 кг, з урахуванням інших витрат – 1,19 грн. (табл. 1).

У цілому, по замовленню прогнозується одержати прибуток в сумі 16995,21 грн з урахуванням попередньо обговорених з партнером цін, проте в такому випадку виробництво копчених виробів підприємства залишиться збитковим.

Головною перевагою даної методики планування та аналізу витрат на фіксований обсяг замовлення готової продукції залишається можливість оперативного втручання в процес формування витрат та остаточної ціни реалізації на основі наступних запланованих показників:

- технологічна собівартість (75625,86 грн.) – визначається на основі натуральних розрахунків витрат сировини з урахуванням кількості закладки відповідно до рецептури та можливості планування цін на сировину;
- прибуток й інші витрат (34095,63 грн.) – планується маржинальний дохід, що, як передбачається, дозволить покрити інші витрати підрозділу та забезпечити прибуток;
- інші витрати (17100,42 грн.) – плануються в цілому по підрозділу та розподіляються

на одиницю продукції.

У разі збитковості копчених виробів, на розсуд керівництва, може бути прийнято рішення про зміну договірної ціни на відпуск з метою одержання прибутку по даній асортиментній групі.

Поряд із можливістю втручання у процес формування витрат та ціноутворення дана методика дозволяє формувати інформацію про загальну потребу в сировині та інших матеріалах відповідно до вказаного асортименту та обсягу виробництва (табл. 2).

Таким чином, плануючи витрати на кожний вид продукції, можна підготувати інформацію про планову потребу яловичини в асортименті, а також спецій, оболонки, допоміжних матеріалів у кількісному та вартісному вигляді в цілому на замовлення. Однією з особливостей планування кількості сировини є врахування втрат при жилюванні та варінні легенів, печінки, трахеї, діафрагми та інших матеріалів, що не використовуються у натуральному вигляді. Для цього необхідно застосовувати спеціальні коефіцієнти переведення на сиру сировину відповідно до положень, інструкцій та технологічних карт. Наприклад, відповідно до розрахунку заплановані витрати на крупу перлову варену становлять 550,80 кг.

Таблиця 2

Плановий розрахунок витрат для ковбасного виробництва в частині сировини, спецій, оболонки та інших допоміжних матеріалів на запланований обсяг виробництва 14370, 1 кг

№ з/п	Найменування (вихід готової сировини після переробки)	Сировина жилована та варена			Сира сировина		
		Ціна	Потреба на ковбасу, кг	Сума, грн	Ціна	Потреба на ковбасу, кг	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Основна та інша сировина, в тому числі:</i>							
1.	Яловичина жилована 1 гатунок	15,15	569,93	8634,56	15,15	569,93	8634,56
2.	Яловичина жилована 2 гатунок	10,10	599,60	6055,96	10,10	599,60	6055,96
3.	Яловичина одностороння	7,00	235,00	1645,00	7,00	235,00	1645,00
4.	Яловичина жилована 1 гатунку (худа)	6,56	127,00	833,12	6,56	127,00	833,12
5.	Яловичина жилована 2 гатунку (худа)	5,20	122,00	643,40	5,20	122,00	643,40
6.	Свинина жилована напівжирна	8,80	983,45	8654,36	8,80	983,45	8654,36
7.	Свинина жилована жирна	7,00	40,40	282,80	7,00	40,40	282,80
8.	М'ясо жиловане з вирізкою	6,00	593,76	3562,56	6,00	593,76	3562,56
9.	Легені яловичі жиловані варені (91-62%)	4,43	159,10	704,81	2,74	256,61	704,81
10.	Круга яловичі варені (80, -54%)	1,16	323,33	375,06	0,62	598,80	375,06
11.	Мочеві міхури (80%)	0,63	108,00	68,40	0,50	135	68,40
12.	Губи яловичі жиловані варені (95-71%)	0,69	8,40	5,80	0,50	11,83	5,80
13.	Вуха яловичі варені	0,56	48,40	27,10	0,50	53,80	27,10
14.	Печінка яловича жилована (93,5%)	2,14	17,20	36,81	2,00	18,40	36,81
15.	Печінка яловича жилована (65%)	3,07	12,83	39,48	2,00	19,74	39,48

Продовження табл. 2

16.	М'ясообріз яловича жилована (80%)	5,12	124,00	634,88	4,10	155,00	634,88
17.	Путовий суглоб варений (38,5%)	1,29	640,50	826,25	0,50	1663,60	826,25
18.	Трахея яловича варена (65,5%)	1,10	163,00	179,30	0,72	248,90	179,30
19.	М'ясо стравоходу (97-60%)	1,34	43,00	57,62	0,80	71,70	57,62
20.	Вим'я яловиче (97-60%)	2,33	279,60	651,47	1,56	417,31	651,47
21.	Діафрагма жилована (80%)	5,04	227,50	1146,60	4,03	284,40	1146,60
22.	Рубець жилований варений (98-55%)	1,34	276,00	369,84	0,73	502,90	369,84
23.	М'ясо голів яловиче жиловане (80%)	5,15	1027,00	5289,05	4,12	1283,75	5289,05
24.	Селезінка жилована варена (99,5-62%)	1,46	67,00	97,82	0,90	108,60	97,82
25.	Рубець яловичий (98-55%)	4,58	68,00	311,44	2,46	126,20	311,44
26.	Сичуг яловичий жилований варений (98-55%)	0,02	35,00	0,70	0,01	63,63	0,70
27.	Шквара	0,01	211,00	2,11	0,01	211,00	2,11
28.	З'єднувальна тканина варена (89%)	2,02	593,37	1198,61	1,79	666,70	1198,61
29.	Емульсія	1,16	836,72	976,60	1,16	836,72	976,60
30.	Ковбасний лом	3,20	63,40	202,88	3,20	63,40	202,88
	Шпик-сало	7,30	1185,20	8651,96	7,30	1185,20	8651,96
31.	Фарш	5,20	1266,35	6585,02	5,20	1266,35	6585,02
32.	Соя	11,96	156,64	1982,23	11,96	156,64	1982,23
33.	Гель	3,05	335,31	1023,11	3,05	335,31	1023,11
34.	Сир	14,61	26,50	387,17	14,61	26,50	387,17
35.	Молоко сухе	10,50	33,70	353,85	10,50	33,70	353,85
36.	Крупа манна	3,01	169,30	509,59	3,01	169,30	509,59
37.	Борошно пшеничне 1 гатунку	1,85	453,67	839,29	1,85	453,67	839,29
38.	Крохмаль	3,75	5,30	19,88	3,75	5,30	19,88
39.	Крупа перлова варена (300%)	0,42	550,80	229,50	1,83	183,60	229,50
40.	Цибуля (50,5%)	5,03	7,80	39,22	2,54	15,44	39,22
41.	Яєчний порошок	17,50	9,79	171,27	17,50	9,79	171,27
	Разом		7609,35	64306,48		7995,1	64306,48
	Допоміжні матеріали, в тому числі:						
	Оболонка, спеції						11117,44
	Дрова						201,94
	Разом						11319,38
	Технологічна собівартість планова						75625,86

Джерело: запропоновано автором і розраховано на основі облікових даних одного із досліджуваних м'ясопереробних підприємств Хмельницької області

Тоді потреба в крупі сирій становить 183,60 кг (вихід після варки 300%). Якщо її ціна на ринку становить 1,83 грн. за 1 кг, то собівартість крупи перлової вареної буде 42 коп. Щодо субпродуктів, то розрахунки проводяться аналогічно. Наприклад, печінка яловича використовується в ковбасному виробництві сира-жилована (вихід після обробки – 93,5%), а також жилована-варена (вихід після варки – 65%). Відповідно потреба у печінці жилованій – 17,2 кг та печінці вареній – 12,83 кг. Тоді сирій печінки потрібно буде в кількості 38,14 кг, якщо за ціною – 2,00 грн., то на суму 76,29 грн.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Спланована таким чином загальна потреба по кількості субпродуктів впливає на обсяг необхідної заготівлі великої рогатої худоби. Проте, визначальним фактором кількості заготівлі для потреб власного виробництва слугує підрахунок кількості необхідної яловичини жилованої за гатунками. В цьому разі, з урахуванням середніх коефіцієнтів виходу при обвалюванні та жилюванні яловичини встановлюється приблизно необхідна кількість м'яса на кістках, а вже потім з урахуванням потреби м'яса у напівтушах формується кількісно обґрунтований запит на живу масу тварин.

Проте, в умовах виробництва та переробки продукції тваринництва провести чіткі вартісні розрахунки майже неможливо, оскільки, наприклад, яловичина жилована 1 гатунку може бути одержана і від яловичини 1 категорії і від яловичини 2 категорії, а це суттєво впливає на собівартість сировини. Крім того, вартість одержаного в результаті забою м'яса залежить від типу вгодованості худоби. Разом з тим, подорожчання енергоресурсів, збільшення рівня мінімальної заробітної плати не сприяло ефективності виробництва в цілому. Як наслідок, інфляційні процеси та зміни законодавства призвели до зменшення обсягів закупівлі сільськогосподарської продукції, а в окремих підприємствах, наприклад, Хмельницької області, до закриття пунктів забою тварин та закупівлі вхідної сировини у посередників. У зв'язку із цим, облік та контроль витрат в м'ясопереробній промисловості практично буде зосереджений на стадії переробки в одно передільному виробництві м'ясних виробів, що з одного боку спростить механізм планування, але одночасно призведе до підвищення собівартості, яка впродовж останніх років досягає критичної межі і вимагає регулювання на рівні вже не тільки підприємства, а держави в цілому, через запровадження ефективного механізму відродження галузі тваринництва на рівні виробництва та переробки.

Список використаних джерел

1. Борковська, В. В. Облік витрат виробництва м'ясопереробних підприємств [Текст] / В. В. Борковська // Шляхи реалізації завдань концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України : зб. тез доп. Шостої наук.-практ. конф. — К. : ННЦ ІАЕ, 2010. — С. 204–207.
2. Пушкар, М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. [Текст] / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2006. — 334 с.
3. Саблук, П. Т. Від постановки до вирішення... Вибрані статті з питань аграрної економіки [Текст] / П.Т. Саблук [У 2-х кн. кн. 1]. — К. : ННЦ ІАЕ, 2009. — 636 с.
4. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік. Оподаткування і звітність : підруч. [Текст] / Н. М. Ткаченко. — 5-ге вид. допов. і перероб. — К. : Алерта, 2011. — 976 с.
5. Технология мяса и мясопродуктов [Текст] / [Анфомив А. Н., Лаврова Л. П., Манербергер А. А., Миркин Е. Ю.]. — М. : Пищепромиздат, 1959. — 594 с.
6. Цал-Цалко, Ю. С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. — К. : ЦУЛ, 2002. — 657 с.
7. Чернелевський, Л. М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості [Текст] : навч. посіб. ; за ред. д. е. н.проф. Кандиби А. М., Ріппи С. П. / Л. М. Чернелевський, Г. Г. Осадча. — К. : Пектораль, 2005. — 364 с.

В условиях усложнения технологий и обострения конкуренции по переработке и производству мясной продукции особую актуальность приобретают вопросы контроля расходов с целью их эффективного планирования и бюджетирования через усиление контрольной функции учета для нужд управления.

Ключевые слова: *учет расходов, контрольная функция учета расходов, нормирование затрат, планирование затрат, технологическая себестоимость, сырье, мясопродукция, переработка.*

УДК 331.2.01

M.M. Bortnyak, master's student

Podilian State Agrarian Engineering University

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF WAGES

Abstract. This article is devoted to theoretical issues and keeping wages to employees at the present stage of development. Defined economic nature of wages, wage system considered. Done brief analysis accounting wages and proposals for improvement. In the current economic conditions are particularly important issues related to wages. Payroll is one of the central places in accounting in the enterprise.

Today we need not only cover the particular issues associated with impaired payroll and general concept studies to improve it in various sectors of the national economy and to develop mechanisms for its implementation, hence the relevance of this article.

The purpose of this article is to study the theoretical propositions and developing practical recommendations to improve accounting wages. Realization of this goal due to the need to address the following objectives: to determine the nature of the concept of wages; to analyze the current pay systems; an analysis of payments of wages; develop proposals for improving accounting wages. In this article, the following methods of knowledge as dialectal method to study the optimal forms of remuneration that would meet the current needs of the development; system analysis, which involves the evaluation of the choice of forms of remuneration, analysis - to determine the nature of remuneration.

Keywords: wage, form and pay system, tariff system.

М.М. Бортняк, студентка магістратури

Подільський державний аграрно-технічний університет

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Розглядаються теоретичні питання оплати праці працівникам підприємств на сучасному етапі розвитку. Визначена економічна сутність заробітної плати, розглянуті форми та системи оплати праці. Здійснено короткий аналіз обліку оплати праці та розроблені пропозиції щодо його вдосконалення. В сучасних умовах господарювання особливого значення набувають питання, пов'язані з оплатою праці. Заробітна плата посідає одне із центральних місць в обліку на підприємстві. Висвітлені окремі питання, що пов'язані з недоліками заробітної плати, а обґрунтування загальної концепції її підвищення в різних галузях національної економіки та вироблення механізмів її реалізації, чим і обумовлена актуальність цієї статті. Метою статті є дослідження теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконаленням питань оплати праці.

Ключові слова: основна заробітна плата, тарифна ставка, додаткова заробітна плата, оплата праці, форми і системи оплати праці, тарифна сітка, заробітна плата.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В рамках сучасної політики спрямованої на ефективність функціонування та розвиток суб'єктів господарювання, забезпечення формування відповідних індивідуальних і колективних стимулів, основною формою є оплата праці різних категорій персоналу. Заробітна плата є найважливішим засобом підвищення зацікавленості працюючих у результатах своєї праці, її продуктивності, збільшення обсягів виробленої продукції, поліпшення її якості та асортименту. Витрати на оплату праці є однією із складових вартості готової продукції. Заробітна плата, як головне джерело доходів населення, є визначальним фактором формування соціальної справедливості в суспільстві, платоспроможності, що у свою чергу, безпосередньо впливає на економічну активність у реальному секторі народногосподарського комплексу країни.

В Україні заробітна плата зазнала значних деформацій та диспропорцій, для більшості населення вона втратила свою відтворювальну, стимулюючу функції та фактично перетворилася у різновид соціальних виплат, не пов'язаних із кількістю, якістю та кінцевими трудовими результатами. Праця та її оплата як ціннісні орієнтири втрачають своє соціально-економічне призначення, що руйнує основи економічного й соціального розвитку суспільства. Цим і визначається актуальність обраної теми [1, с. 86].

В сучасних умовах господарювання особливого значення набувають питання, пов'язані з оплатою праці. Заробітна плата посідає одне із центральних місць в обліку на підприємстві. Сьогодні потрібне не тільки висвітлення окремих питань, що пов'язані з недоліками обліку заробітної плати, а обґрунтування загальної концепції її підвищення в різних галузях

національної економіки та вироблення механізмів її реалізації, чим і обумовлена актуальність цієї статті.

Основною проблемою обліку оплати праці на підприємствах залишається відсутність розроблених методик та положень облікової політики, не закріплених на законодавчому рівні, недостатньо розроблений план рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування, недостатня автоматизація обліку та відсутність частини додаткових реквізитів у документах, якими підтверджуються операції з обліку праці та її оплати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок в розробку теоретико-методологічних аспектів проблем обліку оплати праці зробили такі українські вчені, як А. Батура, Д. Богиня, М. Калина, В. Карпенко, М. Кім, Т. Кір'ян, А. Колот, Г. Куліков, В. Лагутін, В. Липов, Л. Лисогір, В. Нижник, В. Новіков, Костишина Т., О. Новікова, Н. Павловська, І. Петрова, М. Семикіна, С. Тютюнникова, М. Шаповал, Л. Шевченко та інші, а також російські дослідники Л. Абалкін, Н. Вишневська, Г. Дублянська, В. Куліков, Д. Львов, Р. Капелюшников, А. Соболевська. Костишина Т. визначає, що останнім часом у публікаціях з питань економіки праці з'явилися визначення заробітної плати у яких вона трактується винятково як ціна робочої сили. Богиня Д. дотримується думки, що в понятті заробітної плати подана її подвійна сутність: «з одного боку – це ціна робочої сили, а з іншого – елемент ціни виробництва.

За результатами огляду спеціальної літератури з питань обліку оплати праці встановлено, що публікації вітчизняних авторів обґрунтовано та повно розкривають сутність методики проведення організації обліку оплати праці та ефективності її використання. Проте, і в економічній літературі, і в періодичних виданнях питання оплати праці, як правило, розглядаються окремо. Разом з тим практика вимагає комплексного підходу до вирішення проблем.

Слід зазначити, що, незважаючи на великий інтерес вчених до проблем побудови системи оплати, не всі їх аспекти в достатній мірі опрацьовані. Наприклад, в сучасній науковій літературі не існує одностайного трактування понять «оплата праці» та «заробітна плата», що прослідковується й у діючому законодавстві України. У нормах ст. 1 Закону України «Про оплату праці» та Кодексу законів про працю України йдеться про ідентичність понять «оплата праці» та «заробітна плата». Вони означають винагороду, яку за трудовим договором власник виплачує працівникові за виконану ним роботу. Та опрацювання положень Податкового кодексу України, Інструкції зі статистики заробітної плати і наукової літератури дало змогу зробити висновок, що поняття, а отже і обліково-аналітична категорія «оплата праці», ширше за своїм значенням, ніж «заробітна плата».

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження методико-теоретичних аспектів обліку оплати праці. Розглянути проблеми обліку оплати праці, пов'язаних з постійними змінами сучасних умов господарювання вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Облік праці і заробітної плати - одна із найважливіших і складних ділянок роботи, що потребують точних і оперативних даних. У сучасних умовах на підприємствах застосовуються різні форми і системи оплати праці, але найбільше поширення отримали три форми оплати праці: відрядна, погодинна і тарифна [2, с. 392].

Відрядна оплата праці - це оплата праці за кількість зробленої продукції (робіт, послуг), вона заснована на оплаті праці в прямій залежності від його результатів.

Відрядну систему оплати праці на підприємстві найбільше доцільно застосовувати в наступних випадках:

- є можливість точного обліку обсягів виконуваних робіт;
- є значні замовлення на виготовлювану продукцію, а чисельність робітників обмежена;
- одне зі структурних підрозділів підприємства (цех, ділянка, робоче місце) є "вузьким" місцем, тобто стримує випуск продукції в інших технологічно взаємозалежних підрозділах;
- застосування цієї системи негативно не відобразиться на якості продукції;
- існує гостра необхідність у збільшенні випуску продукції в цілому по підприємству.

Відрядну оплату праці не рекомендується використовувати в тому випадку, якщо:

- погіршується якість продукції;
- порушуються технологічні режими;
- погіршується обслуговування устаткування;
- порушуються вимоги техніки безпеки;
- перевитрачаються сировина і матеріали.

Різновиди відрядної оплати праці:

Відрядно-преміальна - це така система оплати праці, коли робітник одержує не тільки відрядний заробіток, але і премію. Премія звичайно встановлюється за досягнення визначених показників: виконання плану виробництва продукції, завдань по якості продукції або економії у витраті матеріальних і інших видів ресурсів.

Непряма-відрядна - застосовується для оплати праці допоміжних робітників, заробітна плата яких залежить від результатів праці основних робітників, що обслуговуються ними.

Питома вага робітників, які отримують заробіток по цій системі, порівняно невелика.

Відрядно-прогресивна оплата праці, як правило, вводиться тимчасово на найважливіших ділянках основного виробництва. При цій системі заробіток робітника визначається по виконанню норми виробітки, як і при прямій відрядній оплаті, тобто по встановлених розцінках. При перевиконанні установленої норми прогресивно збільшуються доплати до основної відрядної розцінки. Нарахування прогресивних доплат робиться по результатах місячної роботи. Така система оплати праці застосовується звичайно на вирішальних ділянках, що є "вузьким місцем", у випадку особливої необхідності матеріального стимулювання робітників у зростанні виробітку. Недолік цієї системи в тому, що заробіток робітника зростає швидше, чим продуктивність праці. Розрахунок вимагає великої обчислювальної роботи.

Колективна відрядна (бригадна) оплата праці - відрядна форма оплати праці по результатах роботи колективу (бригади). Спочатку розраховується заробіток усієї бригади як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадну розцінку. Потім цей заробіток розподіляється між членами бригади методом коефіцієнто-годин або методом коефіцієнта виконання норм. Головна перевага даної системи в тому, що вона зацікавлює усіх робітників даної бригади в кінцевих результатах роботи, сприяє розвитку в них почуття відповідальності і взаємодопомоги.

Акордна система оплати праці - це різновид відрядної, оплати праці, сутність якої полягає в тому, що розмір оплати праці встановлюється на весь обсяг виконання робіт із визначенням терміну його виконання [3, с. 282].

На підприємствах найбільш доцільно застосовувати акордну оплату праці в наступних випадках:

- підприємство не укладається в термін із виконанням якогось замовлення, і при його невиконанні воно буде зобов'язане заплатити значні суми штрафних санкцій у зв'язку з умовами договору;
- при надзвичайних обставинах (пожежі, обвали, виходи з ладу основної технологічної лінії по серйозній причині), що приведуть до припинення виробництва;
- при гострій виробничій необхідності виконання окремих робіт або впровадженні нового обладнання на підприємстві.

Погодинна оплата праці – це оплата праці за відпрацьований час.

Ця форма має такі системи:

Проста погодинна - розраховується як добуток годинної тарифної ставки робочого даного розряду на відпрацьований час у даному періоді.

Погодинно-преміювальна - це така оплата праці, коли робітник одержує не тільки заробіток за кількість відпрацьованого часу, але і визначений відсоток премії до цього заробітку.

Система посадових окладів. По цій системі оплачуються працівники, робота яких має стабільний характер.

Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо:

- на підприємстві функціонують поточкові і конвеєрні лінії зі строго заданим ритмом;
- функції робітника зводяться до спостереження і контролю за ходом технологічного процесу;

- витрати на визначення планової та облік зробленої кількості продукції відносно великі;

- кількісний результат праці не може бути вимірний і не є визначальним;
- якість праці важливіше його кількості;
- робота є небезпечною;
- робота неоднорідна за своїм характером і нерегулярна по навантаженню;
- на даний момент збільшення випуску продукції (робіт, послуг) на тому або іншому робочому місці є недоцільним для підприємства;
- збільшення випуску продукції може призвести до браку або зниження її якості [4].

Тарифна система являє собою основу для диференціації заробітної плати відповідно по кваліфікації, умовам і шкідливості праці, а також у районному, міжгалузевому, галузевому і внутрішньозаводському розрізах. Вона містить у собі нормативні документи, що характеризують якісні особливості різної конкретної праці, дозволяє зіставляти між собою всі різноманітні види праці, враховувати їхню складність, умови виконання і народногосподарське значення, відбивати якість праці в заробітній платі.

У тарифній системі відображені питання поділу праці робітників по професіях, фахам і кваліфікації.

Тарифно-кваліфікаційні довідники - це нормативні документи, у яких усі види робіт, що виконуються в тому або іншому виробництві, діляться на групи в залежності від їхньої складності.

Тарифна ставка – абсолютний розмір оплати праці різних груп і категорій робітників за одиницю часу. Вона встановлюється урядом по кожній галузі окремо, як правило, для робітників, праця яких по складності відноситься до першого розряду. Тарифні ставки інших (наступних) розрядів розраховуються множенням тарифної ставки першого розряду на відповідний тарифний коефіцієнт [5, с.19].

Удосконалення оплати праці на підприємствах має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, до якої належать:

- удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників;
- запровадження гнучких форм і систем оплати праці;
- розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем.

Вважаю також доцільним перейняти досвід з питань оплати праці країн з розвинутою економікою, а саме:

- оклад кожного працівника встановлювати індивідуально;
- один раз на рік оклади робітників переглядати;
- оклад повинен об'єктивно відображати заслуги та напрацювання працівника;
- оплата праці нових працівників повинна бути дещо меншою, оскільки незалежно від кваліфікації незнання обстановки зменшує віддачу.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Розподіл заробітної плати на системи, форми та види оплати та види заробітної плати має важливе значення для бухгалтерського обліку, оскільки в залежності від цього визначається синтетичний облік, на який відносяться витрати по нарахуванню заробітної плати. Вважаючи погодинну оплату праці більш доцільною, слід зазначити, що з метою стимулювання підвищення ефективності діяльності підприємства рекомендовано розробити почасову-преміальну систему.

Основою для подальшого удосконалення методики й організації бухгалтерського обліку є комплексне використання бухгалтерських програм, при цьому вони повинні

відповідати чинним нормативним документам та містити повну автоматизацію операцій та документообігу.

Отже, проаналізувавши облік оплати праці, можна сказати, що необхідно поступово вносити зміни до національних законодавчих документів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською.

Список використаних джерел

1. Актуальні питання бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах / [авт. тексту Волинець О.О., Плаксіє Н.В.] – Суми : Козацький вал, 2012. – 86 с.
2. Атамас, П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст] : навч. посіб / П.Й. Атамас. – [2-ге вид.]. — Київ : Центр навчальної літератури, 2010. – 392 с.
3. Бабіч, В. В. Фінансовий облік (облік активів) [Текст] : навч. посіб. / В.В. Бабіч, С.В. Сагова. – Київ : КНЕУ, 2006. – 282 с.
4. Про оплату праці [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 26.10.2014 р.] / Верховна Рада України ; Закон від 24.03.95 р. № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1995. – N 17. – С.121. – Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
5. Коровченко, О.С. Бухгалтерський облік і аналіз праці та її оплати в сільськогосподарських підприємствах [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.С. Коровченко. – Київ, 2008. – 19 с.

Рассматриваются теоретические вопросы оплаты труда работникам предприятий на современном этапе развития. Определена экономическая сущность заработной платы, рассмотрены формы и системы оплаты труда. Осуществлен краткий анализ учета оплаты труда и разработаны предложения по его совершенствованию. В современных условиях хозяйствования особое значение приобретают вопросы, связанные с оплатой труда. Заработная плата занимает одно из центральных мест в учете. Освещены отдельные вопросы, связанные с недостатками заработной платы, а обоснований общей концепции ее повышения в различных отраслях национальной экономики и выработке механизмов его реализации, чем и обусловлена актуальность настоящей статьи. Целью статьи является исследование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по усовершенствованию вопросам оплаты труда.

Ключевые слова: сновная заработная плата, тарифная ставка, дополнительная заработная плата, оплата труда, формы и системы оплаты труда, тарифная сетка, заработная плата.

УДК 338.434:631.162:[631.14:636.2.033]

I.V. Bratenko, assistant

Podilian State Agrarian Engineering University

SUPPORT THE MEAT INDUSTRY THE AGRICULTURAL SECTOR BY PROVIDING STATE FINANCIAL SUBSIDIES AND COMPENSATIONS DUE TO THE VALUE ADDED TAX

Abstract. *Between agriculture, processing and trade has been unequal conditions for the production and sale of products, which is a significant difference in the profitability of agricultural businesses in their spending. Processors spend hard pricing and financial policy of infringing manufacturers of meat raw materials, relying on its monopoly. The absence of state protectionism producers of meat leads to the redistribution of clean production, created by producers for the benefit of industrial and commercial enterprises.*

Industries of stock rising sharply need adequate system of support and adjusting of agricultural production. In the system of government control of stock-raising industry the direct sponsorship of the state, carried out due to state regional and local budgets, enters in the conditions of market.

The mechanisms of state intervention in the development of meat subcomplex payments by government financial subsidies and compensations due to the value added tax assessed and paid the processing enterprise on which he discovered a special account with the State Treasury Service of Ukraine.

To qualify for a place among the countries with the development of meat subcomplex is necessary to implement the state support not only large but also medium and small agricultural producers by removing the power limitation of livestock farms and complexes. And, of course, given the interests of consumers, developing industry development

strategy, it is necessary to set quotas for the import of meat and meat products.

Keywords: state financial support, budget subsidy, agricultural manufacturers, meat subcomplex, refunds, use of funds, efficiency.

І.В. Братенко, асистент кафедри обліку і аудиту

Подільський державний аграрно-технічний університет

ПІДТРИМКА М'ЯСНОГО ПІДКОМПЛЕКСУ АПК ШЛЯХОМ НАДАННЯ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ ДОТАЦІЙ ТА КОМПЕНСАЦІЙ ЗА РАХУНОК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Між сільським господарством, переробкою і торгівлею склалися неоднакові умови для виробництва і продажу продукції, що викликає значну різницю в прибутковості суб'єктів АПК відносно власних витрат. Переробні підприємства проводять жорстку цінову і фінансову політику утиску виробників м'ясопродукції, спираючись на своє монополічне положення. Відсутність державного протекціонізму виробників м'яса призводить до перерозподілу чистої продукції, створеної сільгосптоваровиробниками на користь промислових і торгових підприємств.

Ключові слова: фінансова державна підтримка, тваринницька дотація, сільськогосподарський товаровиробник, м'ясний підкомплекс, відшкодування вартості, використання коштів, ефективність.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах глобалізації світогосподарських зв'язків актуальність проблеми, що розглядається неодноразово зростає, так як виникають реальні для безпеки економіки загрози зовнішньоекономічного характеру, а саме, пов'язані з залежністю від імпортних поставок продуктів першої необхідності. В зв'язку з цим не тільки своєчасно а й важливо в практичному плані активізувати ступінь державного впливу на розвиток м'ясного підкомплексу АПК. Причому, його результативність залежить від далекоглядності державної політики, беручи до уваги тенденції розвитку інших країн та їх об'єднань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливість державної фінансової підтримки для розвитку м'ясного підкомплексу АПК обумовлює постійну увагу до цієї теми вітчизняних вчених економістів та є актуальною і за кордоном. Так, свої праці цій темі присвячували такі вчені, як: В.Г. Андрійчук, В.Я. Амбросов, О.В. Березін, П.С. Березівський, В.І. Бойко, П.І. Гайдуцький, М.В. Зубець, П.К. Канінський, В.І. Криворучко, О.В. Кристальний, Ю.Я. Лузан, М.Й. Малік, Л.О. Мармуль, В.Я. Месель-Веселяк, О.М. Онищенко, П.Т. Саблук, А.В. Стельмашук, Л.М. Худолий, О.В. Шкільов, О.М. Шпичак, П.В. Щепієнко, В.Ю. Юрчишин та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою написання статті є вивчення механізмів державного втручання в розвиток м'ясного підкомплексу АПК шляхом виплат державних фінансових дотацій та компенсацій за рахунок податку на додану вартість нарахованого та сплаченого переробним підприємством на відкритий ним спеціальний рахунок в органі державної казначейської служби України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Цілком правомірно особливе місце у дослідженні проблем продовольчої безпеки, як найважливішої частини економічної безпеки країни в цілому, займає м'ясний підкомплекс агропромислового комплексу, зайнятий виробництвом м'ясопродукції та продуктів її переробки.

Знаходячись в досить складних економічних умовах, і майже не знаходячи державної підтримки м'ясний підкомплекс АПК зазнає занепаду. Переслідуючи мету створення сприятливих економічних передумов для підвищення ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємств м'ясної і м'ясопереробної галузей значною мірою допоможуть дієві заходи з боку держави:

- зниження податкового навантаження;

- надання різного роду державних дотацій, субсидій, грантів;
- надання кредитів на пільгових умовах та обслуговування кредитів за пільговими ставками до рівня, що дозволяє здійснювати самофінансування і розвиток виробництва;
- встановлення певних правових зв'язків переробників з сільгосптоваровиробниками в формі організації та відновлення об'єднань і кооперативів;
- забезпечення доступних процедур по отриманню дозволів на виділення земельних ділянок під будівництво тваринницьких комплексів;
- підвищення мита на імпорт м'ясої продукції в межах законодавства;
- встановлення квот на ввезення м'яса та м'ясопродуктів;
- стимулювання збільшення площ під кормові культури;
- фінансування впровадження нових технічних та технологічних умов по утриманню поголів'я в скотарстві, вівчарстві та птахівництві.

Досягнення мети є можливим лише за наявності визначених заходів на довго-, середньо- та короткостроковий періоди. Зміст їх має відповідати також розв'язанню визначених проблем і реалізації стратегічної мети розвитку галузі. Крім того, усі сформовані заходи повинні бути реальними, досяжними, орієнтованими в часі, конкретними [7, с. 114].

Отже, про все по порядку. Минулого року нам вдалося не втратити хоча б ті що є позитивні тенденції у галузі вітчизняного тваринництва. І варто відзначити, що цьому сприяв комплексний підхід до фінансування галузі. Шляхом виплати бюджетних дотацій поступово вдається повернути зацікавленість селян займатися скотарством.

Так, у 2013 році селянам нарахували 468 мільйонів гривень в формі державної фінансової підтримки. З них дотації за збереження та утримання молодняка ВРХ становили 364 мільйона гривень, а за здану на переробні підприємства худобу – 81 мільйон гривень. Також ще 23 мільйона гривень дотацій селяни отримали за поголів'я корів м'ясного напрямку [8].

Саме комплексність такого підходу дає відчутний ефект та стимулює довгострокову мотивацію у сільгоспвиробників. І окрім виплати дотації, Уряд працював над частковим відшкодуванням витрат на будівництво тваринницьких комплексів, закупівлю племінного поголів'я худоби.

Зокрема, 245 мільйонів гривень надійшло в регіони на часткове відшкодування будівництва та реконструкції тваринницьких комплексів, 35 мільйонів гривень – за закуплене племінне поголів'я [8].

Що ж це за дотація в сумі 81 мільйон гривень за здану на переробні підприємства худобу, а це саме та державна підтримка розвитку сільськогосподарських товаровиробників, а саме 60% суми податку на додану вартість, нарахованого переробним підприємством при здійсненні операцій з продажу власної виробленої продукції (м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин - шкур, субпродуктів, м'ясо-кісткового борошна), виготовленої із поставленого м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками і фізичними особами, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують продукцію тваринництва та сплаченого на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі державної казначейської служби для виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за продане ними м'ясо в живій вазі. Слід зауважити, що в 2012 році це було 70%, а в 2014 році це вже 50%, що ще на 10% менше від 60% у 2013 році.

Що ж відбувається з рештою суми ПДВ, а вона підпадає під дію одного з «порядків використання коштів передбачених в державному бюджеті», а саме Порядку використання сум податку на додану вартість, сплачених переробними підприємствами до спеціального фонду державного бюджету, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. № 246 (у редакції Постанови Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2012 р. № 342), який визначає механізм використання сум податку на додану вартість, сплачених переробними підприємствами до спеціального фонду державного бюджету за бюджетною програмою «Державна підтримка галузі тваринництва»,

Бюджетні кошти спрямовуються на державну підтримку галузі тваринництва шляхом здійснення виплати:

- спеціальної бюджетної дотації фізичним особам за утримання та збереження молодняку великої рогатої худоби;

- часткового відшкодування: вартості закуплених племінних телиць, нетелей та корів м'ясного і комбінованого напрямів продуктивності, відсоткової ставки за кредитами, залученими на будівництво і реконструкцію тваринницьких та птахівничих ферм і комплексів, придбання технологічного обладнання та механізмів, закупівлю тварин і птиці; вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів, а також придбаного обладнання та механізмів вітчизняного виробництва для тваринництва і птахівництва.

- бюджетної дотації фізичним особам, фізичним особам - членам виробничих або обслуговуючих сільськогосподарських кооперативів, а також фермерським господарствам за вирощені та продані на забій і переробку суб'єктам господарювання, які мають власні (орендовані) потужності для забою тварин, молодняк великої рогатої худоби та свині (крім свиноматок і кнурів);

- спеціальної бюджетної дотації за поголів'я корів м'ясного напряму продуктивності;

Дотація за молодняк виплачується фізичним особам за утримання молодняку великої рогатої худоби, який народився у їхніх господарствах, та збереження його до певного віку на дату подання відповідних документів. Дотація за молодняк виплачується за утримання молодняку, який на момент подання фізичними особами вперше відповідних документів досяг певного віку, у розмірі: 250 гривень за голову – за молодняк віком від 3 до 5 місяців; 500 гривень за голову – за молодняк віком від 6 до 8 місяців; 750 гривень за голову – за молодняк віком від 9 до 11 місяців (включно). У подальшому бюджетна дотація за молодняк виплачується фізичним особам за збереження молодняку у розмірі 250 гривень за кожні наступні три місяці його утримання до досягнення ним одинадцятимісячного віку.

Часткове відшкодування вартості корів надається на безповоротній основі суб'єктам господарювання за закуплені ними на племінних заводах та у племінних репродукторах племінні телиці, нетелі та корови молочного, м'ясного і комбінованого напряму продуктивності або за поставлені в режимі імпорту племінні телиці, нетелі та корови молочного, м'ясного і комбінованого напряму продуктивності у розмірі 50% їх вартості, але не більш як 7000 гривень за голову.

Виплата суб'єктам господарювання часткового відшкодування відсоткової ставки за кредитами, залученими на будівництво і реконструкцію тваринницьких та птахівничих ферм і комплексів, придбання технологічного обладнання та механізмів, закупівлю тварин і птиці здійснюється на загальних підставах відповідно до Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб'єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 11 серпня 2010 р. № 794. Суб'єкти господарювання, які отримали таке відшкодування за рахунок коштів загального фонду державного бюджету, не мають права на його отримання за рахунок коштів спеціального фонду державного бюджету.

Виплата суб'єктам господарювання часткового відшкодування вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів здійснюється відповідно до Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для часткового відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 2010 р. № 900, з урахуванням того, що вимоги стосовно мінімальної чисельності поголів'я утримуваної худоби та птиці не застосовуються. Суб'єкти господарювання, які отримали таке відшкодування за рахунок загального фонду державного бюджету в максимальному розмірі, встановленому законодавством, не мають права на його отримання за рахунок коштів спеціального фонду державного бюджету.

Виплата суб'єктам господарювання часткового відшкодування вартості придбаного

обладнання та механізмів вітчизняного виробництва для тваринництва і птахівництва здійснюється на безповоротній основі за результатами конкурсу в розмірі 30% вартості обладнання та механізмів. Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня утворюють з метою організації і проведення конкурсу конкурсні комісії, затверджують їх склад та положення про них. Конкурсна комісія визначає умови і строки проведення конкурсу та оприлюднює їх у друкованих засобах масової інформації.

Слід зауважити, що при такому комплексному підході підтримки м'ясного підкомплексу АПК, на превеликий жаль, у 2013 році виникла кредиторська заборгованість з виплати тваринницьких дотацій за бюджетною програмою «Державна підтримка галузі тваринництва». За даними Казначейської служби України, в кінці 2014 року, ще триває погашення кредиторської заборгованості що виникла у 2013 році. Так, станом на 21 жовтня 2014 року, як заявляє прес-служба міністерства аграрної політики та продовольства України, 91,3 % селян отримали належні їм кошти. Загалом, сума коштів, що отримана виробниками тваринницької продукції, складає 348 млн. гривень [9].

Вважаємо, що завдання держави — у найкоротший час вивчити світовий досвід розв'язання цих проблем, визначити шляхи реалізації аграрної політики в Україні з урахуванням реальних умов [7, с. 115].

Варто не забувати і брати до уваги що ще існує Порядок надання кредитів фермерським господарствам, який регулює постанова КМУ № 1102 від 25.08.2004 р «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам». Ця фінансова підтримка передбачається на поворотній основі строком до п'яти років у сумі до 250 тис. гривень.

А також ПКМ № 282 від 18.03.2009 із змінами та доповненнями, яка затверджує Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для розвитку тваринництва. Бюджетні кошти спрямовуються для надання сільськогосподарським підприємствам, фермерським господарствам, навчально- і науково-дослідним господарствам аграрних вищих навчальних закладів (у тому числі їх структурним підрозділам, що провадять діяльність з виробництва продукції тваринництва), незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності, крім тих, які збанкрутіли, проти яких порушено справу про банкрутство, які перебувають в стадії ліквідації, та фізичним особам бюджетної та спеціальної бюджетної дотації за:

- вирощені та продані на забій і переробку суб'єктам господарювання, які мають власні (орендовані) переробні потужності, або забиті та перероблені у власних (орендованих) переробних цехах молодняк великої рогатої худоби, свині та птицю свійську;
- приріст поголів'я корів молочного, м'ясного та комбінованого напрямку продуктивності, закуплені племінні нетелі або племінні корови молочного, м'ясного та комбінованого напрямку продуктивності;
- поголів'я корів м'ясного напрямку продуктивності;
- поголів'я вівцематок і ярок старше одного року;
- поголів'я телиць, закуплених у фізичних осіб (населення) для вирощування.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, аналіз існуючих механізмів державної підтримки розвитку тваринницької галузі показує, що у перспективі на найближчі роки розвиток м'ясного підкомплексу АПК в найбільшій мірі залежить від стабілізації поголів'я худоби і птиці, на що і повинна бути спрямована державна програма в першу чергу. Також через недостатність впливу фінансово-кредитної та інвестиційної політики держави на будівництво і реконструкцію тваринницьких та птахівничих ферм і комплексів, придбання технологічного обладнання та механізмів, закупівлю тварин і птиці є однією з причин не забезпеченості держави в повному обсязі власною м'ясосировиною.

Щоб претендувати на місце серед країн з розвинутим м'ясним підкомплексом є необхідним здійснення державної підтримки не лише великих, а й середніх та дрібних сільськогосподарських товаровиробників шляхом зняття обмежень щодо потужностей

тваринницьких ферм та комплексів. І, неодмінно, враховуючи інтереси споживачів, розробляючи стратегію розвитку галуззі, необхідно встановити квоти на імпорт м'яса та м'ясопродуктів.

Держава може виділити землю, інвестиції для підприємств, що надають підтримку тваринницьким господарствам і знизити податки. Підприємства, у свою чергу, частину отриманого прибутку вкладають в розвиток державних структур.

Список використаних джерел

1. Про державну підтримку сільського господарства України [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 11.08.2013 року] / Верховна Рада України ; Закон 24.06.2004 № 1877-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2004. — № 49. — С. 527. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1877-15> (дата звернення 10.10.14). — Назва з екрана.
2. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб'єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів [Текст] : [постанова КМУ : офіц. текст : за станом на 17.04.2013 року] / КМУ ; постанова від 11.08. 2010 р. № 794 // Урядовий кур'єр. — 17.09. 2010. - № 172. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/794-2010-п> (дата звернення 06.11.2014). — Назва з екрана.
3. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки фермерським господарствам [Текст] : [постанова КМУ : офіц. текст : за станом на 05.09.2013 року] / КМУ ; постанова від 25.08. 2004 р. № 1102 // Офіційний вісник України. - 10.09. 2004. - № 34. стор. 71, стаття 2269, код акту 29884 / 2004 - Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1102-2004-п> (дата звернення 06.11.2014). — Назва з екрана.
4. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для розвитку тваринництва [Текст] : [постанова КМУ : офіц. текст : за станом на 13.01.2012 року] / КМУ ; постанова від 18.03. 2009 р. № 282 // Урядовий кур'єр. — 03.04. 2009. — № 60. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1102-2004-п> (дата звернення 06.11.2014). — Назва з екрана.
5. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для часткового відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів [Текст] : [постанова КМУ : офіц. текст : за станом на 03.07.2013 року] / КМУ ; постанова від 04.10. 2010 р. № 900 // Урядовий кур'єр. — 07.10. 2010. — № 186. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/900-2010-п> (дата звернення 06.11.2014). — Назва з екрана.
6. Про затвердження Порядку використання сум податку на додану вартість, сплачених переробними підприємствами до спеціального фонду державного бюджету [Текст] : [постанова КМУ : офіц. текст : за станом на 10.12.2013 року] / КМУ ; постанова від 02.03. 2011 р. № 246 від // Урядовий кур'єр. — 17.03. 2011. — № 48. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/246-2011-п> (дата звернення 06.11.2014). — Назва з екрана.
7. Місюк, М. В. Про державне регулювання розвитку галузі скотарства [Текст] / М. В. Місюк // Економіка АПК. — 2009. — №4. — С. 112—117.
8. Мінагрополітики: У 2013 році селянам нарахували 468 млн. грн. дотацій на розвиток скотарства [Електронний ресурс] : [сайт] : україн. версія / КМУ. — Електрон. текст. і граф. дані. — К. : Корпорація "Софтлайн" (Україна), 2002 — 2014. — Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246976543 (дата звернення: 20.10.2014). — Назва з екрана.
9. Мінагрополітики: Уже понад 90% коштів кредиторської заборгованості виплачено

селянам [Електронний ресурс] : [сайт] : україн. версія / КМУ. — Електрон. текст. і граф. дані. — К. : Корпорація "Софтлайн" (Україна), 2002—2014. — Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247696255&cat_id=244277212 (дата звернення: 06.11.2014). — Назва з екрана.

Между сельским хозяйством, переработкой и торговлей сложились неодинаковые условия для производства и продажи продукции, что вызывает значительную разницу в доходности субъектов АПК в отношении собственных расходов. Перерабатывающие предприятия проводят жесткую ценовую и финансовую политику ущемления производителей мясосырья, опираясь на свое монопольное положение. Отсутствие государственного протекционизма производителей мяса приводит к перераспределению чистой продукции, созданной сельхозтоваропроизводителями в пользу промышленных и торговых предприятий.

Ключевые слова: финансовая государственная поддержка, животноводческая дотация, сельскохозяйственный товаропроизводитель, мясной подкомплекс, возмещение стоимости, использование средств, эффективность.

УДК 657:005.921

R.F. Brukhanskyi, Ph.D., Associate professor, Head of the department
Ternopil National Economic University

FUNCTIONS AND TASKS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract. Approaches of the researchers to the definition of functions and tasks of strategic management accounting were analyzed. Critical factors of success of building of strategic management accounting system by K. Ward were considered and their analysis was made. The author's approach to understanding the functions of strategic management accounting was developed: 1) information provision of the process of environment monitoring, development, implementation and adjustment of the company strategies; 2) information support of the process of value-based management of the enterprise, provision of external users with the information about the factors of generation and destruction of value, cost factors and the factors of value chains modifying.

Keywords: strategic management, strategic management accounting, strategic management accounting functions.

Р.Ф. Бруханський, к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення АПВ
Тернопільський національний економічний університет

ФУНКЦІЇ І ЗАВДАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Проаналізовано підходи дослідників до виділення функцій та завдань стратегічного управлінського обліку. Розглянуто критичні фактори успіху побудови системи стратегічного управлінського обліку за К. Уордом та проведено їх аналіз. Розроблено авторський підхід до розуміння функцій стратегічного управлінського обліку: 1) інформаційне забезпечення процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробка, реалізація та коригування стратегій підприємства; 2) інформаційна підтримка процесу вартісно-орієнтованого управління підприємством, надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

Ключові слова: стратегічний менеджмент, стратегічний управлінський облік, функції стратегічного управлінського обліку.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Побудова ефективно діючої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі розробки корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є фактично неможливою без уточнення фундаментальних теоретичних засад функціонування останньої. Зокрема, відсутність теоретичного обґрунтування функцій і завдань стратегічного управлінського обліку як системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, не дозволяє встановити її призначення та сформулювати відповідний методологічний інструментарій для виконання поставлених перед даною системою цілей в системі стратегічного менеджменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі розвитку концепції стратегічного управлінського обліку присвячені праці О.В. Алексеевої, А. Бімані,

М. Бромвіча, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, Дж. Донелана, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Р. Каплана, О.В. Карпенко, В.Е. Керімова, С.І. Крилова, В.А. Маняєвої, Є.В. Мниха, О.А. Мошківської, Л.В. Нападівської, О.Е. Ніколаєвої, Ю.А. Соколова, С.П. Суворової, К. Уорда, А. Цуджі та ін. Теоретичні аспекти функцій і завдань бухгалтерського обліку розкриті в працях В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, Н.М. Малюги, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною ціллю статті є обґрунтування сутності функцій стратегічного управлінського обліку як елемента облікової системи підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Внаслідок відсутності на сучасному етапі розвитку бухгалтерської наукової думки загального підходу до трактування сутності поняття стратегічного управлінського обліку відсутнє й загальне і єдине розуміння інших його характеристик як складової галузі бухгалтерського наукового знання, зокрема, поняття функцій і завдань, які він виконує в системі стратегічного менеджменту.

Дослідженню проблематики функцій та завдань бухгалтерського обліку, їх зміні в сучасних умовах розвитку економіки та в різних галузях діяльності приділяли значну увагу проф. Я.В. Соколов, проф. Г.Г. Кірейцев та проф. Н.М. Малюга. Ними були обґрунтовані основні функції бухгалтерського обліку, виділена соціальна функція обліку (Н.М. Малюга) та висвітлена їх роль механізмі управління сільськогосподарським виробництвом (Г.Г. Кірейцев).

Як складова облікової системи, стратегічний управлінський облік забезпечує виконання всіх основних його функцій та завдань, однак, як специфічний інструмент інформаційного забезпечення, що орієнтований на забезпечення моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища, формулювання та реалізацію стратегій підприємства, він має свої особливі завдання, які конкретизують облікові функції.

Оскільки основною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна, то її виконання стратегічний управлінський облік забезпечує шляхом надання користувачам ретроспективної та перспективної інформації стратегічного характеру про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства або стратегічної бізнес-одиниці для прийняття рішень щодо впровадження, реалізації чи коригування стратегій.

Значна кількість дослідників виділяють різні види функцій стратегічного управлінського обліку на основі його розгляду як засобу інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. На нашу думку, для виявлення і обґрунтування справжніх функцій стратегічного управлінського обліку та їх відокремлення від завдань, які він виконує, слід звернутися до філософських основ функціонального підходу, категорійної метамови, що дозволить сформулювати формально точне визначення істинності припущень про його функції.

Застосування функціонального підходу відносно облікової системи означає, що остання розглядається з позиції зовнішнього аспекту – користувачів облікової інформації та інших систем, з якими вона вступає у взаємодію (вищого та нижчого порядку, рівнозначних систем). Як зазначає Ю.Г. Марков, функцією чи поведінкою системи можна назвати все те, що можна дізнатись про систему, не торкаючись її внутрішнього змісту, абстрагуючись від нього [2, с. 14]. Відповідно, функцією стратегічного управлінського обліку є її поведінка (результат взаємовідносин) відносно його зовнішнього середовища в цілому або окремих елементів такого середовища. Тому увага дослідників при застосуванні функціонального підходу повинна акцентуватись не на структурних елементах системи стратегічного управлінського обліку, а на її загальній поведінці та ролі в системі управління підприємством, установою або державою, задоволенні потреб користувачів облікової інформації. В даному випадку обов'язково слід дотримуватись принципу функціональної цілісності, що передбачає розуміння функції як характеристики поведінки цілісної системи, її емерджентних властивостей, а не окремих елементів системи (підсистем або окремих

методів і моделей стратегічного управлінського обліку).

Визначальна особливість застосування функціонального підходу в бухгалтерському обліку – це розуміння його сутності з позиції зовнішнього аспекту облікової системи, тобто дослідження зовнішніх аспектів облікової системи і пов'язаних з нею динамічних особливостей зміни і розвитку інших інформаційних систем. Виходячи із сутності функціонального підходу, що дозволяє охопити все різноманіття процесів, яких стосується система стратегічного управлінського обліку, з'являється можливість для розвитку комплексних теоретичних уявлень про процеси створення, обробки і передачі облікової інформації стратегічного характеру.

Поряд з функціями, значна кількість дослідників розглядає завдання стратегічного управлінського обліку, які в окремих випадках дублюють функції, що виділяються окремими авторами. Для усунення існуючої категорійно-понятійної плутанини в даній сфері наукових досліджень, розглянемо взаємозв'язок між функціями та завданнями системи стратегічного управлінського обліку (рис. 1).

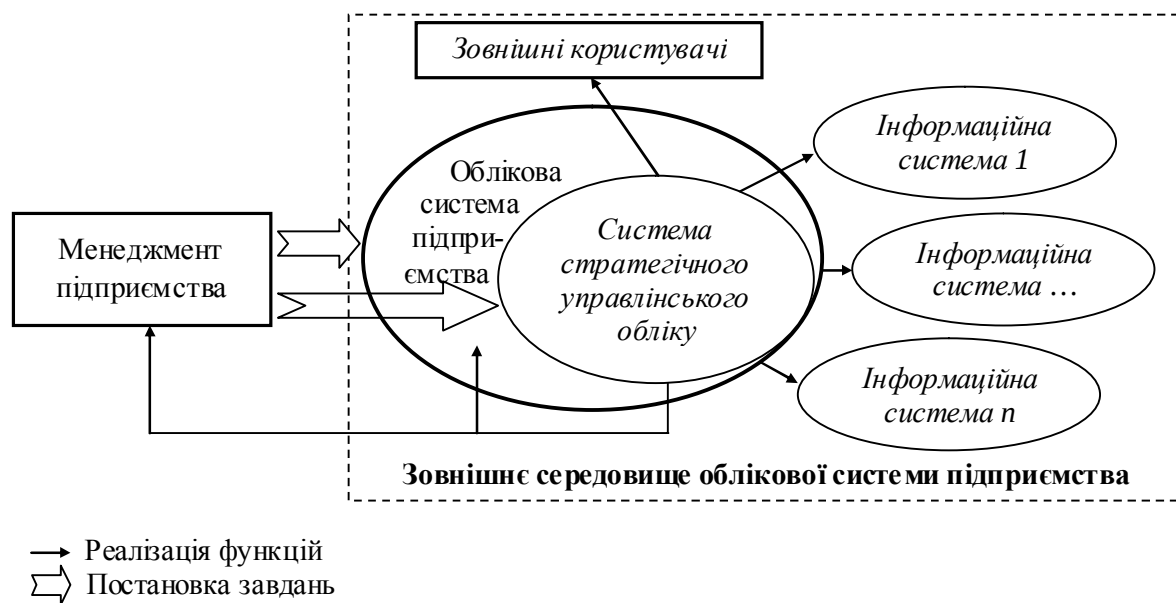


Рис. 1. Прояв завдань і функцій системи стратегічного управлінського обліку у взаємозв'язку з його зовнішнім середовищем

В цілому відмінність між функціями і завданнями системи стратегічного управлінського обліку визначити досить складно, оскільки завдання, як елемент системи облікових знань, є однією зі складових його функцій, що висуваються менеджментом підприємства, який є зовнішнім середовищем по відношенню до системи стратегічного управлінського обліку. Однак, якщо функції визначають постійну поведінку системи у взаємозв'язку із її зовнішнім середовищем, а результат виконання вимірюються дискретно, за певний проміжок часу, то завдання можуть або виконуватись, або не виконуватись системою. У разі невиконання поставлених завдань остання має бути удосконалена шляхом зміни структури, методології, предметного розширення. Наприклад, оскільки чинна облікова система не забезпечує надання інформації стратегічного характеру для прийняття відповідних рішень, вона має бути модифікована шляхом розширення предмету бухгалтерського обліку та розширення облікової методології.

Враховуючи існування глибоких теоретичних напрацювань щодо сутності та особливостей застосування функціонального підходу щодо інформаційних систем, а також більш ширше розуміння функцій у порівнянні із завданнями облікових систем, пропонуємо виділяти лише функції системи стратегічного управлінського обліку. Обрання такого підходу також додатково може бути обґрунтовано тим, що стратегічний управлінський облік,

як окремий напрям наукових досліджень, перебуває в стадії свого формування і еволюційного становлення, тому на даному етапі його розвитку достатнім буде виділення функцій, а в майбутньому, коли дана система набуде широкого впровадження в практичній діяльності підприємств, можуть бути теоретично обґрунтовані її завдання та підтверджені конкретними емпіричними даними.

Проведений аналіз існуючих підходів до розуміння сутності функцій та завдання стратегічного управлінського обліку дозволяє визначити, що в більшості із них основна функція стратегічного управлінського обліку визначається як забезпечення та інформаційна підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень, що впливає з його ролі як однієї із інформаційних підсистем системи стратегічного менеджменту.

В той же час, окремі дослідники наділяють стратегічний управлінський облік функціями та завданнями, які не характерні для нього, як для складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Наприклад, О.Л. Казора відмічає, що мета стратегічного обліку – забезпечення ефективного функціонування, виживання підприємства на порівняно тривалу перспективу [1, с. 106]. Проте, на нашу думку, стратегічний управлінський облік забезпечує лише надання інформації, але ні в якому разі не може гарантувати підвищення ефективності функціонування підприємства, ефективності реалізації його стратегій, оскільки він лише створює інформаційну базу (забезпечує інформаційну підтримку або супровід), що виступає основою для прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень.

Окрема група авторів (В.А. Маняєва О.А. Мошковська, Д.Л.Савенков, М.Н. Семиколєнова, Т.В. Федорович) до функцій стратегічного управлінського обліку відносить надання інформації про зовнішнє середовище підприємства або її інтеграцію із інформацією системи управлінського обліку, облік об'єктів / факторів зовнішнього середовища тощо. В даному випадку слід констатувати порушення критеріїв виділення функцій конкретного явища, що не дозволяє їх виділяти на основі аналізу його структури, а базується на аналізі його поведінки в зовнішньому середовищі. Внаслідок чого підхід вищенаведених авторів до виділення функцій стратегічного управлінського обліку є неправомірним, що суперечить філософській сутності функціонального підходу та не може застосовуватись при побудові системи наукових знань в сфері бухгалтерського обліку.

Також, розглядаючи функції та завдання стратегічного управлінського обліку, дослідники (Ш.І. Алібеков та А.Х. Ібрагімова, І.І. Гуріна, Д.Л. Савенков, Т.В. Федорович, В.Р. Шевчук), окрім надання інформаційної підтримки стратегічного менеджменту, виокремлюють більш деталізовані функції – формування стратегічної управлінської звітності або набору показників для оцінки реалізації стратегії підприємства, її коригування або в цілому для аналізу стратегічного розвитку підприємства.

На особливу увагу заслуговує підхід одного з основоположників стратегічного управлінського обліку К. Уорда щодо розуміння ним його завдань та функцій. Проаналізувавши підходи багатьох зарубіжних компаній, К. Уорд виділив 10 ключових факторів успішної побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві, які можна вважати набором функцій, які він повинен виконувати (табл. 1).

Представлений К. Уордом набір завдань характеризується відсутністю критеріїв, на основі яких вони виділені, внаслідок чого спостерігається відсутність ієрархії їх представлення, що не дозволяє говорити про застосування системного підходу при їх виділенні. Частина з виділених завдань стратегічного управлінського обліку є завданнями загального характеру (1, 2, 4, 6), які впливають із сутності системи стратегічного обліку як елемента облікової системи та складової стратегічного менеджменту, інші завдання деталізують особливості процесу здійснення стратегічного менеджменту (3, 5, 10) або стосуються пропонованих автором підходів до побудови методології стратегічного управлінського обліку (7, 8, 9).

Таблиця 1

Критичні фактори успіху побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві за К. Уордом (узагальнено на основі [3, с. 285-294])

Фактор успіху (функції)	Характеристика
1) підтримка при прийнятті стратегічних рішень	Забезпечення зв'язків між місією і стратегічними цілями компанії та обраними стратегіями, підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень
2) “закриття” комунікаційних дірок	Забезпечення генерування фінансової інформації в форматі, зрозумілому для суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень, що сприяє підвищенню комунікаційної взаємодії стратегічного менеджменту
3) допомога в ідентифікації типів рішень	Формування різних видів облікової інформації стратегічного характеру для різних видів стратегічних рішень
4) вибір відповідних фінансових показників ефективності діяльності	Інформаційне забезпечення системи облікових показників, що характеризують стратегічні результати діяльності компанії
5) аналіз доцільності використання фінансових або нефінансових показників	Визначається доцільність використання показників при прийнятті стратегічних управлінських рішень
6) надання лише релевантної інформації	Вся інформація з системи стратегічного управлінського обліку повністю відповідає вимогам стратегічного менеджменту: 1) є зрозумілою менеджменту; 2) надається тільки релевантна фінансова інформація
7) поділ витрат на регульовані і узгоджені (обов'язкові)	Забезпечується розрахунок відносної ефективності стратегічної діяльності шляхом поділу витрат на регульовані і узгоджені
8) виділення дискреційних витрат і витрат на технологічні процеси	Забезпечується здійснення стратегічного контролю шляхом ідентифікації дискреційних витрат та витрат на здійснення технологічних процесів
9) використання методу стандарт-кост з позиції стратегічного управління	Існує можливість побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі методу стандарт-кост шляхом розрахунку нормативної собівартості на основі стратегічного плану, що враховує вплив факторів зовнішнього середовища
10) забезпечення відповідності змінам часу	Система стратегічного управлінського обліку характеризується гнучкістю, внаслідок чого забезпечується врахування зміни стратегічних цілей компанії та змін в її фізичних процесах

Провівши аналіз існуючих поглядів дослідників до виділення завдань та функцій стратегічного управлінського обліку можна виділити два основні підходи – стратегічно орієнтований та вартісно-орієнтований. Виділення таких підходів базується на існуванні значних відмінностей в розумінні ролі і значення облікової системи в англійських країнах та в країнах, розвиток бухгалтерського обліку в яких тривалий час відбувався під впливом радянської ідеології та орієнтувався на реалізацію цілей соціалістичної планової економіки.

Представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку в контексті стратегічного менеджменту в цілому, а представники другого – його роль в системі стратегічного управління вартістю, що є важливим для підприємств, цінні папери яких розміщені на фондових ринках. Відповідно, якщо представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку лише для внутрішніх користувачів (стратегічних менеджерів підприємства), то представники другого як для внутрішніх користувачів (особи, відповідальні за управління вартістю підприємства), так і для зовнішніх користувачів (біржові аналітики, інвестори, інституційні інвестори).

Розгляд системи стратегічного управлінського обліку в якості засобу інформаційної підтримки вартісно-орієнтованого управління в сучасних економічних умовах значно актуалізується його гнучкістю та адаптивністю до змін внутрішнього і зовнішнього

середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці у порівнянні із системою фінансового обліку. Внаслідок цього існуючі дослідження в сфері удосконалення системи стратегічного управлінського обліку та зміни технологій прийняття стратегічних рішень у зв'язку із впровадженням такої нової облікової інформаційної системи потребують подальшого розвитку із врахуванням особливостей функціонування систем управління підприємствами різних галузей, зокрема, сільськогосподарських підприємств, та повинні враховувати специфіку їх діяльності (відмінна природа базових галузей сільського господарства (рослинництва та тваринництва); сезонність агропромислового виробництва; можливість одночасного одержання декількох видів продукції за результатами агропромислового виробництва (наприклад, зерно, зернові відходи, солома); можливість одержання додаткових біологічних активів в процесі біологічних перетворень (наприклад, приплід); відмінність у тривалості звітного періоду та робочого періоду підприємств агропромислового виробництва; внутрішньогосподарське споживання значної кількості виробленої продукції; можливість використання різних видів оцінки (справедливої та первісної вартості) для біологічних активів тощо).

Висновки й перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз існуючих поглядів дослідників стосовно функцій та завдань стратегічного управлінського обліку, а також змістовного наповнення даного поняття, дозволив встановити, що основними функціями стратегічного управлінського обліку є:

— інформаційне забезпечення та підтримка процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробки, реалізації та коригування стратегій підприємства з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та забезпечення зворотного зв'язку в системі стратегічного менеджменту;

— інформаційна підтримка процесу вартісно-орієнтованого управління підприємством шляхом використання спеціалізованого методологічного інструментарію (технік, моделей і методів), що дозволяє зберегти наявні стійкі переваги по витратах, а також надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

Список використаних джерел

1. Казора, О.Л. Стратегические аспекты управленческого учета в принятии перспективных управленческих решений [Текст] / О.Л. Казора, Е.В. Иванеева // Вестник ОрелГИЭТ. — 2010. — № 2(12). — С. 106—111.
2. Марков, Ю.Г. Функциональный подход в современном научном познании [Текст] / Ю.Г. Марков. — Новосибирск: Изд-во “Наука”, 1982. — 255 с.
3. Ward, K. Strategic management accounting [Текст] / Keith Ward. — Routledge, 2012. — 307 p.

Проанализированы подходы исследователей к выделению функций и задач стратегического управленческого учета. Рассмотрены критические факторы успеха построения системы стратегического управленческого учета по К. Уорду и проведен их анализ. Разработан авторский подход к пониманию функций стратегического управленческого учета: 1) информационное обеспечение процесса мониторинга внешней среды, разработка, реализация и корректировка стратегий предприятия; 2) информационная поддержка процесса ценностно-ориентированного управления предприятием, предоставление внешним пользователям информации о факторах генерирования и разрушения стоимости, факторах затрат и факторах модификации стоимостных цепочек.

Ключевые слова: стратегический менеджмент, стратегический управленческий учет функции стратегического управленческого учета.

УДК 338.439.4

*P.A.Burkovskiy, postgraduate student**"Institute of Economics and forecasting of NAN of Ukraine"*

THE THEORETICAL BASIS OF PARITY OF ECONOMIC RELATIONS IN THE AGRARIAN SECTOR OF UKRAINE

Abstract. The article drew attention to the problem disparity in economic relations in the agricultural sector, which is particularly observed between farmers and processing-food businesses.

The article deals with the issue of parity of economic relations in the agricultural sector. The essence of the term «parity» and the main categories that it includes were revealed. The paper investigates the reasons, content of display and tools to mitigating disparity of economic relations in the agricultural sector. It could be concluded that important role in ensuring parity of economic relations in the agricultural sector of Ukraine belongs to the state, which should control the financial position of the farm. The paper suggests theoretical and practical perspectives and directions for future research.

Parity, as an economic category is a complex phenomenon that has different interpretations depending on the scope of use. Acceptable for this work is the legal definition of parity as the principle of equality of the parties, their rights and responsibilities, equality of representation in the decision of any question. "Parity" as the category bears to the two main ideas of equality and social justice.

Keywords: parity, disparity, equality, justice, agricultural sector, agricultural and processing sectors.

*П.А. Бурковський, аспірант**ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАНУ»*

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПАРИТЕТНОСТІ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

В статті розглянуто питання паритетності економічних відносин в аграрному секторі. Розкрито сутність терміну «паритетність». Визначено причини, зміст прояву та засоби пом'якшення диспаритетності економічних відносин в аграрному секторі.

Ключові слова: паритетність, диспаритетність, рівність, справедливість, аграрний сектор, сільськогосподарська і переробна сфера.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Аграрний сектор завжди виступав своєрідним локомотивом розвитку економіки України. За обсягами продукції та часткою у ВВП України він поступається лише металургійному та паливно-енергетичному комплексам, а за кількістю зайнятих у ньому працівників і соціальною значущістю займає провідне місце. Так, високе зростання сільського господарства в 2013 році певною мірою пом'ящило зменшення промислового виробництва, при цьому забезпечивши більш позитивний внесок у зростання ВВП. Зрозуміло, що від розвитку аграрного сектору залежить стабільне функціонування всієї національної економіки та добробут людей. Проте його економічні можливості використовуються не повністю.

Привертає увагу до себе проблема диспаритетності у економічних відносинах в аграрному секторі, яка особливо простежується між сільгоспвиробниками та переробно-харчовими підприємствами. Диспаритетність економічних відносин в аграрному секторі виступає своєрідним гальмом для всієї економічної системи. І за нинішніх умов господарювання аграрний сектор економіки України потребує удосконалення або ж кардинальної перебудови системи існуючих економічних відносин між його суб'єктами: зайнятими виробництвом продукції сільського господарства, її зберіганням, переробкою і доведенням до споживача. Це і зумовлює актуальність даної теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями паритетності економічних відносин в аграрному секторі в різні періоди займалися такі науковці: Єрмоленко В.М.[4], Єфремова І.В. [5], Олійник Т.Г. [6], Томілін О.О.[9], Ярошенко О.М. [10] та ін. Проте потребує більш детального і глибокого дослідження паритетність як економічна категорія і її прояв в економічних відносинах в аграрному секторі стосовно нинішнього періоду розвитку,

який характеризується його включенням у процеси глобалізації та євроінтеграції і це накладає своєрідний відбиток на дану проблему.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає у з'ясуванні сутності паритетності економічних відносин у вітчизняному аграрному секторі. Поставлена мета визначила вирішення таких завдань: дослідити паритетність як економічну категорію, визначити причини та сутність диспаритетності у економічних відносинах в аграрному секторі України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Паритетність – поняття в економічній науці не нове. Етимологічно категорія паритетності походить від латинського слова «paritas» та англійського «parity» і означає рівність. Сучасний економічний словник трактує паритетність як рівність сторін взаємовідносин по будь-яким параметрам. Паритетність ще може означати стан відносної рівноваги сил, рівноцінності цілей, еквівалентності платіжних засобів, рівності прав і обов'язків і т.д [8].

Зауважимо, що термін паритетність походить від слова «паритет» і це утворює деякі складності, оскільки існують й інші визначення даного терміну. Під «паритетом» також розуміється співвідношення між грошовими одиницями різних країн, яке встановлюється або за їх золотим вмістом, або за купівельною силою (здібністю). В останньому випадку паритет представляє товарний курс валюти або паритет купівельної спроможності.

Частково така розбіжність у тлумаченні сутності паритету пояснюється широкою сферою його застосування на макро- і мікрорівнях, що призводить до неоднозначності його змісту. Так, у фінансовому словнику можна зустріти визначення паритету як номінальної ціни акції або цінного паперу [7]. Але все ж таки потрібно прояснити, що ця розбіжність у визначеннях залежить не стільки від широти охоплення, як від характеру сфери застосування (економічної, фінансової чи юридичної).

Отже, під паритетністю у даній роботі ми будемо розуміти засади рівності сторін, рівноправності їх представництва у розв'язанні будь-якого питання.

Таким чином можна стверджувати, що поняття «паритетність» несе в собі ідеї рівності та соціальної справедливості. Рівність являє собою формальний принцип соціальних взаємин, що відповідає критеріям справедливості, що розподіляє, зрівнює і відплачує, що має морально-етичний і правовий зміст [5, с.77].

У морально-етичному розумінні рівність – це нормативна вимога еквівалентного взаємообміну послугами, благодіяннями. Знаменний зразок – давнє «золоте правило», що наказує кожному ставитися до інших так, як він хотів би, щоб ті ставилися до нього.

На відміну від моральної рівності, де рівність набуває якості морального явища, правова рівність фіксується і закріплюється за допомогою юридичного закону. Тут немає соціальної нерівності, немає поділу на стани й соціальні групи, усі є рівними та єдиними перед Законом права. Правова рівність у життєдіяльності суспільства пов'язана з його здатністю встановлювати в соціумі юридичну рівновагу, тобто поставати в ролі універсального способу узгодження інтересів окремих людей, соціальних груп і шарів населення. Тому важко не погодитися з англійським мислителем XV століття Т. Мором, що «для суспільного благополуччя є один єдиний шлях – оголосити в усьому рівність». Аналогічне висловлення знаходимо й у російського правознавця А. Куніцина, який підкреслює: «Уведення абсолютної рівності та свободи у всіх заняттях є найпростіший засіб довести всі класи держави до найвищого ступеня благоденства». А французький філософ Ж. Мельє вважав, що «першим злом є величезна нерівність (disproportion) між різними станами і положеннями людей» [5, с.78].

Що стосується вітчизняного законодавства з питання рівності, то у ст. 24 Конституції України передбачено, що усі громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Зауважимо, у ст. 24 Основного Закону вживаються два терміни: «рівність» і «рівність прав (рівноправність)» [1].

Юридична рівноправність передбачає, що:

- 1) кожному члену суспільства держава надає рівні з іншими особами юридичні можливості;
- 2) із закону витікають для нього рівні обов'язки;
- 3) здійснення прав і обов'язків забезпечується на рівних підставах.

Рівність же є більш широкою загальнонауковою категорією, яка характеризує тотожність, ідентичність предметів виходячи із онтологічних або набутих властивостей. Це взаємозамінність, відсутність у співвідношенні переваг одного перед іншим [10, с. 30].

Поняття «рівність» найтіснішим чином пов'язана з поняттям «справедливість». Ще Платон писав: «Справедливість – це рівність, а не перевага», «Справедливість – це дотримання рівності». Таким чином не можна оминати принцип соціальної справедливості, адже саме він несе у собі ідею рівності людей у доходах, паритетності. Економісти не мають єдиної думки про те, що ж розуміти під соціальною справедливістю та як її кваліфікувати. Найчастіше соціальна справедливість розуміється як прояв справедливості в сфері розподілу багатств, благ і доходів між членами суспільства [5, с.78].

Поняття «соціальна справедливість» правомірно розглядати як важливу соціоекономічну цінність суспільства, без якої неможливо забезпечити ефективний економічний розвиток.

Проблема паритетності, а точніше її відсутності чітко простежується у вітчизняному аграрному секторі. Визначення терміну «аграрний сектор» дано в Законі України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» [2] і включає безпосередньо сільське і рибне господарство, харчову промисловість та перероблення сільськогосподарської продукції.

Забезпечення рівності учасників аграрних відносин є одним з головних принципів аграрного права України. Усі учасники аграрних правовідносин є рівними у своїх правах на здійснення сільськогосподарської діяльності незалежно від організаційно-правової форми і форми власності. Суб'єктами аграрних правовідносин виступають різні форми господарювання: сільськогосподарські виробничі й обслуговуючі кооперативи, фермерські господарства, сільськогосподарські товариства (сільськогосподарські відкриті й закриті акціонерні товариства, сільськогосподарські товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю), приватно-орендні сільськогосподарські підприємства, особисті селянські господарства. Юридично закріпленою є рівність прав усіх зазначених сільськогосподарських товаровиробників на організацію виробництва сільськогосподарської продукції, її переробку, реалізацію, самостійне використання одержаних доходів, соціальний розвиток села, державну підтримку [4, с.127]. Таким чином, рівність проявляється у створенні однакових умов діяльності для всіх учасників аграрних правовідносин.

Здебільшого увагу у вітчизняному аграрному секторі привертають економічні відносини між сільськогосподарськими виробниками та переробно-харчовими підприємствами, де й існує диспаритет. Мається на увазі що сільськогосподарська сфера перебуває у гірших умовах порівняно з переробною. Ця диспаритетність у відносинах на користь переробної сфери формувалась історично і має свої причини і наслідки, зміст яких проявляється у наступному:

1. Цінова політика. Виробники сільськогосподарської продукції завжди зацікавлені у вищих закупівельних цінах, а переробники у нижчих. Проте ціни на сировину диктує саме переробник. Існує багато причин пояснення цього явища та всі вони зводяться до того, що переробно-харчові підприємства знаходяться на харчовому ланцюжку ближче до споживача. Для сільгоспвиробників дана проблема має дві сторони: занижені ціни реалізації сировини та завищені ціни закупівлі ресурсів.

2. Проблема урожайності та залежності від клімату. Дана проблема характерна для галузі рослинництва і має двоїстий характер: неурожайність та високий урожай. Мало виростили продукції – виникає дефіцит, багато – перевиробництво. При високому урожаї сільгоспвиробникам не тільки нерентабельно реалізовувати сировину, але й можуть виникати проблеми при її зберіганні, адже зерноскосищ в Україні поки не вистачає та оплата

за зберігання занадто висока.

3. Значні штрафні санкції та запутаність умов контрактів. Вони ставлять сільгосппідприємства в такі умови, що за умови номінальної свободи вибору каналів реалізації власної продукції реально вони ними не користуються.

4. Різний техніко-технологічний рівень сільськогосподарських та переробно-харчових підприємств на користь останніх. Техніка та устаткування переробників є значно розвиненішими, що забезпечує вищу продуктивність та рентабельність.

І це далеко не весь спектр прояву диспаритетності в економічних відносинах між суб'єктами господарювання в аграрному секторі. Сільгоспвиробники також зіштовхуються з проблемами завищених цін при закупівлі мінеральних добрив, поверненням ПДВ при експорті та частими візитами податкової та прокуратури. За словами директора Асоціації фермерів та приватних землевласників України, Миколи Стрижака: «Подивившись бюджет, ми дійшли до висновку, що уряд України не любить селян, але зате любить до них ходити колядувати» [11].

Диспаритетність економічних відносин в агросекторі є проблемою національного масштабу. Диспаритетність – це комплексне і складне явище, яке формувалось поступово. Вона пояснюється недостатньо сформованими спільними економічним інтересами сільгоспвиробників та переробно-харчових підприємств [9, с.71].

Диспаритетність має в собі і історичні передумови. Зі сторінок історії випливає, що «село» завжди було донором промисловості, його завжди обкрадали: причому у ролі грабіжника досить часто виступала і держава.

Для того щоб чіткіше зрозуміти проблему диспаритетності економічних відносин в аграрному секторі потрібно заглянути у минуле і побачити власне передумови її виникнення, та спроби вирішення.

В основі нерівності економічних відносин в аграрному секторі лежить вилучення додаткового продукту з селян за рахунок занижених цін. Історія цього питання бере початок з нової економічної політики (НЕП), що почала здійснюватись з весни 1921 року та суттєво полегшила тягар селянських господарств. Податок, що зменшився, дав можливість селянам залишки зерна продавати на ринку і купувати необхідні товари промислового виробництва. При цьому поживався внутрішній ринок, почалося повільне відродження промисловості.

Здійснення нової економічної політики хоча й обумовило зростання виробництва, підвищення життєвого рівня людей, однак країна залишалася переважно аграрною з перевагою ручної праці. Неминуче постало питання про проведення індустріалізації. Але багаторічних нагромаджень від розвитку легкої промисловості, як при здійсненні індустріалізації в західних країнах, не було. Зовнішні джерела фінансування були відсутні. Зустрілися дві точки зору. Одна бачила джерело нагромадження в мобілізації додаткового продукту, створеного селянським господарством. Це називалося перекачуванням коштів за рахунок так званих «ножиць цін» – високі ціни на товари для села, низькі ціни на сільськогосподарські товари. Це загрожувало руйнуванням селянського господарства, що склалося за століття. Інша точка зору не заперечувала необхідності залучення для індустріалізації засобів села, але вважала, що робити це треба обережно, створивши насамперед умови для зародження середняцького господарства, не захоплюватися понадіндустріалізацією. Перемогла перша точка зору використовувати джерела нагромадження за рахунок мобілізації додаткового продукту, створеного селянським господарством. Однак вилучення додаткового продукту (насправді, більшої частини необхідного продукту) можна було здійснити тільки застосувавши насильство. Почалось здійснюватися насильницьке усупільнення, що одержало назву колективізації. Поступово, але наполегливо формувалася казарменно-кріпосницька форма господарювання на селі [3, с.521].

Так і заклались основи проблеми нерівності в аграрних відносинах. Та потрібно зауважити, що еволюція економічних відносин в аграрному секторі України напряму пов'язана з існуючою економічною системою.

Тобто, історична домінанта має неабияке значення у формуванні існуючої, недосконалої системи економічних відносин в аграрному секторі України, що мала місце в умовах соціалізму і в даний час лише загострилась.

До історичних джерел виникнення диспаритетності у відносинах в аграрному секторі можна також віднести приватизацію. В період проведення приватизації переробних підприємств, яка здійснювалася в межах реформування аграрного сектору, переважна частина акцій залишилася у їх працівників. Через ці та інші порушення законодавства сільськогосподарські підприємства не мали можливості брати участь у процесах приватизації та отримати акції переробних підприємств, що виключило подальшу можливість повноправної участі в інтеграційних процесах. Тому формальний розподіл акцій під час приватизації між власними працівниками законодавчо закріпив монопольне становище кожного переробного підприємства, користуючись яким вони встановлювали вигідні для себе ціни на ринку.

Також фактичними причинами диспаритету як вже зазначалось, є вплив сезонного виробництва, погодно-кліматичних та біологічних факторів, географічної розосередженості та ін. Крім того, причиною диспаритетності є незадовільне державне регулювання агросектору [9, с.70]. Ці причини опосередковують одна іншу і забезпечують негативний синергетичний результат. Виникає необхідність в обґрунтуванні природи цього явища та пошук шляхів зменшення негативних його наслідків. Не має потреби доводити, що паритетний міжгалузевий обмін є більш ефективний, оскільки більше відповідає справедливому стану речей. Закономірним наслідком досягнення паритетності в аграрному секторі є створення відповідних умов для прискореного розвитку аграрного виробництва на взаємовигідних умовах

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Паритетність, як економічна категорія є складним явищем, що має різні тлумачення залежно від сфери використання. Найприйнятнішим для даної роботи є юридичне визначення паритетності як принципу рівності сторін, їх прав і обов'язків, рівноправності їх представництва у розв'язанні будь-якого питання. «Паритетність» як категорія несе в собі в дві головні ідеї: рівності та соціальної справедливості.

Проблема паритетності а саме її відсутності чітко простежується у вітчизняному аграрному секторі і найбільше проявляється у економічних відносинах між сільгоспвиробниками та переробно-харчовими підприємствами, а саме у ціновому питанні, проблемі залежності від клімату та контрактних угод. Диспаритетність пояснюється історичними передумовами, а також недостатньо сформованими спільними економічними інтересами сільгоспвиробників та переробно-харчових підприємств. Для встановлення паритетності економічних відносин в аграрному секторі необхідно створити науково-обґрунтовані моделі і варіанти інтеграції, в яких були б відображені та економічно обґрунтовані основні моменти функціонування підприємств у цих умовах: ціноутворення, взаєморозрахунки, умови реалізації кінцевої продукції, технічна та виробничо-комерційна взаємодопомога, розробка договорів тощо.

Отже, важливу роль у забезпеченні паритетності економічних відносин в аграрному секторі України відіграє саме держава, чітким завданням якої має бути контроль фінансового стану сільськогосподарських підприємств, включаючи недобросовісне використання їх потенціалу з боку промислових структур, надаючи різні пільги головним організаціям та стимулюючи їх інвестувати засоби у виробництво сільськогосподарської продукції.

Список використаних джерел

1. Конституція України [Текст] : офіц. текст : [прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004 р. : станом на 15.05.2014 р.]. – К. : Мін-во Юстиції України, 2006. – 124 с. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.

2. Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 18.10.2005 року] / Верховна Рада України; Закон від 18.10.2005 № 2982-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2006. — N 1. — с.17. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2982-15> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
3. Горлач, М.І. Політологія : наука про політику [Текст] / М.І. Горлач, В.Г. Кремень // – К. : Центр учбової літератури, 2009. — 840 с.
4. Єрмоленко, В.М. Аграрне право України [Текст] : підручник / В. М. Єрмоленко, О. В. Гафурова, М. В. Гребенюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 608 с.
5. Єфремова І. В. Свобода, справедливість, рівність у системі цінностей моралі і права: соціально-філософський контекст аналізу [Текст] / І.В.Єфремова // Гуманітарний часопис : зб. наук. пр. — Харків. — 2010. — С. 72—80.
6. Олійник, Т. Г. Покращення економічних відносин між аграрними та переробними підприємствами [Текст] / Т. Г. Олійник, М. Д. Бабенко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. — 2010. — № 2 (53). — С. 148—152.
7. Осадчая, И.М. Финансы [Текст] : толковый словарь / И.М. Осадчая, Брайен Батлер, Брайен Джонсон, Грэм Сидуэл // М. : «ИНФРА-М». – Издательство «Весь Мир» 2-е изд. 2000. – 496 с.
8. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева // М.: «ИНФРА-М». — [2-е изд., испр.] — 1999. — 479 с.
9. Томілін, О. О. Регулювання еквівалентності міжгалузевих відносин в АПК: теоретичні аспекти [Текст] / О.О. Томілін // Економіка і управління. — 2012. — №5. — С. 70—76.
10. Ярошенко, О. М. Рівність трудових прав працівників – основна засада конституційно-правового регулювання соціально-трудових відносин [Текст] / О. М. Ярошенко // Актуальні проблеми права : теорія і практика, 2013. — т.№ 26. — С. 25—32.
11. Аграрії обурені низькою підтримкою сільського господарства в бюджеті-2014. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://real-economy.com.ua/news/59885.html> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.

В статье рассмотрены вопросы паритетности экономических отношений в аграрном секторе. Раскрыта сущность термина «паритетность». Определены причины, проявление и средства смягчения диспаритетности экономических отношений в аграрном секторе.

Ключевые слова: паритетность, диспаритетность, равенство, справедливость, аграрный сектор, сельскохозяйственная и перерабатывающая сфера.

УДК 657

A.S. Vysochan, Ph.D., Assistant professor

National University "Lviv Polytechnic"

PHILOSOPHICAL UNDERSTANDING OF THE PRINCIPLES OF RATIONAL PESSIMISM IN THE ACCOUNTING

Abstract. The principle of prudence (conservatism) requires a certain degree of caution in the formation of judgments required when making calculations under conditions of uncertainty. In case of disputable situations in the assessment of various economic facts should refrain from overstating net income (income - expenses) and net assets (assets - liabilities). On the basis of a formalized interpretation of rationality, the latter on account of science will have the following features: the presence of a scientific methodological basis; clarity of purpose; practical orientation and significance; the presence of limiting factors, including normative character. Extrapolation of the philosophical views of K. Hubner on the user plane provides an understanding of the basic prerequisites for achieving rationality: a concept used in accounting practice should be clear and unambiguous; the results of business operations should be based on empirical facts who confirm the accuracy of accounting reports; any accounting action should be based on the serial chain of logical conclusions; the recognition of certain commercial transactions is based on a set of actions, the sequence of which is understood by all uniquely; legislative principles and accounting ethics provide normative regulation of book keeping and are also seen as a justification of rationality. Dialogue rationalism in line with the latest approaches to scientific rationality in the accounting field stems from two interrelated premises: the validity of their own position; the responsibility for the decisions taken. Optimism and pessimism as the main sensory approaches to

cognition of reality imposed on the scientific plane of rationality in accounting research form varied with respect to possible variations of the activity as a set of facts of economic life, which are the object of knowledge in accounting. Thus, the materialism of the economy suggests the idea of the priority of building accounting systems security component of the management process, based on rational pessimism. This will protect managers from making decisions based on too high expectations.

Keywords: scientific rationality, the principle of accounting, optimism, pessimism, realism, conservatism, prudence.

О.С. Височан, к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

Національний університет "Львівська політехніка"

ФІЛОСОФСЬКЕ ОСМИСЛЕННЯ ПРИНЦИПУ РАЦІОНАЛЬНОГО ПЕСИМІЗМУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Розглянуто принцип обачності (раціонального песимізму) бухгалтерського обліку з точки зору постнекласичної філософської течії наукової раціональності. Запропоновано модель взаємозв'язку підходів до пізнання дійсності із кінцевими результатами діяльності підприємства. Модель адаптовано до потреб бухгалтерського обліку на прикладі доходів від реалізації продукції.

Ключові слова: наукова раціональність, принцип бухгалтерського обліку, оптимізм, песимізм, реалізм, консерватизм, обачність.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Принцип обачності (консерватизму) передбачає певну ступінь обережності у формуванні суджень, необхідних при здійсненні розрахунків в умовах невизначеності. При правильному використанні він є своєрідним дороговказом, порадиником бухгалтера при прийнятті рішень. При виникненні спірних ситуацій в оцінці тих чи інших господарських фактів слід утриматися від завищення показника чистого прибутку (доходи – витрати) і чистих активів (активи – зобов'язання). Звичайно ж якщо ніяких сумнівів в оцінці не виникає то й необхідності у застосуванні цього принципу немає. Принцип обачності можна радше назвати принципом раціонального песимізму: якщо ми не можемо досягнути значної величини показника рентабельності, потрібно прагнути до того, щоб отримані доходи хоча б покривали здійснені витрати; вхідні грошові потоки можуть не перевищувати загальний обсяг кредиторської заборгованості, однак мусять бути достатніми для покриття термінових боргів тощо.

У філософському вимірі принцип обачності полягає в тому, що об'єкти бухгалтерського обліку оцінюються за критеріями, які знаходяться на перетині двох площин: з однієї сторони вони повинні бути науково обґрунтованими (фільтр раціонального об'єктивізму), з іншої – виходити з того, що завжди існує ймовірність настання негативних наслідків тієї чи іншої події (фільтр песимістичного матеріалізму). На виході повинні отримати об'єкт пізнання, максимально відповідний інформаційній сутності самого бухгалтерського обліку, з мінімальним рівнем викривлень, втрат корисності і придатний для подальшого використання в управлінських цілях. Однак, у будь-якому разі потрібно змиритися, що в обох випадках присутній оціночний суб'єктивізм, зменшити рівень якого можна лише при належному використанні спеціальних способів та прийомів, що формують поняття наукової методології.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Принцип обачності (консервативності, раціонального песимізму) як керівне положення системи бухгалтерського обліку є центром наукових досліджень багатьох українських вчених-обліковців.

П.Л. Сук [1] виділяє "раціональність" як окремий принцип, і розуміє під ним пошук найбільш ефективних методів відображення інформації, при найменших витратах ресурсів. В.А. Шпак [2] називає оцінку об'єктів обліку за справедливою вартістю основним фактором дотримання принципу обачності, оскільки вона адекватно відображає у реальному часі економічні відносини суб'єктів ринкової економіки. С.Ф. Легенчук [3, 4] в працях "Сутність та види консерватизму в бухгалтерському обліку" та "Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку" приходить до висновку, що консерватизм

(обачність) не може бути принципом обліку, оскільки він суперечить нейтральності, а тому не забезпечує виконання мети, яка ставиться перед бухгалтерським обліком. Дослідник пропонує вважати обліковий консерватизм концепцією управлінської політики. К.В. Безверхий [5] вважає створення резервів засобом, що забезпечує дотримання принципу обачності, зважаючи на те, що останній полягає в тому, що найбільш ліквідне майно підприємства у звітності повинно оцінюватися, виходячи з мінімальної вартості з двох оцінок: ринкової вартості або вартості придбання, а дебіторська заборгованість – у сумі ймовірного її отримання. Вплив принципу обачності на фінансові результати підприємства досліджує в своїй роботі В.Ф. Мервенецька [6]. Підходи до визначення принципу обачності в положеннях ГААР та МСФЗ є предметом дослідження Н.М. Головай [7]. В.О. Озеран та О.О. Паславська [8] концентрують свою увагу на прикладному аспекті використання принципу обачності при формуванні фінансових результатів автогосподарствами.

Вагомий внесок у дослідження принципів бухгалтерського обліку здійснили також такі вітчизняні науковці: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Кучеренко Т.Є., Малюга Н.М., Озеран А.В., Петрук О.М., Пушкар М.С., Рабошук А.В. та інші.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є теоретико-методологічне обґрунтування фундаментальних положень філософії наукової раціональності та її прикладне застосування як базового положення облікової доктрини. Виходячи з цього, цілями статті є:

- дослідити зміст поняття “наукова раціональність”;
- формалізувати основні властивості та обмеження наукової раціональності;
- виокремити базові передумови для досягнення раціональності в облікових судженнях;
- проаналізувати монологістичний та діалогістичний підходи до поняття раціональності в бухгалтерському обліку;
- сформулювати основні положення песимістичного, оптимістичного та реалістичного поглядів на результативність діяльності підприємств, виходячи з філософського трактування даних термінів;
- розробити матрицю взаємозв'язку підходів до пізнання дійсності із кінцевими результатами діяльності підприємств, які знаходять своє відображення в облікових категоріях та навести варіант її практичного використання;
- узагальнити результати проведеного дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Уявлення про обережність (раціональність) є невід’ємним елементом існування наукового мислення в системі координат “суб’єкт – засіб – об’єкт пізнання”.

Як вірно зазначає О.В. Сафонова, обережність не тотожна таким поняттям, як сумнів і стурбованість. Її можна охарактеризувати як емоційний еквівалент самосвідомості і розуму, мислення, які виростають з нього. Вона присутня і в емоційному переживанні, і у вольовому акті, при цьому не дозволяючи емоційному переживанню людини стати занадто тривалим і повністю злитися з предметом думки [9, с.508].

На сьогоднішньому етапі історичного розвитку філософії, відшукати єдино правильне визначення раціональності не видається можливим.

Зміст цього поняття може бути зведено до:

- 1) сфер природної впорядкованості, відображеної в розумі;
- 2) способів концептуально-дискурсивного розуміння світу;
- 3) сукупності норм і методів наукового дослідження і діяльності [10, с.135].

А.І. Ракітовим раціональність розуміється як система замкнених і самодостатніх правил, норм і еталонів, прийнятих і загальнозначимих в рамках даного соціуму для досягнення соціально осмислених цілей [11, с.69]. Саме досягнення цілей вбачається багатьма філософами загальною характеристикою раціональності. Інша справа, що цілі різняться залежно від виміру (сегменту), в якому розглядається раціональність: психологічний, соціологічний, лінгвістичний, політичний, екологічний, економічний, технічний тощо. Професор В.Н. Порус зазначає, що взірцем раціональності в науці можна

вважати вирішення пізнавальних задач методами, які успішно зарекомендували себе і отримали теоретичне обґрунтування; в економіці – максимізацію прибутку, інтенсифікацію ринкових процесів, оптимальне задоволення вимог учасників ринку тощо за допомогою інструментів, теоретично обґрунтованих і перевірених на практичну успішність [12, с.25]. При цьому, цілепокладання і практика співвідносяться між собою як кінцевий результат і дія, спрямована на його досягнення. Як зауважують К. Узбек та О. Щетініна, розв'язання багатьох проблем у сфері чистої теорії є частиною роботи розуму з раціонального освоєння дійсності, або виявлення невирішуваних парадоксів, антиномій, часом прогалин в строгості і обґрунтованості суджень, підсумків і висновків. Однак істинним може бути лише цілісна, в даному випадку іманентна єдність теоретично-практичного відношення до дійсності. Ось чому раціональний метод пізнання світу передбачає і моделювання раціональності практичних дій суб'єкта [13, с.60-61]. Погоджуємось з Т. Лешкевичем, який вважає: “Якщо діяльність з конструювання ідеальних об'єктів може сягати безкрайніх польотів фантазії, то наукова раціональність, тобто мисленнєве конструювання ідеальних об'єктів, яке визнає наука, обмежує дану свободу думки. Їй потрібні знання, придатні для практичного використання, а відповідно, вона визнає лише ті ідеальні об'єкти і процедури, які безпосередньо або опосередковано, актуальні або потенційно пов'язані з практичною значимістю для життєдіяльності людей” [10, с.136]. Такий, багато в чому формалізований підхід, бере свій початок в класичному трактуванні німецьким соціологом М. Вебером раціональності в сенсі методичного досягнення певної практичної цілі шляхом все більш точного розрахунку адекватних для цього засобів [14, с.66]. Такі засоби (способи, методи, прийоми) наукового бачення і організація на основі цього дослідження формують методологію, від якої напряду залежить успіх вирішення проблем, які постають перед дослідником. Сам же ж дослідник зіштовхується з необхідністю постійного коригування власних дій з врахуванням певних обмежень (непередбачені обставини, навколишнє середовище, культура, політичні фактори тощо), які слід враховувати для забезпечення максимальної адекватності обраного підходу навколишнім реаліям. Американський економіст Г. Саймон навіть вводить в лексикон термін “обмежена раціональність” – напівсильна форма раціональності, яка передбачає, що суб'єкти в економіці прагнуть діяти раціонально, проте у дійсності мають таку можливість лише в обмеженому ступені [15].

Відповідно, виходячи з формалізованого трактування раціональності, остання стосовно облікової науки володітиме такими властивостями:

- наявність наукового методологічного базису;
- чіткість встановлених цілей;
- практична спрямованість і значимість;
- наявність обмежуючих факторів, в т.ч. нормативного характеру.

Німецький філософ К. Хюбнер стверджує: “Інтуїтивно з раціональністю пов'язані уявлення про можливість пізнання, обґрунтованість, послідовність, ясність і загальну прийнятність” [16, с.220]. Автор пропонує п'ять форм раціональності: семантична інтерсуб'єктивність, емпірична інтерсуб'єктивність, логічна інтерсуб'єктивність, операційна раціональність та нормативна раціональність.

Екстраполяція філософських поглядів К. Хюбнера на облікову площину дає розуміння основних передумов для досягнення раціональності:

- поняття, які використовуються в практиці бухгалтерського обліку повинні бути зрозумілими і однозначними. Це не виключає наявності наукової дискусії щодо тих чи інших термінів, висування нових трактувань певних понять, критики окремих дефініцій, однак в подальшому вони повинні бути затверджені в якості загальноприйнятих для усунення заплутаності та неприпустимості їх довільного трактування;

- результати господарських операцій повинні спиратися на емпіричні факти, які підтверджують правильність бухгалтерських висновків. Значною проблемою в сучасному обліку є наявність об'єктів, які присутні виключно на папері та приховування окремих фактів господарського життя. Саме тому, особливо важливим є симбіотичне функціонування

підсистем обліку і контролю, а особливо тих форм останнього, які базуються на безпосередньому спостереженні, такі як інвентаризація, хронометраж;

- будь-яка бухгалтерська дія повинна базуватися на ланцюжку послідовних логічних висновків. Логічна обґрунтованість правильності прийнятого рішення є фундаментом наукової раціональності в сфері бухгалтерського обліку;

- відображення в обліку тих чи інших господарських операцій базується на сукупності дій, послідовність яких розуміється всіма однозначно. Така строга формалізація зменшує суб'єктивізм особистісного ставлення до тих чи інших операцій. Наприклад, неможливо відобразити на рахунках обліку певний об'єкт, спочатку не визнавши та не оцінивши його. Така схема є операційно обґрунтованою, ґрунтується на певному еталонному зразку, мінімізує суб'єктивний вплив виконавця і забезпечує дотримання принципу раціоналізму;

- законодавчі принципи та бухгалтерська етика забезпечують нормативне регулювання бухгалтерського обліку і також розглядаються як обґрунтування раціональності.

Американський філософ Х. Патнем зазначає, що в філософії науки були запропоновані дві основні концепції раціональності:

1) логіко-позитивістська – ототожнює раціональність з використанням наукового методу, який задається переліком інституалізованих норм верифікації;

2) історична – раціональність залежить від специфічних норм кожної конкретної культури.

На думку дослідника, обидві ці концепції є хибними. Задавшись ціллю формулювання такого розуміння раціональності, яке не було б пов'язане з визнанням незмінного поза історичного органону і в той же час не означало б культурного релятивізму, Х. Патнем співвідносить поняття раціональності з системою цінностей, які існують у суспільстві [17, с.136-137].

Н. Решер висловлює категоричну тезу, яка полягає в тому, що обрати яку-небудь альтернативу не більш раціонально, ніж будь-яку з її конкурентів. Логічним наслідком цього стало заперечення ідеї раціональності як такої: "Реально взагалі не існує такого об'єкта, як раціональність, її ідея є помилковою і оманливою. Причина того, що всі альтернативи є раціонально еквівалентними, міститься в тому факті, що раціональність – пусте поняття" [18, с.35].

Справді, один бухгалтер обираючи конкретний метод амортизації основних засобів, обґрунтовує доцільність використання в практичній діяльності саме його, в той час як інший бухгалтер, обираючи інший метод також вважає свій вибір раціональним, наводячи свої аргументи. Тож чи не заперечує відсутність єдино правильного рішення ідею раціональності як такої? Так, але лише у випадку прийняття монологістичного підходу до поняття раціональності. Таке трактування у сучасному світі видається утопічним, оскільки не допускає існування декількох рівноцінних ідейних позицій. Попри це, монолізм міцно укоренився в свідомості вітчизняних бухгалтерів, які часто звикли сприймати підходи, викладені у законах, нормах, рекомендаціях, подекуди навіть в аналітичних коментарях, як єдино правильні і беззаперечні. Діалогічність раціоналізму в обліковій сфері впливає з двох взаємозв'язаних передумов:

1) обґрунтованість власної позиції;

2) відповідальність за прийняті рішення.

Обґрунтованість формується як похідна від двох змінних: конструктивного потенціалу людини та її здатності до сприйняття інших, подекуди відмінних від власної, позицій. Погоджуємось із професором В.С. Швирьовим, який вважає, що сучасне конструктивне розуміння реальності може виходити лише із заперечення монологістичної ідеології, з визнання різних конкуруючих між собою на рівних ідейних позицій, кожна з яких відкрита для критики, не претендуючи на безумовну правоту [19, с.108]. Відповідальність повинна убезпечити людину від відчуття всюдозволеності, дисциплінувати її, забезпечити розуміння нею можливих наслідків неправильно прийнятих рішень. Проте, саме висока відповідальність часто є причиною, яка спричиняє бажання бухгалтера діяти за наперед

встановленим однозначним алгоритмом, здійснюючи набір послідовних чітко окреслених операцій (таким чином передоверивши прийняття навіть найпростіших рішень іншим особам), що перетворює його в простого виконавця.

Відмова від монологізму і визнання багатьох конкуруючих підходів, що підтверджують поліфундаменталізм, інверсійність, принципову відкритість систем, розгалужену графіку їх опису, супроводжується запереченням принципів редукціонізму, елементаризму, лінійності. В новий, розширений об'єм поняття “раціональність” включені індукція, невизначеність, евристика та інші, нетрадиційні для класичного раціоналізму, прагматичні характеристики, наприклад користь, зручність, ефективність [10, с.138].

Провівши ґрунтовне дослідження робіт класиків облікової науки, таких як Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, Ф. Найт, З. Рахман та А. Шермет, Дж. Сігел та Дж. Шім, М. Кутер, Р. Вереккіа та В. Гай, С.Ф. Легенчук [4, с.99] наводить такі твердження, які пояснюють причину застосування принципу консерватизму в бухгалтерському обліку: 1) песимізм бухгалтерів нейтралізує завищений оптимізм менеджерів та власників; 2) бухгалтери повинні протистояти природному оптимізму підприємця; 3) консерватизм може бути гарним фоном для оптимізму підприємців; 4) при підготовці фінансових звітів краще бути песимістом (і занижувати прибуток), ніж оптимістом (і перевищувати його), щоб не підводити довіру користувачів звітів; 5) більшість бухгалтерів вважають, що при складанні фінансової звітності песимізм краще оптимізму; 6) консервативні правила бухгалтерського обліку накладають значні обмеження на менеджерів, які бажають маніпулювати підвищенням чистих активів.

В цьому випадку ми зустрічаємося з двома протилежними поглядами – песимістичним та оптимістичним, а в проміжку між ними, – однією із можливих спроб їх примирення, – реалізмом.

Джерелом крайньої ступені песимізму є філософія А. Шопенгауера, згідно якого індивід – лише безсильний об'єкт всеохоплюючого процесу. Будь-який спротив лише посилює його муки, оскільки потуги вирватися з кола без особистісної волі приречені на невдачу. Однак, як це не парадоксально, саме песимізм, будучи причиною матеріалістичного відношення до світу, лежить в основі раціоналізму. Вічне прагнення досягнення якої-небудь бажаної цілі, спричиняє до виникнення нової потреби, як тільки ціль досягнуто. На цьому будується людський прогрес. Саме тому раціональний песимізм та реалізм є найбільш продуктивними сателітами людської діяльності, оскільки здатні приносити необхідний результат, ґрунтуючись не лише на волі, але й розумі людини.

Оптимізм в розумінні Г. Лейбніца базується на тому, що світ гармонійний, доцільний, розумно побудований, і в ньому все має своє призначення. Жити в ньому легко й приємно, якщо керуватися розумом, який здатен осягнути достовірні, загальні та необхідні істини, а також дати рекомендації, що слід робити. Абсолютизація оптимізму, на противагу песимізму, виходить з передумови, що всі існуючі проблеми можна не лише вирішити за допомогою цілком конкретних процедур, але й зробити це найбільш оптимальним чином. Раціональний же ж оптимізм, хоча й допускає наявність проблем (таке собі “метафізичне зло” в економічному сенсі), однак вирішення їх вбачає в знятті невизначеностей науковими засобами з обов'язковим розвитком подій за сприятливим сценарієм.

Оптимізм і песимізм як основні чуттєві підходи до пізнання дійсності накладені на наукову площину раціональності в облікових дослідженнях формують різноманітне відношення до можливих варіантів результату діяльності як сукупності фактів господарського життя, які є об'єктом пізнання в бухгалтерському обліку (рис. 1).

Суто в геометричному сенсі, чим більша частка очікуваних результатів серед можливих, тим більша ймовірність настання подій як позитивного так і негативного кшталту. Водночас, зауважимо, що наукові дослідження в сфері економіки завжди тяжіють до реалізму (контур І). Навіть якщо події розгортаються за найбільш оптимістичним чи песимістичним сценарієм, зважаючи на відносність (безупинність поряд з дискретністю) часу і простору, на якомусь етапі цей варіант перетвориться для нас в реалістичний. Спроба

порушити рівновагу цієї системи завжди нашоюхується на ефект пристосованості (адекватного реагування) до впливу зовнішніх чинників, коли вона знову повертається в стабільний стан, однак уже з новими детермінантами реальності.

Підходи до пізнання дійсності	Результати подій/діяльності					
	Максимально позитивні	Позитивні	Позитивно-негативні	Негативно-позитивні	Негативні	Максимально негативні
Абсолютний оптимізм						
Оптимізм						
Рациональний оптимізм						
Рациональний реалізм						
Рациональний песимізм						
Песимізм						
Абсолютний песимізм						

 - очікування

 - реальність

 - контур ймовірності настання подій (I – висока; II – середня; III – низька)

Рис. 1. Матриця можливої оцінки фактів господарського життя залежно від філософських підходів до пізнання дійсності

Джерело: власна розробка

Скажімо, якщо отримано емпіричні докази того, що на підприємстві в середньому погашається 60-70% дебіторської заборгованості, ніщо не заважає розглядати варіант, коли цей відсоток зростає до 95. Мусимо погодитись, що таке можливо, хоча і ймовірність настання цієї події є мінімальною зважаючи на наявний досвід.

В той час як раціональність завжди містить наукове начало (існує навіть точка зору щодо близької спорідненості понять “раціональність” та “наукова методологія”), оптимізм/песимізм радше розглядають як варіанти розвитку подій, трактування їх наслідків, причому не обов’язково науково обґрунтовано. По суті розгляд оптимістичного сценарію стає в нагоді при оцінці можливостей діяльності, в той час як песимістичний – її загроз.

Принцип обережності (консерватизму) тісно пов’язаний із принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, оскільки згідно останнього отримання прибутку не відображається у звітності до тих пір доки не набуде ознак цілком певної події (табл. 1).

В даному випадку ми виходимо з однозначності оцінки того чи іншого факту господарського життя в бухгалтерському обліку. Ми не можемо у звітності одночасно відображати доходи за методом нарахувань та касовим. Таким чином, ми визнаємо, що раціональнішою є одна методика (в даний час і за конкретних умов), однак не виключаємо існування іншої.

Таблиця 1

Прикладне застосування теоретичної моделі пізнання об'єктів бухгалтерського обліку на ділянці доходів від реалізації готової продукції

Варіант прогнозування розвитку подій	Характеристика	Практичне застосування при визнанні доходу від реалізації продукції		
		Момент визнання доходу	Ознака:	
			оптимізму	песимізму
Абсолютно оптимістичний	Побудова стратегії дій за принципом “все буде добре”, який зазвичай має ірраціональну природу	Підписання контракту з покупцем	Всі необхідні ресурси є в наявності, контрагент – надійний, ніяких проблем із виробництвом, складуванням та доставкою продукції не передбачається	X
Оптимістичний	Існують суб'єктивні передумови отримання позитивного результату, не підтверджені емпіричними доказами	Оприбуткування готової продукції на склад	Продукція вже виготовлена, небезпеки порушення умов договору з покупцями немає, умови доставки узгоджені	X
Раціонально оптимістичний	Незважаючи на існування певних ризиків, ймовірність позитивного результату висока, що підтверджується науковими методами	Оприбуткування готової продукції на склад (за наявності активного ринку)	Продукція вже виготовлена, її якість не викликає сумнівів, попит на неї стабільний (у будь-який час можна знайти зацікавлених покупців, навіть якщо наявні контракти будуть порушені), доставка забезпечена	X
Раціонально реальний	Ймовірність настання негативних та позитивних наслідків приблизно рівна, однак всі можливості і загрози оцінено та враховано	Доставка готової продукції замовнику (метод нарахувань)	Продукція відвантажена і прийнята замовником, зауваження до якості та доставки немає, платоспроможність покупця не викликає сумнівів (або розрахунки відбуваються за передоплатою)	
Раціонально песимістичний	Існує можливість настання негативних подій, тому стратегію діяльності слід вибудовувати виходячи з цього факту	Отримання грошових коштів (касовий метод)	X	Ймовірність непогашення дебіторської заборгованості можна оцінити з досвіду роботи з конкретними дебіторами, однак така оцінка все одно буде з певним рівнем допуску

Продовження табл. 1

Песимістичний	Можливість отримання негативних результатів – суттєва, в основному під дією сил, що мало піддаються науковому прогнозуванню, існує потреба в максимальному резервуванню ресурсів	Відшкодування всіх виробничих витрат	X	Дохід визнається лише після того як відшкодовані всі витрати, пов'язані з його отриманням, існує висока ступінь невпевненості щодо погашення дебіторської заборгованості
Абсолютно песимістичний	Негативний результат неминучий, це лише питання часу, тому все, що можна зробити – це максимально зменшити можливі втрати	Завершення терміну дії права на повернення	X	Існує ймовірність повернення значної частини реалізованої готової продукції (в т.ч. через неналежну якість)

Джерело: власна розробка

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Використання постнекласичного підходу до трактування раціонального песимізму в бухгалтерському обліку передбачає розширення поля осмислення цього об'єкту дослідження з врахуванням: соціального аспекту (відмінність у розумінні раціональності в межах окремих соціумів), варіативності (відходу від догматичності щодо встановлення меж раціональності та врахування можливості існування кількох незалежних міркувань, кожне з яких може бути вірним за певних умов), персоналістичного спрямування (результат діяльності апіорі не може бути ідеальним, оскільки мисленнєвий процес багато в чому залежить від людської особистості, а тому схильний до помилок), прикладного застосування (теоретичні здобутки повинні підтверджуватися корисністю на практиці), відкритістю системи (наукова раціональність в обліку не може бути замкнутою, оскільки постійно потрапляє під вплив факторів, на зразок законодавчих норм, етики, політичної кон'юнктури тощо і повинна певним чином трансформуватися відповідно до них).

Матеріалізм економіки з її прагненням до обґрунтованого об'єктивізму нашої епохи на думку про пріоритетність побудови системи обліку, як забезпечувальної складової управлінського процесу, на засадах раціонального песимізму. Це убезпечить менеджерів від прийняття рішень, базованих на завищених очікуваннях.

Список використаних джерел

1. Сук, П.Л. Принципи бухгалтерського обліку [Текст] / П.Л. Сук // Науковий вісник НУБіП України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. — 2011. — Випуск 168 (1). — Доступно також з мережі Інтернет : <http://elibrary.nubip.edu.ua/13248/1/11slp.pdf> (дата звернення 05.10.14). — Назва з екрана.
2. Шпак, В.А. Організація фінансового обліку [Текст] / В.А. Шпак // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2010. — № 4 (54). — С.204—206.
3. Легенчук, С.Ф. Сутність та види консерватизму в бухгалтерському обліку [Текст] / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2009. — №2 (48). — С.68—76.
4. Легенчук, С.Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку [Текст] / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2009. — №3 (49).

- С.96—103.
5. Безверхий, К. Принципы бухгалтерского обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства [Текст] / К. Безверхий // Галицький економічний вісник. — 2012. — № 6 (39). — С.76—92.
 6. Мервенецька, В.Ф. Вплив принципу обачності на фінансові результати підприємства [Текст] / В.Ф. Мервенецька // Облік і фінанси АПК. — 2008. — № 4. — С. 162—168.
 7. Головай, Н.М. Принципи і якісні характеристики фінансової звітності відповідно до міжнародних та вітчизняних стандартів обліку [Текст] / Н.М. Головай // Вчені записки Кримського інженерно-педагогічного університету. Сер. Економічні науки. — 2012. — Вип. 33. — С. 136—140.
 8. Озеран, В.О. Використання облікових принципів у процесі формування фінансових результатів автогосподарств [Текст] / В.О. Озеран, О.О. Паславська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2012. — №721. — С. 195—199.
 9. Сафонова, О.В. Осторожность как принцип мышления: предварительное понимание и сфера проявления [Текст] / О.В. Сафонова // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. — 2007. — №40. Т.16. — С. 507—510.
 10. Лешкевич, Т. Философия науки: традиции и новации [Текст] / Т. Лешкевич. — Учебное пособие для вузов. — М. : Издательство “ПРИОР”, 2001. — 428 с.
 11. Ракитов, А.И. Рациональность и теоретическое познание [Текст] / А.И. Ракитов // Вопросы философии. — 1983. — № 11. — С. 68—81.
 12. Порус, В.Н. Многомерность рациональности [Текст] / В.Н. Порус // Философия и социальные науки. — 2010. — №1. — С. 24—29.
 13. Узбек, К. Проблемы современного рационализма [Текст] / К. Узбек, Е. Щетинина // Наука. Релігія. Суспільство. — 2010. — №3. — С.56—66.
 14. Вебер, М. Хозяйственная этика мировых религий : Попытка сравнительного исследования в области социологии религии. Введение [Текст] / М. Вебер. Избранное. Образ общества. — М. : Юрист, 1994. — 704 с. — (Лики культуры).
 15. Simon, H.A. Administrative Behavior [Текст] / H.A. Simon. 2nd ed. — New York: Macmillan, 1961. — 421 p.
 16. Хюбнер, К. Истина мифа [Текст] / К. Хюбнер. — М. : Республика, 1996. — 448 с. — (Мыслители XX века).
 17. Макеева, Л.Б. Философия Х. Патнэма [Текст] / Л.Б. Макеева. — М.: ИФРАН, 1996. — 190 с.
 18. Решер, Н. Границы когнитивного релятивизма [Текст] / Н. Решер // Вопросы философии. — 1995. — № 4. — С. 35—54.
 19. Швырев, В.С. Рациональность в современной культуре [Текст] / В.С. Швырев // Общественные науки и современность. — 1997. — №1. — С. 105—116.

Рассмотрен принцип осмотрительности (рационального пессимизма) бухгалтерского учета с точки зрения постнеклассического философского течения научной рациональности. Предложена модель взаимосвязи подходов к познанию действительности с конечными результатами деятельности предприятия.

Модель адаптирована к потребностям бухгалтерского учета на примере доходов от реализации продукции.

Ключевые слова: научная рациональность, принцип бухгалтерского учета, оптимизм, пессимизм, реализм, консерватизм, осмотрительность.

УДК 631.16:631.14:631.17

N.L. Vilchunska, postgraduate student

NSC "Institute of agrarian economy"

THE PREREQUISITES OF THE FINANCIAL MECHANISM TO ENSURE THE DEVELOPMENT OF DAIRY ENTERPRISES

Abstract. The factors of the dairy industry raw material supply and demand for their products are discussed in the article. The trends of efficiency of milk production in agricultural enterprises which further affected the production of dairy products are defined. The dynamics of production of certain products in Ukraine and in Vinnitsa region are analyzed. The export and import potential of dairy enterprises in Ukraine are investigated. The reasons for the decline in demand for dairy products of the population are outlined. These factors enable the company to make a profit are revealed. The analysis of the profitability of certain milk processing plants are performed. Consideration of these factors will enable further work effectively financial mechanism.

To provide the population with food, which would meet the requirements of modern quality dairy industry enterprises must maintain appropriate financial policies. It should be focused on the development, improvement of financial relationships or a positive result for the restoration of the object of financial relations. Established that the financial policy of economic entities to determine and establish leadership in the interests of the enterprise, through the system of financial relations.

Keywords: enterprise, dairy industry, the financial mechanism.

Н.Л. Вільчинська, аспірант

ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ПЕРЕДУМОВИ РОБОТИ ФІНАНСОВОГО МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто чинники розвитку молокопереробної галузі, серед яких велике значення надається сировинному забезпеченню та попиту на продукцію.

Проведено аналіз останніх досліджень та виявлено, що на сьогодні дія фінансового механізму забезпечення розвитку підприємства ще не має достатньо прийнятого рівня досконалості і на даний час передумови його формування й роботи залишаються недостатньо опрацьованими.

На підставі проведених досліджень зроблено висновок, що визначення передумов функціонування фінансового механізму забезпечення розвитку підприємства надасть можливість розробити і реалізувати плани роботи підприємства, надасть можливість прийняти адекватні рішення, що в цілому зменшить рівень економічного і фінансового ризику.

Ключові слова: підприємство, молокопереробна галузь, фінансовий механізм.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Успішне функціонування підприємства у нестабільному ринковому середовищі, в значній мірі залежить від дії його фінансового механізму, який дозволяє раціональніше формувати, розподіляти та використовувати грошові ресурси. В умовах нестабільного розвитку економіки дана тема є досить актуальною, оскільки визначення загальних тенденцій у галузі зменшує певні ризики для підприємств. Відповідно дослідження основних чинників розвитку молокопереробної галузі становлять з одного боку, інтерес для інвесторів, кредиторів, постачальників, а з іншого – виявляють передумови його розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми функціонування фінансового механізму підприємств АПК залишаються актуальними та знаходять своє відображення у наукових працях І. Бланка, О. Гудзь, М. Дем'яненко, О. Ковалюка, П. Стецюка та деяких інших. Однак, на сьогодні дія фінансового механізму забезпечення розвитку підприємства ще не має достатньо прийнятого рівня досконалості. На даний час передумови його формування й роботи залишаються недостатньо опрацьованими. Звідси виникає потреба у визначенні основних чинників розвитку молокопереробної галузі з метою забезпечення ефективної реалізації фінансових відносин суб'єктів господарювання в умовах трансформації економіки.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Розгляд питань пов'язаних із

функціонуванням фінансового механізму забезпечення розвитку підприємства має велике теоретичне значення. Однак, на нашу думку, в українській економічній літературі ще не достатньо досліджено передумови роботи, які впливають на роботу такого фінансового механізму. Відповідно, рішення, які приймаються суб'єктами управління фінансовими процесами, не завжди спираються на адекватне відображення стану окремих сфер економіки, що негативно позначається на функціонуванні фінансового механізму молокопереробного підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Однією з пріоритетних галузей харчової промисловості України є молочна, питома вага якої складає частку серед інших близько 14%. Для забезпечення населення продовольством, яке б відповідало сучасним вимогам якості, підприємствам молокопереробної галузі необхідно вести відповідну фінансову політику. Вона повинна бути спрямована на розвиток, вдосконалення фінансових відносин або на позитивний результат для відновлення об'єкта фінансових відносин. Встановлено, що фінансова політика суб'єктів господарювання визначається і проводиться керівництвом в інтересах підприємства, через систему фінансових відносин. Тому в сучасних умовах господарювання виникає необхідність створення дієвого фінансового механізму забезпечення розвитку молокопереробного підприємства. Результативна його діяльність залежить від передумов та загальних тенденцій, які існують у галузі. Вважаємо, що основними чинниками розвитку молокопереробної галузі виступають: сировинне забезпечення та попит на кінцеву продукцію.

За даними Міністерства АПК України станом на 01.01.2014 р. кількість молокопереробних підприємств складала – 266. Серед усіх областей України Вінницька область традиційно займає провідне місце за обсягами виробництва та переробки молока, у ній функціонує 20 молокопереробних підприємств, а також невелика кількість малих підприємств – цехів.

Розвиток молокопереробних підприємств потребує наявності достатнього обсягу сировини [4, с. 56]. Тому для розуміння реального стану галузі і її перспектив, необхідним є аналіз ресурсозабезпеченості молокопереробних підприємств України та Вінницької області (табл. 1).

Таблиця 1

Виробництво молока усіма категоріями господарств, тис. т

Показники	Роки							
	2000	2009	2010	2011	2012	2013	2013 до 2000, %	2013 до 2012, %
Україна	12658	11609,6	11248,5	11096,0	11377,6	11500,5	90,8	101,0
Вінницька область	655	841,9	835,9	838,2	847,4	856,6	130,7	101,0

Як показав аналіз, виробництво молока усіма категоріями господарств у 2013р. порівняно з 2000 р. знизилось на 1,158 млн т і становить 11,5 млн т, щорічне зниження у галузі складає 3%. Однак, незважаючи на загальну тенденцію зменшення обсягів виробництва молока, яка склалася в країні і в наступні роки, у Вінницькій області даний показник починаючи з 2000 р. збільшується, за останні 5 років зростання становить 2% [2, с. 12].

Слід відмітити, що за даними Державної служби статистики, у 2013 році було вироблено 11500,5 тис. т молока. На його переробку надійшло 4335,6 тис. т, тобто 37,7% загального обсягу. При цьому, структура закупівлі молока підприємствами була такою: 51% – сільськогосподарські підприємства; 40% – населення; 9% – інші.

Детальний аналіз основних економічних показників виробництва молока за 2010-2013

пр. (табл. 2) свідчить про тенденцію поступового зростання собівартості та середньої ціни на молоко. Впродовж цих років молочнотоварне виробництво було прибутковим, проте досягнутий рівень рентабельності ще далекий від того, який має забезпечувати розширене відтворення галузі в майбутньому. Останній, за різними оцінками вчених, має становити 30-50%.

Таблиця 2

Динаміка основних показників економічної ефективності виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах України

Показник	Роки			
	2010	2011	2012	2013
Собівартість 1 т реалізованого молока, грн.	2289,4	2643,0	2665,2	2908,5
Середня ціна 1 т реалізованого молока, грн.	2698,1	3131,2	2727,4	3301,1
Рівень рентабельності, %	17,9	18,5	2,3	13,5

Актуальність і необхідність подальшого зростання виробництва молока сільськогосподарськими підприємствами України не викликає сумніву, що створює умови ефективної діяльності молокопереробних підприємств (табл. 3).

За інформацією Держкомстату, у 2013 р. порівняно з 2003 р. відбулися позитивні зміни по низці позицій у виробництві молокопродуктів. Так, зростання спостерігалось у виробництві молока обробленого рідкого (на 46,6%), сиру свіжого неферментованого (43,5%), кисломолочних продуктів (21%).

Таблиця 3

Фактичне виробництво продукції молокопереробними підприємствами за видами, тис. т

Показник	Роки						
	2003	2009	2010	2011	2012	2013	2013 до 2003, %
<u>Молоко оброблене рідке</u>							
Україна	645	770	801	888	909	946	146,6
Вінницька область	179,37	235,27	259,88	291,05	319,19	298,84	166,6
<u>Масло вершкове</u>							
Україна	137	74,7	79,5	76,7	88,6	92,7	67,6
Вінницька область	25,97	10,22	10,26	10,90	13,64	16,26	62,6
<u>Спреди та суміші жирів</u>							
Україна	-	73,1	65,9	60,7	54,6	79,8	-
Вінницька область	-	21,2	17,37	4,36	3,22	1,4	-
<u>Сир свіжий неферментований</u>							
Україна	57,7	84,4	78,5	76,4	78,9	82,8	143,5
Вінницька область	0,64	0,93	0,08	0,05	0,05	0,06	9,3
<u>Сири жирні</u>							
Україна	173,0	224,0	207,0	178,0	168,0	164,0	94
Вінницька область	15,48	14,53	8,16	6,94	6,54	9,17	59
<u>Продукти кисломолочні</u>							
Україна	427	492	479	469	489	518	121
Вінницька область	13,7	13,92	6,45	6,49	6,97	8,32	60,7

Така ситуація свідчить про зростання попиту на дані види молочної продукції та, відповідно, підвищення його якості. Однак з іншої точки зору, це вказує на недостатню високу ефективність процесу переробки молока – значна її частина так і реалізується в сирому вигляді. Це означає втрачені можливості щодо створення додаткової доданої вартості, отримання продукції, що пройшла більшу кількість стадій обробки і забезпечила вищу зайнятість працівників. У той же час виробництво цієї ж продукції у 2013 р. не досягло рівня 2007 р., до якого спостерігалася стійка тенденція зростання. Причиною цьому є

загальна криза галузі і зменшення купівельної спроможності населення, що загострилося у зв'язку з економічною ситуацією. Найбільшого скорочення протягом досліджуваного періоду зазнало виробництво масла вершкового – на 32,4% та сирів жирних – на 6%. Основна причина цього зниження полягає в значному скороченні обсягів виробництва молока та обмеження ввезення продукції у країни СНД.

Україна має у своєму розпорядженні значний неосвоєний потенціал у сфері виробництва молочної продукції, тому необхідно створювати всі умови для стійкого нарощування експорту.

Динаміка зовнішньоекономічної діяльності в молочної галузі України у 2010–2013 рр. характеризується нестійкими показниками зростання. Але незважаючи на це, сучасний стан світового ринку проявляється у формі підвищувальної кон'юнктури, що є сприятливим для нарощування обсягів виробництва продуктів харчування в Україні та їх експорту [1, с. 18]. Попит на молочну продукцію щорічно зростає на 2,7% (табл. 4).

Таблиця 4

Обсяг експорту молочних продуктів в Україні, тис. т

Продукція	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2013 до 2010, %
Молоко та вершки, незг.	16,3	11,45	5,9	7,6	47
Молоко та вершки, згущ.	33,2	36,93	45,002	30,3	91
Маслянка	4,6	5,80	3,091	3,3	71
Молочна сироватка	19	26,41	24,56	34,4	181
Масло вершкове	1,2	2,13	0,67	3,9	331
Сири	79,3	80,02	67,7	58,9	74

Визначальною тенденцією на ринку молока в Україні останні чотири роки було значне підвищення цін як на молочну сировину, так і на готову продукцію. Високий рівень цін не тільки сприяв зростанню ефективності роботи молочної галузі, але й значно мотивував імпорт закордонної молочної продукції на український ринок [1, с. 27]. Лише на 2013 р. ціни на молочну сироватку зросли на 36%, сири тверді – на 16%, масло вершкове – на 15%. Тому відповідно, експорт молока і молочної продукції у 2013 р. склав 691739,5 млн дол. США (порівняно з 2012 роком збільшився на 13%), а імпорт відповідно – 262567,0 млн дол. США (порівняно з 2012 р. зріс на 33,7%) (табл. 5).

Таблиця 5

Обсяг імпорту молочних продуктів в Україні, тис. т

Продукція	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2013 до 2010, %
Молоко та вершки, незг.	1,24	2,56	3,76	6,08	500
Молоко та вершки, згущ.	4,91	8,13	8,56	9,19	187
Маслянка	7,31	8,07	8,49	12,08	165
Молочна сироватка	2,28	1,28	0,98	2,38	104
Масло вершкове	6,12	4,93	8,97	14,0	229
Сири	11,19	12,2	17,08	19,32	173

Можна зробити висновок, що зовнішньоторговельне сальдо молокопереробних підприємств у 2013 р знизилося, основною причиною якого є зменшення експорту (табл. 4). Вважаємо, що зростаючі обсяги поставок імпортової продукції повинні бути відповідно оцінені великими гравцями на ринку молочної продукції, оскільки вони є резервами для збільшення виробництва української молокопродукції.

Як зазначалось раніше, серед основних чинників розвитку молокопереробних підприємств є попит на кінцеву продукцію [3, с. 16]. Молоко і молочні продукти є

незамінними у харчуванні людини. Споживання молока і молочних продуктів в Україні за даними статистичних спостережень не відповідають встановленим нормативам – 380 кг на рік на 1 особу у перерахунку на молоко.

Причин різкого зменшення попиту населення на молочну продукцію дві:

- соціальна – зниження прибутків населення. Але відповідною відповіддю виробників на низьку купівельну спроможність населення є введення в готову молочну продукцію рослинних жирів, замінників молока, ароматизаторів;
- заміщення в раціоні харчування українців звичних традиційних продуктів новими (зі збільшенням інтеграції у світовий простір асортимент продуктів молоко переробки змінився і сьогодні він практично не відрізняється від будь – якого західного) [5, с. 80].

Забезпеченість підприємства сировиною та стабільний попит на продукцію надасть можливість підприємству в кінцевому результаті отримувати прибуток. Прибуток молокопереробних підприємств в кількісному відношенні становить різницю між виручкою підприємства за продану продукцію й затратами на її виробництво і реалізацію (повною собівартістю). Він залежить безпосередньо від обсягів реалізації; розміру доходів і витрат; розміру адміністративних витрат; розміру витрат на збут.

Вважаємо, що для усіх сфер матеріального виробництва доцільно здійснювати аналіз прибутковості діяльності суб'єктів господарювання за показниками рентабельності. Ми використовували показники роботи підприємств, які розташовані у Вінницькій області ПАТ «Бершадьмолоко», ТОВ «Крижопільський сироробний завод», ПАТ «Тернопільський молочний завод», ПАТ «Житомирський маслозавод», які мають окремі суб'єкти підприємництва у Вінницькій області із заготівлі молока та його первинної переробки. На нашу думку, саме такий перелік підприємств з вказаним видом основної діяльності буде презентувати всіх суб'єктів господарювання, що займаються переробкою молока та виробництвом сиру (табл. 6).

Таблиця 6

Аналіз прибутковості підприємств за показником рентабельності

Підприємство	Роки								
	2011			2012			2013		
	Рентаб. продукції, %	Рентаб. активів, %	Рентаб. капіталу, %	Рентаб. продукції, %	Рентаб. активів, %	Рентаб. капіталу, %	Рентаб. продукції, %	Рентаб. активів, %	Рентаб. капіталу, %
ПАТ «Бершадьмолоко»	6,3	29,4	37,97	9,7	25,7	33,55	9,26	21,79	25,33
ПАТ «Житомирський маслозавод»	2,1	5,1	7,59	5,8	14,4	20,5	4,0	10,0	12,97
ПАТ «Тернопільський молочний завод»	2,6	4,5	20,8	2,71	4,41	21,6	2,56	4,61	21,2
ТОВ «Крижопільський сироробний завод»	-4,0	-0,8	-1,2	0,6	0,11	0,16	4,88	0,41	0,59

З таблиці 6 видно, що більшість підприємств за основними показниками протягом досліджуваного періоду працювали прибутково, однак значення показника прибутковості, на кожному з них є різною. Так, ПАТ «Бершадьмолоко» за 2011-2013 рр. працював рентабельно, але рівень даних показників з кожним роком падав і в кінці періоду коливався в межах 3-4%.

Показники рентабельності ПАТ «Тернопільський молочний завод» залишилися майже незмінними. Діяльність ТОВ «Крижопільський сироробний завод» нажалі у 2011 році була неприбутковою, тому це вплинуло на показники його діяльності. Так, рентабельність активів не відповідає встановленим пороговим значенням. Таким чином, динаміка фінансово-економічних результатів діяльності досліджуваних підприємств у більшості є позитивна. Ці показники в подальшому можуть набути важливого значення при оцінці дії фінансового механізму. Окрім визначених показників необхідним є аналіз джерел утворення, питомої ваги складових фінансових ресурсів, їх структури, частини у структурі активів балансу. Вважаємо, що ефективна діяльність молокопереробних підприємств створить сприятливі умови для функціонування фінансового механізму забезпечення розвитку підприємства.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, розглядаючи сутність фінансового механізму забезпечення розвитку підприємства можна стверджувати, що визначення передумов його функціонування надасть можливість розробити і реалізувати плани роботи підприємства, надасть можливість прийняти адекватні рішення, що в цілому зменшить рівень економічного і фінансового ризику.

Список використаних джерел

1. МОЛОКОпереробка [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.journal.moloko.com.ua> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
2. Підсумки роботи промисловості за 2013 рік. Статистичний бюлетень. — К. : Держкомстат, 2013. — 12 с.
3. Семененко, О.Г. Прогнозування розвитку молока продуктового комплексу АПК [Електронний ресурс] / О.Г. Семененко. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2010_15_1/Semene.pdf (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
4. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
5. Шубравська, О.В., Розвиток ринку молока і молочної продукції: світові тенденції і вітчизняні перспективи [Текст] / О.В. Шубравська, Т.В. Сокольська // Економіка і прогнозування. — 2008. — № 2. — С. 80.
6. Стецюк, П.А. Стратегія і тактика управління фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств [Текст] : монографія / П.А.Стецюк. — К. : ННЦ ІАЕ, 2009. — 370 с.

Рассмотрены факторы развития молокоперерабатывающей отрасли, среди которых большое значение уделяется сырьевому обеспечению и спросу на продукцию.

Ключевые слова: *предприятие, молокоперерабатывающая отрасль, финансовый механизм.*

УДК 657.42

P.M. Harasim, Doctor of Economics, Professor,

N.A. Loboda, Ph.D., Associate professor,

M.P. Harasim, Ph.D., Associate professor

Lviv State Academy of Finance

INVENTORIES AS A TECHNOLOGICAL FACTOR AND THE SHAPE OF THE HEDGE INVESTMENT (ANALYTICAL ASPECT)

Abstract. *The article is devoted to the research of problems of account and analysis of production supplies on an enterprise, so as supplies are one of major factors of providing of firmness and continuous activity of enterprise for the receipt of maximally possible income including hedging of risks connected with market tendencies. Economic essence of production supplies is considered on the modern stage of development of economy. Considerable attention is spared to the theoretical bases of account and analysis of operations with the production supplies of enterprise. Investigational, methodological and organizational principles of account and estimation of the use of production supplies are improved on enterprises for providing effective functioning at the modern terms of menage. The methodical approach is considered and generalized near the reflection in the account of production supplies and the ways of improvement of*

method of leadthrough of analysis of the effective use of production supplies . Recommendations are offered in relation to the introduction in practice of enterprise of methods for organizations of control instrumental in the origin of pre-conditions for the increase of level of control of production inventories. The usage of computer technologies for processing the entrance data for administrative decisions and possibility to decide analytical tasks directly in the workplace, are offered.

Keywords: supplies, production supplies, account, estimation, analysis, efficiency, optimization, management.

П.М. Гарасим, д.е.н., професор,

Н.О. Лобода, к.е.н., доцент,

М.П. Гарасим, к.е.н., доцент

Львівська державна фінансова академія

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ТЕХНОЛОГІЧНИЙ ФАКТОР І ФОРМА ХЕДЖ-ІНВЕСТИВАННЯ (АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ)

У статті узагальнено методичні підходи до відображення в обліку виробничих запасів та запропоновано шляхи удосконалення методики проведення аналізу ефективного використання виробничих запасів.

Ключові слова: запаси, виробничі запаси, облік, оцінка, аналіз, ефективність, оптимізація, управління.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На виробничі результати і фінансовий стан підприємства має значний вплив якість виробничих запасів. Запаси повинні бути оптимальними. Накопичення великих запасів свідчить про спад ділової активності підприємства. Великі понадпланові запаси призводять до заморожування оборотного капіталу, уповільнення його оборотності. Крім того, виникають проблеми з ліквідністю, зростають складські витрати, що негативно впливає на кінцеві результати діяльності. Водночас нестача виробничих запасів також негативно впливає на фінансовий стан підприємства, оскільки зростають ціни за терміновість постачання, зменшується виробництво продукції у зв'язку з його перервним характером, зростають ціни на сировинні ресурси, що призводить до зменшення величини прибутку. Тому кожне підприємство має прагнути до того, щоб виробництво вчасно і в повному обсязі не тільки забезпечувалося всіма необхідними ресурсами, а й щоб ці ресурси не залежувалися на складах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Даній тематиці присвятили свої наукові праці такі відомі вчені, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Сопко В.В., Грабова Н.Н., Білуха М.Т., Куцик П.О., Шевчук В.О., Чабанюк О.М. та інші. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все-таки зауважити, що на сьогодні проблеми вдосконалення обліку та аналізу виробничих запасів не знайшли свого повного вирішення та залишаються актуальними. Зміни необхідні насамперед у частині підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства. Не чітко опрацьована на даний час система нормування виробничих запасів за цільовим призначенням; має місце невідповідність вимогам нормативно-правової бази. При відображенні в обліку виробничих запасів відсутня галузева методична база з обліку і аналізу виробничих запасів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення методики проведення аналізу ефективного використання виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У процесі здійснення своєї діяльності підприємства систематично придбавають та використовують різні матеріальні цінності. Запаси, як правило, є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності,

при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до оборотних активів, тому що вони можуть бути перетворені в грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Найпоширенішими видами запасів є сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, запаси товарів для перепродажу, наливні чи насипні речовини тощо.

Визначення терміну “запаси” в різних країнах світу дещо відрізняється. В США запаси – це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання протягом одного виробничого циклу. В нормативних документах Німеччини визначення терміну “запаси” не наводиться, однак під останніми завжди розуміють предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу. В системі ПСБО Великобританії визначення терміну “запаси” трактується аналогічно до визначення ЗПБО США, за виключенням наступної лінгвістичної особливості. В американській обліковій літературі такі активи позначаються терміном “inventory”. У Великобританії запаси позначаються терміном “stock”, тоді як в американській літературі “stock” – це, як правило, акції [1]. Термін “запаси” у вітчизняній літературі з’явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси. В одних економічних джерелах носять назву товарно-матеріальних запасів (цінностей), в інших матеріальних ресурсів. Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначають: П(С)БО 9 “Запаси”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 16 “Витрати”, а також Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Із прийняттям в Україні національних положень, які мають узгодженість з МСБО та у відповідності до П(С)БО 9 “Запаси” цей термін має таке значення: запаси – активи, які:

- 1) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Цієї точки зору дотримуються більшість авторів, що займалися дослідженням даного питання, і у своїх працях надають саме таке визначення. Серед них такі вітчизняні вчені як М.Т. Білуха, А.М. Герасимович, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник та інші. Однак деякі вчені надають своє визначення даної категорії. Так в роботах Ф.Ф. Бутинця, М.С. Пушкарка зазначається, що запаси – це матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання [2, 3]. На думку І.І. Сахарцевої виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо тощо), що є предметами праці, забезпечують засобами праці і робочою силою виробничий процес підприємства, в якому вони використовуються одноразово [4]. Н.М. Ткаченко також не виділяє виробничі запаси як окрему категорію, а застосовує більш узагальнене поняття “матеріали”, до яких відносить сировину й основні матеріали, будівельні матеріали, тварини на вирощуванні та відгодівлі, матеріали сільськогосподарського призначення, МШП тощо [5].

Узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що П(С)БО 9 “Запаси” дає найбільш точне, уніфіковане та досконале пояснення даній категорії, відображаючи всі можливі випадки застосування даного типу активів. Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, та коли їхня вартість може бути достовірно визначена. Не визнаються запасами суми попередньої оплати за запаси. У такому разі виникає заборгованість постачальника перед підприємством.

Важливим фактором успішного функціонування підприємств є ефективність використання виробничих запасів як невід'ємної складової безперервності виробничих процесів. Підприємство самостійно визначає потрібну їх кількість для виробництва продукції. У такому контексті виникає необхідність розроблення дієвого механізму, здатного координувати процеси аналізу та контролю надходження, наявності, використання та вибуття виробничих запасів. Призначення даного механізму полягає у відображенні процесів забезпечення виробничими запасами, застосуванні такого методу оцінки вартості виробничих запасів, який найкраще відповідає обліковій політиці підприємства.

Для вдосконалення економічної системи управління та підвищення рівня економічної роботи важливе місце посідає економічний аналіз, що сприяє підвищенню оперативності управління і прийняттю оптимального управлінського рішення. Для підвищення рівня аналізу використання матеріальних ресурсів в процесі виробництва необхідно чітко визначити мету аналізу та завдання, що сприяють її досягненню, а саме: оцінити потреби підприємства у виробничих запасах у розрізі окремих їх видів та обґрунтованість нормативів виробничих запасів; проаналізувати виконання договірних зобов'язань щодо постачання сировини та матеріалів; оцінити достатність виробничих запасів для забезпечення ритмічної роботи підприємства та можливості зниження потреби у матеріальних ресурсах; проаналізувати ефективність використання виробничих запасів; розробити заходи щодо зниження понаднормативних виробничих запасів та підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.

При аналізі матеріальних ресурсів для своєчасного забезпечення підрозділів підприємства необхідними видами ресурсів потрібної кількості та якості доцільно встановити таку величину виробничих запасів, щоб пов'язані із ними витрати були економічно обґрунтовані із урахуванням дії таких факторів, як дискретність постачання та випуску продукції, випадкові коливання у попиту між постачальниками, коливання у сезонному попиті. З метою максимального скорочення різниці між фактичним розміром матеріальних ресурсів і встановленими нормативами на підприємствах впроваджують систему моніторингу. У процесі аналізу потрібно, насамперед, дати оцінку того, наскільки підприємство було в цілому забезпечене необхідними матеріальними ресурсами. Тому для проведення аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами спочатку потрібно з'ясувати їх загальний обсяг за звітний період, оцінюючи структуру виробничих запасів. В процесі аналізу необхідно перевірити, чи впроваджуються наукове технічні досягнення, направлені на підвищення ефективності використань матеріалів, створені чи для цього необхідні предмети праці, системи машин високо економічні, мало відхідні і безвідхідні технологічні процеси. Перевіряється дотримання заходів, направлених на підвищення зацікавленості підприємства в економії матеріальних ресурсів. Важливим розділом аналізу є вивчення заходів, вжитих підприємством по скороченню відходів і втрат матеріалів на всіх стадіях їх обробки, зберігання і транспортування, більш повному використанню у виробництві вторинних ресурсів і супутніх продуктів.

Є багато варіантів різних методик проведення аналізу використання виробничих запасів, у яких пропонуються різноманітні показники і фактори, які впливають на них. Це потребує розмежування матеріалоемності як відношення всіх матеріальних витрат до обсягу випущеної продукції у вартісному вираженні на фізичну одиницю продукції, а також на одиницю ефекту. Саме тому, треба провести експрес-аналіз діяльності підприємства в цілому та всебічний аналіз його виробничих запасів, який здійснюється поступово, по декількох блоках (рис. 1). Дана методика має деякі переваги над іншими, оскільки є універсальною й всебічно охоплює аналіз формування виробничих запасів на підприємстві. Подана методика є повною та результативною, оскільки на кожному її етапі отримуються відповідні результати, за якими можна робити важливі та значущі висновки для прийняття доцільних та ефективних управлінських рішень.

У наш час всі підприємства відчувають постійну потребу у розширенні аналітичних робіт, пов'язаних з комплексною оцінкою ефективності діяльності господарюючого

суб'єкту, розробкою перспектив розвитку і своєчасним виробленням оперативних управлінських рішень.

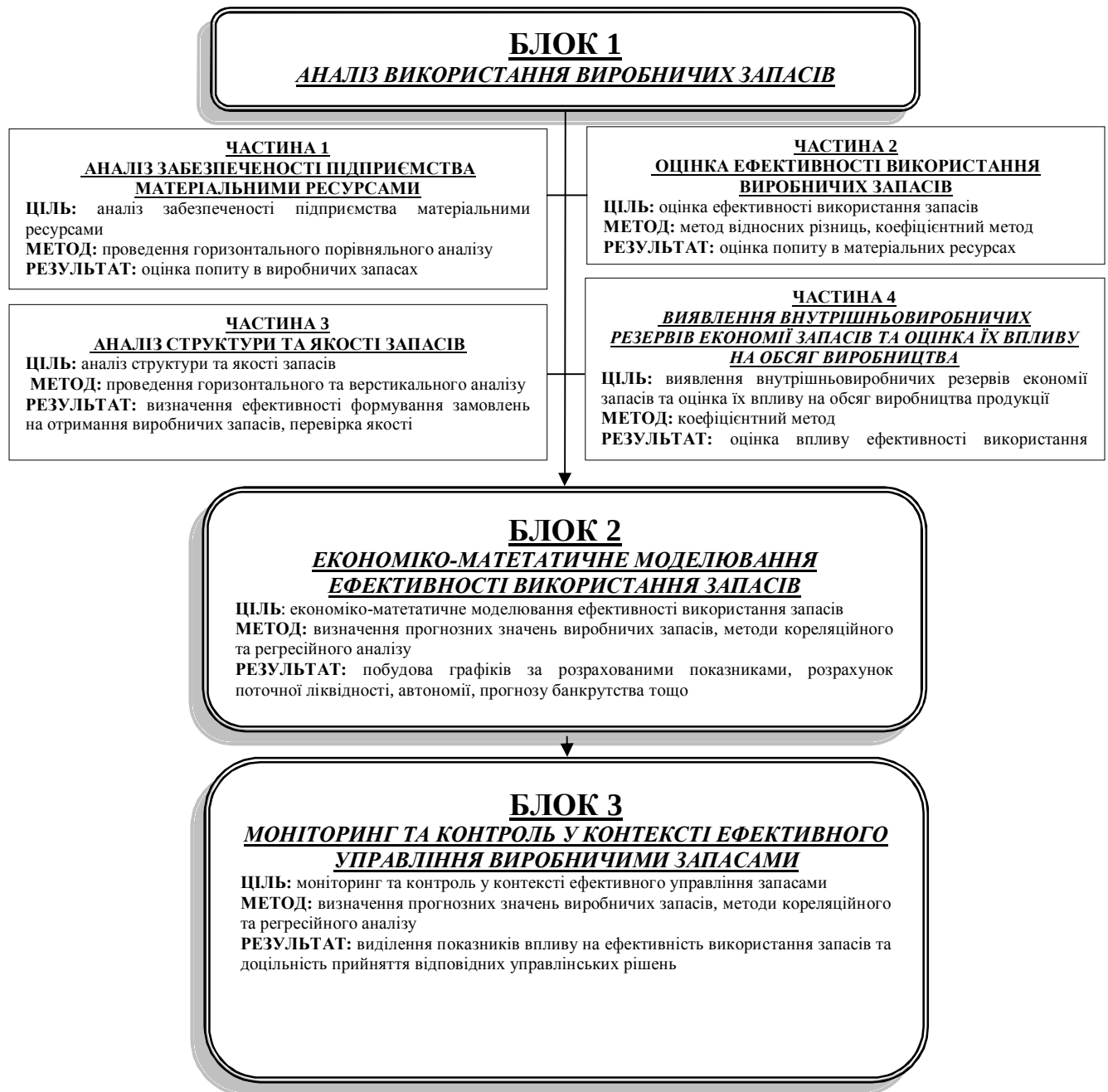


Рис. 1. Концептуальна схема трансфакторного аналізу виробничих запасів

У зв'язку з цим автоматизація економічного аналізу взагалі й аналізу використання виробничих запасів підприємства на базі персонального комп'ютера стають об'єктивною необхідністю. Методика аналізу використання виробничих ресурсів, орієнтована на використання персонального комп'ютера, повинна задовольняти вимогам системності, комплексності, оперативності, точності. Тільки на підставі виконання цих вимог забезпечується пізнання стану керованого об'єкту і тенденцій його розвитку, схематичне і цілеспрямоване підвищення ефективності господарської діяльності за результатами аналізу. У ході дослідження системи контролю за порядком відпуску матеріалів зі складів і їх використанням встановлено, що на підприємстві окремим питанням контролю приділяється незначна увага.

Свідченням упущень і недоробок в організації контрольного процесу є факти перевищення ліміту при відпуску запасів, не раціональне їх витрачання, відсутність зацікавленості працівників у застосуванні більш досконалих форм контролю. Таким чином, незважаючи на те, що в цілому питанням ефективного використання сировини і матеріалів приділяється певна увага на всіх рівнях управління, наявність фактів, що вказують на відсутність дієвих матеріальних і моральних стимулів економії, недостатня відповідальність за перевитрату ресурсів відносно до поставлених норм, а також безгосподарність і марнотратство, не дозволяють отримати належних результатів. Тому назріла необхідність у вдосконаленні діючої методики внутрішнього контролю за рухом і використанням матеріальних ресурсів. Крім того, розробка і застосування на підприємствах більш раціональних систем преміювання за економію і санкціонування за перевитрату ресурсів сприятимуть якісному використанню матеріалів, палива, запасних частин на всіх ділянках. Правильна і раціональна організація матеріалів забезпечується чіткою системою і суворим порядком оформлення операцій щодо руху матеріалів. Умовою правильної організації обліку та контролю використання матеріалів є їх правильне групування. На різних підприємствах матеріали можуть мати різне призначення залежно від тієї функції, яку вони виконують. Тому важливо правильно згрупувати матеріальні цінності на підприємстві за їх призначенням та роллю в процесі виробництва реальних цінностей.

В умовах автоматизації облікового процесу в діяльності бухгалтерії відбувається розмежування облікових функцій і створюються передумови для більш повної реалізації контрольних дій. Зазначений стан справ здебільшого пояснюється тим, що на практиці облікові функції автоматизуються в першу чергу, оскільки без цього неможливе оперативне управління [6]. На підставі автоматизації облікових робіт підвищується якість контрольних та аналітичних функцій. Використання програмного забезпечення щодо контролю формування і використання матеріальних ресурсів, дозволить підвищити ефективність бухгалтерської роботи, удосконалив і прискорить процес обробки даних, розширить і доповнить інформаційну базу контролю. Розробка моделі системи управління матеріальними ресурсами, значно підвищить ефективність використання матеріальних ресурсів підприємства та пошук невикористаних резервів.

Висновки й перспективи подальших досліджень. Отже, можна зробити висновок, що розробка ефективної системи управління матеріальними ресурсами дозволить підприємству значно покращити свій стан. І лише за допомогою контролю можна запобігти втратам або пошкодженню товарно-матеріальних цінностей і виявлення винних у збитках осіб.

Список використаних джерел

1. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 544 с.
2. Білуха, М. Інтегровані бази даних в АРМ з обліку матеріально-технічних ресурсів [Текст] / М. Білуха, В. Роздобудько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 3. — С. 55–59.
3. Пушкар, М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Економічна думка, 2002. — 422 с.
4. Сахарцева, І.І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України [Текст] : навч. посібник / І.І. Сахарцева. – К. : Кондор, 2003. – 614 с.
5. Ткаченко, А.М. Контроль у системі управління підприємством [Текст] / А.М. Ткаченко // Аудитор України. – 2004. – № 2. – С. 21–27.
6. Романів, Є.М. Бухгалтерський облік (загальна теорія) [Текст] : навч. посібник / Є.М. Романів, Н.О. Лобода. – Львів : видавництво "Ліга прес", 2014. – 265 с.

В статье обобщены методические подходы к отображению в учете производственных запасов и предложены пути усовершенствования методики проведения анализа эффективного использования производственных запасов.

Ключевые слова: *запасы, производственные запасы, учет, оценка, анализ, эффективность, оптимизация, управление.*

УДК 35.072. 6:336

V.V. Gladka, postgraduate student

Poltava State Agrarian Academy

ORGANIZATIONAL FOUNDATION OF THE SYSTEM OF ORGANS OF STATE FINANCIAL CONTROL

Abstract. The complex relationship between the subjects of the external and internal state control (DPC) require separation of functions and the identification of links between them to construct a coherent system of DPC. The establishment of a unified system of DPC will clearly delineate the scope and powers of the DPC, streamline their operations, to ensure efficient use of public resources and create incentives for the DPC object (economic agents) in terms of compliance with legal requirements and business discipline.

The budget system, financial and monetary markets are the most important objects of state financial control. However, in Ukraine there is no systematic understanding of the interaction between state financial control organs. Based on the identification of their functions, relationships between the subjects of internal and external control are formalized. As to current legislation, the Accounting Chamber of Ukraine (accountable to the Verkhovna Rada of Ukraine) is the subject of external audit. The subjects of internal financial control are the State Treasury of Ukraine and the State Financial Inspection of Ukraine. State financial control is a system of monitoring and analyzing the functioning of the public sector and the social welfare of the state depends on the effectiveness of this activity.

Built in the organizational structure of the system of DPC. The criteria for formalization were: JFK sphere - public finances, subordination, type of control - external and internal.

Keywords: state financial control, system, organs, subjects, types, functions.

V.V. Гладка, здобувач

Полтавська державна аграрна академія

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ФУНДАМЕНТ СИСТЕМИ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Систематизовано органи державної влади України, що виконують контролюючі дії в межах бюджетної системи, фінансових та грошово-кредитних ринків, визначено їх підпорядкованість і сферу повноважень. Формалізовано відносини між суб'єктами зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, проаналізовано їх основні функції.

Обґрунтовано організаційні аспекти функціонування органів ДФК як єдиної системи на основі ідентифікації їх функцій та формалізації взаємовідносин

Ключові слова: державний фінансовий контроль, система, органи, суб'єкти, види, функції.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасний період розвитку України позиціонується державною владою як етап проведення адміністративної реформи з метою розширення повноважень органів місцевого самоврядування, спрощення податкової системи, зміни принципів державного управління економікою і функціонування його окремих підсистем – нагляду, регулювання, контролю тощо.

Об'єктами державного фінансового контролю є фінансові ресурси, бюджетна система, фінансовий ринок, господарська діяльність, управлінські рішення, але системного уявлення про фінансовий контроль та його органи наразі не існує. Складні відносини між суб'єктами зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю (ДФК) потребують розмежування функцій та ідентифікації зв'язків між ними для побудови цілісної системи ДФК. Факт створення єдиної системи ДФК дозволить чітко окреслити сфери та повноваження органів ДФК, раціоналізувати їх діяльність, що забезпечить ефективне використання державних фінансових ресурсів і створить стимули для об'єктів ДФК (економічних агентів) у частині дотримання вимог законодавства та бізнес-дисципліни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні науковці у своїх дослідженнях активно обговорюють недоліки і перспективи розвитку системи ДФК. І. С. Скоропад [4, с. 265] до основних вад системи ДФК відносить: фіскальний характер більшості контрольних перевірок; переважання заходів подальшого (наступного) контролю; неусвідомленість важливості внутрішнього фінансового контролю; низький рівень дієвості

механізму адміністративних стягнень; зростання фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів. Н. Вацик [1, с. 186] звертає увагу на те, що регулююча і каральна функції контролю не кореспондуються із процесами розвитку та вдосконалення. Світова практика розвинутих країн довела ефективність іншого підходу: контроль не заради контролю, а контроль як механізм ефективного управління [1, с. 186].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – обґрунтування організаційних аспектів функціонування органів ДФК як єдиної системи на основі ідентифікації їх функцій та формалізації взаємовідносин.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Організаційні форми державного контролю мають відповідати вимогам частини другої статті 19 Конституції України, якою передбачено: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [2].

З огляду на Конституцію України, за ознаками ініціювання та здійснення контролю контролюючі суб'єкти можна поділити на дві підсистеми.

Суб'єкти контролю першої підсистеми є як ініціаторами, так і виконавцями контролю, і не тільки у фінансовій сфері. Зокрема, до них належать: громадяни України, Президент, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та інші органи виконавчої влади, Конституційний та інші суди, органи прокуратури, органи місцевого самоврядування, політичні та громадські організації, засоби масової інформації. Здійснення специфічних контрольних повноважень делегується ними підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Відповідно до статті 6 глави I Закону України «Про Рахункову палату» [3] Верховна Рада України делегувала Рахунковій палаті функції, пов'язані з постійним контролем за використанням коштів державного бюджету. Так, Рахункова палата:

- здійснює контроль за виконанням Державного бюджету України, за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету;
- перевіряє використання та аналізує можливості скорочення, використовуваних органами виконавчої влади, коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів;
- здійснює контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, соціального, науково-технічного і національно-культурного розвитку, охорони довкілля тощо, що затверджуються Верховною Радою України;
- перевіряє кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України;
- здійснює контроль за наданням позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям.

Міністерство фінансів України, у свою чергу, делегувало функції по контролю за використанням коштів державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів та валютних кредитів Державній фінансовій інспекції України та її територіальним підрозділам, по оперативному управлінню, обліку і розпорядженню видатками державного бюджету – Державному казначейству. Функції по здійсненню фіскального контролю за діяльністю платників податків і забезпеченню виконання доходної частини державного бюджету Президентом України покладено на Державну фіскальну службу України.

За результатами роботи суб'єктів контролю другої підсистеми управлінські рішення переважно приймають суб'єкти контролю першої підсистеми (тобто центральні органи влади). У цілому органи контролю, яким нормативно-правовими актами, прийнятими переважно центральними органами виконавчої влади, делеговано функції по здійсненню постійного контролю у сфері фінансів, належать до другої підсистеми та складають її важливу центральну частину.

До другої групи другої підсистеми І. Стефанюк [6, с. 12] відносить контролюючі органи

й особи підприємств, установ і організацій. Це директори, голови правлінь, заступники директорів, головні бухгалтери та інші посадові особи і ревізійні комісії та органи відомчого контролю юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання, на яких згідно з чинним законодавством покладено обов'язки по здійсненню відомчого контролю.

До третьої групи контролюючих органів другої підсистеми належать органи незалежного фінансового контролю, виконавцями якого передусім є аудитори та аудиторські фірми як комерційні організації, що здійснюють аудиторську діяльність, сертифікацію і ліцензування якої забезпечує незалежний орган – Аудиторська палата.

З огляду на незабезпеченість всіх галузей економіки країни достатнім обсягом фінансових ресурсів, провідна роль у регулюванні їх потоків, раціональному й ефективному використанні належить системі ДФК, до якої відносять Рахункову палату, органи державної фінансової інспекції, державного казначейства, державної фіскальної служби, державної митної служби.

За ознаками ініціаторів і сфери здійснення контролю названі органи правомірно віднесені до категорії ДФК. Модель лінійного зв'язку між органами ДФК за видами ДФК наочно проілюстрована на рис. 1.



Рис. 1. Система органів ДФК

Джерело: власна розробка автора

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю (Державною фінансовою інспекцією України) через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування, порядок проведення яких визначається Кабінетом Міністрів України. Державна фінансова інспекція координує свою діяльність з органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади, фінансовими органами, органами доходів і зборів, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

Органи, які здійснюють ДФК, мають спільну мету, але в законодавчих актах кожному з них визначені завдання, що стоять перед ними для досягнення цієї мети. Найважливіші

функції основних органів державного фінансового контролю наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Найважливіші функції основних суб'єктів ДФК України

Назва суб'єкта контролю	Підзвітність, координація	Найважливіші функції
Рахункова палата України	Верховна Рада України	Контроль за використанням коштів державного бюджету
Державна фінансова інспекція України	Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України	1. Контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності. 2. Контроль за цільовим використанням коштів державного і місцевого бюджетів, кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії. 3. Контроль за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.
Міністерство доходів і зборів України (Державна фіскальна служба, Державна митна служба)	Кабінет Міністрів України	1. Контроль за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, інших платежів. 2. Контролює виробництво і обіг спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. 3. Контролює дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги). 4. Контроль за наявністю ліцензій, торгових патентів.
Державне казначейство України	Кабінет Міністрів України, Міністр фінансів України	1. Контроль за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень та витрат державного і місцевого бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності. 2. Контроль за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету. 3. Контроль за відповідністю: кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету, бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми. 4. Контроль за дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами. 5. Контроль за закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти.

Джерело: власна розробка автора з використанням [5]

У цілому функції органів ДФК полягають у забезпеченні раціонального застосування державою (Кабінетом Міністрів, міністерствами, іншими виконавчими органами влади) економічних методів регулювання економічних процесів, які в умовах існування різних форм і видів власності, вільного підприємництва, економічної самостійності виробників, ринку, ринкових відносин у системі всієї економіки є (в порівнянні з адміністративними та правовими) найбільш виправданими, динамічними й ефективними.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Система ДФК складається із двох підсистем. Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної ради України здійснюється Рахунковою палатою. А Кабінет міністрів України координує та контролює діяльність центральних органів виконавчої влади, що забезпечують проведення державної політики у сфері фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Керівники органів, розпорядників бюджетних коштів, організовують внутрішній контроль і аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах і підвідомчих бюджетних установах. Разом з тим до органів внутрішньої підсистеми ДФК можна віднести Державну фінансову інспекцію України та Державне казначейство України.

Основний науковий підсумок статті полягає у побудові організаційної структури

системи органів ДФК. Критеріями для формалізації слугували: сфера ДФК – державні фінанси, підпорядкованість, вид контролю – зовнішній та внутрішній. Органи внутрішнього ДФК є підконтрольними органами зовнішнього ДФК у частині законності та ефективності використання ними державних коштів.

Список використаних джерел

1. Вацик, Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів [Текст] / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. [Сер. Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів.] – 2010. – № 3 (28). – С. 184–190.
2. Конституція України [Текст] : офіц. текст : [прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004 р. : станом на 15.05.2014 р.]. – К. : Мін-во Юстиції України, 2006. – 124 с. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
3. Про Рахункову палату: за станом на 27.03.14 14 [офіц. текст] / Верховна рада України, Закон від 11.07.1996 № 315/96-ВР. — Доступно також з Інтернету : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 15.10.2014). — Назва з екрана.
4. Скоропад, І. С. Державний фінансовий контроль в Україні : проблеми та шляхи реформування [Текст] / І. С. Скоропад // Науковий вісник НЛТУ України. — 2011. — Вип. 21.3. — С. 263–268.
5. Стефанюк, І. Б. Контрольно-ревізійна служба як складова системи фінансової безпеки держави [Текст] / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 1998. — № 11. — С. 45.
6. Стефанюк, І. Державне управління фінансовими ресурсами у сфері підприємництва [Текст] / І. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. — 1999. — № 7. — С. 3—13.

Систематизированы органы государственной власти Украины, выполняющие контролирующие действия в рамках бюджетной системы, финансовых и денежно-кредитных рынков, определены их подчиненность и сфера полномочий. Формализованы отношения между субъектами внешним и внутренним государственным контролем, проанализированы их функции.

Ключевые слова: *государственный финансовый контроль, система, органы, субъекты, виды, функции.*

УДК 657.6:316.342.4:005

A.I. Danyluk, Ph.D., Lecturer

Kamenetz-Podolsk National University of Ivan Ogienko

SOCIAL AUDIT - AS COMPLEX INSTITUTE OF SOCIAL SURVEY

Abstract. *The article is devoted to the issues of social audit; kinds of social audit the place and role of social audit in the social processes management specifies the basic instruments which are used in the implementation of social audit discusses the basic methods of social audit.*

An analysis of recent research in the field of social audit and unresolved problems.

Discloses the advantages and disadvantages of the methods of social audit. Proposed legislation in Ukraine to adopt social audit as a form of social audits of organizations that in the future will lead to a higher level of development.

It is concluded that the study of the phenomenon of social audit is essential to solving many of the problems of socio-economic development of society.

Keywords: *social audit, social services, social rights, kinds of social audit, social responsibility, socio-economic indicators.*

О.І. Данилюк, к.е.н., викладач

Кам'янець-Подільський національний університет ім. Івана Огієнка

СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ – ЯК КОМПЛЕКСНИЙ ІНСТИТУТ ОБСТЕЖЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ

В статті розглядаються питання соціального аудиту; його види; місце та роль в системі управління соціальними процесами; зазначаються основні правові акти, що використовуються в процесі соціального аудиту; розглядаються основні методи його проведення.

Ключові слова: соціальний аудит, соціальна сфера, соціальні права, види соціального аудиту, соціальна відповідальність, соціоекономічні показники.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Останнім часом у світі відбуваються значні зміни у відносинах між економікою та соціальною сферою. Це пов'язано з декількома причинами. По-перше, людські ресурси, «соціальний капітал» стають вирішальним чинником виробництва, що неминуче підвищує соціальну відповідальність бізнесу та держави. По-друге, на заміну теорії класової боротьби стала теорія соціального діалогу, за якою соціальний консенсус досягається, перш за все, шляхом співпраці соціальних партнерів. По-третє, зростаюча роль громадянського суспільства, недержавних громадських організацій змушує владу та бізнес більше уваги приділяти саме соціальній сфері. Все зазначене вище обумовило необхідність запровадження у світі дії соціального аудиту як інструменту регулювання соціально-трудова відносин шляхом добровільного соціального діалогу всіх соціальних партнерів. Соціальний аудит у сучасних умовах господарювання - дієвий інструмент розв'язання багатьох проблем соціально-економічного розвитку суспільства. Соціальний аудит – явище доволі нове не тільки в Україні, але й за її межами, а тому недостатньо вивчене та описане в науковій літературі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед публікацій зарубіжних вчених, які розглядають теоретичні основи соціального аудиту, його види та механізми реалізації, слід зазначити Убера Ландье, Жака Інгалеса, Мартину де ля Корд, Ю. Попова, А. Шулуса [4], В. Мешкова [5] та ін. Однак основна увага зосереджена сконцентрована на аудиті системи управління людськими ресурсами. Дослідженню соціального аудиту в Україні присвячені праці М. Білухи, Ф. Бутинця, Ю. Галустян [2], О. Іщенко, О. Касперовича, Т. Калінеску [6]. Соціальний аудит – як механізм оптимізації розвитку соціальної сфери розглядають А. Андрущенко та С. Волков [1].

Разом з тим, недостатньо ґрунтовних досліджень щодо теоретичної сутності, розвитку, методів та методик системи соціального аудиту на Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Виходячи з визначених проблем – мета статті розглянути та проаналізувати теоретичну сутність, класифікацію та методи проведення, місце та роль соціального аудиту – як комплексного інституту обстеження соціальної сфери на Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Дієвим інструментом розв'язання багатьох проблем соціально-економічного розвитку суспільства виступає саме соціальний аудит. Вибір таких методів управління не випадковий, а відбувається саме у час, коли сама категорія «соціальний розвиток» та об'єкт, на який вона спрямована, зазнають значних змін. Концептуальна система, за допомогою якої характеризується соціальний елемент розвитку, змінює, запозичує та пристосовує категоріальний апарат, який традиційно пов'язують з процесом управління, зокрема контролем та аудитом.

Соціальний аудит можна віднести до об'єктів міжнародно-правового регулювання, які включаються у сферу захисту прав і свобод людини, скільки однією з основних цілей аудиту є сприяння у запобіганні соціальних конфліктів, які, в першу чергу, відбуваються через порушення соціальних прав громадян. Соціальний аудит як комплексний інститут обстеження соціальної сфери не має конкретного закріплення в міжнародних актах.

У сфері регулювання соціального аудиту велике значення належить регіональним угодам у сфері прав і свобод людини, які укладаються в рамках європейських організацій – Ради Європи та Європейського союзу. До основоположних актів Ради Європи у цій галузі слід віднести Європейську конвенцію про захист прав людини і основних свобод 1950 р. та Європейську соціальну хартію 1961 р.

Саме на положення Європейської соціальної хартії слід орієнтуватися при обстеженні соціального середовища організації при проведенні соціального аудиту. Цією угодою до основних соціальних прав належать [3, с. 27]:

- право на соціальне забезпечення;
- право на соціальну та медичну допомогу;
- право на працю;
- право на об'єднання;
- право на укладання колективних договорів;
- право сім'ї на соціальний, правовий та економічний захист;
- право трудящих – мігрантів та їхніх сімей на захист і допомогу.

Однією з основних цілей Європейського союзу є сприяння «...досягненню високого рівня зайнятості і соціального захисту, рівноправності чоловіків і жінок ... підвищенню життєвого рівня і якості життя» [6, с. 364]. Нормативні правові акти ЄС, що видаються у формі регламентів, директив або рішень, регулюють багато питань щодо сфери дії та застосування соціального аудиту.

Сучасний соціальний аудит оцінює організацію і демонструє внесок у вирішення соціальних, економічних завдань; дозволяє зрозуміти, як діяльність організації відповідає суспільним цілям і цінностям. Подібно фінансовому аудиту, соціальний аудит є своєрідним інструментом менеджменту. Його сутність зводиться до діагностики причин виникнення соціальних проблем, різносторонньої оцінки важливості, терміновості і можливостей їх розв'язання, розробці конкретних рекомендацій щодо профілактики соціальної напруги в організації, удосконаленню управління персоналом. Тобто соціальний аудит являє собою аналіз факторів розбалансованості соціальних критеріїв та розроблення пропозицій щодо зниження їх впливу і подальшої нормалізації. Універсальність соціального аудиту обумовлюється його класифікацією.

За ознакою періодичності проведення соціальний аудит поділяється на:

- поточний (за розпорядженням);
- систематичний (через визначений інтервал часу);
- одноразовий.

За ознакою повноти аудит поділяється на:

- повний (по установі в цілому);
- локальний (по конкретним об'єктам);
- тематичний (по проблемним об'єктам).

За місцем та роллю в управлінні соціоекономічними процесами аудит поділяється на:

- внутрішній;
- зовнішній.

За функціональним змістом процедур аудит поділяється на:

- соціальний аудит відповідності;
- стратегічний соціальний аудит;
- соціальний аудит ефективності.

Залежно від виду соціального аудиту, рівня його проведення, повноти застосовуються різні методи. Методи соціального аудиту – це сукупність прийомів, підходів, способів аналізу і вивчення соціоекономічних процесів у їх динаміці і статичності. Характерними особливостями методів соціального аудиту є:

- використання системи соціоекономічних показників;
- вивчення причин зміни цих соціоекономічних показників;
- виявлення і вимірювання взаємозв'язку між ними [4, с. 435].

Розробка, конструювання будь-якої соціальної технології, зокрема соціального аудиту, складається з декількох етапів:

- теоретичного: визначення мети і об'єкту технологізації; розщеплення соціального об'єкту на складові і з'ясування соціальних зв'язків;
- методологічного: вибір методів і засобів отримання інформації, її обробки, аналізу,

принципів її трансформації в конкретні висновки і рекомендації;

- процедурного: організація практичної діяльності по розробці соціальних технологій.

Мета соціального аудиту – розкрити та вивчити причини стану соціоекономічних показників, варіантів їх зміни у кращу або гіршу сторони; виявлення факторів, що впливають на їх динаміку.

Саме аналітичною роботою – процесом дослідження соціоекономічного стану і основних результатів соціальної діяльності об'єкта (підприємства, галузі, регіону) розпочинається прийняття будь-яких стратегічних рішень у соціальному аудиті. Аналітична робота спрямована на оцінку соціоекономічного стану і можливостей соціального об'єкта аудиту для визначення стратегічних цілей, ефективності прийнятих рішень.

Технологія проведення соціального аудиту передбачає органічне включення її в діючу систему управління на будь-якому рівні – чи то регіон, галузь, організація. Основними складовими системи управління є: стратегічне і поточне планування соціального розвитку; облік, контроль. Планування визначає зміст та напрямки соціальної діяльності об'єкта соціального аудиту; облік забезпечує збір, систематизацію та узагальнення даних, необхідних для управління соціальними процесами. Проведена в ході соціального аудиту аналітична робота передбачає первинну обробку соціоекономічних даних, на основі яких можливо прийняти необхідні рішення.

Характер і природа об'єкту соціального аудиту обумовлюють його специфіку, використання тих чи інших методів. При проведенні соціального аудиту використовуються соціологічні методи дослідження. Методи збору інформації можна розділити на дві групи: кількісні і якісні.

Якісні методи ототожнюють з інтерпретаційними, оскільки за допомогою них можна отримати інформацію про мотиви поведінки людей та причини такої поведінки. Якісні методи використовують для отримання за допомогою спеціальних технологій так званої глибинної інформації. Дані якісних досліджень надаються у вигляді висловлювань, документів, інтелектуальних продуктів. Надійність результатів досягається достовірним описом виявлених випадків і думок. Якісні методи включають збір, аналіз та інтерпретацію даних шляхом спостереження. Основними методами є:

- фокус-група;
- глибинні інтерв'ю;
- експертні оцінки;
- спостереження;
- метод публіцистичного прогнозування.

Кількісні методи використовуються для вивчення об'єктивних, кількісно вимірюваних соціоекономічних показників, що характеризують стан членів трудових колективів. Кількісні методи збору інформації відрізняються від якісних тим, що на підставі отриманих даних можливо будувати прогнози розвитку подій, говорити про соціальний розвиток, про соціальний портрет працівника. Дані дослідження надаються у вигляді статистичних розподілів, показників шкали, індексів.

До кількісних методів соціального аудиту належать:

- напівформалізовані інтерв'ю (поєднання формалізованого і вільного інтерв'ю);
- експертні інтерв'ю;
- фокус-групові дискусії;
- експеримент;
- бенчмаркінг;
- асесмент-центр.

Розглянемо деякі з них.

Бенчмаркінг (Benchmarking, від англ. – точка відліку) – японська технологія знаходження кращої бізнес – практики з метою підвищення ефективності управління власною компанією. В соціальному аудиті бенчмаркінг – це порівняльний аналіз соціоекономічних досягнень соціального аудиту з:

- результатами більш успішних конкурентів в своїй галузі, регіоні, країні ;
- з встановленими нормативами в своїй галузі, регіоні, країні ;
- з середньостатистичними показниками в галузі, регіоні, країні ;
- з мінімально чи максимально можливими досягненнями в цій галузі.

Тобто в залежності від цілей соціального аудиту, від того, що конкретно хотіли отримати за його результатами замовники, визначається вибір еталону для порівняння. Тому бенчмаркінг називають еталонним тестуванням. Суть цієї методики полягає в тому, щоб зрозуміти, за рахунок яких соціоекономічних показників досягається кращий кінцевий результат, які соціальні процеси у інших, об'єктів вибудовані краще, які соціальні процеси не досягли рівня, встановленого у відповідних нормативних документах об'єкта соціального аудиту. Систематизація бенчмаркінгової інформації інколи дозволяє знайти дуже прості (але не завжди очевидні на момент підготовки) рішення щодо підходу до забезпечення виконання соціоекономічних показників, які швидко приведуть до успіху всієї діяльності об'єкта соціального аудиту (зміна системи преміювання, складу колективу). Таким чином, можна стверджувати, що бенчмаркінг в соціальному аудиті – це технологія вивчення і застосування успішних комплексних бізнес-рішень в області соціоекономіки, які можуть застосовуватися на будь-якому рівні дослідження (організація, галузь, регіон).

Кількісні і якісні методи досліджень не варто протиставляти, так як вони взаємопов'язані і доповнюють один одного. Тільки при їх одночасному використанні в процесі проведення соціального аудиту можливе отримання достовірної інформації. Результати якісних досліджень можуть бути переведені в кількісну форму з допомогою, наприклад, такого кількісного методу, як контент-аналіз.

Цей метод – один з ефективних методів дослідження при проведенні соціального аудиту. Слово «контент» означає «вміст» документа. Щодо соціального аудиту контент-аналізом називається метод збирання кількісних даних стосовно досліджуваних соціоекономічних процесів соціального об'єкта аудиту, що містяться у відповідних документах. При цьому під документом розуміється нефінансова звітність і все написане згідно переліку питань соціального аудиту. Крім офіційних документів, контент-аналізу можуть підлягати газетні чи журнальні статті, оголошення, телевізійні виступи. Соціальний аудитор при використанні цього методу здатний виявити в документі те, що має важливий соціальний зміст і не помічається при його традиційному обстеженні. Контент-аналіз не виключає, а доповнює традиційний (змістовий) аналіз соціоекономічної документації, деталізуючи її складові.

Аналітична робота – це найбільш трудомісткий вид робіт соціальних аудиторів, яка являє собою набір застосовуваних аналітичних інструментів і методів до показників різних соціоекономічних документів для виявлення суттєвих зв'язків і характеристик і перетворення даних в інформацію. В результаті аналітичної роботи підвищується обґрунтованість висновків.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, саме з допомогою системи соціального аудиту можна отримати інформацію про суспільні відносини в сфері соціоекономіки на всіх рівнях, в період інноваційних технологій об'єктивно оцінити їх стан чи то всередині організації, чи то у суспільстві в цілому. І, якщо, в законодавчому порядку, в Україні затвердити соціальний аудит як вид перевірок соціальної сфери організацій, то ця галузь країни вийде на більш високий рівень розвитку. Тому дослідження явища соціального аудиту має важливе значення для розв'язання багатьох проблем соціально-економічного розвитку суспільства.

Список використаних джерел

1. Волков, С. Соціальний аудит як механізм оптимізації управління розвитком соціальної сфери [Текст] / С. Волков, А. Андрющенко // Профспілки України. — 2008. — №4. — С. 10—13.
2. Балакірева, О. М. Соціально-відповідальний бізнес в Україні : поняття та основні

- чинники [Текст] / О. М. Балакірева, Ю. М. Галустян // Український соціум. — 2007. — № 5-6. — С. 14—27.
3. Петрик, О. А. Аудит : методологія і організація [Текст] : монографія. — К., 2003. — 260 с.
4. Социальный аудит [Текст] / Под редакцией д. е. н., проф. А. А. Шулуса; д. е. н., проф. Ю. Н. Попова. — М. : Издательский дом «АТиСО», 2008. — 524 с.
5. Мешков В.Р. Особенности российской модели социального аудита. Экспресс-серия [Текст] / В. Р. Мешков. — М. : Издательский дом «АТиСО», 2009. — С. 410—417.
6. Буряк, В. До питання про джерела права соціального забезпечення [Текст] / В.Буряк // Вісник львівського національного університету. Серія юридична. — № 38. — С. 362—369.

В статье рассматриваются вопросы социального аудита; его виды, место и роль в системе управления социальными процессами; указываются основные правовые акты, которые используются в процессе социального аудита; рассматриваются основные методы его проведения.

Ключевые слова: социальный аудит, социальная сфера, социальные права, виды социального аудита, социальная ответственность, социальноэкономические показатели.

УДК 336.025

V.F. Deyneka, Deputy director,

I.A. Shavlo, Researcher

National University of State Tax Service of Ukraine

FEATURES OF TAX AND ACCOUNTING COSTS OF LABOR PROTECTION

Abstract. There was considered the underlying regulatory and legislative acts, which are associated with expenditure on labor protection. Also discussed features of reflection of operations, for providing employees with special clothes and shoes, personal protective equipment in financial accounting using tax law restrictions in determination of the object of taxation. Defined that special clothes, shoes and other personal protective equipment, which are given by employer and for employee, related with general expenses.

Analyzed the reflection of expenditure on labor protection in financial accounting based on groups of assets they are attributed to. Taking into consideration the accounting policy of enterprise, were shown on what accounts these assets are accounted.

Also considered the example of reflection of expenditure on providing the employees with special clothes, shoes and food in financial and tax accounting.

For harmonization of fiscal and financial accounting was defined the influence of the state on accounting policy.

Keywords: accounting policy, financial accounting, fiscal accounting, expenditure of double submission, labor protection.

В.Ф. Дейнека, заступник директора,

І.А. Шавло, науковий співробітник

Науково-дослідний інститут фінансового права

Національний університет ДПС України

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ОХОРОНИ ПРАЦІ

Розглянуто основні нормативні та законодавчі акти, пов'язані з визнанням витрат на охорону праці. Розкрито питання відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям, засобами індивідуального захисту з урахуванням особливих умов (обмежень) податкового законодавства при визначенні об'єкта оподаткування. Розглянуто приклад віднесення витрат на забезпечення найманих працівників юридичної особи спецодягом, взуттям, форменим одягом та спеціальним харчуванням за даними бухгалтерського та податкового обліку.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, податковий облік, витрати подвійного підпорядкування, охорона праці.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Останнім часом науковцями та практиками все більше уваги приділяється питанням обліку витрат, які мають подвійне призначення і частково

враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку підприємства.

Особливого значення питання визначення витрат набули в контексті прийняття у 2011 році Податкового кодексу України, який лише частково узгодив суперечності між практикою ведення бухгалтерського та податкового обліку, проте не зміг повністю нівелювати наявні розбіжності. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку є однією з важливих проблем підприємств усіх організаційно-правових форм власності при формуванні фінансової, податкової та статистичної звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним і практичним аспектами вирішення проблеми консолідації бухгалтерського та податкового обліку при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток присвячено публікації Г. Клепар, О. Задорожного, В. Мосейчука, Т. Плахтій, Д. Савчука, П. Патлатого, І. Ребка, Н. Марченка та інших. Проте вирішення питання відображення в бухгалтерському та податковому обліку витрат подвійного підпорядкування й досі залишається актуальним.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення впливу облікової політики на віднесення витрат подвійного призначення на прикладі проведення суб'єктами господарської діяльності витрат на охорону праці з метою гармонізації систем бухгалтерського та податкового обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основними нормативними та законодавчими актами, пов'язаними з проведенням витрат на охорону праці, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування СГД юридичних осіб, є такі: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 червня 2003 року № 994 «Про затвердження переліку заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат», із змінами та доповненнями (далі – Постанова № 994), Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – Кодекс), Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694-XII, Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24 березня 2008 року № 53, Типові галузеві норми безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у різних галузях виробництва, затверджені наказами Державного комітету України по нагляду за охороною праці.

Перелік заходів та засобів охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат, затверджений Постановою № 994, а особливості, за якими такі витрати, відносять до витрат подвійного призначення, передбачені відповідно підп. 140.1.1 п. 140.1 ст. 140 Кодексу.

У процесі діяльності окремими підприємствами для виконання трудових обов'язків працівникам надаються одяг, взуття та засоби індивідуального захисту, що у свою чергу визначаються як спеціальні.

Обов'язковість видачі спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту передбачено ст. 163 КЗпПУ, відповідно до якої на роботах із шкідливими та небезпечними умовами праці, а також роботах, пов'язаних із забрудненням або здійснюваних у несприятливих температурних умовах, працівникам видається безплатно за встановленими нормами спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту [1]. Підкреслимо, що ст. 8 Закону України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694-XII містить аналогічну вимогу.

Необхідно зауважити, що придбання, комплектування, видача та утримання спецодягу, відповідно до нормативно-правових актів про охорону праці та колективного договору, зобов'язаний забезпечити за свій рахунок роботодавець в особі власника чи уповноваженого ним органу [2]. Щодо їх вартості, то законодавством обмежень не встановлено, отже, працедавець, який насправді дбає про безпеку та зовнішній вигляд своїх працівників, може не економити та забезпечити засобами індивідуального захисту працівників відповідно до

своїх фінансових можливостей.

У разі передчасного зношення цих засобів не з вини працівника роботодавець зобов'язаний замінити їх за свій рахунок. Якщо в колективному договорі роботодавцем передбачена можливість придбання спецодягу, інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів за кошти працівника – роботодавець зобов'язаний компенсувати всі витрати на умовах, передбачених колективним договором [2].

Таким чином, спецодяг, спецвзуття та інші засоби індивідуального захисту у межах встановлених норм видається роботодавцем обов'язково та відноситься до складу загальновиrobничих витрат.

Зазначимо, що нормативним документом, який передбачає зберігання та видачу спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, є Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24 березня 2008 року № 53.

На особливу увагу заслуговує п. 4.1 цього Положення, згідно з яким засоби індивідуального захисту, що видаються працівникам, вважаються власністю підприємства, обліковуються як інвентар і підлягають обов'язковому поверненню при звільненні, переведенні на тому самому підприємстві на іншу роботу, для якої видання засобів індивідуального захисту не передбачається нормами, а також після закінчення термінів їх носіння замість одержуваних нових засобів індивідуального захисту [3].

Необхідно зазначити, що перелік заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, передбачено Постановою № 994, а також може встановлюватися типовими галузевими нормами, основними з яких є :

1) у харчовій промисловості (олійно-жирове, спиртове, лікєро-горілочне, пиво безалкогольне, кондитерське, тютюнове та тютюново-ферментаційне, парфумерно-косметичне та ефіроолійне виробництво) – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 115;

2) у м'ясній і молочній промисловості – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 116;

3) у сільському та водному господарстві – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 117;

4) в елеваторній, борошномельно-круп'яній та комбикормовій промисловості – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 10 червня 1998 року № 118;

5) у зв'язку – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 08 липня 1998 року № 139;

6) в автомобільному транспорті – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 20 жовтня 1998 року № 207;

7) у целюлозно-паперовій промисловості – наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 28 грудня 2000 року № 359;

8) у залізничному транспорті України – наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 21 січня 2004 року № 12.

Підкреслимо, що проведення витрат, пов'язаних з охороною праці, за даними податкового обліку при визначенні об'єкта оподаткування, регулюється підп. 140.1.1 п. 140.1 ПКУ. Так, витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України, та/або галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, враховуються як витрати подвійного призначення [4].

Отже, брати до уваги при визначенні об'єкта оподаткування витрати на придбання

одягу та взуття платник податку може тільки у разі, якщо ці засоби внесено до Переліку Постанови № 994 або до галузевих норм.

Виходячи з реальних можливостей та необхідності покращання умов охорони праці на виробництві, роботодавець може додатково понад встановлені норми, згідно з колективним договором, забезпечувати працівників необхідними засобами індивідуального захисту. Такі додаткові витрати, відповідно до чинного законодавства, можуть здійснюватися тільки за рахунок власного прибутку підприємства, оскільки відносяться до витрат подвійного призначення.

У податковому обліку витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку.

Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності та/або витрачені додатково понад встановлені законодавством норми, до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування не відносять [4]. Тому виходячи з природи витрат, пов'язаних з охороною праці, при обчисленні податку на прибуток виникають постійні податкові різниці.

Що стосується обліку цих витрат відповідно до Правил ведення бухгалтерського обліку (П(С)БО), то таких обмежень не існує.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям, засобами індивідуального захисту визначається наказом про облікову політику та внутрішніми нормативними документами підприємства.

Потрібно наголосити, що важливим моментом при відображенні витрат з охорони праці у бухгалтерському обліку є те, до якої групи активів вони віднесені – до запасів чи основних засобів.

Якщо нормативний термін використання одягу, взуття, засобів індивідуального захисту становить менше року, його облік ведеться у складі запасів (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси») [5]. Відповідно, коли нормативний термін їх використання становить більше року, їх відносять до складу основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») [6].

Крім того, наказом про облікову політику підприємства може застосовуватися вартісний критерій віднесення цих витрат.

Підсумовуючи, можна зазначити, що облік спеціального (форменого) одягу, взуття, засобів індивідуального захисту, які необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктів спеціального харчування на підприємствах ведеться на таких рахунках:

- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (якщо класифікується як запаси – термін служби не перевищує одного року);
- 109 «Інші основні засоби» (якщо класифікується як основні засоби за вартісним критерієм і за терміном служби);
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (МНМА) (якщо за вартісним критерієм спецодяг відповідає МНМА і при цьому термін його служби перевищує рік).

Приклад відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних із статтею «Охорона праці», міститься у таблиці 1.

Таблиця 1

Віднесення витрат на забезпечення найманих працівників спецодягом, взуттям, форменим одягом та спеціальним харчуванням*

№з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Примітки
1	Перераховано кошти постачальнику за спецодяг, спецвзуття, формений одяг, спецхарчування	631	311	
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	п.198.3 ПКУ
3	Отримано від постачальника спецодяг/спецхарчування	22/209	631	
4	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631	

Продовження табл. 1

5	Видано працівнику спецодяг/спецхарчування	377	22/209	підп. 165.1.9 ПКУ
6	Віднесено до складу витрат виданий спецодяг, спецхарчування	23, 91	377	підп. 140.1.1 ПКУ
7	Перераховано кошти постачальнику за спецодяг, строк використання якого більше 1 року	631	311	
8	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644	п.198.3 ПКУ
9	Отримано від постачальника спецодяг, строк використання якого більше 1 року	151	631	
10	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631	
11	Введено в експлуатацію	112	151	
12	Видано працівнику спецодяг та нараховано амортизацію	23, 91	131	підп. 140.1.1 ПКУ

*Розроблено авторами

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, проведене дослідження дає змогу зробити такі висновки. Виходячи з економічної сутності витрат з охорони праці та інших витрат виробництва, які відносять, згідно з податковим законодавством, до витрат подвійного призначення, можна стверджувати, що віднесення таких витрат у податковому та бухгалтерському обліку відрізняється за методикою розрахунку, хоча сформовані вони на підставі одних і тих самих первинних документів. Як наслідок, розрахований для оподаткування прибуток підприємства, визначається за різною нормативною базою при цьому відбувається дублювання показників у податковому та бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим існує необхідність в удосконаленні систем податкового та бухгалтерського обліку шляхом їх зближення.

Зазначимо, що на сьогодні у світовій практиці спостерігається тенденція до орієнтації національних систем бухгалтерського обліку на загальноприйнятий у світі комплекс підходів і правил [7].

А тому ініціатива уряду України щодо реформування податкової системи в частині податку на прибуток підприємств шляхом упровадження єдиного обліку на стандартах фінансової звітності, скоригованої на обмежену кількість податкових різниць, призведе до спрощення ведення обліку на підприємствах, раціонального використання ресурсів та часу суб'єктами підприємницької діяльності.

Список використаних джерел

1. Кодекс законів про працю України [Текст] : офіц. текст : за станом на : 26.10.2014 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 10.12.1971 р. № 322-VIII. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
2. Про охорону праці [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 26 жовтня 2014 р.] / Верховна Рада України ; Закон від 14.10.1992 р. № 2694-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1992, № 49, ст.668. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
3. Про затвердження Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту [Текст] : офіц. текст : за станом на 25.12.2009 р. / Держгірпромнагляд ; Наказ, Положення, Форма типового документа [...] від 24.03.2008 № 53 наказ Державного комітету України з промислової безпеки охорони праці та гірничого нагляду : від 24.03.2008 р. № 53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0446-08> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.

4. Податковий кодекс України [Текст] : офіц. текст : за станом на 01.10.2014 / Верховна Рада України ; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13—14, № 15—16, № 17, ст. 112. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1391419053853552> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Текст] : [офіц. текст] : за станом на 25.01.2013 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення від 20.10.1999 № 246. — Доступно з мережі Інтернет : <http://ubooks.com.ua/books/000171/inx38.php> (дата звернення 03.10.14). — Назва з екрана.
6. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Текст] : офіц. текст : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення від 27.04.2000 № 92. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
7. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток. — Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. — 60 с.

Рассмотрены основные нормативные и законодательные акты, связанные с расходами на охрану труда. Раскрыт вопрос отражения в бухгалтерском учете операций по обеспечению сотрудников спецодеждой, спецобувью, средствами индивидуальной защиты и проведению их в налоговом учете при определении объекта налогообложения. Рассмотрен пример отражения этих расходов по данным бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: *учетная политика, бухгалтерский учет, налоговый учет, расходы двойного назначения, охрана труда.*

УДК 657.446

L.V.Koval, Ph.D., Associate professor
Vinnytsia National Agrarian University

AN ACCOUNTING SOFTWARE SECURITY ACTIVITIES OF AGRICULTURAL PRODUCERS

Abstract. *Generalized and expanded classification of insurance for the purposes of accounting, which allowed him to identify objects in the farms. Suggestions for improving the theoretical foundations of the payments for property insurance business and agricultural enterprises to obtain timely, accurate and objective accounting information for management. Organizational and methodological approaches to improve the accounting for insurance payments based on industry characteristics. Directions for further research on the subject.*

Is proved that the classification of the types of insurance should be done by highlighting the historical, economic and legal characteristics. As part of the economic characteristics of insurance proposed to divide into five species, one of which insurance activities. This classification allows us to determine the specifics of the settlement of insurance in the agricultural enterprises and contributes to the improvement of organizational - methodical techniques of accounting.

Keywords: *insurance activities, classification of insurance, accounting, agricultural producers.*

Л.В. Коваль, к.е.н., доцент

Вінницький національний аграрний університет

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАХУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Узагальнено та доповнено класифікацію видів страхування для потреб обліку, що дозволило визначити його об'єкти у сільськогосподарських підприємствах. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення теоретичних засад обліку розрахунків зі страхування майна та діяльності у сільськогосподарських підприємствах з метою отримання своєчасної, достовірної і об'єктивної облікової інформації для системи управління. Запропоновано організаційні та методичні підходи щодо удосконалення обліку розрахунків по страхуванню з урахуванням галузевих особливостей. Визначено напрямки подальших наукових досліджень з даного питання.

Ключові слова: *страхування, діяльність, класифікація, страхування діяльності, облік, сільськогосподарські товаровиробники.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Страхування ризиків чи майна сільськогосподарських товаровиробників не забезпечує в повній мірі належного їх захисту. Тому постає питання пошуків таких страхових продуктів, які б максимально убезпечили діяльність виробників сільськогосподарської продукції. інформацію щодо надійності такого захисту надають дані бухгалтерського обліку. В зв'язку з цим питання облікового забезпечення страхування діяльності сільськогосподарських товаровиробників набуває актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікового забезпечення розрахунків за страхуванням розглядали такі вчені та дослідники як Н. Білова, В. Жук, П. Сук., І. Назаренко та інші. Ними розглянуто поняття про майнове страхування [1, с. 15], висвітлено порядок відображення в обліку операцій зі страхування врожаю [2, с. 51] а також розкрито особливості обліку страхування майна підприємств [6, с. 20].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). У статті поставлено завдання на основі проведеного дослідження довести доцільність страхування діяльності сільськогосподарських товаровиробників та зазначити особливості облікового забезпечення таких операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Поняття страхування передбачає поділ його на види. Згідно з Законом України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14.01.1998 №16/98-ВР та Законом України «Про страхування» від 07.03.96 №86/96-ВР страхування поділяється залежно від страхових випадків на: пенсійне страхування; страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням; медичне страхування; страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності; страхування на випадок безробіття; інші види страхування, передбачені законами України [3]. Вищезазначені види належать до соціального страхування.

Згідно з Законом України «Про страхування» від 07.03.96 №86/96-ВР залежно від предмету договору страхування поділяється на: особисте страхування; майнове страхування; страхування відповідальності [4].

Така класифікація є класичною для вітчизняного страхування. Проте такою класифікацією передбачено тільки відшкодування отриманого збитку і тільки в певному обсязі. Як правило, розмір відшкодування у більшості випадків менший за розмір збитків, тому що непокрита частина збитку являє собою франшизу. Окрім розглянутої класифікації страхування відповідно чинної нормативно-правової бази, в науковій літературі виділяють інші класифікаційні ознаки. Зокрема це: історична ознака, економічна ознака та юридична ознака. Історична ознака поділу страхування на види носить переважно теоретичний характер. Вона передбачає поділ страхування за етапами його розвитку, що дає змогу підготувати інформацію для цілей обліку та аудиту. Саме знання етапів розвитку страхування дає змогу практикам прогнозувати процеси розвитку страхового ринку.

Для цілей обліку має велике значення економічна класифікаційна ознака. В основі поділу страхування лежить наявність чи відсутність інвестиційної складової в договорі страхування. Відповідно до цієї ознаки страхування слід поділяти на страхування життя (індивідуальне страхування життя, страхування дітей до повноліття і вступу у шлюб, страхування додаткової пенсії та ін.) та інше загальне страхування (транспортне страхування, страхування майна від вогню та стихійного лиха, страхування кредитних ризиків та поручительства, авіаційне та морське страхування та ін.). Так звані договори страхування життя направлені не лише на страховий захист страхувальника, а й передбачають забезпечення його інвестиційних інтересів шляхом нагромадження страхових внесків. Такі договори є довгостроковими та стовідсотково забезпечують повернення внесених страхувальником коштів та певних відсотків нарахованих на суму страхових внесків, оскільки умовою настання відповідальності страховика є або настання смерті страхувальника, або дожиття останнім до визначеної дати.

Договори страхування, які забезпечують лише страховий захист без врахування інвестиційних інтересів страхувальника становлять другу групу договорів та мають назву загальних видів страхування відмінних від страхування життя. Такі договори носять короткостроковий характер, в зв'язку з чим унеможлиблюється накопичення страхових премій та не передбачено обов'язкове повернення коштів страхувальнику. Таким чином друга група договорів передбачає лише компенсацію збитків внаслідок настання страхового випадку. Даний поділ зумовлений видом ліцензій, що видаються страховим компаніям для здійснення своєї діяльності. Так, із набранням чинності Закону України «Про страхування» від 07.03.96 №86/96-ВР, страхові компанії повинні обрати один напрям страхових послуг.

Проте на практиці виникають випадки, що потребують комплексного страхування майнових інтересів страхувальника. В цьому випадку класифікаційною ознакою страхування є характер небезпеки. Під характером небезпеки розуміють сукупність страхових ризиків, в умовах яких ведеться конкретна діяльність страхувальника. При цьому здійснюється комплексне страхування сукупності об'єктів від певної небезпеки, що прописується одним договором страхування. Що стосується міжнародного досвіду, то використання класифікації за характером (родом) небезпек прописано Директивою Комісії Європейського союзу 92/49/CEE, згідно з якою країнами-членами організації в обов'язковому порядку передбачено формування статистичних даних щодо страхування за родом небезпек у розрізі їх видів: страхування майна від вогню та стихійного лиха, транспортне страхування, авіаційне та морське страхування, страхування кредитних ризиків та поручительства, інші види.

Окрім цього, економічна ознака страхування передбачає його поділ за предметом договору страхування. Така класифікація прописана Законом України «Про страхування» і виділяє особисте страхування, майнове страхування та страхування відповідальності. Предмет договору страхування відіграє головну роль у визначенні характеру договору і його основних умов таких як: страховий випадок, страхова сума, франшиза, термін дії договору, страхова премія, обмеження, винятки і т.д.

Подібною до економічної ознаки є юридична ознака класифікації страхування, яка також передбачає декілька підходів. Так юридична ознака класифікації страхування передбачає його поділ на відповідні класи з метою ліцензування страхової діяльності.

Директивами ЄС виділено 7 класів довгострокового страхування та 18 класів короткострокового (загального) страхування. За цією ознакою в Україні страхування поділяється на види, що максимально наближені до загальноєвропейських стандартів, хоча в нашій державі чіткого поділу на страхування життя та загального страхування немає. Поряд з цим, юридична ознака передбачає поділ страхування за формами проведення на обов'язкове та добровільне. В Україні в переважній більшості використовують добровільну форму страхування.

Розглядаючи страхування для потреб сільськогосподарських підприємств слід звернути увагу на те, що жоден вид страхування не забезпечує повного захисту страхувальників. Страхова компанія не виплачує кошти на усунення негативних наслідків в результаті настання страхового випадку за умови страхування, наприклад, майна підприємства. В такій ситуації підприємство несе додаткові витрати та втрати. Так, в результаті настання страхового випадку підприємство отримує страхове відшкодування в розмірі, що дозволяє покрити лише частину збитку. При цьому не враховуються витрати на проведення робіт по ліквідації наслідків надзвичайних подій, витрати на попередження настання страхового випадку та пошкодження чи втрати майна, витрати на відновлення та/або придбання пошкоджених чи знищених об'єктів страхування. Окрім цього, в результаті настання страхового випадку втрачається і ділова репутація підприємства, і як наслідок, підприємство не доотримує прибуток. Таким чином настання страхового випадку впливає не тільки на майно підприємства, а й на його діяльність в цілому.

На сьогодні практикою страхових компаній передбачено окремо страхування від втрат прибутку, від перерв у виробництві, страхування додаткових витрат, страхування від непередбачених зривів у бізнесі. Такі страхові продукти передбачають більш ширший захист

підприємства від настання страхового випадку, ніж наприклад страхування майна, та є його похідними. Зазначені страхові продукти забезпечують не тільки відновлення майна підприємства, а й його діяльності. Тому пропонуємо для цілей обліку поєднати зазначені страхові продукти у один загальний вид та додати до існуючої класифікації як страхування діяльності, що є не загальнообов'язковим. Оскільки страхування діяльності передбачає більш повний захист підприємства то в обліку необхідно виокремити таку інформацію, що сприятиме посиленню контрольної функції. При цьому об'єктами страхування як при страхуванні майна так і при страхуванні діяльності виступають майнові інтереси суб'єкта господарювання, пов'язані з володінням та користуванням такого майна. Однак при страхуванні майна враховуються лише інтереси щодо збереження майна, тоді як при страхуванні діяльності враховується інтереси, зумовлені одержанням певних вигод чи навіть переваг, що напряду пов'язані з володінням та користуванням такого майна.

За результатами дослідження пропонуємо поділяти страхування на 5 видів: соціальне; майнове; особисте; страхування відповідальності; *страхування діяльності (за видами)*. Ця пропозиція буде відповідати обліковим потребам підприємства, щодо належного відображення розрахунків зі страхування, а також запропонованому визначенню терміна «страхування».

Соціальне страхування здійснюється в обов'язковій формі, яка прописана чинним законодавством нашої країни. Усі інші види страхування можуть бути як в обов'язковій, так і в добровільній формі. В свою чергу усі види страхування поділяються на галузі та підгалузі.

Особисте страхування включає в себе страхування життя (на випадок смерті страхувальника), здоров'я (на випадок дожиття застрахованого до певної дати чи події), працездатності (на випадок втрати ним працездатності), а також додаткової пенсії. Поділ особистого страхування на підгалузі зумовлено тим, що воно поєднує в собі всі види страхування. Тому доцільно виділити наступні його підгалузі: страхування від нещасних випадків (нещасні випадки характеризуються раптовістю їх настання); медичне (передбачає оплату лікування страхувальника); страхування життя (передбачає страхову виплату у повному розмірі у випадках настання певної дати або події).

Майнове страхування передбачає компенсацію шкоди, яку отримав страхувальник при настанні страхового випадку із майном, що було застрахованим. При цьому для обчислення страхової суми береться вартість об'єктів майнового страхування. В складі галузі майнового страхування слід виділити його підгалузі: страхування майна фізичних осіб; страхування майна юридичних осіб.

Даний поділ зумовлений відмінністю величини та видів ризиків, об'єктів страхування, змістом укладання договору страхування та іншими факторами. Майнове страхування здійснюється переважно в добровільній формі. Для сільськогосподарських підприємств законодавством встановлено обов'язкове страхування тварин відповідно до їх переліку встановленого Кабінетом Міністрів України на випадок вимушеного забою, знищення, загибелі, від хвороб, стихійних лих та нещасних випадків.

Страхування відповідальності з'явилося відносно недавно у вітчизняному страхуванні. Особливістю страхування відповідальності є укладання договору страхування між страховиком та страхувальником на користь третьої особи (страхування відповідальності щодо невиконання укладених договорів постачання – у сільському господарстві, професійної відповідальності аудиторів – при невиконанні умов договору, юристів, адвокатів). При страхуванні відповідальності, як правило, третя особа завжди є не відомою. Виключення становить страхування відповідальності щодо невиконання контрактних зобов'язань (наприклад, у сільському господарстві). Таке страхування є важливим для сільськогосподарських підприємств, оскільки у силу залежності від природних факторів та інших неконтрольованих та непередбачуваних подій не завжди є можливість виконати свої контрактні зобов'язання. Окрім того таке страхування передбачає комплексний захист третьої особи, що є ще однією особливістю даного виду. При цьому страхова сума не зазначається, а лише її гранична межа.

Страхування діяльності – це вид страхування, що передбачає страхування сукупності ризиків діяльності підприємства за її видами в цілому від понесенням останнім додаткових витрат та втрат.

Одночасне страхування майна і втрат від перебіжного виробництва вважається вигідним як для підприємця, так і для страхової компанії, оскільки ризики за двома цими договорами, як правило, одні і ті самі. Крім того, якщо обидва договори уклала одна страхова компанія, то вона зацікавлена якнайшвидше відновити застраховане майно, щоб уникнути значних страхових виплат у зв'язку з компенсацією страхувальникові втрат від перерви у виробництві [5].

На сьогодні все більше підприємств використовують в своїй діяльності різного роду механізми та машини. Вони також підлягають страхуванню. Проте підприємства ігнорують страхування таких об'єктів, покладаючись на те що нічого поганого не станеться. Наслідки збою в програмі роботи установки, що регулює температурний режим в інкубаторі, теплиці чи холодильній установці може призвести до більших втрат, ніж при настанні надзвичайної події природного характеру. Це ще раз підтверджує необхідність страхування всієї діяльності підприємства. З іншого боку, задля забезпечення страхування сільськогосподарськими товаровиробниками, державі (як одному з учасників цього процесу) необхідно вдосконалити свою політику в цій галузі.

Основними напрямками вдосконалення повинно бути: державна підтримка у вигляді субсидій на страхування; створення оптимального співвідношення між добровільним та обов'язковим страхуванням; вдосконалення та розвиток нормативно-правової бази; підготовка та перепідготовка кваліфікованих кадрів.

На нашу думку, необхідно на рівні держави запровадити страхування діяльності підприємства з обов'язковою їх підтримкою.

Отже можна стверджувати, що страхування забезпечує певну фінансову підтримку сільськогосподарським товаровиробникам при відшкодуванні завданих збитків в результаті настання страхових випадків. При цьому необхідно дотримуватися декількох принципів.

1. Групове страхування повинно забезпечити зниження страхових тарифів, а не служити для отримання більших доходів страховими організаціями.

2. Відповідальність за нехтування обов'язковим страхуванням повинен повністю нести сільськогосподарський товаровиробник, що необхідно відобразити законодавчо.

3. Диференціація розмірів тарифів страхування за різними напрямками: за рівнем зміни показників діяльності, за видами сільськогосподарських товаровиробників, а також за їх фінансово-економічним становищем.

4. Використання цінового моніторингу задля забезпечення достовірності інформації щодо рівня цін на сільськогосподарську продукцію, що впливають на дохід підприємства.

5. Обов'язкова участь держави у системі страхових відносин.

На основі проведеного дослідження доведено необхідність страхування діяльності підприємства в розрізі її видів. В зв'язку з цим доцільно в межах субрахунку 655 «За страхуванням майна» виділити рахунок 655-6 «За страхуванням діяльності підприємства» в розрізах видів діяльності, що забезпечить належне відображення таких операцій в обліку.

Окрім цього необхідно розширити назву ранку 655, що звучатиме як «За страхуванням майна та діяльності». З огляду на це, задля отримання інформації про те, яку саме групу майна було застраховано та чіткої організації обліку сільськогосподарських товаровиробників, пропонуємо в межах рахунку 655 «За страхуванням майна та діяльності» виділити наступні субрахунки в такій послідовності:

- 655-1 «За страхуванням поточних біологічних активів тваринництва»;
- 655-2 «За страхуванням довгострокових біологічних активів тваринництва»;
- 655-3 «За страхуванням поточних біологічних активів рослинництва»;
- 655-4 «За страхуванням довгострокових біологічних активів рослинництва»;
- 655-5 «За страхуванням іншого майна»;
- 655-6 «За страхуванням діяльності підприємства».

Таким чином буде видно що саме застраховано.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, класифікацію видів страхування слід здійснювати, виділивши історичну, економічну та юридичну ознаки. В межах економічної ознаки запропоновано поділити страхування на п'ять видів, один з яких страхування діяльності. Така класифікація дає можливість визначити специфіку розрахунків зі страхування у сільськогосподарських підприємствах і сприяє вдосконаленню організаційно - методичних прийомів їх обліку.

Список використаних джерел

1. Білова, Н. Страхувальника облік не лякає! [Текст] / Н.Білова // Податки та бухгалтерський облік. — 2002. — №87. — С. 12—17.
2. Назаренко, І. Як провести обов'язкове страхування врожаю с/г культур [Текст] / І.Назаренко // Все про бухгалтерський облік. — 2002. — № 90. — С. 50—51.
3. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Текст] : [Закон України : офіц. текст : за станом на 03.08.2014 р.] / Верховна Рада України ; Закон від 14.01.98 № 16/98-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1998. — N 23. — С.121. — Відомості доступні з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 01.10.14). — Назва з екрана.
4. Про страхування [Текст] : [Закон України : офіц. текст : за станом на 11.07.2014 р.] / Верховна Рада України ; Закон від 07.03.1996 № 85/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1996. — N 18. — С. 78. — Відомості доступні з мережі Інтернет: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 01.10.14). — Назва з екрана.
5. Страхування виробничих ризиків [Електрон. ресурс]. — Режим доступу : <http://economy.at.ua/publ/7-1-0-31> (дата звернення 01.10.14). — Назва з екрана.
6. Сук Л. Облік розрахунків за страхуванням [Текст] / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2004. — №10 (115). — С. 18—23.

Обобщенно и дополнена классификация видов страхования для потребностей учета и аудита, что позволило определить его объекты в сельскохозяйственных предприятиях. Разработаны предложения по совершенствованию теоретических основ учета расчетов по страхованию имущества и деятельности в сельскохозяйственных предприятиях с целью получения своевременной, достоверной и объективной учетной информации для системы управления. Предложены организационные и методические подходы по совершенствованию учета расчетов по страхованию с учетом отраслевых особенностей. Определены направления дальнейших научных исследований по данному вопросу.

Ключевые слова: *страхования, деятельность, классификация, страхование деятельности, учет, сельскохозяйственные товаропроизводители.*

УДК 336.6:338.43:631.16:633.1

N.L. Korzhenivska, Ph.D., Associate professor, Doctoral candidate
Podilian State Agrarian Engineering University

THE ROLE OF THE FINANCIAL AND CREDIT SYSTEM IN SHAPING THE PRIORITIES OF THE ECONOMIC SECURITY OF PRODUCERS OF GRAIN

Abstract. *Economic security - the fundamental basis of cost-effective state which defends its national interests and overcome various threats in the increasingly international competition. However, the specificity inherent in grain production, the problems of the world and national character reflected in the successful use of financial resources, their distribution, which leads to structural inconsistencies and gives rise to the problem of grain production.*

Danger grain industry is, among other things, the factors reducing cash flows and the effectiveness of individual producers. The determining factor is the annual fluctuations in prices and production. One of the improvements in the relationship between producers and lending institutions may be their close proximity that producers save time, especially during seasonal employment. An important aspect of economic security is also a range of specialist assessment of their financial condition and creditworthiness. Observed a clear interdependence between powerful grain production and the flow of credit. These capabilities lead to a further intensification of production, which requires

study on the formation of the priorities of economic security.

At this stage the operation of the grain industry and its subjects appears necessary formation and development of economic security, which is one of the priorities is to use financial and credit system as a component of ensuring financial security. In the process of the grain market must comply with the optimum balance between the parties, the main role is assigned to state institutions and financial and credit system.

Keywords: economic security, commodity grains, financial and credit system, economic risks.

Н.Л. Корженівська, к.е.н., доцент, докторант

Подільський державний аграрно-технічний університет

РОЛЬ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНОЇ СИСТЕМИ У ФОРМУВАННІ ПРІОРИТЕТІВ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ЗЕРНА

У статті розглядається питання економічної безпеки товаровиробників зерна в контексті ролі фінансово-кредитної системи, як одного з пріоритетних напрямків її досягнення.

Обґрунтовано, що у процесі формування ринку зерна необхідно дотримуватись оптимального балансу між його учасниками, основна роль при цьому покладається на державні інституції та фінансово-кредитну систему

Ключові слова: економічна безпека, товаровиробники зерна, фінансово-кредитна система, економічні ризики.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Економічна безпека – фундаментальна основа економічної ефективної держави, яка відстоює свої національні інтереси та долає різноманітні загрози в умовах посилення міжнародної конкуренції. Історично та методологічно склалося, що рівень економічної безпеки здебільшого оцінюють на основі індикаторів енергетичної та фінансової безпеки, зіставляючи при цьому реалізацію національних інтересів із загрозами, зокрема – з тінізацією економіки, фінансовий аспект якої реалізується у процесах відмивання доходів протиправного походження [1, с. 34].

У галузі зерновиробництва, яка протягом останніх років демонструє нарощення обсягів виробництва та експорту, існує цілий ряд проблемних питань, які потребують негайного і стратегічного вирішення. В умовах трансформаційної економіки фінансові стимули розвитку виробництва зерна виступають одними із визначальних факторів, які сприяють значним успіхам галузі загалом. Проте специфіка, притаманна сільськогосподарському виробництву і зерновому зокрема, проблеми світового та загальнонаціонального характеру позначаються на успішному використанні фінансових ресурсів, їх розподілі, що призводить до структурних невідповідностей та породжує проблеми зернового господарства. Тому дослідження в напрямку визначення ролі фінансово-кредитної системи у формуванні пріоритетів економічної безпеки товаровиробників зерна є актуальними і своєчасними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Рівень фінансової складової економічної безпеки підприємства залежить від стану його кредитного портфеля. Дослідження можливостей впливу на діяльність товаровиробників зерна можливостей фінансово-кредитної системи в своїх публікаціях здійснюють такі науковці, як Алексійчук В.М., Бородіна О.М., Гайдучий П.І., Дем'яненко М.Я., Колотуха С.М., Косодій Р.П., Лайко П.А., Мармуль Л.О., Малік М.Й., Могильний О.М., Непочатенко О.О., Полозенко Д.В., Саблук П.Т., Жук В.М., Танклевська Н.С. та інші. Втім, мінливість законодавчої та нормативно-правової бази, політичної та економічної ситуацій змушують постійно продовжувати дослідження зазначених проблем.

Формулювання цілей статті (постановка завдання): визначення ролі фінансово-кредитної системи у формуванні пріоритетів економічної безпеки товаровиробників зерна.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Роль фінансування сільськогосподарського виробництва, без перебільшення, є однією з визначальних при формуванні прибуткового та стабільного його розвитку. Особливо важлива фінансово-кредитна підтримка у галузі зерновиробництва, як

однієї з пріоритетних в напрямку формування продовольчої безпеки. З поглибленням процесів глобалізації розширюються можливості для товаровиробників зміцнювати свої конкурентоспроможні позиції, що, в свою чергу, породжує й масу проблем, пов'язаних з загрозами та небезпеками виникнення втрат через власні прорахунки, а також зовнішні негативні впливи. Від своєчасно виявлених небезпек, економічно вірно прорахованих ризиків залежить економічна безпека суб'єктів господарювання та стан галузі в цілому.

Небезпека зернової галузі полягає, серед іншого, у факторах зменшення грошових надходжень і ефективності діяльності окремих товаровиробників. Визначальним фактором виявляється щорічне коливання цін та продукцію. Розвиток галузі зерновиробництва є одним із пріоритетних для держави і щорічне нарощення обсягів його виробництва свідчить, на перший погляд, про стабільність і перспективність подальших кроків у цьому напрямку. Таку позитивну динаміку демонструють крупні холдингові компанії та зернотрейдери, що експортують продукцію. Проте загрози галузі полягають у відмові ряду дрібних та середній товаровиробників вирощувати зерно, обґрунтовуючи свої рішення фінансовою неспроможністю покривати власні витрати виробництва. Без функціонування таких товаровиробників неможливий пропорційний розвиток галузі, що впливає на сільські території, а поступова тотальна концентрації виробництва призведе до можливих загроз прихованого та відкритого рейдерства, зокрема й з боку закордонних інсайдерів та контрагентів. Концентрація та монополізація зерновиробництва, як стратегічно важливої галузі країни та її продовольчої безпеки, приховує можливу небезпеку банкрутств, в тому числі й штучних, які ми вже спостерігаємо останнім часом. Тому економічна безпека галузі та її товаровиробників вкрай важливе питання, а роль фінансово-кредитної системи визначає складові пріоритети у її формуванні і розвитку.

Ситуація «вироби-купи-продай» для багатьох товаровиробників зерна є незмінною протягом багатьох виробничих циклів, що катастрофічно проявляється у небажанні виробляти тваринницьку продукцію (скотарства, вівчарства), здійснювати диверсифікацію виробництва у напрямку використання зерновідходів в якості пального тощо. Економічна безпека у даній сфері свідчить про загрозливу ситуацію на перспективу. Тому фінансово-кредитна підтримка виробників у напрямку їх економічного розвитку та покращення структурного використання зернового фонду є ключовим завданням держави.

Аналіз міжнародного досвіду свідчить, що у розвинутих країнах обсяги державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників коливаються в межах 30 - 40%, а в окремих (зокрема Японії, Швейцарії) доходять навіть до 70% вартості виробленої продукції [2, с. 79].

Український товаровиробник обмежений протягом виробничого циклу у доступних кредитах, що впливає на урожайність та якість зерна. Фінансово-кредитні установи з упередженістю відносяться до надання коштів дрібним та середнім товаровиробникам, обґрунтовуючи це значними фінансовими ризиками. Враховуючи високу залежність агробізнесу від природних факторів, одним з шляхів мінімізації кредитних ризиків є страхування сільськогосподарських культур. Нажаль, аналіз практики діяльності сільськогосподарських підприємств свідчить, що в більшості випадків виробники не бажають страхувати майбутній врожай та основні засоби, а страхують свою виробничу діяльність і майно тільки при оформленні банківських кредитів.

Серед основних факторів, що впливають на організацію фінансово-кредитних відносин у зерновому виробництві можемо виділити сезонність виробництва, вплив природних факторів, нераціональне використання землі, значна зношеність основних фондів, низька рентабельність та збитковість. Тому важливим є скорочення посередницьких зв'язків і розширення взаємовідносин з кредитними спілками, кооперативними банками, лізинговими, інвестиційними компаніями, страховими компаніями, підприємствами з постачання матеріально-технічних ресурсів, переробними підприємствами та іншими фінансово-кредитними установами, які можуть надавати послуги малим і середнім товаровиробникам зерна та господарствам населення у сільській місцевості.

Одним із напрямків покращення у взаємовідносинах між виробниками і кредитними установами може бути їх близьке розташування, що зекономить час товаровиробників, особливо в період сезонної зайнятості. Важливим моментом економічної безпеки підприємств також є вибір спеціаліста з оцінки їх фінансового стану та кредитоспроможності, до обов'язків якого входить: визначити потенційних позичальників – фермерів-зерновиробників, які ведуть господарську діяльність у певному регіоні і поширення послуг кредитної спілки; здійснювати безпосередні переговори із зерновиробниками; проводити попередню оцінку позичальника і запропонованого до фінансування проекту на відповідність правилам кредитування; проводити збір необхідних документів щодо діяльності потенційного позичальника і застави; аналізувати фінансовий стан позичальника і визначати оцінку його кредитоспроможності; здійснювати вибір і оцінку забезпечення (застави) за кредитом; готувати висновок щодо розгляду кредиту на кредитному комітеті та складати експертний висновок щодо оцінки застави; здійснювати оформлення видачі кредиту; проводити контроль за цільовим використанням кредиту і моніторинг його своєчасного повернення; проводити супровід діючих кредитів; здійснювати заходи по роботі з простроченою заборгованістю [3].

Одним з чинників, що стимулює попит агропромислових позичальників на кредити та сприяє збільшенню обсягів кредитного портфелю банків, є механізм часткової компенсації процентних ставок комерційних банків за рахунок бюджетних коштів. Цей механізм суттєво знижує вартість залучених позичальниками кредитних ресурсів не тільки за короткостроковими кредитами, але й за довгостроковими [4].

Прослідковується чітка взаємозалежність між потужними обсягами виробництва зерна та потоком кредитних ресурсів. В свою чергу, такі можливості призводять, як наголошувалось вище, до подальшої інтенсифікації виробництва, яка вимагає дослідження питання формування пріоритетів економічної безпеки.

В Європі найбільшу кількість сільськогосподарської продукції виробляють дрібні та середні фермерські господарства, які ефективно працюють завдяки активній фінансовій підтримці держави. В деяких розвинених країнах у сільській місцевості якість життя краща ніж у містах, оскільки держава створює всі необхідні умови для соціального та економічного розвитку. В зерновій галузі, яка останніми роками нарощує обсяги експорту, основну роль у якому відіграють агрохолдинги, необхідна більш дієва фінансова підтримка розвитку малого та середнього підприємства, як головного чинника розвитку сільських територій та відродження села.

Специфіка зернового ринку України полягає в тому, що він в умовах глобалізації є залежним від експортного потенціалу та розвитку переробної промисловості. Тому економічна безпека товаровиробників зерна має важливе значення для визначення економічної ефективності їх діяльності в умовах ринкової інтеграції. Формування загальних фондів зернових ресурсів країни відбувається за рахунок різних форм і розмірів господарств. Останніми роками спостерігається тенденція зниження рівня рентабельності зерна при одночасних потужних обсягах його виробництва. Така ситуація зумовлена багатьма чинниками, зокрема подорожчанням пального, добрив, засобів захисту рослин, техніки та інших складових витрат товаровиробників. І якщо крупні товаровиробники можуть дозволити собі певні ризики ведення бізнесу і залучення великих обсягів кредитних ресурсів, розраховуючи на валютні надходження від експортних операцій, то невеликі підприємства такі ризики спонукають до згортання виробництва зернових, а подекуди призводять до банкрутства. Крім того, цінова ситуація на зерно, як продукт, що гарантує продовольчу безпеку у світі, не завжди на боці національного товаровиробника, і цей факт також вимагає оцінки економічної безпеки та визначення її пріоритетів.

Вплив фінансово-кредитної системи на управління економічними процесами проявляється в економічній безпеці товаровиробників зерна через реалізацію заходів фінансового стимулювання розвитку його виробництва в межах інституційного, функціонального та технологічного аспектів. Інституційний аспект передбачає формування

та вдосконалення системи діяльності корпоративних та приватних фінансових посередників (гарантійні, пенсійні, венчурні, інвестиційні фонди), товариства, страхові та лізингові компанії. Функціональний аспект передбачає, що забезпечення фінансовими ресурсами та стимулювання розвитку виробництва зерна має відбуватися в розрізі певних суб'єктів господарського механізму, які досягли визначеного рівня та відповідають відповідним критеріям. Технологічний аспект передбачає, що фінансування та кредитування розвитку виробництва зерна має відбуватися на основі чіткого розподілу повноважень, персональної відповідальності, прозорості, диверсифікації ризиків, страхування, використання непрямих методів державної фінансової підтримки [5].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, можемо зробити висновок, що на сучасному етапі функціонування зернової галузі та її суб'єктів необхідним виявляється формування та розвиток економічної безпеки, яка одним із пріоритетів передбачає використання фінансово-кредитної системи у якості забезпечення складової фінансової безпеки. У процесі формування ринку зерна необхідно дотримуватись оптимального балансу між його учасниками, основна роль при цьому покладається на державні інституції та фінансово-кредитну систему.

Список використаних джерел

1. Піщанська, В. В. Вплив відмивання брудних грошей на національну фінансову безпеку України [Текст] / В. В. Піщанська // Магістеріум. — 2009. — Вип. 35. — С. 32—36.
2. Мармуль, Л.О. Фінансово-кредитне забезпечення розвитку аграрного сектору економіки [Текст] / Л. О. Мамуль, Н. С. Танклевська // Економіка АПК, 2006. — № 12. — С. 75—80.
3. Іваночко, І. Кредитування виробників зерна. Нові методики і кредитні продукти [Електронний ресурс] / І. Іваночко, І. Гринюк, Р. Кос. - Режим доступу : <http://www.zerno.org.ua/download/category/13-kreditni-produkti?download=14:kredituvannya-virobnikiv-zerna-novi-metodiki-ta-kreditni-produkti> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
4. Резнік, Н. Розширення сфери взаємодії потенційних інвесторів і владних структур як один із напрямів залучення інвестицій в АПК [Текст] / Н. Резнік // Формування ринкових відносин в Україні : Збірник наукових праць. — 2010. — № 5. — С. 17—23.
5. Макуха, С.М. Альтернатива кредитним стимулам зерновиробництва [Електронний ресурс] / С.М. Макуха. — Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1669/1/Альтернатива%20кредитним%20стимулам%20зерновиробництва.pdf> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.

В статье рассматриваются вопросы экономической безопасности товаропроизводителей зерна в контексте роли финансово-кредитной системы, как одного из приоритетных направлений ее достижения.

Ключевые слова: экономическая безопасность, товаропроизводители зерна, финансово-кредитная система, экономические риски.

УДК 657:006.32

L.M. Krasnolutszkaya, Ph.D., Associate professor
Podilian State Agrarian Engineering University

NATIONAL REGULATIONS (STANDARDS) OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF FINANCIAL STABILITY OF THE ENTERPRISE

Abstract. The article discusses the principles of equity and liabilities reflected in the International Financial Reporting Standards, as well as the use of these concepts in the management of financial sustainability of economic entities in the current conditions of the economy of Ukraine.

In terms of overall financial matters of financial analysis and management were recognized achievements of Ukrainian scientists, among which should be noted researchers such as AD Zaruba, AV Kondratyev, V.V.Sopko, NG Belukha, AM Podderogin. The problem of ensuring the financial sustainability of agricultural enterprises actively studied by scientists economists farmers MJ Dem'yanenko, LA Lahtionov and others. However, there remain insufficiently studied theoretical concepts and the nature of the financial sustainability of their place and role in the

system of micro enterprises

A review of various methods for assessing financial stability of the company stated in the literature and the recommendations of the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine showed that each of them has its own advantages and can be used by users on condition of bringing them to the requirements of international financial reporting standards.

Keywords: capital, reserves, liabilities, financial stability, money circulating.

Л.М. Краснолуцька, к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту

Подільський державний аграрно-технічний університет

НАЦІОНАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТИ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСОВОЮ СТІЙКІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглядаються принципи відображення капіталу та зобов'язань у Міжнародних стандартах фінансової звітності, а також використання цих концепцій в управлінні фінансовою стійкістю суб'єктів господарювання у сучасних умовах економіки України.

Обґрунтовано показники фінансової стійкості підприємства у контексті Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

Ключові слова: капітал, резерви, зобов'язання, стійкість фінансова, кошти обігові.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Перехід вітчизняної економіки на інноваційний і соціально-орієнтований шлях розвитку неможливий без поліпшення фінансового стану підприємств і забезпечення стабільності їх функціонування, а тому аналіз, оцінка і управління фінансовою стійкістю суб'єктів господарювання є актуальною сферою дослідження. Однак існуюча система показників і прийняті методи оцінки в традиційному аналізі фінансової звітності не розкривають і не пояснюють повною мірою причини поліпшення або погіршення фінансового стану підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На сьогодні у теорії та практиці фінансового менеджменту широко застосовуються апробовані методики визначення рівня фінансової стійкості суб'єкта господарювання. Роботи таких зарубіжних вчених, як Е. Бріггем, Ван Хорн Дж К., Л. Бернстайн, Р. Брейлі, та інших мають велику теоретичну значимість, але їх методики розраховані в першу чергу на ринкові економічні умови західних країн і не враховують особливостей переходу вітчизняної економіки на міжнародні стандарти фінансової звітності. Ці проблеми знайшли відображення у працях В.П. Астахова, І.П. Балабанова, В.В. Ковальова, О.М. Стоянової, Г.В. Савицької, А.Д. Шеремета та інших. В розрізі загальних фінансових питань фінансового аналізу та менеджменту отримали визнання напрацювання українських вчених, серед яких необхідно зазначити таких дослідників, як О.Д. Заруба, О.В. Кондратьєв, В.В. Сопко, Н.Г. Білуха, А.М. Поддєрьогін. Проблеми забезпечення фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств активно досліджуються вченими економістами-аграрниками М.Я. Дем'яненко, Л.А. Лахтіоною та іншими. Проте залишаються недостатньо дослідженими теоретичні поняття та сутність показників фінансової стійкості, їх місце та роль в мікроекономічній системі підприємства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даного дослідження є обґрунтування показників фінансової стійкості підприємства у контексті Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. При складанні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності керується загальними Принципами їх підготовки, у яких чітко формулюються певні цілі, до яких прагне Комітет при розробці і затвердженні цих стандартів. Цей окремий документ не є стандартом, але у ньому розкриваються загальні підходи Комітету до змісту МСФЗ, що допомагає укладачам і користувачам фінансової звітності правильно інтерпретувати окремі положення МСФЗ і відображення операцій, що допоки не охоплені стандартизацією.

Метою фінансової звітності є надання необхідної корисної інформації усім потенційним користувачам, зацікавленим в отриманні інформації про фінансовий стан підприємства, його зміни, результати господарської діяльності, ефективність управління. Відповідно до Принципів, фінансовий стан залежить від наявних у підприємства економічних ресурсів, їх розміщення, ліквідності, здатності адаптуватись до змін зовнішнього середовища та визначається бухгалтерським балансом. Результати діяльності підприємства, що визначають його економічну ефективність, відображаються у Звіті про прибутки і збитки. Інформація про зміни фінансового стану характеризується рухом всіх фінансових ресурсів, обігових коштів (ліквідних активів) у Звіті про рух грошових коштів.

Кожний елемент фінансової звітності складається із декількох одиниць інформації, що заставляє структурувати елементи звітності, виділяти субелементи, класифікувати показники у класи та підгрупи з метою надання більш детальної і правдивої інформації для задоволення вимог різних користувачів.

Означеними вище Принципами передбачено, що у звітному бухгалтерському балансі елемент капіталу розподіляється на три складові: 1) кошти, внесені акціонерами; 2) нерозподілений прибуток; 3) резерви, що являють собою виокремлення нерозподіленого прибутку і окремого коригування для забезпечення підтримки капіталу.

У міжнародній та вітчизняній практиці складання фінансової звітності резерви класифікуються за такими основними характеристиками: 1) резерви капіталу, що включають фонд переоцінки вартості та резерви надходжень доходів у майбутньому – різні дотації, та безоплатні надходження активів; 2) нормативні резерви, що встановлені законодавством, а також ненормативні резерви, що встановлені рішенням самої організації; 3) резерви, що розподіляються і такі, що не підлягають розподілу аж до ліквідації організації; 4) цільові та інші резерви.

Резерви являють собою зобов'язання з невизначеним часом і сумою відшкодування [1]. Відтак під резервами розуміються достатньо умовні величини, оскільки існує певна незрозумілість терміну погашення і суми погашення зарезервованого зобов'язання. Тому їх можна вважати особливими зобов'язаннями, які необхідно чітко відділяти від кредиторської заборгованості та інших точних зобов'язань.

Як бачимо із балансу, частина цих резервів перебуває у складі другого розділу пасиву у складі забезпечень. До зобов'язань належать: довгострокові позики та інші довгострокові зобов'язання; короткострокові позики і банківські кредити; кредиторська заборгованість. Такі зобов'язання, як резерви майбутніх витрат, які не можна точно визначити за термінами виплат (тобто немає повної впевненості у виникненні факту даного зобов'язання у майбутньому) Принципами передбачено відносити до власного капіталу підприємства. Зважаючи на вищезначене, пропонуємо удосконалити методику розрахунку показників фінансової стійкості, наведену у Методичних рекомендаціях щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [2].

У науковій і навчальній літературі по різному пропонується оцінювати ступінь фінансової стійкості підприємства. При цьому методологія такої оцінки єдина – виходячи із даних по основних балансових статтях, тобто сальдових підсумках реєстрів, зафіксованих у бухгалтерському обліку на звітну дату.

Найбільш поширений підхід до цього питання – розрахунок системи коефіцієнтів, які, на нашу думку, правильніше називати показниками.

Фінансова стійкість органічно пов'язана із власними обіговими коштами підприємства. Тобто вона пов'язана не із покриттям фінансовими ресурсами одноразових грошових витрат і видатків, а із забезпеченням поточних фінансових потреб відповідними джерелами фінансування [3, с.397-423].

Фінансування оборотних активів відбувається за рахунок двох джерел: оборотного капіталу та кредиторської заборгованості. Оборотний капітал – це частина капіталу підприємства, інвестованого в оборотні активи. Він визначається як різниця між оборотними

активами і кредиторською заборгованістю, або як різниця між інвестованими капіталом і оборотними активами. Джерелами формування оборотного капіталу є власні обігові кошти, довгострокові зобов'язання і короткострокові кредити та позики. Власні обігові кошти – це власний капітал підприємства, інвестований в оборотні активи. Вони розраховуються як різниця між власним капіталом і необоротними активами. Враховуючи Принципи підготовки і складання МСФЗ, власні обігові кошти обчислюються як $ВОК = p.1495 + p.1520 + p.1521 + p.1522 + p.1523 + p.1524 + p.1525 + p.1660 + p.1665 + p.1670 - p.1095$.

Іншими словами, власні обігові кошти, крім власного капіталу, включають також кошти, прирівняні до нього, а саме резерви і забезпечення.

Значна питома вага у структурі оборотного капіталу такого джерела як власні обігові кошти і довгострокові зобов'язання забезпечує фінансову стійкість підприємству, проте одночасно здорожує фінансування оборотних активів. Для типової виробничої організації характерним є наступне співвідношення: запаси у повному обсязі формуються за рахунок оборотного капіталу, дебіторська заборгованість – частково, а джерелом високоліквідних активів, як правило, слугує кредиторська заборгованість.

Якщо ж компанія має у структурі поточних активів несуттєву частку запасів, то необхідно використовувати інший інструмент для оцінки фінансової стійкості. Зокрема, слід структурувати активи на фінансові (ФА) та не фінансові (НФА) активи. До фінансових активів відносяться гроші та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість, фінансові вкладення. Решта активів входять до групи нефінансових активів. Розділивши активи на фінансові та не фінансові, а капітал – на власний і позиковий, слід виявити, чи покривається позиковий капітал фінансовими активами. Якщо фінансові активи дорівнюють всім зобов'язанням, а нефінансові цілком покриваються власним капіталом, то підприємство перебуває у стані фінансової рівноваги. За умови, коли фінансові активи більші ніж зобов'язання, то така ситуація трактується як абсолютна фінансова стійкість.

Таким чином, висхідним показником фінансової стійкості є достатність власного капіталу. Проте загальна потреба в капіталі складається з двох частин: інвестиційної і поточної. У міжнародній фінансовій практиці при формуванні фінансової звітності особлива увага приділяється концептуальним аспектам, які визначають адекватну інтерпретацію фінансової звітності різними користувачами. При цьому першочергове значення має обрана концепція формування і підтримки капіталу. Наразі найбільш поширені такі дві концепції: фінансова і фізична підтримка капіталу. У відповідності до концепції фінансової підтримки капіталу прибуток формується тільки у випадках, якщо грошова величина чистих активів наприкінці звітного періоду більша від грошової величини чистих активів на початок періоду після вирахування розподіленого прибутку між власниками за звітний період. За концепцією фізичної підтримки капіталу, прибуток формується лише тоді, коли фізична продуктивна здатність (або операційна здатність) підприємства (або ресурси чи кошти, потрібні для досягнення цієї здатності) наприкінці звітного періоду перевищують виробничу фізичну здатність на початок періоду після вирахування з нього будь-яких розподілів між власниками у звітному періоді.

Вчені-економісти давно ведуть пошуки аналітичної моделі, у котрій фокусуються найважливіші характеристики бізнесу в оцінці фінансової стійкості, яка дозволяє врахувати високі ризики в умовах невизначеності, тобто у ситуації, характерній для сучасного українського бізнес-середовища. Через неспроможність економічної науки виразити інтегроване значення трьох великих параметрів – дохідності, ліквідності та ризику, - практика вирішує цю задачу шляхом методології рейтингового аналізу. Найбільш відомою і авторитетною методикою рейтингової оцінки фінансової стійкості корпорації є методика CAMEL (за початковими літерами capital adequacy – достатність капіталу; asset quality – якість активів; management – управління; examines – доходність; liquidity – ліквідність) [4]. Перевагою методики CAMEL в аспекті виходу українських компаній на світовий ринок є те, що вона враховує міжнародні рекомендації про необхідність:

– поділу капіталу на основний та додатковий залежно від ступеню його рухливості

(мінливості);

—зважування активів за ступенем ризику та визначення на цій основі відносних показників оцінки достатності капіталу.

Українська практика поки не передбачає визначення раціональної структури капіталу і не поділяє його на базовий і доповнюючий. Одна із самих популярних аналітичних процедур обґрунтування структури фінансування суб'єкту господарювання у вітчизняній економіці — це визначення структури джерел на основі заданих абсолютних і відносних показників фінансової стійкості.

Абсолютні показники фінансової стійкості, а саме задані параметри ліквідності балансу і цільовий тип фінансової стійкості дозволяють визначити потребу у джерелах фінансування. Ліквідність балансу оцінюється з використанням функціонального підходу, сутність якого полягає у досягненні збалансованості активів і пасивів за їх функціями. Ця методика ілюструє функціональну рівновагу між активами і джерелами їх фінансування в основних циклах господарської діяльності (інвестиційному, операційному і фінансовому). Сутність концепції ліквідності функціонального балансу можна уявити як ряд співвідношень активів, згрупованих за їхніми функціями, з пасивами, згрупованими за ознакою функціональної відповідності активам. Структура фінансування підприємства визначає тип його фінансової стійкості, що залежить від того, якими джерелами фінансується операційний цикл. Якщо ці джерела стійкі, то немає загрози зриву виробничого процесу через дефіцит джерел фінансування і відповідно немає загрози фінансовій стійкості.

Для визначення оптимальної структури фінансування на основі відносних показників використовують показники балансової та операційної фінансової стійкості [5]. Під балансовою розуміють фінансову стійкість, яка забезпечується балансовими показниками, тобто наявністю ліквідних активів і стійких джерел фінансування. Для оцінки балансової фінансової стійкості використовують коефіцієнти ліквідності і структури фінансування. Операційна фінансова стійкість забезпечується виручкою, прибутком і грошовим потоком операційної діяльності. Вона оцінюється показниками достатності грошового потоку для обслуговування зобов'язань.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проведений огляд різних методик оцінювання фінансової стійкості підприємства, викладених у літературних джерелах і рекомендаціях Міністерства економічного розвитку і торгівлі України показав, що кожна з них має свої переваги і може застосовуватись користувачами за умови приведення їх до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Текст] : офіц. текст : за станом на 01.09.2010 / IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010. — Відомості доступні з мережі Інтернет : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 04.11.14). — Назва з екрана.
2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [Текст] : офіц. текст : за станом на 26.10.2010 р. / Міністерство економіки України ; Методичні рекомендації ; Наказ від 19 січня 2006 року N 14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26 жовтня 2010 р. N 1361) . — К. : Мінекономіки, 2010. — Доступно з мережі Інтернет : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ME06025.html (дата звернення 03.11.14). — Назва з екрана.
3. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности [Текст] : теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн ; пер. с англ. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 624 с.
4. Брейли, Р. Принципы корпоративных финансов [Текст] / Р. Брейли, С. Майерс ; пер. с англ. — [2-е изд.]. — М. : Олимп-Бизнес, 2004. — 1008 с.
5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності : [офіц. текст] : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення, Стандарт від 07.02.2013 № 73. — К. : МФУ, 2013. — Доступно також з Інтернету: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. — Назва з екрана. — Дата звернення: 03.11.14.

В статье рассматриваются принципы отражения капитала и обязательств в Международных стандартах финансовой отчетности, а также использование этих концепций в управлении финансовой устойчивостью субъектов хозяйствования в современных условиях экономики Украины.

Обоснованы показатели финансовой устойчивости предприятия в контексте Национального положений (стандартов) бухгалтерского учета (НП (С) БУ).

Ключевые слова: капитал, резервы, обязательства, устойчивость финансовая, средства оборотные.

УДК 338.436.33:633.63

L.O. Kutsekon, Ph.D., Associate professor

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

PERSPECTIVES OF SUGAR BEET SUBCOMPLEX ENTERPRISERS DEVELOPMENT BASED ON CLUSTER ANALYSIS

Abstract. Analyzed the experience of creating integrated structures in various sectors of some countries of the world, problems and prospects of development of the clustering process in Ukraine. It is found that remain poorly understood issues of system-integrated approach to the study of organizational and economic factors increase the efficiency of sugar beet under sub clustering and its development prospects in the current market environment.

In order to identify the potential sugar clusters in the Cherkasy region cartogram according to administrative differentiation in production of raw materials for sugar and existing processing facilities has been done. The main factors that they put on the field in terms of the effectiveness of clustering. Cluster analysis of sugar beet subcomplex enterprisers of Cherkassy region has been made, perspectives of their development in modern market conditions have been identified.

Keywords: sugar beet, sugar beet subcomplex, cluster, cluster analysis, development, perspectives.

Л.О. Куцеконь, к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства ім. проф. Романенка І.Н.

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ БУРЯКОЦУКОРОГО ПІДКОМПЛЕКСУ НА ОСНОВІ КЛАСТЕРИЗАЦІЇ ВИРОБНИЦТВА

З метою виявлення потенційних цукрових кластерів в межах Черкаської області сформовано картограму за даними адміністративної диференціації обсягів виробництва сировини для цукроваріння і діючих виробничих потужностей з переробки. Визначені основні чинники, що впливають на ефективність галузі в умовах кластеризації. Проведено кластерний аналіз підприємств бурякоцукрового підкомплексу Черкаської області, визначено перспективи їх розвитку в сучасних ринкових умовах.

Ключові слова: цукрові буряки, бурякоцукровий підкомплекс, кластер, кластерний аналіз, розвиток, перспективи.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Трансформація економіки України передбачає орієнтацію на фактори, які забезпечили б стабілізацію та подальше зростання всіх складових національної економіки, зокрема, агропромислового комплексу та його складової - бурякоцукрового виробництва. Сучасна ситуація в економіці країни потребує розв'язання низки проблем, пов'язаних із переходом підприємств бурякоцукрового виробництва від орієнтації на виробництво чи інтенсифікації комерційних зусиль до його інтеграційного функціонування. Бурякоцукрова промисловість України в минулому була стратегічно важливою галуззю і займала провідне місце в економіці країни. В сучасних умовах цілісність бурякоцукрового комплексу порушена, неврегульований ринок загострює суперечності між бурякосіючими господарствами, цукровими заводами та іншими партнерами комплексу. Існуюча організація ринку цукру й система управління виробництвом не створюють необхідних

економічних умов для розвитку бурякоцукрових господарств, цукрових заводів, не забезпечують постійних надходжень до державного бюджету. Відродження цукровиробництва може бути здійснене при проведенні реструктуризації виробничо-технічної бази та сировинних зон, запровадження нових організаційно-правових форм — кластерів, здатних не тільки забезпечити зростання обсягу виробництва конкурентоспроможної продукції, поліпшення фінансового стану підприємств, а й сприяти впровадженню інноваційних розробок в області ресурсо- і енергозбереження, підвищенню інвестиційної привабливості галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням практичного досвіду створення інтегрованих структур у різних галузях певних країн світу, проблем та перспектив розвитку процесів кластеризації у нашій країні, а також розробці заходів державної підтримки, завдяки яким можна досягнути загальноекономічного ефекту, присвячені роботи вчених-економістів М. Ф. Кропивка, В. Г. Андрійчука, П. П. Борщевського, О. М. Варченко, Н. О. Вернюк, В. М. Геєць, С. Л. Дусановський, О. С. Заєць, М. Ю. Коденської, В. В. Лиськова, М. Г. Лобаса, П. Т. Саблука, А. М. Стельмашука, О. М. Шпичака, І. Г. Яремчука та інших. На їх думку перевага кластера проявляється в тому, що всі види виробництв спрямовані в ньому на надання взаємної підтримки, а позитивний ефект при цьому діє по всіх напрямках зв'язків. Однак, залишаються мало вивченими питання системно-комплексного підходу щодо дослідження організаційно-економічних чинників підвищення ефективності бурякоцукрового підкомплексу в умовах кластеризації та перспектив його розвитку в сучасному ринковому середовищі.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є проведення кластерного аналізу діяльності підприємств бурякоцукрового підкомплексу для виявлення перспективи їх розвитку в сучасних ринкових умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Значно більшим економічним потенціалом у порівнянні із «сировинними зонами», в основі яких лежить лише принцип територіальної близькості потужностей по виробництву сільськогосподарської продукції та її переробки, володіють кластери. Вони являються не просто набором виробників певної продукції, яка пов'язана між собою єдиним технологічним циклом, а включають в себе цілу систему відносин, спрямованих на максимально раціональне використання усіх внутрішніх ресурсів та їх узгоджене підлаштування під потреби зовнішнього середовища. Тобто, не зважаючи на важливість територіальної концентрації виробництва для кластера, значно важливішим для нього є наявність тісних і надійних зв'язків між учасниками, спрямованих на досягнення максимального спільного економічного ефекту та конкурентних переваг.

І хоча між сировинними зонами і територіальними кластерами спільного – небагато, все ж їх об'єднує локалізація виробничих потужностей [1, 2]. З метою виявлення потенційних цукрових кластерів в межах Черкаської області нами було сформовано картограму за даними адміністративної диференціації обсягів виробництва сировини для цукроваріння і діючих виробничих потужностей її переробки (рис. 1).

Це дозволило підвищити рівень наочності щодо виявлення просторової концентрації об'єктів цукробурякового підкомплексу та оцінки доцільності формування територіального кластера [3, 4]. Як бачимо з рисунка, найбільш розвиненим бурякоцукровий підкомплекс є на заході області. Тут розташовані п'ять із семи діючих цукрових заводів, а райони в цілому характеризуються високими показниками виробництва цукрових буряків. Така просторова локалізація сприяє високому рівню спеціалізації цукровиробництва і створює передумови для горизонтальної та вертикальної агропромислової інтеграції. В північно-центральної частині області працює лише Корсунь-Шевченківський цукровий завод Товариства з обмеженою відповідальністю «Панда». Таке його розміщення за даних умов дозволяє йому отримувати цукросировину із найбільшої кількості районів.



Рис. 1. Картограма просторового розміщення потужностей діючих цукрових заводів Черкаської області та обсягів валового виробництва цукрових буряків за районами

Джерело: Сформовано автором за даними Головного управління агропромислового розвитку Черкаської обл.

Природний поділ Черкаської області, що виокремлює його північно-східну частину забезпечив її часткову економічну автономність, відповідно до чого Золотоніська сировинна зона може бути виділена як окремий територіальний цукровий кластер, який містить замкнутий цикл виробництва та переробки цукрових буряків. Емпіричний поділ решти території Черкаської області в основному підтвердив доцільність формування Центрального (Черкаського) та Західного (Уманського) цукрового кластера.

Загалом, окрім просторового чинника, поділ регіону на спеціалізовані цукрові кластери потребує значно глибшого аналізу, спрямованого на врахування максимальної кількості чинників, які мають значення для галузі, в тому числі забезпеченість сировиною, рівень урожайності та обсягів виробництва, показник цукристості буряків, вихід цукру тощо. В той же час, важливим в умовах жорсткої конкуренції є також наближеність до переробних заводів та величина їх потужностей [5, с. 26-27]. Нами було проведено кластерний аналіз адміністративних районів Черкаської області на предмет виявлення їх груп, що характеризуються спільними рисами (табл. 1).

Результати кластерного аналізу свідчать про існування досить чіткої диференціації аналізованих параметрів за виділеними кластерами. Так, на фоні інших вигідно виділяється другий кластер. Йому характерні найвищі показники продуктивності бурякоцукрового виробництва і найбільші переробні потужності в радіусі 60 км. Проте, за локалізацією цукрових заводів, цей кластер поступається третьому.

Таблиця 1

**Результати кластерного аналізу адміністративних районів Черкаської області
за показники продуктивності та забезпеченості переробними потужностями
буракоцукрового підкомплексу, 2013 р.**

№ п/п	Райони	посівні площі під цукровими буряками, га	урожайність цукрових буряків, ц/га	валовий збір цукрових буряків, тонн	вихід цукру, %	виробництво цукру, тис. тонн	відстань до найближчого цукрового заводу, км	кількість цукрових заводів в радіусі 60 км, од.	середня потужність доступних заводів, тис. тонн цукрових буряків за сезон*	сукупна потужність заводів у зоні 60 км, тис. тонн цукрових буряків за сезон*
Кластер 1 (7 об'єктів)										
1	Городищенський	1200	215,8	25,9	13,0	3,1	21,8	2	106,7	213,4
2	Драбівський	1100	211,7	23,3	12,8	2,0	20,6	1	308,2	308,2
3	К.-Шевченківський	1600	217,6	34,8	12,9	2,5	8,5	2	106,7	213,4
4	Монастирищенський	2000	289,5	57,9	13,0	10,1	10,9	3	132,6	397,9
5	Уманський	1800	276,9	49,8	12,9	8,2	32,7	3	142,3	426,8
6	Христинівський	1000	245,6	24,6	12,0	8,1	35,1	3	132,6	397,9
7	Шполянський	1800	230,5	41,5	12,8	9,1	56,9	2	106,7	213,4
В середньому		1500	241,1	36,8	12,7	6,2	26,6	2,3	148,0	310,1
Кластер 2 (3 об'єкти)										
8	Жашківський	4900	380,3	186,3	10,9	4,7	2,4	4	116,8	467,1
9	Золотоніський	3500	303,9	106,4	12,9	4,6	20,6	1	308,2	308,2
10	Чорнобаївський	2900	324,8	94,2	12,9	11,0	23,0	1	308,2	308,2
В середньому		3767	336,3	129,0	12,2	6,8	15,3	2	244,4	361,2
Кластер 3 (5 об'єктів)										
11	Звенигородський	2300	303,1	69,7	12,8	2,6	27,8	4	122,5	490,2
12	Катеринопільський	900	212,7	19,1	10,6	2,2	25,4	3	115,3	346,0
13	Лисянський	1800	206,5	37,2	12,0	2,0	1,2	5	124,6	622,8
14	Маньківський	1300	303,2	39,4	10,0	2,2	12,1	5	125,7	628,6
15	Тальнівський	1000	238,4	23,8	10,9	3,7	2,4	3	115,3	346,0
В середньому		1460	252,8	37,9	11,3	2,5	13,8	4	120,7	486,7
Кластер 4 (5 об'єктів)										
16	Кам'янський	1600	270,3	43,2	12,9	1,8	85,9	0	0,0	0,0
17	Канівський	1000	295,4	29,5	11,9	2,5	38,7	1	144,2	144,2
18	Смілянський	2000	287,9	57,6	12,9	4,8	53,2	1	144,2	144,2
19	Черкаський	500	323,7	16,2	13,0	3,9	61,7	1	144,2	144,2
20	Чигиринський	700	229,8	16,1	10,8	0,4	124,6	0	0,0	0,0
В середньому		1160	281,4	32,5	12,3	2,7	72,8	0,6	86,5	86,5

* Примітка: за умови повної завантаженості потужностей і тривалості сезону цукроваріння – 64 дні (середній показник по Україні за 2013 р.).

Джерело: розраховано автором на основі даних обласного управління статистики в Черкаській області.

Особливість третього кластера в найбільшій мірі полягає у компактності цукрових заводів. Так, для сільськогосподарських підприємств даних районів в радіусі 60 км доступні 3-5 таких заводів, а їх сукупні потужності є найбільшими. В той же час, для даного кластера характерні досить низькі показники урожайності і виходу цукру.

Перший кластер складають райони із низьким рівнем урожайності, але середніми показниками за усіма іншими параметрами. Окрім того, районам даного кластера належить показник найвищого рівня виходу цукру. В основному це ті райони, що розташовані недалеко від переробних центрів. Цей кластер має три локалізації: Драбівський район входить до Золотоніської сировинної зони; Інші поділені навпіл другим і третім кластерами. Для четвертого кластера характерна нецукрова спеціалізація, і, хоча, урожайність та вихід цукру в даний районах є досить високими, все ж за показником виробництва цукрового буряка і цукру, даний кластер поступається іншим. Вважаємо, що однією із передумов такого стану є віддаленість підприємств району від центрів переробки цукрових буряків.

Так, для більшості з них відстань до найближчого цукрового заводу перевищує 70 км, а для підприємств Чигиринського району – 120 км.

Визначивши територіальний чинник одним із визначальних при формуванні кластерів, зазначимо, що проведений аналіз засвідчив, що підприємства південних районів: Шполівського, Смілянського, Кам'янського, Чигиринського та південної частини Черкаського для здійснення переробки власних цукрових буряків повинні долати відстань від 50 до 140 км, що негативно відбивається на собівартості продукції та фінансових показниках. В контексті цього зазначимо, що «... в дореформений період оптимальною вважалась відстань перевезення коренеплодів цукрових буряків в Україні до 30 км. Поступово вона виросла до 40-50 км [6, с. 62-65]. Відповідно, для названих районів собівартість виробництва цукру значно зростає, що робить їх менш конкурентоспроможними у порівнянні із іншими.

Таким чином, враховуючи результати кластерного аналізу, запропоновані щодо оптимізації структури бурякоцукрового підкомплексу, слід зазначити, що для здійснення реструктуризації бурякоцукрового підкомплексу, після визначення необхідних та ефективних форм, методів та масштабів її проведення, обов'язковою передумовою нарощування потужностей перспективних цукрових заводів повинна стати не лише ефективна робота існуючих переробних підприємств за техніко-економічними та фінансовими показниками, а й наявність чи перспективи розвитку сировинних зон цих заводів для забезпечення їх сировиною на 90,0—100,0 % при тривалості виробництва 90 — 100 діб.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Оптимізація виробництва цукросировини та її переробки шляхом створення агропромислових кластерів, раціонального розміщення виробництва та його концентрації у сприятливих для вирощування цукрових буряків ґрунтово-кліматичних зонах; структурна перебудова бурякоцукрового виробництва, впровадження у виробництво прогресивних наукоємних та ефективних технологій вирощування, збирання цукрових буряків і насіння та переробки цукросировини, а також ресурсозберігаючих екологічно чистих технологій європейського рівня, оновлення основних засобів підприємств цукрової промисловості та виробництва цукрових буряків, підвищення їх технічного рівня шляхом впровадження у виробництво досягнень науки і техніки в умовах глибокої інтеграції та диверсифікації виробництва продукції забезпечать стратегічний розвиток підприємств бурякоцукрового підкомплексу з подальшим відродженням галузі, підвищенням економічної ефективності виробництва, підвищення конкурентоспроможності вітчизняного цукру та виходу на зарубіжні ринки з можливістю наростання його майбутнього потенціалу та забезпечення енергетичної безпеки країни.

Список використаних джерел

1. Семенова, Г.А. Національний кластер - новий шлях для прискорення економічного та

- інноваційного зростання України [Текст] / Г.А. Семенова, О.С. Богма // Вісник економічної науки України. — 2006. — №1(9). — С. 127—133.
2. Статсофт [Електронний ресурс] : [сайт] : укр. версія / медіа-холдинг “Статсофт”. — Текст. і граф. дані. — К. : Статсофт, 2012—2014. — Режим доступу : <http://www.statsoft.ru/> (дата звернення: 23.10.2013). — Назва з екрана.
3. Бакум, В.В. Самоорганізація в агропромислових регіональних кластерах [Текст] / В.В. Бакум // Економіка АПК. — 2009. — № 1. — С. 21—27.
4. Бакум, В.В. Методологія розробки агропромислових кластерних утворень регіону [Текст] / В.В. Бакум // Економіка АПК. — 2009. — № 4. — С. 38-44.
5. Войнаренко, М. Кластери як полюси зростання конкурентоспроможності регіонів [Текст] / М. Войнаренко // Економіст. — 2008. — № 10. — С. 27—30.
6. Варченко, О.М. Сучасний стан та перспективи вирощування цукрового буряка в Україні [Текст] / О.М. Варченко // Економіка АПК. — 2001. — № 4. — С. 62—65.

С целью выявления потенциальных сахарных кластеров в пределах Черкасской области сформировано картограмму по данным административной дифференциации объемов производства сырья для сахароварения и действующих производственных мощностей по переработке. Определены основные факторы влияющие на эффективность отрасли в условиях кластеризации. Проведен кластерный анализ предприятий свеклосахарного подкомплекса Черкасской области, определены перспективы их развития в современных рыночных условиях.

Ключевые слова: сахарная свекла, свеклосахарный подкомплекс, кластер, кластерный анализ, развитие, перспективы.

УДК 314:711.13:316.3:33

I.V. Lozinska, Ph.D., Associate professor

Sumy National Agrarian University

IMPROVING THE EFFICIENCY OF PRODUCTION MEAT AND DAIRY CATTLE IN A SOCIO-ECOLOGICAL CONSTITUTES

Abstract. The article discusses the problems of social and environmental development in the meat and dairy cattle industry, which affects not only the activities of agricultural enterprises, but also ensures the stability of the rural areas in which they are placed. As a result, today, to rural areas faced a number of challenges due to the destruction of social infrastructure, deterioration of human capital, increasing socio-demographic disparities, insufficient effective use of available natural resources, deteriorating environmental conditions. Instead, effective reform and ensuring rural development is an important reserve equalization of space-structural and socio-economic deformations, space for sectors of the real economy, stimulating business activity, improving the infrastructure and quality of life for many individuals. The conducted classification of the major social and environmental problems, identified factor for achieving social and environmental sustainability and the proposed scheme should be the impetus for an adequate organization of economic development programs. Has been highlighted two areas for implementation of the environmental component in the development of cattle breeding for meat and dairy types of specialization: production of ecologically pure beef is advisable to do on household and small farms; production of ecologically pure cow's milk is economically advantageous to carry out in specialized farms.

Keywords: socio-environmental development, agricultural enterprises, meat and dairy cattle, the rural territory.

I.В. Лозинська, к.е.н. доцент кафедри економіки

Сумський національний аграрний університет

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА В ГАЛУЗІ М'ЯСО-МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА З УРАХУВАННЯМ СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГІЧНОЇ СКЛАДОВОЇ

У статті розглянуті питання соціально-екологічного розвитку галузі м'ясо-молочного скотарства, що впливає не лише на діяльність сільськогосподарських підприємств, але й забезпечує ефективність розвитку сільської території, на яких вони розміщені. Проведена класифікація основних соціально-екологічних проблем, виявлені фактори досягнення соціально-екологічної стабільності та запропонована схема розвитку мають стати поштовхом для адекватної організації економічного розвитку підприємств.

Ключові слова: соціально-екологічний розвиток, сільськогосподарські підприємства, м'ясо-молочне скотарство, сільські території.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Досягнення соціальної стабільності села, а точніше соціально-екологічної стабільності, можливо тільки як наслідок адекватної організації економічного розвитку підприємств. На сьогоднішній день низька ефективність ведення господарювання, неконкурентоспроможність виготовленої продукції є наслідком багатьох причин, не лише економічного характеру. Не останнє місце в переліку займає відсутність дієвої системи мотивації праці зайнятих у галузі працівників, що зумовлена низькою ціною праці аграріїв та недотримання екологічних стандартів виробництва продукції в галузі м'ясо-молочного скотарства. Тому соціально-екологічний фактор став сьогодні відігравати важливу роль у безпечному, збалансованому розвитку сільського господарства, і тому дослідження його є важливими та актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогоднішній день питання соціального розвитку сільських територій приділяється велика увага. Так, наприклад, над дослідженням соціальної забезпеченості населення сільських територій працювали В. В. Борщевський, Х. М. Притула, В. Є. Крупін, І. М. Куліш та інші. Але багато хто забуває про товаровиробників сільської місцевості, які саме й забезпечують розвиток сільських територій.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Саме тому постало питання виділення напрямків підвищення ефективності виробництва продукції сільськогосподарськими підприємствами галузі м'ясо-молочного скотарства з урахуванням соціально-екологічної складової.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Соціально-екологічний розвиток галузі скотарства визначається як процес змін, спрямованих на підвищення рівня розвитку товаровиробників з урахуванням екологічної і соціальної сфер сільських регіонів, де вони розміщені, з мінімальними втратами для природного середовища і найбільшим рівнем задоволення потреб сільського населення та інтересів держави.

На думку О. В. Ульянченка «У сільському господарстві сталість розвитку це не лише досягнення певного економічного ефекту, але й забезпечення соціального та екологічного розвитку регіону» [1].

Соціальна сфера села є однією із складових у виконанні основної функції села – забезпечення продовольчої безпеки країни. Підвищення ефективності аграрного виробництва за умови збереження навколишнього середовища, подолання економічної і фінансової кризи та соціальне відродження села – процеси, органічно пов'язані. Реформи аграрного сектора матимуть позитивні результати при їх соціальному спрямуванні, поліпшенні життєвого рівня на селі. В умовах формування ринкового середовища основною функцією соціальної сфери села є забезпечення сільського населення такими умовами праці та відпочинку, які надали б змогу запобігти деградації, депопуляції селянства, поліпшити демографічну ситуацію, що, в свою чергу, відобразиться на підвищенні ефективності аграрного виробництва [2].

Останніми роками спостерігається особливе загострення соціально-екологічних проблем сільських територій. Це пояснюється, з одного боку, притаманним нашій державі глобальним процесом урбанізації, а, з іншого, – економічним, соціальним, культурним спадом у віддалених від обласного центру територіях, зумовленим низкою проблем, пов'язаних з недостатньо ефективним використанням соціально-екологічного потенціалу. Як наслідок, сьогодні перед сільськими територіями постала низка викликів, зумовлених руйнуванням їх соціальної інфраструктури, погіршенням якості людського капіталу, нарощуванням соціально-демографічних диспропорцій, недостатньо ефективним використанням наявних природних ресурсів, погіршенням екологічного стану. Натомість ефективне реформування та забезпечення розвитку сільських територій є вагомим резервом

вирівнювання просторово-структурних і соціально-економічних деформацій, простором для розвитку галузей реального сектору економіки, стимулювання ділової активності, покращення інфраструктури та якості життя значної частини населення.

На наш погляд, усі існуючі соціально-екологічні проблеми розвитку галузі скотарства можна систематизувати у наступні блоки:

1. Підвищення ефективності виробництва. До них належать низька продуктивність поголів'я ВРХ, незадовільна племінна робота, нераціональний та незбалансований раціон тварин, невідповідна кормова база, застаріле обладнання, відсутність інновацій і новітніх технологій тощо.

2. Контроль якості продукції. Саме через низьку якість молоко та м'ясо ВРХ неконкурентоспроможне на світовому ринку. Проблемами якості є незадовільна екологічна безпека, низька жирність молока, недостатній ступінь очищення, відсутність відповідного обладнання для первинної обробки та охолодження продукції, незадовільний санітарний стан ферм, відсутність достатньої кількості боєнь, антисанітарні умови зберігання, висока частка людської праці у технологічному процесі виробництва. Основною причиною низької екологічної безпеки та біологічної цінності м'ясо-молочної продукції в Україні є переважне її виробництво (72 %) в особистих селянських господарствах.

3. Удосконалення соціального середовища. Основою соціальної захищеності є підвищення мотивації населення щодо відродження галузі, створення передумов для праці молоді на селі.

4. Розвиток ринкового середовища. Серед основних заходів варто виділити низьку державну підтримку, відсутність ринку землі, зниження економічного інтересу у товаровиробників, низькі закупівельні ціни, що не покривають собівартість, нестабільний ринок.

5. Екологізація та впровадження енергоощадних технологій. Роздрібненість господарств, відсутність об'єднань і великотоварних підприємств, що призводить до низької якості продукції і робить її неконкурентоспроможною на ринку також не сприяє застосуванню нових прогресивних технологій. Доцільність укрупнення підприємств – виробників молока та м'яса ВРХ підтверджує зарубіжний досвід. Зокрема, провідний експерт і консультант у галузі скотарства з Нідерландів Ян Баккер вважає: «Що більша ферма, то легше нею керувати, то простіше домогтися потрібної якості продукції і зробити її конкурентоспроможною». Цю думку поділяє і консультант у галузі скотарства Е. Оруджев (Російська Федерація), стверджуючи, що максимальної ефективності можна досягти лише за умов промислового виробництва, основою якого є спеціалізація, концентрація та інтенсифікація [3].

Соціальна орієнтованість сільськогосподарського виробництва в першу чергу полягає у забезпеченні потреб сільського населення, якщо виражається в своєчасній виплаті заробітної плати працівникам сільськогосподарських підприємств. Аналізуючи причини низької ціни сільської робочої сили, слід визначити ряд факторів. Перше, це мізерність оплати праці, зумовлена неефективністю сільськогосподарського виробництва, нижчою його прибутковістю порівняно з іншими галузями. Серйозною проблемою підвищення заробітної плати є фінансові труднощі, що проявляються у нестачі оборотного капіталу [4]. Крім того, підвищення заробітної плати стримується і через те, що це призведе до зростання собівартості сільськогосподарської продукції.

Через утрату економічної зацікавленості у веденні м'ясного та молочного скотарства практично згорнута галузь кормовиробництва, що, у свою чергу, призводить до вирощування монокультур і порушення сівоzmіни. Крім цього, скорочуються посіви бобових культур і зменшується величина внесених органічних добрив, що призводить до зниження родючості ґрунту, прискорення ерозійних процесів унаслідок вирощування просапних культур і розорювання схилів.

Перевагами розвитку екологічного скотарства м'ясного та молочного напрямів є:

1. Збереження біорізноманіття в районах, які межують з природними національними

парками.

2. Сприяння утворенню екологічно стійких агроландшафтів.
3. Зупинення ерозійних процесів шляхом залуження еродованих земель і переведення малопродуктивних сільськогосподарських земель під культурні пасовища.
4. Комплексне ведення сільгоспвиробництва дозволяє одержати екологічно чисту тваринницьку й рослинницьку продукцію.
5. Підвищення родючості ґрунту відбуватиметься за рахунок внесення органіки, посіву бобових культур, використання сидератів.
6. Зростання зайнятості сільського населення в трудомісткому тваринництві.
7. Ефективне використання земельних ресурсів, виходячи з їх кадастрової оцінки та бонітету.
8. Розвиток кооперації гірських і рівнинних районів макрорегіону в забезпеченні кормами, здійсненні переробки та реалізації готової продукції.

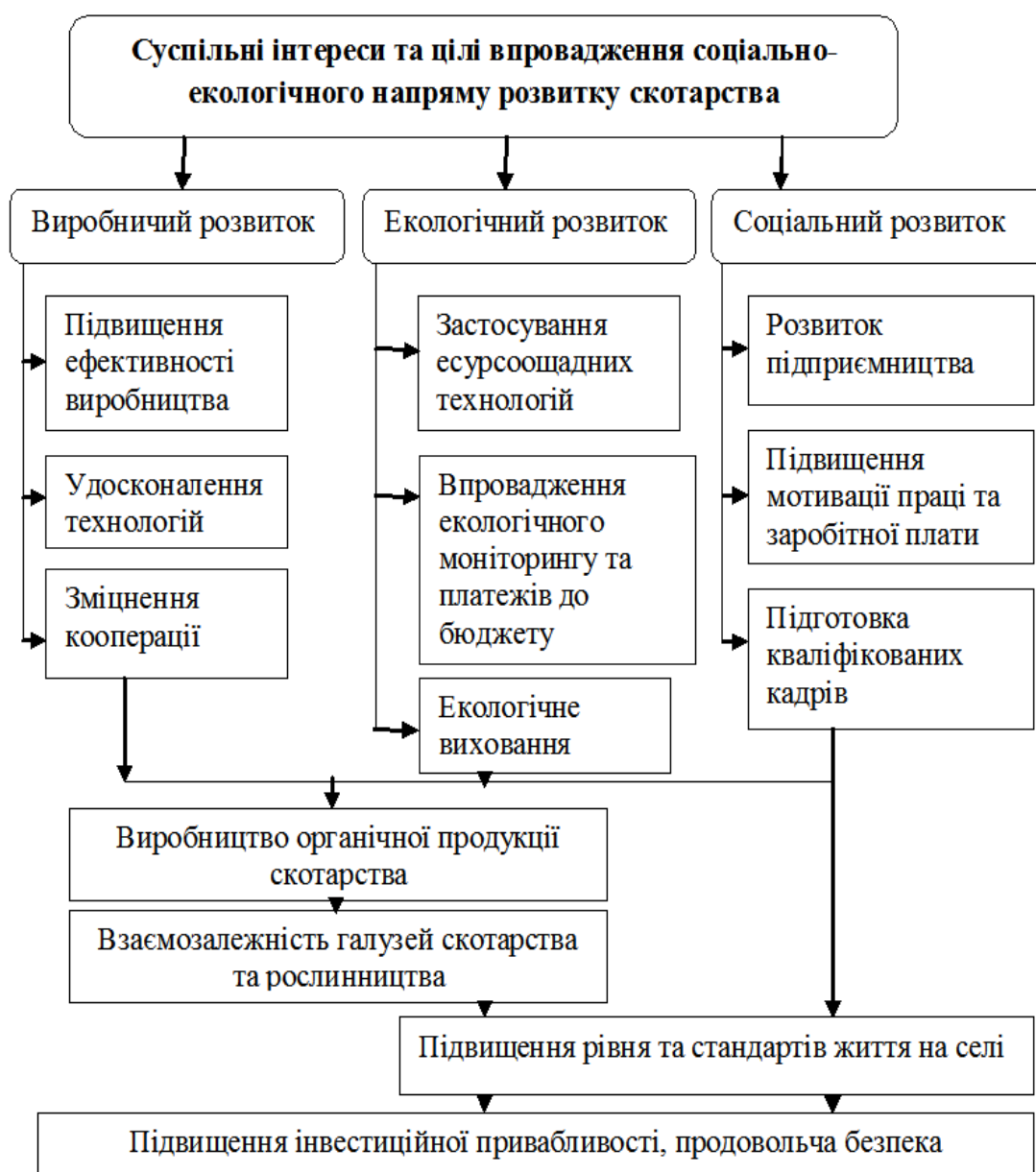


Рис. 1. Схема забезпечення соціально-екологічного розвитку скотарства
Джерело: розробка автора

Серед основних завдань, які потребують вирішення найближчим часом, постають такі:

1) Удосконалення теоретичних і практичних засад економічної оцінки наслідків негативного екологічного впливу на умови життя і діяльності людини в ринковому середовищі – соціально-економічна оцінка.

2) Створення ефективного, зацікавленого в кінцевому результаті (в тому числі і екологічному) власника, для чого необхідне подальше удосконалення відносин власності, які б охоплювали також і екологічну складову.

3) Узгодження фінансово-кредитної політики з метою створення кредитно-сприятливого середовища і залучення на соціальні потреби додаткових коштів.

4) Подальше удосконалення міжгалузевих відносин, підвищення еколого-економічної ефективності використання природних ресурсів [5].

5) Ефективність дії зазначених чинників повністю залежить від рівня екологічної освіти і культури.

6) Впровадження екологічної складової в розвиток скотарства м'ясного та молочного типів спеціалізації повинно здійснюватись у двох напрямках:

7) виробництво екологічно чистої яловичини доцільно здійснювати в особистих селянських і невеликих фермерських господарствах;

8) виробництво екологічно чистого коров'ячого молока економічно вигідніше здійснювати в спеціалізованих господарствах.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Тому урахування соціально-екологічної складової при обґрунтуванні необхідності підвищення ефективності виробництва в галузі м'ясо-молочного скотарства є рушійною силою забезпечення розвитку сільських територій.

Концепція природовідповідності сьогодні повинна бути закладена в усі виробничі системи агросфери, а оцінка продуктивності сільськогосподарського виробництва – виконуватись з урахуванням співвідношення отриманої якісної продукції з об'ємом використання ресурсів, видалених відходів та моніторингу агроєкосистем [6].

Список використаних джерел

1. Ульяновченко, О. В. Ресурсний потенціал аграрного сектора економіки України : управлінський аспект [Текст] / О. В. Ульяновченко. — Суми : Довкілля, 2009. — 383 с.
2. Царенко, О.М. Екологізація свідомості спеціалістів як фактор підвищення ефективності виробництва в АПК [Текст] / О.М.Царенко // Проблеми освіти в галузі економіки навколишнього середовища і екології : матеріали міжнародної конференції. — Дніпропетровськ, 1999. — С. 79—83.
3. Кудрявцева, Л. Молочне скотарство : курс на ефективність [Текст] / Л. Кудрявцева // Пропозиція. — 2009. — № 4. — С. 24—28.
4. Проблеми та перспективи розвитку сільських територій України (на прикладі Карпатського регіону): науково-аналітична доповідь / [В. В. Борщевський, Х. М. Притула, В. Є. Крупін, І. М. Куліш]; НАН України. Інститут регіональних досліджень. — Львів, 2011. — 60 с.
5. Богданко, С. Невтішні реалії [Текст] / С. Богданко // Агро перспектива. — 2009. — № 2. — С. 40—43.
6. Концептуальні напрями стратегії розвитку агропромислового комплексу та сільських територій України на період до 2020 року [Текст] / [наук. ред. П.Т.Саблук]. — К. : ННЦ ІАЕ, 2008. — 50 с.

В статье рассмотрены вопросы социально-экологического развития отрасли мясо-молочного скотоводства, что влияет не только на деятельность сельскохозяйственных предприятий, но и обеспечивает эффективность развития сельской территории, на которых они размещены. Проведенная классификация основных социально-экологических проблем, выявленные факторы достижения социально-экологической устойчивости и предложенная схема развития должны стать толчком для адекватной организации экономического развития предприятий.

Ключевые слова: социально-экологическое развитие, сельскохозяйственные предприятия, мясо-молочное скотоводство, сельские территории.

УДК 378.1:657

*N.A. Mazur, Doctor of Economics, Chair of accounting and auditing
Podilian State Agrarian Engineering University*

RESEARCH COMPONENT IN TRAINING IN ACCOUNTING AND AUDITING

Abstract. The paper identifies the main problems and tasks forming the research component in the training of accounting, economic analysis and auditing. To ensure a high quality of modern education is objectively necessary to form an adequate research component not only in training but also in the process of professional growth. Outlines the basics of Ethics for Professional Accountants activities formulated preconditions standardization process accounting education and practice, which is further relevance in the present conditions of formation of the national educational system of training in accounting and auditing.

One of the areas of improvement of the research component is to promote interdisciplinary connections accounting and analytical unit, namely the review of accounting and analytical categories as a base for other economic disciplines, research methodological foundations of a more precise definition of the conceptual apparatus as well as the relationships between different categories learning blocks of different specialty departments.

Research component actively influence the whole process of training in accounting, analysis and audit, helping improve its quality and increase efficiency.

Keywords: research component, professionalism, competence, accounting education, accounting and analytical education, ethics, professional activities, standardization.

Н.А. Мазур, д.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту

Подільський державний аграрно-технічний університет

**НАУКОВО-ДОСЛІДНА КОМПОНЕНТА У ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ
З ОБЛІКУ І АУДИТУ**

В роботі визначаються основні проблеми та завдання формування науково-дослідної компоненти у підготовці фахівців з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту. Окреслено основи етики професійної діяльності бухгалтерів, сформульовано передумови процесу стандартизації бухгалтерської освіти і практики, що набувають подальшої актуальності у сучасних умовах формування національної освітньої системи з підготовки фахівців з обліку та аудиту. Науково-дослідна компонента активно впливає на весь процес підготовки фахівців з обліку, аналізу та аудиту, сприяючи підвищенню його якості та зростанню ефективності.

Ключові слова: науково-дослідна компонента, професіоналізм, компетентність, бухгалтерська освіта, обліково-аналітична освіта, етика професійної діяльності, стандартизація.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Обліково-аналітична освіта є важливою складовою підготовки сучасних управлінців, у чому переконує не тільки вітчизняний, а й зарубіжний досвід. Поступове формування механізмів сучасної освітньо-науково-професійної адаптації включає до свого змісту різноманітні елементи, зокрема багатосторонні міжнародні угоди.

Для забезпечення високого якісного рівня сучасної освіти об'єктивно необхідно сформувати адекватну науково-дослідну компоненту не тільки у підготовці фахівців, але й у процесі професійного їх зростання [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретико-методологічних засад сучасної обліково-аналітичної освіти та процесів її стандартизації внесли такі вчені, як Ф. Бутинець, С. Голов, Г. Кірейцев, С. Лайчук, Л. Нападовська, А. Саюн, В. Сопко, Л. Чижевська, О. Хотькіна та інші.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є аналіз стану науково-дослідної компоненти у підготовці бакалаврів та магістрів з обліку, аналізу та аудиту в навчальному процесі, досвід її впровадження та обґрунтування необхідності взаємозв'язку з процесами стандартизації бухгалтерського обліку, звітності, аудиту і освіти.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Науково-дослідна компонента у підготовці бакалаврів та магістрів – це складова навчального процесу підготовки фахівців з бухгалтерського обліку,

економічного аналізу та аудиту, зміст якої визначає система принципів, методів та методик забезпечення сучасних умов формування і розвитку у студентів навичок науково-дослідної діяльності з метою сприяння їх професійному становленню і зростанню. Міжнародним освітнім стандартом 7 «Постійний професійний розвиток» визначено, що «професійний бухгалтер має постійний обов'язок підтримувати рівень професійних знань та вмінь, який відповідає умові, що клієнт або працедавець отримає вигоду від компетентних професійних послуг, які базуються на останніх розробках цієї сфери діяльності, законодавстві та методиці. Усі професійні бухгалтери мають обов'язок розвивати та підтримувати свою професійну компетентність у сфері своєї діяльності та професійних обов'язків. Цей обов'язок стосується всіх професійних бухгалтерів, незалежно від того, діють вони в традиційній бухгалтерській сфері чи інших сферах» [2].

Щоб виправдати очікування керівництва підприємства, бухгалтер повинен ставити перед собою чотири основні завдання:

- забезпечувати потреби суспільства у повноцінній та достовірній інформації;
- підвищувати рівень свого професіоналізму з тим, щоб клієнти та інші зацікавлені сторони були впевнені, що вони мають справу з висококваліфікованим спеціалістом в своїй сфері;
- завойовувати довіру клієнтів для того, щоб останні були впевнені: етика професійного бухгалтера не дозволить здійснювати негідні вчинки;
- знати свою справу, чітко розуміти, наскільки важлива і відповідальна його робота.

Наявність саме цих рис робить бухгалтера першим помічником керівництва [3, с. 4].

Сьогодні, коли інформаційне забезпечення стало найважливішим фактором успішної господарської діяльності, функції бухгалтера зазнали суттєвих змін. Здатність професії бухгалтера відповідати сучасним вимогам визначає її цінність для суспільства. Сучасний бухгалтер здійснює широку діяльність, яка включає планування, аналіз і контроль прийнятих управлінських рішень. Він повинен задовольняти потреби всіх користувачів бухгалтерської інформації, як зовнішніх, так і внутрішніх. Професійний бухгалтер має бачити широку глобальну перспективу для розуміння того співтовариства, в якому функціонує бізнес та інші організації [4, с. 26].

Сучасні умови господарювання висувають високі вимоги до рівня професійних знань і вмінь бухгалтера. Крім вільного володіння навиками роботи на довірчій ділянці роботи, йому необхідно знати основи господарського, трудового та податкового законодавства, положення з бухгалтерського обліку та інші нормативні матеріали, накази та розпорядження керівництва підприємства, порядок документального оформлення і відображення на бухгалтерських рахунках господарських засобів і джерел їх формування, володіти прийомами аналізу фінансово-господарської діяльності, знати порядок здійснення контролю за використанням матеріальних і грошових ресурсів. Крім того, бухгалтер повинен володіти знаннями з основ економіки й організації виробництва, праці та управління, автоматизації обробки економічної інформації, володіти навиками роботи на персональному комп'ютері й знати основи програмування, правила та норми охорони праці, техніки безпеки, виробничої санітарії і протипожежного захисту.

На сучасному етапі відмінності між різновидами облікових професій поступово втрачають своє першочергове значення, професія стає все більше універсальною. Сучасний бухгалтер повинен володіти навиками не тільки облікової роботи, але й достатнім обсягом знань для того, щоб виконувати обов'язки ревізора, фінансового аналітика та аудитора.

Виходячи з цього основними завданнями науково-дослідної компоненти є:

- забезпечення розуміння студентами сутності, особливостей різних напрямів стандартизації методологічних підходів до надання та розкриття облікової інформації у фінансовій звітності підприємств, змісту та форм адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту до вимог Європейської спільноти в умовах глобалізації економік;
- формування та відпрацювання навичок науково-дослідницької роботи у галузі

фінансового, податкового, управлінського обліку, фінансової та іншої звітності підприємств, аудиту, економічного аналізу, а також у сфері регулювання законодавчо-нормативної бази бухгалтерського обліку і аудиту та відповідних правовідносин;

- забезпечення формування у студентів подальшого розвитку професійної компетентності, яка надасть їм можливості ефективно управляти надшвидкою інформаційною бізнес-економікою, враховуючи її потенційні можливості та постійно зростаючі ризики;

- сприяння постійній підтримці високого професійного рівня бухгалтерів, аудиторів, аналітиків;

- відпрацювання навичок підготовки до публікації тез доповідей на наукових конференціях, наукових статей, розділів монографій та іншої спеціалізованої літератури з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, аудиту, економічного аналізу, податкового законодавства, корпоративного управління, інформаційних технологій у системах бухгалтерського обліку.

З 1 січня 2005 року вступили у дію Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів: МСО 1 «Вступні вимоги програми професійної бухгалтерської освіти»; МСО 2 «Зміст програм професійної бухгалтерської освіти»; МСО 3 «Професійні навички»; МСО 4 «Професійні цінності, етика та ставлення»; МСО 5 «Вимоги щодо практичного досвіду»; МСО 6 «Оцінка професійних здібностей та компетентності»; МСО 7 «Постійний професійний розвиток»; МСО 8 «Вимоги щодо компетентності для професіоналів з аудиту». Загальна мета стандартизації і визначення методичних засад поєднання компонентів навчальних програм в процесі бухгалтерської освіти як у академічних навчальних закладах, так і у рамках програм професійних організацій, або одночасно в обох типах установ. Застосування МСО, на думку їх авторів, дає можливість забезпечити наступні вимоги до функцій, які повинні виконувати професійні бухгалтери. Це бути, по-перше, технічними експертами; по-друге, бізнесовими радниками; по-третє, фінансовими аналітиками; по-четверте, менеджерами; по-п'яте, фахівцями, які можуть вести переговори та спілкуватися [5].

Досвід свідчить, що для реалізації мети та завдань науково-дослідної компоненти потрібне постійне удосконалення інших складових навчального процесу, яке одночасно забезпечуватиме підвищення якості потоків навчальної та наукової інформації. До таких складових, насамперед, необхідно зарахувати навчальні плани, методики викладання дисциплін, досвід викладачів та соціально-культурне і виховне середовище навчання в університетах, тобто, основи етики професійної діяльності бухгалтерів, аудиторів, фінансових менеджерів, фінансових директорів, фінансових аналітиків та консультантів. Тому визначення сутності, мети та завдань науково-дослідної компоненти неможливе без таких базових положень Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів, як професіоналізм і компетентність. Кодексом визначені задачі професії бухгалтера, які полягають у тому, щоб працювати відповідно до найвищих стандартів професіоналізму з метою досягнення найвищих рівнів ефективності.

Під професіоналізмом бухгалтера розуміють високу якість його діяльності як професіонала у сфері бухгалтерською обліку, що визнана клієнтами, роботодавцями та іншими зацікавленими особами. Компетентність бухгалтера – це надання професіональним бухгалтером професійних послуг з відповідною ретельністю, старанністю, компетентністю з метою отримання клієнтом або роботодавцем економічної вигоди від використання професійних компетентних послуг, і яка базується на останніх новаціях у практиці, законодавстві, методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Професійні бухгалтери повинні надавати свої послуги відповідно до технічних, професійних, освітніх стандартів. Тому процеси стандартизації бухгалтерської освіти і практики набувають подальшої актуальності у сучасних умовах формування національної освітянської системи з підготовки фахівців з обліку та аудиту.

Стандартизація бухгалтерської освіти – це об'єктивний процес узгодження принципів

складання типових навчальних планів підготовки фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту, а також відповідних методик і правил організації проведення навчання і підвищення кваліфікації. В Україні проблеми стандартизації бухгалтерської освіти стають все більш актуальними в процесі подальшого реформування національної системи бухгалтерського обліку на фоні соціально-економічних процесів [6, с. 25, 7].

Одним із напрямів удосконалення вбачаємо постійне підвищення якості магістерської підготовки. Для цього необхідно розробляти нові програми з метою отримання магістрами навичок сучасної науково-дослідної, науково-педагогічної та консультативної діяльності.

Ще одним можливим шляхом удосконалення науково-дослідної компоненти є активізація міждисциплінарних зв'язків обліково-аналітичного блоку, а саме розгляд обліково-аналітичних категорій як базових для інших економічних дисциплін, дослідження методологічних засад більш чіткого визначення понятійного апарату, а також взаємозв'язків між категоріями різних навчальних блоків різних за спеціалізацією кафедр.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, розвиток науково-дослідної компоненти на сучасному етапі організації навчального процесу знаходиться під впливом, в основному, стандартизації бухгалтерського обліку та бухгалтерської освіти в усьому світі, підвищення вимог до практичного досвіду, необхідності забезпечення постійного професійного розвитку та професійної компетенції, що дає можливість сформулювати такі якісні характеристики науково-дослідної компоненти, як цілеспрямованість, поетапність, доступність, вимогливість, керованість. Науково-дослідна компонента активно впливає на весь процес підготовки фахівців з обліку, аналізу та аудиту, сприяючи підвищенню його якості та зростанню ефективності.

Список використаних джерел

1. Нападівська, Л. Проблеми підготовки фахівців з обліку та аудиту, їх професійне навчання [Текст] / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 41—44.
2. Саюн, А.О. Проблеми підготовки фахівців з обліку, аналізу та аудиту [Текст] / А.О. Саюн, О.Р. Хотькіна // Фінансовий простір. — 2013. — № 1(9). — С. 147—150.
3. Важливість освіти бухгалтерів [Текст] // Школа професійного бухгалтера. — 2004. — № 9 (33). — С. 2-4.
4. Ивашкевич, В.Б. Современное представление бухгалтерской профессии [Текст] / В.Б. Ивашкевич // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции : Монография. — Житомир-Краматорск : ЧП «Рута», 2005. — 588 с.
5. Міжнародний стандарт 8 «Вимоги щодо компетентності для професіоналів з обліку, аналізу та аудиту» // Школа професійного бухгалтера. — 2012. — № 4 (76).
6. Чижевська, Л.В. Методика викладання облікових дисциплін [Текст] : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / Л.В. Чижевська [за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця]. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 504 с.
7. Голов, С.Ф. Концепція професійної освіти бухгалтера в Україні / С.Ф. Голов // Матеріали всеукраїнської конференції «Професійна кваліфікація бухгалтерів: від вищої освіти до професійного визнання». — Київ, 2004. — С. 24—32.

В работе определяются основные проблемы и задачи формирования научно-исследовательской компоненты в подготовке специалистов по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту. Определены основы этики профессиональной деятельности бухгалтеров, сформулированы предпосылки процесса стандартизации бухгалтерского образования и практики, приобретают дальнейшей актуальности в современных условиях формирования национальной образовательной системы по подготовке специалистов по учету и аудиту.

Ключевые слова: *научно-исследовательская компонента, профессионализм, компетентность, бухгалтерское образование, учетно-аналитическая образование, этика профессиональной деятельности, стандартизация.*

УДК 657:421

L.O. Matviychuk, postgraduate student
Ternopil National Economic University

FORMATION NON-CURRENT ASSETS AND RECOGNIZING THEM AS OBJECTS OF ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Abstract. *The economic nature of non-current assets, disclosed in their nature and structure as a category, systematized existing approaches to the conceptual apparatus of economic theory and accounting.*

Current assets of agricultural enterprises is its main logistics for economic activities and their volume determined by the extent and nature of the subject. Depending on the functional role of assets in agricultural production, they are the means of production and circulation. Tools involved in the production (including agriculture), including economic conditions generally divided into means of labor and objects of labor.

An analysis of studies on the formation of non-current assets as an object of accounting farms in terms of application of the national standards and national systems of accounts. Given the importance of the recognition process, we attempt to systematize approaches to the interpretation of the category of "non-current assets" in the regulations on accounting: 1. Non-current assets - all assets that are not reversible, cash and their equivalents that are not restricted to use as well as other assets held for sale or consumption of more operating cycle or within twelve months after the balance sheet date. 2. Non-current assets - fixed assets (non-current material assets) and intangible assets.

Approaches to clarify the role of accounting for assets and its impact on the efficiency of management, taking into account the peculiarities of agricultural production.

Keywords : *non-current assets, economic category, objects of non-current assets, accounting, agricultural enterprises.*

Л.О. Матвійчук, здобувач

Тернопільський національний економічний університет

ФОРМУВАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ВИЗНАННЯ ЇХ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено економічну природу необоротних активів, розкрито їх сутність та структуру як категорії, систематизовано наявні підходи до понятійного апарату в економічній теорії та бухгалтерському обліку. Проведено аналіз досліджень щодо формування необоротних активів як об'єкта бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах застосування норм національних П(С)БО та вітчизняної систем рахунків. Обґрунтовано підходи до уточнення ролі обліку необоротних активів та його впливу на ефективність управління ними з врахуванням особливостей ведення аграрного виробництва.

Ключові слова: *необоротні активи, економічна категорія, об'єкти необоротних активів, бухгалтерський облік, сільськогосподарські підприємства.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Функціонування суб'єктів господарювання немислиме без наявності та використання виробничих ресурсів, що формують капітал підприємства, в першу чергу, у формі необоротних активів. Вони є однією з важливих рушійних сил, за допомогою яких забезпечується ефективна діяльність підприємств та їх розвиток. Особливого значення набуває застосування необоротних активів в аграрному виробництві через існування таких специфічних об'єктів, як земельні ресурси та біологічні активи.

Прояв вагомості цієї економічної категорії на практиці пояснюється також широкими потребами інвесторів та менеджерів в точній, повній і достовірній інформації про стан і ефективність використання капіталу в аграрному секторі економіки. Це в свою чергу зумовлює необхідність у формуванні адекватної системи бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

Тому питання визначення категорії, економічної сутності та формування необоротних активів, зокрема в сучасних умовах організації та ведення бухгалтерського обліку є одним із найактуальніших для ефективного управління аграрними підприємствами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням теоретичних засад і методичних підходів до обліку необоротних активів присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, а саме: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.П. Войнаренка, Л.В. Гнилицької [2], С.Ф. Голова [3], Н.О. Гури, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука [5], Г.Г. Кірейцева,

М.М. Коцупатрого, М.В. Кужельного, Н.М. Малюги, Л.В. Нападовської, М.Г. Пушкаря, П.С. Смоленюка [14], В.Г. Швеця, Б.В. Шорта, Д. Колдуелла, Е. Хендріксена та ін.

Проведені ними дослідження вплинули на розвиток теорії обліку та його практики у відповідні періоди становлення національної системи рахівництва. Так, велика увага приділялася розкриттю сутності необоротних активів, порядку документального оформлення операцій з ними, проблемам амортизації, ремонту та їх поліпшення.

Проте проблеми забезпечення ефективного управління основним капіталом сільськогосподарських підприємств в контексті реформування системи бухгалтерського обліку є вирішеними частково, зважаючи на новий етап його розвитку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає в обґрунтуванні підходів до розкриття сутності та формування необоротних активів в економічній системі підприємства та визнання їх як об'єкта бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Розглядаючи питання формування необоротних активів, необхідно спочатку розкрити їх економічну сутність, тобто встановити базові підходи тлумачення з точки зору економічної теорії, а потім уже відобразити зв'язок із системою обліку.

Наявні активи сільськогосподарських підприємств є його основною матеріально-технічною базою для здійснення господарської діяльності, а їх обсяг визначається масштабами і характером діяльності суб'єкта. Залежно від функціональної ролі активи в аграрному виробництві до них відносять засоби виробництва й обігу.

В свою чергу засоби виробництва складаються із засобів праці та предметів праці. У вартісному виразі вони становлять виробничі засоби підприємства, які поділяються на основні та оборотні.

Поділ виробничих засобів за ознакою терміну використання у виробництві здійснили ще фізіократи, зокрема Ф. Кене, який виділив щорічні та первинні аванси у сільському господарстві [15].

Автор одних з найвагоміших праць про капітал К. Маркс поділяв його на постійний і змінний (на противагу основному і оборотному), в якому враховував як специфіку руху частин капіталу, так і специфіку впливу кожної з цих частин на масу додаткової вартості у вартості продукту [9].

Досліджуючи висловлювання економістів-класиків, ми також встановили, що Дж. Кларк виділяв кілька відмінностей між складовими частинами капіталу, тобто його оборотність – одна частина капіталу обертається, а інша – ні [8].

Систематизуючи ряд джерел, можна констатувати, що необоротні активи (або основні засоби) з точки зору економічної теорії – це засоби праці, які функціонують у виробництві тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість переноситься на вартість продукції, що виробляється (робіт, що виконуються, послуг, що надаються) частинами в міру фізичного зношення [4].

Таким чином, засоби, які задіяні в процесі виробництва продукції (в т.ч. сільськогосподарської), враховуючи загальноприйняті економічні умови господарювання, поділяються на засоби праці та предмети праці. До засобів праці відносять речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливає на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар тощо. Якщо говорити загалом, в широкому розумінні до них належать усі матеріальні умови, необхідні для того, щоб процес праці міг узагалі відбуватися. Це земля, інші довгострокові біологічні активи, виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби, а також решта матеріальних умов, без яких процес праці або зовсім неможливий, або буде недосконалим.

Слід також зауважити, що засоби праці відрізняються від решти засобів наступними ознаками:

1) вони використовуються у процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина впливає на предмет праці (сировину, матеріали тощо), або як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці. Під впливом засобів праці предмети праці

змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію;

2) багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму;

3) свою вартість вони частинами (у міру зношування) переносять на новостворену продукцію, у виробництві якого ці засоби праці брали участь.

Вказані ознаки засобів виробництва є визначальними для відображення їх в системі обліку сільськогосподарських підприємств, де до них відносяться активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

В умовах дії законів ринкової економіки вартість засобів праці, що використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року та переносять свою вартість у частині зносу на вироблений з їх допомогою продукт з метою максимізації прибутку, отримує форму основного капіталу. При цьому речовою стороною основного капіталу як і раніше виступають виробничі основні засоби. Саме вони є об'єктом бухгалтерського обліку, що викликано двома причинами: застосуванням в обліку способу подвійного запису, за допомогою якого господарські засоби мають у балансі двостороннє відображення: в активі – з боку їх матеріального складу, у пасиві – з боку джерел їх формування; об'єднанням у собі не тільки вартісного, але і споживчого аспекту засобів праці. Сутність основного капіталу і його взаємозв'язок з необоротними активами схематично подано на рис. 1 [10].

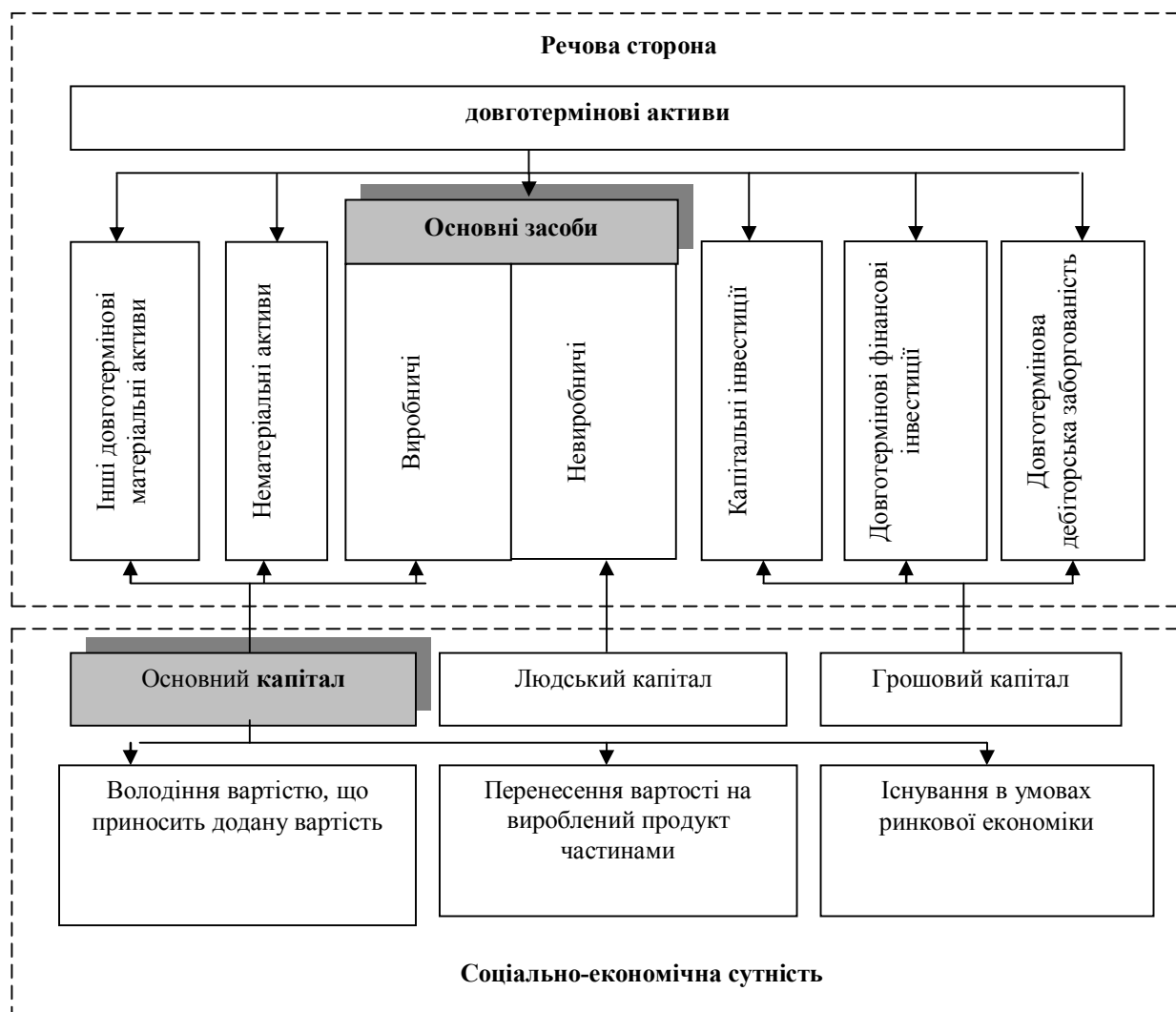


Рис. 1. Взаємозв'язок категорій основного капіталу та необоротних активів в системі бухгалтерського обліку

Окремі автори вказують на іншу особливість формування необоротних активів в бухгалтерському обліку, що пов'язана із циклічністю їх кругообігу під час виробничого процесу.

Їх виділяють три. На першій стадії сформовані підприємством необоротні активи в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію; цей процес здійснюється протягом багатьох операційних циклів і триває до повного зносу окремих видів необоротних активів. На другому етапі, в процесі реалізації продукції, знос необоротних активів накопичується на підприємстві у формі амортизаційних відрахувань. На третьому етапі, частина власних фінансових ресурсів підприємства спрямовуються на відновлення діючих або придбання нових необоротних активів. Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості конкретних видів необоротних активів, характеризує термін їхньої служби [4].

Враховуючи важливість процесу визнання, нами зроблено спробу систематизувати підходи до тлумачення категорії «необоротні активи» в нормативних документа з бухгалтерського обліку:

1. Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними, тобто гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання більше операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [11].

2. Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи [6].

3. В частині основних засобів як складової необоротних активів Податковий Кодекс України визначає їх наступним чином – це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [12].

Як стверджує О.А. Наумчук, сутність необоротних активів, як об'єкта бухгалтерського обліку, в певній мірі характеризується критеріями їх визнання власне активами підприємства. Для уточнення критерію принесення об'єктом економічних вигод, які ми також виділили за визначальну ознаку, автор пропонує в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] розкрити способи надходження на підприємство майбутніх економічних вигод від використання цих активів, а саме: участь окремо або разом з іншими активами у виробництві продукції або наданні послуг; можливість обміну на інші активи; погашення ними зобов'язань підприємства; розподіл між власниками підприємства [10].

На нашу думку, під необоротними активами сільськогосподарських підприємств слід розуміти активи, що використовуються у господарській діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року або операційного циклу виробництва) та від використання яких підприємство очікує отримати в майбутньому економічні вигоди; при умові, що їх вартість може бути достовірно визначена.

Важливим питанням у процесі формування та визнання необоротних активів у бухгалтерському обліку є визначення їх об'єктів в системі національних рахунків.

Як зазначено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до об'єктів необоротних активів відповідно включають:

- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції;
- основні засоби;
- інвестиційну нерухомість;
- довгострокові біологічні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств;

- довгострокова дебіторська заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- інші необоротні активи [11].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування об'єктам необоротних активів відповідають наступні синтетичні рахунки, а саме: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи», 17 «Відстрочені податкові активи», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [7].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, важливим питанням ведення обліку необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах є процес їх визнання за економічним змістом, структурою та відображення на відповідних рахунках, що забезпечуватиме повноту інформації про наявність та використання таких об'єктів у господарській діяльності.

Список використаних джерел

1. Гарна, С.О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів [Текст] / С.О. Гарна // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України. №152. – 2013. – С. 288-292. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npkaue_2013_152_44.pdf. (дата звернення 5.11.14). — Назва з екрана.
2. Гнилицька, Л.В. Особливості визнання та порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / Л.В. Гнилицька // Фінанси, облік і аудит. - № 15. – 2010. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.irbis.kneu.kiev.ua:8080/bitstream/2010/258/1/15_26.pdf. (дата звернення 5.11.14). — Назва з екрана.
3. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С.Ф. Голов. — К. : МІМ ; Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
4. Гречко, С.М. Процес надходження основних засобів у системі бухгалтерського обліку: економіко-теоретичні положення [Текст] / С.М. Гречко // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – № 4 (16). – 2012. – Режим доступу : <http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2012/eco-4-2012/114-122.pdf> (дата звернення 05.11.14). — Заголовок з екрана.
5. Жук, В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку для сільськогосподарської діяльності [Текст] / В.М.Жук // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17). — С.100—105. — Доступно з мережі Інтернет : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1255/1/15.pdf> (дата звернення 03.11.14). — Назва з екрана.
6. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Постановою Правління Національного Банку України № 480 від 20.12.2005 р. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>. (дата звернення 5.11.14). — Назва з екрана.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (дата звернення 17.10.14). — Назва з екрана.
8. Кларк, Дж. Б. Распределение богатства [Текст] / [Дж. Б. Кларк ; пер. с англ. Д. Страшунского, А. Бесчинского] ; под ред. Л. П. Куракова. – М. : Гелиос АРВ, 2000. – 368 с.
9. Маркс, К. Капитал [Текст] / К. Маркс. – М. : Политиздат, 1983. – Т. 1 : Критика политической экономии, Кн. 1 : Процесс производства капитала. – 905 с.

10. Наумчук, О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.А. Наумчук; Укоопспілка. Львів. комерц. академ. — Львів., 2005. — 26 с.: рис. — укр.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення 17.10.14). — Назва з екрана.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-6>. (дата звернення 5.11.14). — Назва з екрана.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року №996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 05.11.14). — Назва з екрана.
14. Смоленюк, П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання [Текст] / П.С.Смоленюк // Наука й економіка. — 2012, № 1 (25). С. 108-116.
15. Ядгаров, Я.С. История экономических учений : учеб. для вузов [Текст] / Я.С. Ядгаров. — [3-е изд.]. — М. : ИНФРА-М, 2000. — 320 с.

Исследовано економічну природу необоротних активів, раскрыта их сутність и структура как категории, систематизированы имеющиеся подходы к понятийному аппарату в экономической теории и бухгалтерском учете. Проведен анализ исследований по формированию необоротных активов как объекта бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий в условиях применения норм национальных П(С)БУ и отечественной систем счетов. Обоснованы подходы к уточнению роли учета необоротных активов и их влияния на эффективность управления ими с учетом особенностей ведения аграрного производства.

Ключевые слова: необоротные активы, экономическая категория, объекты необоротных активов, бухгалтерский учет, сельскохозяйственные предприятия

УДК 657.633:631.15

K.P. Melnyk, Ph.D., Assistant professor

Lutsk National Technical University

STUDY PURPOSE OPERATIONAL CONTROL IN THE ECONOMIC CRISIS CONDITIONS

Abstract. A comprehensive study purpose operational control of the incorporation of cyclical fluctuations in the economy. Critical analysis of fundamental research papers on the formation of management objectives, goals and objectives of internal control monitoring. Based on a detailed assessment of the findings of scientists grouped their views on key criteria for research facilities. Established that an important factor in shaping the purpose of operational control was polity and state-wide processes in the country. We prove that the purpose of operational control is entirely dependent on the objectives of operational management. Recession leads to an increased risk of bankruptcy, loss of competitiveness and a worsening financial situation. The goal of management for profit in such conditions is not satisfied. Therefore, it is not seen as a priority.

Keywords: goal, management, control, operational control, crisis, economy.

К.П. Мельник, к.е.н., асистент кафедри обліку і аудиту

Луцький національний технічний університет

ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ КРИЗОВИХ УМОВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Проведене комплексне дослідження мети оперативного контролю з врахування циклічних коливань в економіці країни. Критично проаналізовано фундаментальні наукові праці стосовно формування мети управління, мети контролю та мети внутрішньогосподарського контролю.

Ключові слова: мета, управління, контроль, оперативний контроль, кризові явища, економіка.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Ефективне управління діяльністю в період

економічної кризи можливе за умови повсякчасного спостереження за ходом здійснення господарських операцій з метою оптимізації витрат та раціонального використання засобів та предметів праці. Така потреба управління забезпечується оперативним контролем, що здійснюється в процесі господарювання та є гарантом якості і своєчасності інформації для прийняття рішень. Оперативний контроль дозволяє вчасно реагувати на появу відхилень та приймати відповідні коригувальні заходи по їх усуненню.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукова проблематика оперативного контролю досліджувалась та висвітлена в багатьох працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Зокрема, серед них: Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.Г. Виговська, В.М. Жук, В.А. Дерій, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, Л.В. Нападовська, О.А. Петрик, Л.В. Сотнікова, В.О. Шевчук та інші. Науковці звертали увагу на визначення місця і функціонального призначення оперативного контролю, досліджували його інформаційне забезпечення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Однак, роль оперативного контролю, як засобу запобігання негативним господарським явищам, сьогодні недостатньо з'ясована, його значення та мета в сучасних умовах потребують подальших досліджень. Тому, вважаємо за доцільне дослідити мету оперативного контролю в умовах загострення кризових процесів в економіці.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Визначення мети оперативного контролю є необхідним етапом дослідження його теорії. Мета оперативного контролю має включати його спрямованість на досягнення визначених результатів в терміни, враховуючи стан економічних процесів.

У наукових джерелах мета контролю визначається виходячи з того, що контроль є незалежною самостійною функцією управління. За А.М. Кузьмінським, управління – це цілеспрямований вплив на суспільні відносини з метою упорядкування їх [12, с. 3]. Н.С. Вітвицька зауважує, що контроль як функція управління дозволяє вчасно виявити та ліквідувати ті передумови, які заважають ефективній організації виробництва, успішному досягненню поставленої мети [5, с. 10]. Л.В. Нападовська зазначає, що контроль як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Тому призначення контролю – відповідати цілям управління [13, с. 33]. Н.Г. Виговська пише, що система контролю є адаптивною – вона постійно приводиться у відповідність з системою управління, забезпечується механізмами, які дозволяють контролювати поведінку об'єктів, незалежно від змін, що відбуваються [4, с. 40].

У протилежному випадку система контролю вступає в протиріччя з системою управління, вона не може досягати мети, яка стоїть перед нею [4, с. 312]. У збалансованих умовах господарювання, в період економічного розквіту, ефективним управління вважається отримання запланованих прибутків та посилення конкурентоспроможності виробленої продукції на ринку. Економічні коливання, що циклічно змінюються у зв'язку з економічним розвитком чи занепадом та необхідність підприємств функціонувати в таких умовах дещо змінює суть мети управління.

Кризові явища призводять до підвищення ризику банкрутства, зниження конкурентоспроможності та погіршення фінансового стану. Ціль управління щодо отримання прибутків у таких умовах не виконується. Тому вона і не розглядається як першочергова. Процес визначення мети управління орієнтується на мінливість загальноекономічної ситуації. Кризова ситуація визначає основну мету управління як «виживання» в умовах постійних змін внутрішнього і зовнішнього середовища. Механізм управління трансформується шляхом мобілізації господарських ресурсів, їх раціонального й доцільного використання з метою виходу з кризи.

Зміна мети управління призводить до зміни цілей у всіх її складових системах та в системі контролю зокрема. Такі умови вимагають посилення контролю за станом і збереженням майна підприємства. Зростає необхідність у якісній інформації, ризик сумнівності якої в умовах кризи - високий. Достовірність та оперативність даних

спотворюється у зв'язку з їх постійним збільшенням в обсягах та урізноманітненням змістового наповнення.

Значення оперативного контролю, що здійснюється з метою забезпечення користувачів вчасною і якісною інформацією про поточний стан господарювання та зміни у зовнішньому середовищі, зростає в кризових умовах. Його слід розглядати як засіб антикризового управління, що створює необхідні умови конкретним центрам відповідальності для швидкого реагування на незапланований хід господарювання і як наслідок - прийняття ними відповідних коригувальних заходів та управлінських рішень.

М.Т. Білуха визначає основною метою функції контролю - блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а в разі виявлення аномалій – приведення керованої системи в стійкий стан за допомогою всіх соціальних регуляторів [3, с. 3]. В.О. Шевчук вважає, що мета контролю полягає у вчасному виявленні відхилень, порушень від прийнятих стандартів, що дозволило б внести відповідні корективи, посилити відповідальність, отримати відшкодування збитків та перешкодити або ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [7, с. 23].

Подібний підхід до визначення мети контролю використали М.В. Кужельний та Є.В. Калюга. На думку М.В. Кужельного, метою контролю є виконання народногосподарських планів, усунення недоліків роботи [11, с. 56]. Є.В. Калюга стверджує, що контроль здійснюється з метою зміцнення стану економіки народного господарства і підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності [9, с. 20]. Погляди вчених стосовно мети контролю формувалися під впливом державного устрою, що існував на час проведення їх досліджень. Планова економіка зумовлювала зростання потреби в контролі за виконанням планових завдань та обов'язкове усунення недоліків, що унеможливлювали досягнення поставлених цілей. До контрольного процесу були залучені не тільки державні управління, але і суспільство, що сприяло зростанню ролі контролю серед народу, посиленого розвитку соціалістичного контролю.

Мету контролю визначили В.Г. Жила, В.Г. Афанасьєв, Л.В. Нападовська. В.Г. Жила під ціллю контролю вважає об'єктивне вивчення фактичного стану, виявлення тих факторів, які негативно впливають на виконання рішень [8, с. 4]. На думку В.Г. Афанасьєва, контроль полягає у виявленні відхилень від вимог управлінських рішень [1, с. 19]. У дослідженнях Л.В. Нападовської метою контролю є кваліфікована допомога менеджерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень, а не встановлення жорсткого контролю з метою покарання [13, с. 36]. Науковці показують взаємозв'язок між ефективністю контролю та правильністю прийняття управлінських рішень. Раціонально організований контроль обов'язково сприяє ефективності і результативності таких рішень.

Дещо відрізняються визначення мети контролю Ф.Ф. Бутинця та В.П. Суйца. В.П. Суйц дослідив, що сам контроль мети не має, його мета збігається з метою управління [16, с. 5]. Ф.Ф. Бутинець вважає, що мета властива не господарському контролю, а учасникам контрольно – ревізійного процесу [2, с. 11]. Дослідники виявили, що контроль виконується завданнями його суб'єктів, однак своєї мети не має.

На основі аналізу тверджень вчених щодо мети контролю визначено, що нею є:

1. Вчасне виявлення і блокування відхилень від передбачених стандартів для створення нормальних умов функціонування підприємства і досягнення цілей управління (М.Т. Білуха, В.О. Шевчук);
2. Сприяння у виконанні планів, державних і соціальних програм із залученням широкого кола громадської для посилення ролі і значення контролю серед суспільства (М.В. Кужельний, Є.В. Калюга);
3. Оцінка впливу суб'єкта контролю на об'єкт, визначення фактичного їх стану та відхилень від заданих параметрів для вчасного прийняття управлінських рішень, що сприяє встановленню позитивних тенденцій розвитку підприємства (В.Г. Жила, В.Г. Афанасьєв, Л.В. Нападовська);
4. Відсутність у контролю мети (Ф.Ф. Бутинець, В.П. Суйц).

Наявність названих вище відмінностей, зумовлена тим, що: по-перше – період проведення наукових досліджень, що суттєво залежить від економіко-політичної ситуації в країні та державного устрою накладає суттєвий відбиток на формування наукових висновків; по-друге – не закріплення на законодавчому чи галузевому рівнях трактування терміну «мета контролю»; по – третє – досить недавнім виділенням контролю в окрему науку та розробкою нових підходів до дослідження його теорії.

Найбільш прийнятною для нас є концепція третьої групи авторів (В.Г. Жила, В.Г. Афанасьєв, Л.В. Нападовська), оскільки контроль як функція управління пов'язаний з процесом прийняття рішень. Контроль не може бути ефективним у разі його здійснення як самоцілі чи з метою покарання винних. Контроль спрямований на вчасне й обґрунтоване виявлення відхилень від заданих параметрів для оперативної допомоги управлінцям під час прийняття рішень та розробки рекомендацій для виправлення помилок.

Такий підхід до визначення мети контролю дозволить розглядати його і як практичну діяльність, і як окрему управлінську систему. Метою контролю як функції управління є забезпечення законності та обґрунтованості операцій і процесів суспільної праці для розширення меж діяльності, зростання частки на ринку та підвищення рентабельності за стабільної економічної ситуації, коли метою управління є отримання прибутків. У період економічної кризи, в умовах «виживання» контроль повинен забезпечити доцільність і обґрунтованість господарських операцій та процесів суспільної праці для виваженої оптимізації витрат, максимальної оборотності коштів.

Метою контролю як практичної діяльності в період економічної стабільності є оптимальний вибір методик здійснення контрольних дій, виконання та дотримання яких сприяє підвищенню ефективності управління. У кризових умовах метою контролю як практичної діяльності є також раціональний вибір методики здійснення контрольної діяльності. Але в такій ситуації вибір ґрунтується на формуванні умов для недопущення кризових та інших негативних явищ господарювання і запобігання їм. Мета управління за різних економічних умов впливає на мету контролю і разом з тим створює підґрунтя для визначення мети всіх його видів і форм.

На думку Є.А. Кочеріна, мета внутрішньогосподарського контролю полягає у дотриманні порядку, розробці пропозицій з усунення недоліків [10, с. 152]. М.Т. Білуха вважає, що мета внутрішньогосподарського контролю зводиться до контрольних функцій, що здійснюються власниками відповідно до законодавства [3, с. 3]. Л.В. Нападовська визначає метою внутрішньогосподарського контролю є забезпечення дотримання законності і доцільності здійснення діяльності [13, с. 25, 30]. Подібним є твердження Л.В. Сотнікової, згідно з яким метою внутрішньогосподарського контролю є здійснення впорядкованої і ефективної діяльності, забезпечення збереження майна [15, с. 9]. Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький метою внутрішнього контролю визначають забезпечення дотримання законності й економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності [6, с. 186].

На основі аналізу висновків науковців встановлено деякі відмінності:

1. Мета внутрішньогосподарського контролю орієнтується на мету управління і переглядається відповідно до змін у зовнішньому чи внутрішньому середовищі. Метою внутрішньогосподарського контролю є сприяння у підвищенні ефективності господарювання, збереженні і примноженні майна, розробці рішень, сумлінному виконанню працівниками своїх обов'язків (Л.В. Нападовська, Л.В. Сотнікова, Є.А. Кочерін);

2. Мета внутрішньогосподарського контролю полягає в ефективності й економічній обґрунтованості фінансового-господарської діяльності підприємства (Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький);

3. Мета внутрішньогосподарського контролю зводиться до виконання контрольних завдань і повноважень власниками підприємства, що регламентується законодавчо (М.Т. Білуха);

Для нас найбільш прийнятною є думка авторів першої групи, оскільки в період нестабільності внутрішньогосподарський контроль як запорука ефективності бізнесу

наявний у всіх сферах функціонування підприємства. Тому його мета полягає у збереженні і примноженні майна за різних економічних умов, сприянні зростанню економічної ефективності господарювання та забезпеченні правильності прийняття рішень.

Друга група авторів дещо обмежує сферу здійснення внутрішньогосподарського контролю, орієнтуючи його тільки на фінансову частину діяльності підприємства і не поширюючи на виробничу. Третя група науковців не визначає мети внутрішньогосподарського контролю, а називає тільки контрольні завдання власників, що закріплені законодавчими, галузевими і методичними актами, чим обмежує ефективність здійснення внутрішньогосподарського контролю як функції управління.

Мета внутрішньогосподарського контролю орієнтується на задоволення інтересів групи користувачів, що об'єднані певними ідеями чи завданнями. Виконання мети внутрішньогосподарського контролю потребує використання не тільки типових прийомів контролю, але й синтезу методик різних складових системи управління. Саме цим забезпечується ефективність його здійснення та підтверджується значення в сучасних умовах.

Система внутрішньогосподарського контролю беззаперечно включає оперативний контроль, який забезпечує виконання мети управління в найкоротші терміни та повною мірою. Можливим це стає тому, що оперативний контроль повинен вчасно реагувати не тільки на незапланований хід подій всередині господарської одиниці, але й постійно спостерігати та відслідковувати зміни основних показників у зовнішньому середовищі.

Дослідженням мети оперативного контролю займався Б.І. Валусєв. Вчений зазначав, що мета, поставлена перед контролем загалом, з деяким її зміщенням на оперативність, може розглядатися як мета оперативного контролю. Мета оперативного контролю полягає у попередженні і вчасному виявленні відхилень фактичного стану об'єкта управління від нормативних і планових характеристик відповідно до яких можливе його функціонування» [14, с. 37]. Важливе зауваження автора про те, що оперативний контроль має на меті не тільки «швидко» виявити відхилення, але й запобігати їх виникненню, шляхом вчасного повідомлення про незапланований хід подій відповідні центри реагування. З цього приводу Н.Г. Виговська зазначає, що оперативний контроль забезпечує контроль в ширшому розумінні бути присутнім на всіх етапах господарювання; він визначає його тривалість, оскільки «здійснюється протягом певного часу на всіх стадіях реалізації рішень» [4, с. 8-9].

Оперативний контроль у формі раптових перевірок, інвентаризацій, спостережень та оглядів спрямований на перспективу. Сфера його застосування не обмежується операціями, що вже здійснені та представлені у певних документах і є незмінними фактами.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Оперативний контроль спрямований на максимальне виправлення та усунення відхилень, що порушують нормальний операційний режим та ставлять під ризик досягнення стратегічних цілей управління. Тому його мету важко визначити й конкретизувати для виконавців. Вона визначається конкретними користувачами залежно від їх потреб та здійснюваної операції на певний момент. Але у загальному вигляді мета оперативного контролю полягає у забезпеченні законності, економічної доцільності та своєчасності здійснення операцій, виявлення відхилень і помилок у процесі виконання завдань, реалізації рішень для зменшення впливу негативних наслідків на кінцеві результати діяльності, що дозволить зберегти і примножити майно підприємства за різних економічних умов.

Список використаних джерел

1. Афанасьєв, В.Г. Системность и общество [Текст] / В.Г. Афанасьєв. — М. : 1980.
2. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф.Ф. Бутинця. — [3-е вид., доп. і перероб.]. — Ж. : ПП «Рута», 2002. — 592 с.
3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту [Текст] / М.Т. Білуха. — К. : Вища школа, 1994. — 364с.
4. Виговська, Н.Г. Господарський контроль в Україні : теорія, методологія, організація

- [Текст] : монографія. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — 532 с.
5. Вітвицька Н.С. Контроль і ревізія [Текст] : методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Н.С. Вітвицька. — К. : КНЕУ, 2000. — 166 с.
 6. Гончарук, Я.А. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. — [3-те вид., перероб. и доп.]. — К. : Знання, 2007. — 443 с.
 7. Дрозд, І.К. Державний фінансовий контроль [Текст]: навчальний посібник / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. — К. : ТОВ «Імекс – ЛТД», 2007. — 304 с.
 8. Жила, В.Г. Ревізія та аудит [Текст] : навч. посібник / В.Г. Жила. — К. : МаУп, 1998. — 96 с.
 9. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : монографія. — К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. — 360 с.
 10. Кочерин, Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики [Текст] / Е.А. Кочерин. — М. : Экономика, 1982. — 216 с.
 11. Кужельный, Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции : Практическое руководство [Текст] / Н.В. Кужельный. — М. : Финансы и статистика, 1985. — 143с.
 12. Кузьминский, А. Аудит [Текст] : практическое пособие / А. Кузьминский. — К. : «Учётинформ», 1996. — 283 с.
 13. Нападівська, Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] : монографія. — Дніпропетровськ : наука і освіта, 2000. — 224 с.
 14. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия [Текст] / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. — М. : Финансы и статистика, 1991. — 224 с. : ил.
 15. Сотникова, Л.В. Внутренний контроль и аудит : учебник / ВЗФЭИ. — М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. — 239 с.
 16. Суйц, В.П. Внутрипроизводственный контроль [Текст] / В.П. Суйц. — М. : «Финансы и статистика», 1987. — 127с.

Проведено комплексное исследование цели оперативного контроля с учета циклических колебаний в экономике страны. Критически проанализированы фундаментальные научные труды по формированию цели управления, цели контроля и цели внутрихозяйственного контроля. Установлено, что весомым фактором формирования цели оперативного контроля было государственное устройство и состояние общеэкономических процессов в государстве.

Ключевые слова: *цель, управление, контроль, оперативный контроль, кризисные явления, экономика.*

УДК 631.11:336.22.001.73 «313»

O.V. Melnychuk, Ph.D., Assistant professor

Podilian State Agrarian Engineering University

DEVELOPMENT OF A SPECIAL TAX REGIME FOR AGRICULTURAL PRODUCERS AND ITS REFORMATION PROSPECTS

Abstract. *The article presents a historical development and problematic issues regarding taxation system for imposing a fixed agricultural tax upon entities working in the agrarian sphere.*

The author proposes to execute classification of taxpayers for the purpose of setting up an optimum rate for a fixed agricultural tax, which, in its turn, would be adjusted based on indexation coefficients and on a coefficient that takes in to consideration a correlation of income per unit of the agricultural/farming area. Such a method will make it possible to balance tax pressure groups that pay a fixed agricultural tax, and to objectively define a tax liability with regard to this tax, for payers with a different productive efficiency.

It is recommended to apply the multiplying factors, taking into account the ratio of income from the sale of agricultural products per unit area of farmland. This technique will allow to balance the tax burden on all groups of payers of the fixed agricultural tax and objectively determine the tax liability on the tax payers with different efficiencies.

Also proposed the introduction of indexation normative monetary value of agricultural land, which is used in determining the fixed agricultural tax, allow to adjust the loss of local budget due to inflation

Keywords: *fixed agricultural tax, special tax regime, object of taxation, tax rate.*

*О.В. Мельничук, к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту
Подільський державний аграрно-технічний університет*

РОЗВИТОК СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РЕФОРМУВАННЯ

У статті розглянуто історичний розвиток та проблемні питання механізму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком підприємств аграрної галузі та запропоновано основні напрями його удосконалення.

Рекомендовано застосовувати підвищувальні коефіцієнти, які враховують співвідношення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції на одиницю площі сільськогосподарських угідь. Запропоновано також запровадження індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, що застосовується при визначенні фіксованого сільськогосподарського податку, яка дозволить скоригувати втрати місцевого бюджету за рахунок інфляції

Ключові слова: *фіксований сільськогосподарський податок, спеціальний режим оподаткування, об'єкт оподаткування, ставка податку.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Запровадження спеціального податкового режиму оподаткування у формі фіксованого сільськогосподарського податку стало поштовхом до стимулювання підприємств аграрного сектору з боку держави. Поряд з тим, тривале застосування спрощеного механізму призвело до розвитку схем ухилення від оподаткування великих сільськогосподарських підприємств (агрохолдингів), які не сприяють розвитку сільських територій та не завжди піклуються про збереження родючості землі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не залишалось поза увагою відомих вітчизняних науковців. Теоретичні і практичні засади застосування фіксованого сільськогосподарського податку висвітлено у працях вчених-економістів: М. Демяненка, Д. Деми, В. Жука, Ю. Іванова, Т. Мединської, П. Саблука, В. Синчака, Л. Тулуша, О. Чабанюк та ін.. Дослідження цих авторів є фундаментальними та натомість, залишаються актуальними питання доцільності застосування спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в період вступу України в СОТ.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування запровадження спеціального режиму оподаткування для сільськогосподарських підприємств та перспектив його розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Фіксований сільськогосподарський податок став результатом експерименту у 1998 році у трьох регіонах України: Глобицькому районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області. Безпосередньо поширення застосування ФСП по всій території України стало можливим через запровадження Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XIV. Передбачалось, що введення цього податку буде тимчасовим до 2004 року, проте ефективність його застосування дозволила зберегти спрощену систему оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників і в Податковому кодексі України.

Запровадження фіксованого сільськогосподарського податку здійснювалось в період, коли в умовах погіршення показників фінансової діяльності підприємств аграрного сектору зростав рівень їх податкового навантаження. Різке зростання кількості збиткових підприємств (91,9% в 1998 році) свідчило про кризу галузі. За таких умов невпинно падав рівень сплати податків галузі від 82,3 % у 1992 році до 20,8% у 1998 році на фоні збільшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників [1, с. 65].

Основна перевага фіксованого сільськогосподарського податку – це оптимізація

кількості податків і зборів, від сплати яких звільнялись сільськогосподарські товаровиробники.

Аналізуючи нормативно-правові акти та зміни до них можна представити перелік податків і зборів, які включались до ФСП за час його існування та реформування всієї системи оподаткування (табл. 1).

Таблиця 1

Платежі, від яких звільняються платники ФСП

Види податків та зборів	За Указом № 652/98	За Законом № 320- XIV	З урахуванням Законів			ПКУ
			№ 974- IV	№ 2287- IV	№ 427- V	
Податок на прибуток	+	+	+	+	+	+
Плата (податок) на землю	+	+	+	+	+	+
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	+	+	+	+	—	—*
Комунальний податок	+	+	+	+	+	—*
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	+	+	+	+	+	—*
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	+	+	—*	—	—	—
Збір на обов'язкове соціальне страхування	+	+	+	—**	—	—
Збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України	+	+	+	—*	—	—
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування (єдиний соціальний внесок)	+	+	+	—	—	—
Збір до Державного інноваційного фонду	+	+	—*	—	—	—
Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності (збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності)	—	+	+	+	+	+
Збір за спеціальне водокористування	—	+	+	+	+	+

Примітки: 1. * Податок виключено із переліку платежів. 3. ** Назва змінена.

Дослідження податків і зборів, що включались до ФСП показали, що окремі із них сільськогосподарські товаровиробники не сплачували, оскільки щодо них передбачались обмеження (наприклад: від сплати комунального податку звільнялись сільськогосподарські товаровиробники, торговий патент сплачували лише ті підприємства, які здійснювали роздрібну торгівлю, податок на прибуток сплачували підприємства, які цей прибуток отримували).

Позитивним моментом можна вважати і спрощений механізм визначення об'єкта оподаткування, адже не є складністю для бухгалтера визначити площу сільськогосподарських угідь та їх нормативну грошову оцінку. Зазначимо, що протягом періоду існування ФСП нормативна грошова оцінка, проведена за станом на 1 липня 1995 року відповідно до Методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України не змінювалась, а відтак можна зазначити, що рівень сплати цього податку при незмінній площі сільськогосподарських угідь є стабільним, проте в динаміці, оцінюючи індекс інфляції за період з 1999 по 2014 роки та зростання доходів сільськогосподарських товаровиробників, можна стверджувати про суттєве скорочення доходів місцевих бюджетів.

На думку, О.М. Чабанюк та Т.В. Мединської, «на момент запровадження ФСП, ставки цього податку забезпечували рівень навантаження зівставний з існуючим до 1999 року податковими платежами та нарахуваннями. Тому навіть із врахуванням поправних коефіцієнтів, як зазначають автори, суми сплати ФСП є майже незмінними і складають

близько 6-8 грн. на 1 га сільськогосподарських угідь, а це більш як у 2 рази нижче ставок земельного податку, який входить до його складу» [2, с.16].

Крім того, на нашу думку, вказаний об'єкт оподаткування не може бути оптимальним для сільськогосподарських товаровиробників ще й з причини неможливості врахування особливих критеріїв діяльності підприємства в залежності від його спеціалізації та якісних критеріїв, що характеризують ефективність.

Так спеціалізовані сільськогосподарські підприємства (наприклад птахофабрики) не потребують значних площ сільськогосподарських угідь, а за наявності їх, можуть обрати ФСП, тоді як підприємства, що спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва для збільшення обсягів виробництва потребують збільшення площ угідь. Для таких підприємств при однаковому рівні доходів та фінансових результатів значно більшу суму ФСП буде сплачувати підприємство, що користується більшими площами угідь. Отже, механізм фіксованого сільськогосподарського податку не здатний враховувати рівень ефективності сільськогосподарського виробництва, а відтак не забезпечує здійснення регулюючої функції податків.

Прибуток сільськогосподарських підприємств не є об'єктом контролю державної фіскальної служби, а інформація щодо нього, яка подається в статистичній звітності не зіставляється із податковою, в результаті чого не можна стверджувати про його об'єктивність.

Тому необхідно визнати актуальність дискусії щодо економічних вигод запровадження спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Очевидним висновком реформування фіксованого сільськогосподарського податку, як зазначає Д.І. Дема, є його використання з метою мінімізації сплати податків агрохолдингами, які створилися шляхом оренди земельних і майнових паїв (монополізація активів сільськогосподарських підприємств). На думку автора, необхідно здійснити класифікацію сільськогосподарських товаровиробників з метою оптимального їх оподаткування [3, с. 617–618].

Вважаємо позицію науковця раціональною, а при визначенні фіксованого сільськогосподарського податку пропонуємо застосовувати коефіцієнт коригування, який би враховував дохідність підприємства на 1 га сільськогосподарських угідь.

Диференціація коефіцієнта в залежності від доходу на одиницю площі сільськогосподарських угідь дозволить врахувати ефективність діяльності сільськогосподарських товаровиробників та оптимально і з максимальною об'єктивністю визначити податкові зобов'язання щодо сплати ФСП.

Крім того, необхідно врахувати стан сучасної економіки, зростання рівня інфляції, індекс якої, на нашу думку, необхідно врахувати і при застосуванні нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь. За рахунок індексації нормативної грошової оцінки землі зростуть надходження до місцевих бюджетів, доходи яких після реформування суттєво скоротилися.

Тривалий період існування ФСП, як зазначають автори О.М. Чабанюк та Т.В. Мединська, поряд з його очевидними перевагами дозволив виявити й суттєві вади: невідповідність системному підходу до побудови податкової системи, необґрунтований перерозподіл податкового навантаження серед товаровиробників, порушення прав членів трудових колективів на соціальний захист та пенсійне забезпечення [2, с.19].

Оцінюючи позитивні риси спрощеного механізму оподаткування сільськогосподарських угідь в Україні, що забезпечив зниження податкового тиску, спрощення механізму обчислення податку, оптимізацію строків його сплати, автори зазначають, про ігнорування основного критерію, якого дотримуються в усіх розвинених країнах світу: ув'язки суми податкового зобов'язання підприємства із фінансовими результатами його діяльності та певні недоліки у методологічних підходах до формування нової системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які проявляються в тому, що:

— сплата ФСП не залежить від фінансового стану господарств і має здійснюватись навіть у випадку одержання збитків;

— перестає діяти ефект «податкового коректора», що стримує залучення позикового капіталу у сільське господарство, тобто економія на податках дедалі більше поглинається процентними платежами [2, с.19-20].

Справляння ФСП у нинішній формі є відірваним від господарської діяльності окремих сільськогосподарських підприємств для здійснення якої не потрібні сільськогосподарські угіддя, що є об'єктом оподаткування. Застосування даного режиму для зазначених сільськогосподарських підприємств є неприпустимим, оскільки вони мають можливість:

— самостійно врегулювати рівень оподаткування своїх доходів шляхом зміни величини сільськогосподарських угодь;

— рівень їх доходів дозволяє залучати їх частину до фінансування розвитку місцевої інфраструктури [2, с.19-20].

Результати аналізу положень податкового законодавства, якими регулюється порядок справляння фіксованого сільськогосподарського податку, засвідчили, що цей податок має недоліки, основними з яких є те, що фіксований розмір бази його нарахування, в результаті чого, не дивлячись на те, що цей податок замінив собою податок на прибуток, земельний податок та деякі інші податки і збори, реальний розмір земельного податку з одиниці земельної площі є значно вищим від суми ФСП з тієї ж земельної ділянки.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Оцінюючи стан та перспективи розвитку аграрного сектору економіки вважаємо за необхідне здійснити реформування фіксованого сільськогосподарського податку в частині виділення груп платників, які диференціюють за рівнем доходів та площею сільськогосподарських угодь. Доречним, на нашу думку, було б виділення трьох груп платників: великі, середні та малі сільськогосподарські підприємства. В залежності від групи платника встановлюється ставка ФСП.

Крім того, при застосуванні ставки податку рекомендуємо застосовувати підвищувальні коефіцієнти, які враховують співвідношення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції на одиницю площі сільськогосподарських угодь. Така методика дозволить врівноважити податковий тиск на всі групи платників фіксованого сільськогосподарського податку та об'єктивно визначити податкове зобов'язання щодо цього податку для платників із різною ефективністю виробництва.

Доцільним, на нашу думку, є запровадження індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угодь, що застосовується при визначенні фіксованого сільськогосподарського податку, яка дозволить скоригувати втрати місцевого бюджету за рахунок інфляції.

Список використаних джерел

1. Чабанюк, О.М. Фіксований сільськогосподарський податок: загальні положення, облік і звітність [Текст] : навчально-практичний посібник / Чабанюк О.М., Мединська Т.В. — К. : Алерта, 2014. — 246 с.
2. Податковий кодекс України [Текст] : офіц. текст : за станом на 01.10.2014 / Верховна Рада України ; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13—14, № 15—16, № 17, ст. 112. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1391419053853552> (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.
3. Дема, Д.І. Зміни податкової політики, викликані корпоратизацією аграрного виробництва розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики [Текст] / Дема Д.І. // Розвиток облікової та фінансових складових економічної науки і практики : 36. матеріалів VIII міжн.наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2013 р., м. Київ). — К. : ННЦ «ІАЕ», 2013. — С. 615-619.
4. Боровик, П.М. Спеціальні податкові режими як інструменти державного регулювання

- діяльності агроформувань [Електронний ресурс] / П.М. Боровик, С.М. Подзігун. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2010_3/224.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
5. Жук, В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу [Текст] / В.М. Жук // Фінанси України. — 2011. — №7. — С.33 – 42.
6. Левченко, Н.М. Фіксований сільськогосподарський податок як найдієвіший важіль державного регулювання економічних процесів в АПК [Електронний ресурс] / Н.М. Левченко. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/apdu/2010_1/doc/3/06.pdf (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.
7. Тулуш, Л.Д. Методологічні аспекти розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. — 2007. — №9. — С. 116—123.
8. Юшко, С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування [Текст] / С.В. Юшко // Фінанси України. — 2009. — № 11. — С. 63—72.

В статье рассмотрено историческое развитие и проблемные вопросы механизма налогообложения фиксированным сельскохозяйственным налогом предприятий аграрной сферы и предложено основные пути его усовершенствования.

Ключевые слова: фиксированный сельскохозяйственный налог, специальный режим налогообложения, объект налогообложения, ставка налога.

УДК 167.23:331.422.4-057.212

O.V. Mirna, Ph.D., Associate professor
Poltava State Agrarian Academy

MANAGEMENT STYLE IN OFFICE MANAGEMENT

Abstract. *In this article the peculiarities of the call-centers of Ukraine have been considered. The results of psychodiagnostic research concerning executive management style made on the basis of one of call-centers in Poltava have been shown. It has been found that more than half of the office staff is not satisfied with working conditions, including working hours schedule and recreation. Socio-psychological climate in the team as a whole is favorable for highly effective work.*

The correlation analysis results of investigated characteristics of small groups have shown that the call-center manager style affects satisfaction with job and socio-psychological climate in the team.

Keywords: *management style, office management, call-center, satisfaction with job, socio-psychological climate, democratic style, autocratic style.*

О.В. Мирна, к.е.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

СТИЛІ УПРАВЛІННЯ В ОФІСНОМУ МЕНЕДЖМЕНТІ

Розглянуто результати анкетних досліджень задоволеності роботою, соціально-психологічного клімату, стилю управління колл-центром. Результатами кореляційних досліджень встановлено залежність рівня задоволеності роботою та соціально-психологічного клімату в колективі від демократичного стилю управління менеджера.

Ключові слова: *стиль управління, офісний менеджмент, колл-центр, задоволеність роботою, соціально-психологічний клімат, демократичний стиль, автократичний стиль.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Колл-центр здійснює обслуговування дзвінків операторами з метою обробки великого потоку інформації. Існують такі види колл-центрів: аутсорсинговий, корпоративний і колл-центр за вимогою. Аутсорсинговий колл-центр є організацією, що здає в оренду робочий час своїх операторів, робочі місця та обладнання, надає послуги віртуального офісу. Послуг віртуального офісу потребують великі компанії

або компанії, що мають кілька філій. Корпоративний колл-центр – це структурний підрозділ організації (наприклад, банку), до функціональних обов'язків співробітників якого входять дзвінки, розсилки, проведення роботи з клієнтами. Колл-центр за вимогою – один із способів організації залучення інформації та її розповсюдження, при якому немає потреби купувати дороге обладнання та організовувати робочі місця (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікаційна характеристика колл-центрів України

Назва	Види характеристик		
Тип	Внутрішній	Зовнішній	Змішаний
Вид	Корпоративний	Аутсорсинговий, на вимогу	Корпоративний у поєднанні з аутсорсинговим; одночасне використання корпоративного та на вимогу
Умови використання	- високий рівень конфіденційності інформації; - залучення співробітників колл-центру в бізнес-процеси компанії; - наявність у оператора певного рівня кваліфікації, оскільки продукт має специфічні риси.	- при проведенні масових термінових телемаркетингових кампаній; - при отриманні великого числа звернень після проведення рекламної акції.	обслуговування VIP-клієнтів співробітниками внутрішнього колл-центру при передачі решти клієнтів аутсорсингу (наприклад, мобільні оператори).

Джерело: адаптовано на основі [4]

Банки, страхові компанії, компанії в сфері транспортної логістики надають перевагу внутрішнім колл-центрам. Аутсорсингові послуги в Україні надають провідні вітчизняні постачальники (Adelina Call Center Beeper, Інформаційні системи 1559 (Міськдовідка), Contactiss, VTSгруп, Смарт-Лайн) та світові лідери, такі як: Teleperformans (Франція) і Global Bilgi (Туреччина).

Отже, колл-центр є великим технічно оснащеним комплексом, головною ланкою якого виступає людина – оператор телефонного обслуговування, завдання якого під час роботи так званих «гарячих ліній» полягають у прийнятті дзвінків, відповіді на запитання, що цікавлять абонента, наданні довідкової інформації. Коли мова йде про телемаркетинг, то оператори самостійно обдзвонюють клієнтів, розповідають про зміни в роботі організації, ставлять запитання, формують базу даних.

Враження від розмови з оператором колл-центру впливає на ставлення абонента до організації. Цей фахівець стає обличчям «віртуального офісу» організації, а його працездатність залежить від позитивного соціально-психологічного клімату в колективі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. К. Левін першим за допомогою експериментів дослідив стилі управління та описав їх класичні види: автократичний, демократичний і ліберальний. Іншу класифікацію запропонував Р. Лайкерт, який порівнюючи групи персоналу з високою та низькою продуктивністю праці, розділив керівників на дві групи: зосереджені на виробничому процесі (виконанні поставлених задач); зорієнтовані на людину (працівника як особистість). В подальшому оцінка стилю управління була модифікована Р. Блейком та Дж. Мутоном, які з цією метою побудували «грати управління».

На сучасному етапі дане питання всебічно вивчається, оскільки відбувається поступовий перехід від диктатури до колегіальності в управління трудовими колективами підприємств, установ і організацій. Так, Є. В. Воробйова [1] проблему розвитку індивідуального стилю менеджера досліджує в напрямі професійної підготовки. Особливості

індивідуального стилю професійної діяльності вивчають також науковці С. О. Гільманов, Є. О. Голубева, Р. Григор'єв [2], Є. О. Клімов, В. С. Мерлін, Б. М. Теплов та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – вивчити взаємозв'язок стилю керівництва та рівня задоволеності роботою і соціально-психологічного клімату в колл-центрі банку міста Полтава. Для цього:

1. Визначити стиль управління керівника колл-центру;
2. Виявити характер задоволеності роботою, соціально-психологічного рівня розвитку та клімату в досліджуваному колективі;
3. Проаналізувати отримані результати, зробити висновки.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В експериментальному дослідженні взяли участь 19 випробуваних, тестування яких проходило в кабінетах колл-центру банку. Були використані такі методики:

1. Експрес-методика «Оцінка соціально-психологічного клімату в колективі за полярним профілем» (О. С. Михалюк, А. Ю. Шалито).
2. Методика «Задоволеність роботою» (В. А. Уразаєва).
3. Методика «Визначення стилю керівництва трудовим колективом», розроблена В. П. Захаровим [5].

Методика О. С. Михалюк і А. Ю. Шалито дозволила виявити емоційний, поведінковий і когнітивний компоненти відносин у колективі. Щодо поведінкового та когнітивного компонентів оцінки соціально-психологічного клімату в колл-центрі, то вони свідчать про суперечливий, невизначений тип відносин в колективі, а тенденції взаємодії є суперечливими і невизначеними. Значення емоційного компоненту (0,579), що увійшло до інтервалу від 0,33 до 1, вказує на позитивний тип відносин в колективі, а психологічний клімат трактується як в цілому сприятливий.

В результаті обробки відповідей, наданих анкетованими, одержані такі дані: на думку 11 осіб або 57,9 % респондентів (далі – група 1) у керівника авторитарний стиль управління, інші 8 осіб (далі – група 2) вважають, що керівнику притаманний демократичний стиль управління.

За результатами використаної методики оцінки задоволеності роботою 9,1 % респондентів 1 групи задоволені роботою, 54,5 % – не цілком задоволені роботою і 36,4 % – не задоволені роботою. Далі розглянемо результати, одержані в групі 2. Так, 25,0 % респондентів 2 групи задоволені роботою, 12,5 % – не задоволені роботою і 62,5 % – не цілком задоволені роботою. Як бачимо, за демократичного стилю управління рівень задоволеності роботою є вищим.

Результати проведеної психодіагностики за методикою «Визначення стилю керівництва трудовим колективом» показали, що для керівника колл-центру характерний демократичний стиль управління (табл. 2).

Таблиця 2

Зведені результати визначення стилю керівництва трудовим колективом колл-центру за методикою В. П. Захарова

Номер анкетного питання	Кількість відповідей, одиниць			Стиль керівництва
	директивний компонент	колегіальний компонент	поблажливий компонент	
1	10	6	3	автократичний
2	8	8	3	автократичний, демократичний
3	4	11	4	демократичний
4	7	11	1	демократичний
5	7	11	1	демократичний
6	10	5	4	автократичний
7	7	8	4	демократичний
8	11	8	0	автократичний

Продовження табл. 2

9	11	6	2	автократичний
10	3	11	5	демократичний
11	9	8	2	автократичний
12	8	10	1	демократичний
13	8	10	1	демократичний
14	9	9	1	автократичний, демократичний
15	6	13	0	демократичний
16	8	10	1	демократичний

За загальними підсумками керівник колл-центру формує сприятливий соціально-психологічний клімат у підпорядкованому йому колективі за допомогою формування відчуття довіри і взаєморозуміння між керівником і підлеглими співробітниками. З цією метою:

- керівник поводить себе як один із членів групи, заохочує вільне висловлювання співробітниками власних думок з різних питань у присутності керівника;
- делегує керівні повноваження між членами групи залежно від виконуваного завдання;
- відповідальність за невдачі несе весь колектив, а більшість проблем, що постають на порядку денному, обговорюються колегіально;
- радиться з підлеглими, не проявляє зверхньої поведінки і залежно від ситуації правильно реагує на критику.

При аналізі стилю керівництва отримані дані оброблялися за допомогою кількісного аналізу, а також методу кореляції. Були отримані наступні результати (табл. 3).

Таблиця 3

Результати кореляційного аналізу

Показники	За методикою «Задоволеність роботою»	За методикою «Оцінка соціально- психологічного клімату в колективі за полярними профілями»
Факторна ознака, x - всього ($\sum x$)	7,942	7,942
середнє значення ($\bar{x}$)	0,418	0,418
$\sum (x^2)$	4,0078	4,0078
Результативна ознака – фактичне (емпіричне) значення, y - всього ($\sum y$)	742	484
середнє значення ($\bar{y}$)	39,053	25,474
$\sum (y^2)$	30040	12578
$\sum xy$	321,868	223,494
Середні квадратичні відхилення: δ_x	0,1903	0,1903
δ_y	7,4777	3,616
Лінійний коефіцієнт кореляції (r)	0,4329	1,6204

Оцінку щільності (сили) зв'язку між досліджуваними ознаками здійснено обчисленням показника щільності зв'язку.

Щільність лінійного зв'язку можна виміряти за допомогою лінійного коефіцієнта кореляції r , який був запропонований англійським статистиком і філософом Карлом Пірсоном (1857-1936) й іноді називається коефіцієнтом кореляції Пірсона [3, с. 331].

Коефіцієнт кореляції коливається в межах від -1 до +1. Він характеризує не лише

щільність, а й напрям зв'язку. Додатне значення коефіцієнта означає прямий зв'язок, від'ємне – зворотний. Якщо r менше або дорівнює 0,30, то кореляційний зв'язок є слабким; значення r від 0,30 до 0,70 свідчить про середній кореляційний зв'язок; понад 0,70 – сильний зв'язок між факторною та результативною ознаками.

З даних табл. 3 видно, що існує середній кореляційний зв'язок ($r=0,4329>0,30$) між результатами тесту «Задоволеність роботою» і тесту «Визначення стилю керівництва колективом», і сильний кореляційний зв'язок ($r=1,6204>0,70$) між результатами тесту «Оцінка соціально-психологічного клімату» і методикою «Визначення стилю керівництва колективом». Відповідно до цього можна стверджувати, що стиль керівника колл-центру впливає на такі характеристики як задоволеність роботою і соціально-психологічний клімат в колективі.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Стиль управління керівника колл-центру за зведеними результатами можна оцінити як демократичний. Вимогливість та контроль в управлінській поведінці даного менеджера поєднуються з ініціативним і творчим підходом до виконуваної роботи і свідомим дотриманням дисципліни. Він має прагнення делегувати повноваження і поділити відповідальність. Дотримується колегіального стилю у прийнятті управлінських рішень.

Проте 11 з 19 опитаних респондентів відзначають переважання у стилі керівника авторитарних рис.

Соціально-психологічний клімат в колективі в цілому є сприятливим для продуктивної роботи. Більше 50 % співробітників не цілком задоволені роботою за критеріями: фізичні та санітарно-гігієнічні умови праці; стиль керівництва колективом; професійна компетентність керівника; заробітна плата; можливість професійного зростання та кар'єри; режим дня; інші фактори. Режим дня є визначальним фактором невдоволення співробітників колл-центру, робоча зміна яких триває понад 8 годин.

Результати емпіричних досліджень підтвердили гіпотезу, що стиль керівника колл-центру впливає на найважливіші складові мотивації працівників на якісне виконання посадових обов'язків – на характер задоволеності працею та на соціально-психологічний клімат в колективі.

Стиль управління – явище багатогранне. З одного боку відрізняється стійкістю, повторенням тих чи інших прийомів, а з іншого – йому притаманні динамізм, гнучкість. Оптимальним є стиль, здатний швидко адаптуватися до умов виробничого середовища. А індивідуальні властивості керівництва мають безпосередній вплив на характер процесу роботи всієї системи колл-центру.

Список використаних джерел

1. Воробйова, Є. В. Розвиток індивідуального стилю діяльності менеджера в процесі професійної підготовки [Текст] / Є. В. Воробйова // Теорія і практика управління соціальними системами. – 2012. – № 1. – С. 81–86.
2. Григорьев, Р. Руководитель и стиль управления [Текст] / Р. Григорьев // Коммерсант-Власть. – 2002. – № 3. – С. 23–25.
3. Моторин, Р. М. Статистика для экономистов [Текст] : навч. посібник / Р. М. Моторин, Е. В. Чекотовський. – К. : Знання, 2009. – 430 с.
4. Серебряник, О. Внутрішній колл-центр в чистому вигляді – вже рідкість [Електронний ресурс] / Олександр Серебряник. – Режим доступу : http://www.epravda.com.ua/columns/2012/02/24/316888/view_print/ (дата звернення 18.10.14). – Назва з екрана.
5. Фетискин, Н. П. Социально-психологическая диагностика развития личности и малых групп [Текст] : учеб. пособие / Н. П. Фетискин, В. В. Козлов, Г. М. Мануйлов – М. : Изд-во Института Психотерапии, 2005. – 496 с.

Рассмотрены результаты анкетных исследований удовлетворенности работой, социально-психологического климата, стиля управления колл-центром. Результатами корреляционных исследований

установлена зависимость уровня удовлетворенности работой и социально-психологического климата в коллективе от демократического стиля управления менеджера.

Ключевые слова: стиль управления, офисный менеджмент, колл-центр, удовлетворенность работой, социально-психологический климат, демократический стиль, авторитарный стиль.

УДК 657.8:004

V.V. Muravsky, Ph.D., Senior lecturer

Ternopil National Economic University

THE COMMUNICATION ASPECT OF CENTRALIZATION (DECENTRALIZATION) OF ACCOUNTING

Abstract. The introduction of computer-communication forms accounting caused a minimized the prevalence of classical centralization or decentralization of processing accounting information in enterprises. Communication technologies using combined the central (centrifugal) processes in accounting, which requires dividing the new organizational options. Aim the article is to explore the current trends in the centralized processing of accounting information in the communication technologies introduction. Theoretical understanding of some question aspects is required to use the scientific methods: analysis and synthesis. The integrity of the study provides a systematic and structural-functional approach.

There was considered the historical aspects of centralization and decentralization of accounting system under the influence of the computer technology and communication development. The classification of accounting version under the centralization of information processing criteria is proposed. Specified the functional description of the combinationally processing accounting information and decentralization combined method of accounting. The author investigates the effect of the cloud technologies using for centralization of accounting and organization of communications in the enterprise. The development of network technology comes with information risk, which requires further research towards the development of information security.

Keywords: accounting, accounting organization, communication, centralization and decentralization, the automation of accounting processes, cloud technology.

В.В. Муравський, к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері

Тернопільський національний економічний університет

КОМУНІКАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ (ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ) ОБЛІКУ

Розглянуто історичні особливості централізації та децентралізації обліку під впливом поступального розвитку засобів обчислювальної техніки і зв'язку. Уточнено класифікацію варіантів організації обліку за критерієм централізації обробки інформації в умовах налагодження ефективних комунікацій. Подано функціональну характеристику комбіновано-центральної обробки облікової інформації та комбінованого способу децентралізації обліку. Досліджено вплив застосування хмарних технологій на рівень централізації обліку та організацію комунікаційних зв'язків на підприємстві.

Ключові слова: облік, організація обліку, комунікації, централізація та децентралізація, автоматизація облікових процесів, хмарні технології.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розвиток сучасних технологій обробки облікової інформації пов'язаний з налагодженням ефективних комунікацій в системі обліку. Забезпечення ефективних комунікацій передбачає своєчасне передавання повної інформації про економічні події на підприємстві між відправником та адресатом, що в умовах перенесення в економічну площину співпадає з першочерговою метою бухгалтерського обліку. Інформаційні зв'язки пов'язують систему обліку з системою менеджменту через інформування керівництва різних ієрархічних рівнів про діяльність підприємства. Реалізація комунікаційних зв'язків між обліковими фахівцями на етапах збору первинної інформації, її обробки та подання зацікавленим користувачам визначає рівень централізації обліку.

За ступенем централізації обробки облікової інформації форми організації обліку поділяють на централізовану – облікові процедури виконуються на єдиному комп'ютері (сервері) та децентралізовану – ґрунтується та локальних обчисленнях з наступним

об'єднанням облікових даних в єдину звітність [1, с.188-189]. Історично склалася ситуація, коли значна вартість обчислювальної техніки та її обслуговування призвела до централізації обробки облікових даних в одному відділі підприємства. Інформація з місць виникнення фактів господарської діяльності передавалася в єдиний обчислювальний центр. Функції фахівців з обліку на місцях зводилися лише до контролю за достовірністю заповнення первинних документів та отриманням зведених даних. Централізована бухгалтерія забезпечувала мінімізацію організаційних витрат, уніфікацію облікових показників та зменшення трудомісткості обробки інформації. Проте, відсутність ефективних комунікацій призводила до інформаційних викривлень в роботі фахівців з обліку і управління.

Із масовим розповсюдженням персональних комп'ютерів виникла можливість організації децентралізованого обліку. Обробка облікової інформації відбувалася на місцях її виникнення, що сприяло забезпеченню максимальної достовірності обліку та встановленню відповідальності за його результати. Після локальної обробки розрізнена облікова інформація узагальнювалася на єдиному автоматизованому робочому місці фахівця. Сприяло децентралізації також розповсюдження мережових технологій. Завдяки комп'ютерним мережам первинна реєстрація облікових даних та її накопичення відбувалися в місцях виникнення фактів господарської діяльності із формуванням єдиної бази даних та децентралізованим доступом до неї.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поступальний розвиток комунікаційних технологій призвів до часткової рудиментизації централізованої бухгалтерії. Проте, в практичній діяльності підприємств, зокрема закладів торгівлі, які характеризуються найвищим рівнем проникнення обчислювальної та комунікаційної техніки в облікові процеси, знову надається перевага централізованій організації обліку. У 2009 році було прийнято «Положення про централізовану бухгалтерію споживчого товариства, споживспілки» [2], яким визначалося обов'язкову передачу усіх первинних документів до бухгалтерії кооперативного підприємства для подальшої їх обробки і складання фінансової звітності. Також, віртуалізація усіх облікових даних в єдиній базі дає змогу говорити про актуальність централізованих процесів обробки облікової інформації з децентралізованим доступом до неї.

Таку відносність поєднань понять «централізація» і «децентралізація» обліку довів К.Н. Нарібаєв, на думку якого на практиці не може існувати як повністю централізована, так і повністю децентралізована система обліку [3, с.97]. С.В. Івахненко, натомість, здійснив наголос на комунікаційній спрямованості централізованої обробки інформації. На його є дві конкуруючі, але взаємодоповнюючі тенденції централізації та децентралізації, які впливають на організацію обліку на сучасному етапі розвитку технічних засобів обчислювальної техніки та зв'язку [4, с. 294].

Розуміючи можливість інтеграції центрових та відцентрових процесів в обліку, В.В. Сопко, М.М. Бенько [1, с. 188], Т. В. Попітich [5, с. 304] та інші поряд з централізованим та децентралізованим варіантом організації обліку виділяють також комбінований. На думку науковців, комбінований облік поєднує переваги централізованої обробки інформації та децентралізованого надання доступу до неї. Узагальнення досліджень науковців свідчить про те, що рівень централізації в автоматизованих процесах обробки облікової інформації завжди залежав від наявності ефективних комунікацій між місцем виникнення фактів господарської діяльності та центром обробки інформації про них. Комбіноване поєднання централізованих та децентралізованих напрямків організації обліку потребує врахування можливостей сучасних технологій щодо передачі облікової інформації між відправником та адресатом.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основна мета статті полягає в дослідженні сучасних тенденцій в централізованій обробці облікової інформації в умовах запровадження комунікаційних технологій. Досягнення поставленої мети передбачає реалізацію наступних завдань:

- уточнення класифікації видів (форм) організації обліку за критерієм його централізації в напрямку комбінованого поєднання центрових та відцентрових процесів на

підприємстві;

- виділення організаційних характеристик, пов'язаних з налагодженням комунікаційних зв'язків в комбінованому централізованому та комбінованому децентралізованому обліку в умовах їх автоматизації;

- дослідження особливостей застосування хмарних технологій в обліку та їх впливу на централізацію комунікацій на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Гібридизація двох способів організації обліку стає причиною виникнення нового – комбінованого організаційного варіанту. Запровадження комп'ютерно-комунікаційної форми обліку передбачає накопичення і централізовану обробку облікових даних в єдиній базі та децентралізоване внесення в неї первинної інформації й загальний доступ до звітності усіх зацікавлених користувачів. Проте, ступінь відцентрових процесів може суттєво відрізнятися в кожному індивідуальному варіанті організації обліку. Залежно від умов діяльності підприємства, технології виробництва та інформаційних вимог користувачів в комбінованому поєднанні централізації та децентралізації обліку може проявлятися перевага на користь одного з організаційних варіантів. Тому, замість класичного поділу організаційних варіантів на централізовану та децентралізовану бухгалтерію, доцільно запровадити нову класифікацію.

Схожа пропозиція була запропонована колективом науковців Ф.Ф. Бутинцем, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк і Т.В. Шахрайчук ще у 2002 році, у відповідності до якої традиційні централізований та децентралізований облік були доповнені іншими організаційними варіантами: неповною централізацією та неповною децентралізацією. При неповній централізації обліку створюють і центральну бухгалтерію, і облікові осередки в підрозділах, що не ведуть реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а тільки приймають, перевіряють і групують документи для передачі їх до центральної бухгалтерії; при неповній децентралізації обліку в окремих підрозділах підприємства крім складання документів, ведуть аналітичний облік, підсумкові дані якого періодично порівнюються з даними синтетичного обліку бухгалтерії [6, с. 222].

Зрозуміло, що доповнення класифікації організаційних варіантів неповною централізацією та неповною децентралізацією відображало актуальний у 2000-х роках рівень розвитку комп'ютерних та мережевих технологій. Залежно від місця автоматизації основних розрахункових операцій визначався і варіант організації обліку. Якщо основні автоматизовані облікові процедури реалізуються в місцях виникнення інформації, то відбувається часткова децентралізація обліку. В центральну бухгалтерію подавалися уже зведені дані. У випадку лише первинної реєстрації облікових даних без виконання операцій обробки інформації в місцях виникнення фактів господарської діяльності відбувалася часткова централізація. Отримані після автоматизованої обробки дані оброблялися і узагальнювалися досить частко вручну або із використанням традиційних електронних таблиць в централізованій бухгалтерії. Часткова централізації (децентралізація) була неефективною організаційною формою через відсутність належних комунікаційних технологій, які забезпечували б автоматизовану передачу облікових даних.

В умовах запровадження сучасної комп'ютерно-комунікаційної техніки автоматизації підлягають усі процедури обробки облікової інформації, незалежно від місця їх виконання. Ефективні комунікації забезпечували оперативну передачу інформації між відправником та адресатом, що дозволило інтегрувати центрові та відцентрові тенденції в організації обліку. Таким чином, доцільно виділяти комбінований варіант організації обліку з децентралізованим ухилом та комбінований варіант з централізацією обробки інформації.

На сьогодні більш розповсюджена комбінована децентралізація обліку, яка передбачає локальне виконання обліково-контрольних завдань на персональних комп'ютерах, територіально віддалених від самого підприємства, з об'єднанням результатів роботи в спільний проект. Поширення хмарних технологій сприяло розвитку комбінованого варіанту централізації обліку. При передачі хмарному середовищу виконання усіх обчислювальних

процедур від первинного збору облікових даних до автоматизованого відправлення звітних документів зацікавленим фізичним та юридичним особам відбувається централізація обліку за комбінованим варіантом.

Значна кількість сучасних програмних продуктів для автоматизації облікових операцій надають можливість розміщувати облікову інформацію на загальнодоступних серверах. Програма одночасно із збереженою на технічному пристрої індивідуальною інформацією про діяльність підприємства може мати доступ до загальних облікових даних. Користуватися загальною обліковою інформацією з хмарного середовища мають можливість декілька фахівців одночасно. Наприклад, різні працівники, відповідальні за окремі напрямки обліково-контрольної роботи, паралельно можуть здійснювати діяльність над реалізацією спільного проекту, отримуючи інформацію та зберігаючи результати в спільному інформаційному просторі. Таким чином, операції з обробки інформації виконуються одночасно на технічному пристрої, за яким працює фахівець, та на веб-сервері розробника програмного забезпечення, що дозволяє назвати такий організаційний варіант частково хмарним (рис. 1).

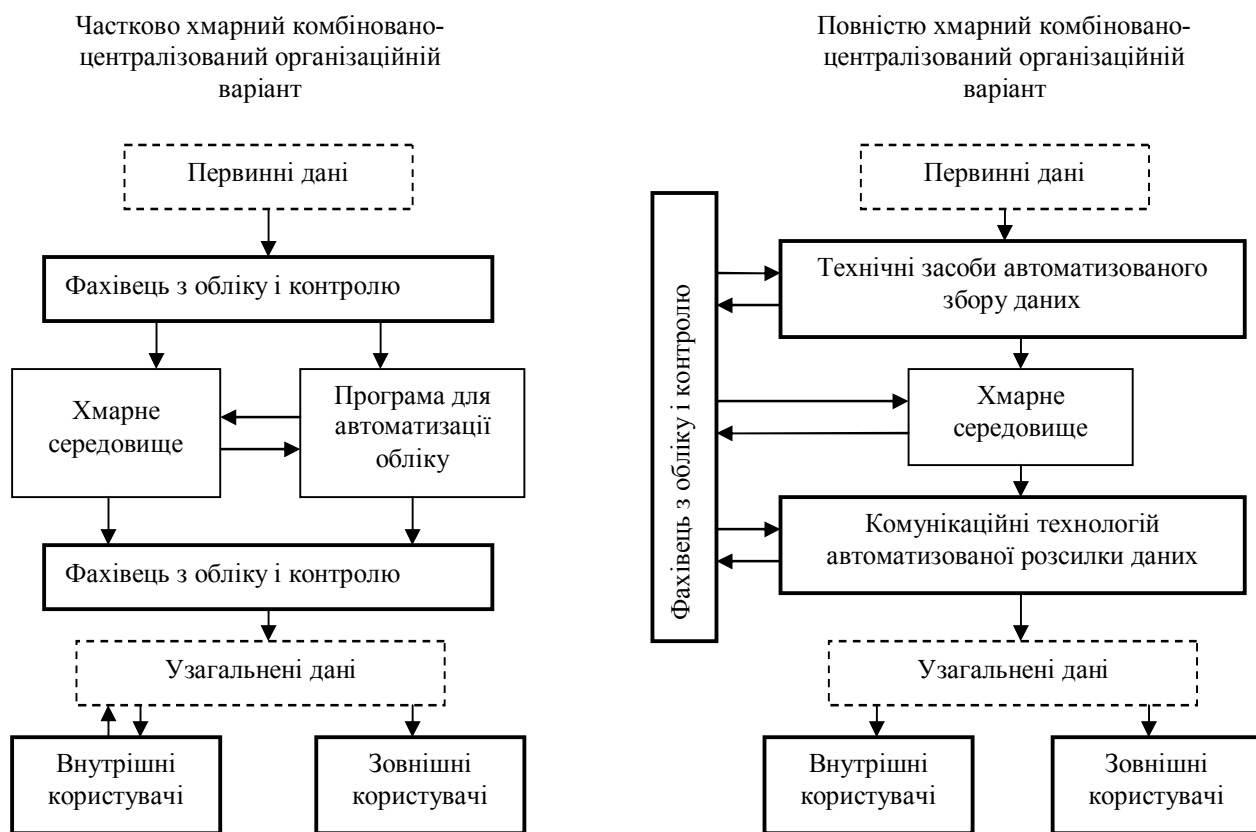


Рис. 1. Схема інформаційних потоків при застосуванні хмарних технологій в комбіновано-централізованому варіанті організації обліку на підприємстві

Іншим варіантом використання хмарних технологій в організації обліку і контролю на підприємстві є повне перенесення обчислювальних операцій на програмні та технічні засоби фірм, які надають послуги он-лайн бухгалтерії. Введення облікових даних та виконання процедур обробки над ними виконується через традиційний інтернет-браузер. Також за допомогою технічних засобів автоматизовано зібрана первинна інформація через мережу інтернет може потрапляти на обробку в хмарне середовище. Узагальнені дані про діяльність підприємства можуть автоматично розсилатися із хмарного інформаційного середовища до кінцевих споживачів. Контролюючі органи, інвестори, кредитори можуть в попередньо передбачені терміни отримувати звітність через мережу інтернет. Фахівець з обліку, не беручи безпосередньої участі в автоматизованих обчисленнях та облікових процедурах,

може лише контролювати достовірність та своєчасність обробки і розсилки даних обліку. Як наслідок, рівень централізації значно максимізується в залежності від способу застосування хмарних технологій. Хмарний варіант організації обліку і контролю сприяє мінімізації організаційних витрат, проте призводить до появи інформаційних ризиків. Уся облікова інформація є доступною для сторонніх суб'єктів господарювання, що загрожує інформаційній безпеці підприємства.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Унаслідок запровадження комп'ютерно-комунікаційної форми обліку класична централізація чи децентралізація обробки облікової інформації уже не зустрічається в організації діяльності підприємства. Застосування комунікаційних технологій призвело до комбінованого поєднання центрових (відцентрових) процесів в обліку, що потребує виділення нових організаційних варіантів. Організація облікових процесів на підприємстві може відбуватися комбіновано з децентралізованим ухилом та комбіновано з централізацією обліку. Така класифікація адекватно відповідає сучасним умовам діяльності підприємств та потребам користувачів облікової інформації.

Донедавна більш розповсюдженою була комбінована централізація обліку, за якої автоматизовані облікові процедури відбувалися на децентралізованих робочих місцях різних фахівців з узагальненням інформації в єдиній базі даних. З розвитком хмарних технологій актуальності набуває комбінований централізований облік, у якому облікові дані за допомогою технічних пристроїв автоматизовано збираються і надсилаються в хмарне сховище. В хмарній базі даних відбувається автоматизація усіх облікових процедур з розсиланням звітних форм до відповідних адресатів. Розвиток мережевих технологій спричинює зростання інформаційних ризиків розголошення комерційної таємниці підприємства, що потребує подальших досліджень у напрямку розробки систем захисту облікової інформації.

Список використаних джерел

1. Сопко, В.В. Мета і принципи автоматизації бухгалтерського обліку [Текст] / В.В. Сопко, М.М. Бенько // Актуальні проблеми економіки : Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. — №12 (114). — 2010. — С.186—192.
2. Положення про централізовану бухгалтерію споживчого товариства, споживспілки [Електронний ресурс] : затверджено постановою других зборів Ради Укооспілки двадцятого скликання від 3 грудня 2009 року. — Режим доступу : <http://document.ua/pro-normativni-akti-ukoospiлки-doc6356.html> (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
3. Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ [Текст] / К.Н. Нарібаєв. — М. : Финансы и статистика, 1983. — 135 с.
4. Івахненко, С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту [Текст]: навчальний посібник / С.В. Івахненко. — [4-те вид., випр. і доп.]. — К : Знання, 2008. — 343 с.
5. Попітін, Т.В. Передумови раціональної організації бухгалтерського обліку в споживчій кооперації [Текст] / Т.В. Попітін. — Економічний аналіз. — Вип. 6. — 2010. — С. 303—305.
6. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — [2-ге вид., перероб. і доп.]. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 544 с.

Рассмотрены исторические особенности централизации и децентрализации учета под влиянием развития средств вычислительной техники и связи. Уточнена классификация форм организации учета (критерий централизации обработки данных) в условиях применения коммуникационных технологий. Подано функціональну характеристику комбіновано-централізованої обробки інформації та комбінованого способу децентралізації учета. Исследовано влияние применения облачных технологий на уровень централизации учета на предприятиях.

Ключевые слова: учет, организация учета, коммуникации, централизация и децентрализация, автоматизация учетных процессов, облачные технологии.

УДК 338.43:658**I.N. Mushenik**, Ph.D., Associate professor,**T.V. Marusei**, Ph.D., Associate professor

Podilian State Agrarian Engineering University

FORMING FACTORS PRODUCTION STRUCTURES AND FARM SIZE

Abstract. Characterized by general approaches to the optimization of industrial structure of agricultural enterprises and listed factors of optimality in the contemporary economy. Modern trends of development of agricultural enterprises. Determine their economic, environmental and social effectiveness and prospects for further development. The analysis of approaches to forming the optimal structure and size of farm showed that in the present conditions to optimize the structure of production must aim to production, not for production, and to maximize profits. In this case, the optimal production structure is provided only with the necessary means of production, technology, economic mechanism, production and management, legal regulation. Each of these factors has a significant share in the process of the production structure of firms. Analysis of factors internal and external environments farms showed that the formation of the optimal structure of production and the size of farms is a complex, multifaceted problem that reflects the influence of different conditions.

Keywords: the optimal structure, agriculture, efficiency, production.

І.М.Мушеник, к.е.н., доцент кафедри соціальної економіки і інформаційних технологій**Т.В. Марусей**, к.е.н., доцент кафедри соціальної економіки і інформаційних технологій

Подільський державний аграрно-технічний університет

**ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СТРУКТУРИ І РОЗМІРІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Охарактеризовано загальні підходи до оптимізації виробничої структури сільськогосподарських підприємств та наведено фактори формування оптимальності в сучасних умовах господарювання. Проаналізовано сучасні тенденції щодо розвитку сільськогосподарських підприємств. Визначено їх економічну, екологічну і соціальну ефективність та перспективи подальшого розвитку. Проведений аналіз підходів до формування оптимальної структури і розмірів виробництва сільськогосподарських підприємств показав, що в сучасних умовах оптимізація структури виробництва повинна мати на меті виробництво продукції не заради виробництва, а заради отримання максимального прибутку. При цьому оптимальність структури виробництва забезпечується тільки за наявності необхідних засобів виробництва, технологій, економічного механізму, виробничого та управлінського персоналу, правового регулювання. Кожний із зазначених чинників має свою вагому частку в процесі формування виробничої структури підприємств. Аналіз чинників внутрішнього і зовнішнього середовища сільськогосподарських підприємств показав, що формування оптимальної структури виробництва і розмірів сільськогосподарських підприємств є складною, багатогранною задачею, що відображає вплив різних умов.

Ключові слова: оптимальна структура, сільське господарство, ефективність, виробництво.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Враховуючи значну кількість методів та підходів до проблеми оптимальності виробництва, для різних типів сільськогосподарських підприємств вибір критеріїв, напрямків формування оптимальної структури має визначальне значення. Розрахунок оптимального варіанту структури виробництва з урахуванням функціональних взаємозв'язків між основними показниками діяльності підприємств в плані визначення кількісного співвідношення всіх виробничих ресурсів і міри інтенсивності їх використання на сьогодні залишається особливо актуальним для підприємств кожної галузі [5].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На даний час у вітчизняній та світовій науці значний внесок у вивчення вказаних питань зроблений такими вченими, як Андрійчук В.Г., Бакаєв О.О., Благун І.С., Бойко В.І., Вітлінський В.В., Гайдучий П.І., Кадієвський В.А., Камінський А.Б., Клименюк М.М., Коновал І.А., Наконечний С.І., Олексюк О.С., Онищенко О.М., Саблук П.Т., Савіна С.С., Старостіна А.О., Трегобчук В.М., Хорунжий М.Й., Ястремський О.І. та ін.

Однак наукові дослідження, присвячені проблемам моделювання оптимальної структури і розмірів виробництва сільськогосподарських підприємств як складно організованих організаційних та функціональних підсистем, є не повністю досконалими і

потребують подальшого доопрацювання.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета даного дослідження полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних, методичних та прикладних аспектів оптимізації виробничої структури сільськогосподарських підприємств з урахуванням економічних, екологічних і соціальних критеріїв.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сільськогосподарське підприємство є складною соціально-економічною системою, що включає в себе взаємозв'язані функціональну (технологічну, економічну, соціальну) і організаційну (бригади, ферми, відділення) підсистеми. Виходячи з таких позицій, потрібно виділити фактори, що визначають оптимальну структуру і розміри виробництва сільськогосподарських підприємств [7].

Серед чинників, що визначають відношення до середовища виробництва, аналіз літературних джерел [3, 4] дозволив виділити фактори зовнішнього і внутрішнього середовищ. Зовнішнє середовище включає такі економічні умови, як: економічне регулювання пропорційності цін на продукцію різних галузей, споживачів, конкурентні організації, природні фактори, державну політику тощо. Вказані фактори здійснюють вплив на функціонування сільськогосподарських підприємств, їх виробничу, інноваційну, комерційну, фінансову діяльність.

Фактори зовнішнього середовища можна поділити на дві групи: прямого і непрямого впливу. Фактори прямого впливу безпосередньо впливають на діяльність сільськогосподарських підприємств і мають зворотній зв'язок. До них відносять постачальників трудових, інформаційних, фінансових, матеріальних ресурсів, споживачів, органи державної влади і управління, конкурентів. До факторів непрямого впливу відносять стан економіки, соціально-політичні, демографічні, культурно-історичні, нормативно-правові, природні та інші.

Реакція сільськогосподарських підприємств на фактори прямого і непрямого впливу різна. Так, у випадку зміни факторів прямого впливу сільськогосподарські підприємства можуть перебудувати внутрішню структуру і проводити політику активного пристосування, а можуть почати політику протидії. До факторів непрямого впливу сільськогосподарські підприємства змушені максимально пристосовувати свої цілі, задачі, структуру, технологію.

Функціонування сільськогосподарських підприємств визначається також внутрішніми умовами. Здатність долати кризи, освоювати нові ринки, зберігати темпи виробництва в значній мірі залежать саме від внутрішнього середовища. Основні перешкоди розвитку виробництва сільськогосподарських підприємств, як правило, виникають у сфері їх власної діяльності та містять внутрішні розбіжності і протиріччя щодо визначення цілей підприємств, засобів їх досягнення, необхідних ресурсів, методів організації діяльності для досягнення цілей.

Оптимальна структура виробництва та успішна діяльність сільськогосподарських підприємств безпосередньо залежать від трудових ресурсів, рівня їх кваліфікації, вміння і бажання працювати. У цьому зв'язку розглядають структуру підприємства як складову речового і людського капіталу [1]. Саме людський капітал, а не обладнання і виробничі запаси, визначає рівень конкурентоспроможності, оптимальності та ефективності. Кожне підприємство, зацікавлене в оптимальному розвитку, намагається максимально використовувати досвід і знання своїх кваліфікованих кадрів при аналізі поточної діяльності, з'ясуванні причин матеріальних втрат, розробці оперативних заходів і стратегічних програм розвитку продовольчої, фінансової, збутової діяльності, прийнятті відповідних управлінських рішень, а також проведенні політики в галузі наукових досліджень.

Оптимальна структура виробництва в сучасних умовах залежить від участі екологічних факторів у процесі виробництва. Серед таких факторів можна виділити екологічно активні (фактори інтенсифікації) і екологічно нейтральні (екстенсивні фактори).

Екологічно активні фактори можна розділити на технологічні і природно-біологічні. До технологічних факторів відносяться: внесення добрив, меліорація, комплексна механізація

польових робіт, використання хімічних засобів для боротьби з шкідниками, хворобами, енерго- та ресурсозберігаючі технології вирощування сільськогосподарських культур. Природно-біологічні фактори включають: науково обґрунтовані сівозміни, селекційну роботу. При цьому важливо враховувати комплексність набору факторів, відповідність його конкретній сільськогосподарській культурі в різні періоди її росту і розвитку. Так, наприклад, внесення мінеральних добрив повинно проводитися у відповідності з картографами забезпеченості ґрунту рухомими формами фосфору і калію, а також нітратами і азотом. При цьому необхідно враховувати наскільки буде досягнуто співвідношення між дозами, способами і строками внесення добрив і потребами в них культури з урахуванням її розвитку [1]. Необхідно враховувати також реакцію на добрива не тільки окремих культур, але і різних сортів.

Підвищенню урожайності в значній мірі сприяє впровадження у виробництво нових високоврожайних, стійких до несприятливих кліматичних умов сортів і гібридів сільськогосподарських культур, боротьба з шкідниками, хворобами.

Значну роль в оптимальності кінцевого результату відіграють втрати, які виникають як наслідок недосконалості збиральної техніки, несвоєчасності проведення відповідних робіт тощо.

Важливою групою факторів є екологічно нейтральні, тобто такі, що не беруть безпосередньо участь у виробничому циклі, але здійснюють на нього значний вплив. Їх можна розділити на природні і організаційно-економічні, до яких насамперед відносяться вдосконалення розміщення і поглиблення спеціалізації виробництва, створення в оптимальних розмірах страхових запасів, розвиток ринку агросервісних послуг.

Слід відмітити, що з розвитком науково-технічного прогресу роль технологічного фактору значно зростає. Зростання обсягу сільськогосподарської продукції, як відомо, проходить за рахунок підвищення рівня інтенсифікації виробництва, що обумовлено насамперед обмеженістю земельних ресурсів.

Серед найбільш важливих організаційно-економічних і технологічних факторів оптимальності структури і розмірів виробництва сільськогосподарських підприємств можна виділити наступні:

- впровадження нових і новітніх технологій, досягнень науки і передового досвіду в усі сфери виробничої діяльності;
- кооперація і агропромислова інтеграція;
- вдосконалення системи управління;
- створення ринкової інфраструктури;
- вдосконалення діючих, розробка і впровадження нових нормативних актів, що визначають організаційно-правовий статус функціонування підприємств різних форм власності і господарювання;
- розвиток кооперації по переробці сільськогосподарської продукції, технічному сервісу і матеріально-технічному забезпеченню сільськогосподарських підприємств;
- забезпечення умов сільськогосподарським підприємствам для безперешкодного виходу на ринок і альтернативних ринкових каналів реалізації продукції;
- використання протівитратного механізму, впровадження прогресивних технологій із застосуванням сучасної техніки, маловитратних технологій, що дозволяють отримувати дешевшу продукцію;
- розвиток кооперативних поставок техніки і комплектуючих виробів, залучення іноземних фірм для створення спільних виробництв сільськогосподарських машин і їх систем, обладнання, що дозволяють застосовувати передові технології.

Вказані вище фактори дозволяють формувати оптимальну структуру виробництва і розміри сільськогосподарських підприємств регіону, враховуючи природні особливості даної території. Серед природних факторів можна виділити наступні: клімат, стан ґрунту, рельєф місцевості. В якості показників природних умов використовують такі: тривалість вегетаційного періоду; теплозабезпеченість (сума температур повітря за період з

температурами вище 10^0); вологозабезпеченість (кількість опадів, вологість ґрунту, гідротермічний коефіцієнт, як відношення опадів до суми температур); вміст у ґрунті гумусу, азоту, калію та інших поживних речовин [3].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, формування оптимальної структури виробництва і розмірів сільськогосподарських підприємств є складною, багатогранною задачею, що відображає вплив різних умов. Для виявлення факторів, що впливають на формування оптимальної структури виробництва і розмірів сільськогосподарських підприємств, визначення кількісної і якісної їх характеристик, здійснення прогнозування їх розвитку доцільно застосовувати системний аналіз. Це зумовлює необхідність визначення системи показників, які б дозволили вивчити динаміку виробництва, з'ясувати його особливості, визначити основні напрямки формування оптимальної структури сільськогосподарських підприємств регіону.

Список використаних джерел

1. Амбросов, В.Я. Великотоварні підприємства як основа впровадження інновацій [Текст] / В.Я. Амбросов, Т.В. Маренич // Економіка України. — 2007. — № 6. — С. 14—19.
2. Андрійчук, В.Г. Сучасна аграрна політика: проблемні аспекти / В.Г. Андрійчук, М.В. Зубець, В.В. Юрчишин. — К. : Аграрна наука, 2005. — С. 95—120.
3. Бойчук, І.М. Економіка підприємства [Текст] : навч. посібник / І.М. Бойчук, П.С. Харів, М.І. Хопчан, Ю.В. Піча. — К. : «Каравела» ; Львів : «Новий світ –2000», 2001. — С. 95—118.
4. Благун, І.С. Функціональні моделі формування оптимальної структури виробництва [Текст] / І.С. Благун, І.М. Мушеник // Держава та регіони: Науково-виробничий журнал. — Запоріжжя : ЗУДМУ, 2006. — № 4. — С. 28—31.
5. Вітвицький, В.В. Соціально-трудові відносини в умовах реформування АПК : Запитання і відповіді [Текст] / В.В. Вітвицький, Ю.Я. Лузан. — К. : НДІ «Укراгропромпродуктивність», 2003. — С. 432—575.
6. Костюченко, Т.І. Оптимізація виробничо-галузевої структури сільськогосподарського підприємства із застосуванням економіко-математичної моделі [Текст] / Т.І. Костюченко // Економіка АПК. — 2002. — №8. — С. 76—81.
7. Снітинський, В.В. Актуальні проблеми АПК України та роль науки в їх вирішенні [Текст] / В.В. Снітинський, Г.В. Черевко, П.М. Герасим // Регіональна економіка. — 2000. — № 2 (16). — С. 7—16.
8. Саблук, П.Т. Формування та функціонування ринку агропромислової продукції (практичний посібник) [Текст] / П.Т. Саблук. — К. : ІАЕ, 2000. — 556 с.

Охарактеризованы общие подходы к оптимизации производственной структуры сельскохозяйственных предприятий и приведены факторы формирования оптимальности в современных условиях хозяйствования. Проанализированы современные тенденции развития сельскохозяйственных предприятий. Определена их экономическая, экологическая и социальная эффективность и перспективы дальнейшего развития. Проведенный анализ подходов к формированию оптимальной структуры и размеров производства сельскохозяйственных предприятий показал, что в современных условиях оптимизация структуры производства должна иметь цель производство продукции не ради производства, а ради получения максимальной прибыли. При этом оптимальность структуры производства обеспечивается только при наличии необходимых средств производства, технологий, экономического механизма, производственного и управленческого персонала, правового регулирования. Каждый из указанных факторов имеет свою весомую долю в процессе формирования производственной структуры предприятий. Анализ факторов внутренней и внешней среды сельскохозяйственных предприятий показал, что формирование оптимальной структуры производства и размеров сельскохозяйственных предприятий является сложной, многогранной задачей, отражает влияние различных условий.

Ключевые слова: оптимальная структура, сельское хозяйство, эффективность, производство.

УДК 657.1

A.O. Nikolashin, Ph.D., Associate professor
Podilian State Agrarian Engineering University

PROBLEM DEFINITION OF ACCOUNTING POLICIES FOR ENTERPRISES

Abstract. We consider the concepts and definitions of accounting policies, its place in the organization of the account. Noted the fact that the existing literature considering certain components accounting policies, but they do not solve the problem of the formation of the theory of accounting policies, which is why, in practice, the order of the accounting policies generally have a formal list of individual fragments regulations (standards) of accounting and other instructional materials. This in turn nullifies all the features that can give us an order to the accounting policies, turning it into a pre-existing "Regulation on Accounting and Reporting".

Determination of accounting policies as something broader, such as "system of control" reduces it to nothing of accounting theory, thus preventing the specification of principles, methods and procedures, that is, the basis for the formation directly to a particular company.

Another controversial issues arising from the formation of accounting policy issues controlling. If you take on linguistic point of view, it is the only foreign borrowing, as well as German-language term used for a long term for accounting. But now there is modifying this interpretation and its efforts to further add to the concept of accounting. Thus, attempts to argue that the alleged service replaces the controlling company accounting is erroneous, arising from superficial acquaintance with the essence of the phenomenon.

These deficiencies, in turn, lead to complications in the formation of accounting policies directly at the facility. Therefore, more attention should be paid to clear structuring components accounting policies taking into account relevant changes at the state level.

Keywords: accounting policies, accounting organization, the order of the accounting policies, reporting and accounting.

А.О. Ніколашин, к.е.н, доцент кафедри обліку і аудиту
Подільський державний аграрно-технічний університет

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглядається поняття та визначення облікової політики, її місце в організації обліку. Відзначається, той факт, що існуючі наукові публікації розглядають ті чи інші складові облікової політики підприємств, проте вони не вирішують проблему формування теорії облікової політики, через що на практиці наказ про облікову політику, зазвичай, є лише формальним переліком окремих фрагментів положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших інструктивних матеріалів.

Систематизовано та проаналізовано перелік основних проблем що виникають при формуванні облікової політики, як на рівні елементів, так і на рівні суб'єктів формування облікової політики.

Ключові слова: облікова політика, організація обліку, наказ про облікову політику, звітність, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Облікова політика в законодавстві України формулюється, як «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [6, 7]. Таке визначення не повною мірою розкриває суть облікової політики, що не дозволяє використовувати його як для теоретичного (для наукової роботи), так і для практичного використання безпосередньо на підприємствах. Взявши лише принцип обліку «відповідності доходів і витрат» ми вже бачимо не відповідність у перемішуванні принципу і методу нарахувань, що не є правильним по відношенню до нормативної бази. Такі проблеми спостерігаються не лише в законодавстві України але й в законодавстві інших країн, в тому числі і в Росії. Це свідчить про досить значну проблему в теоретичному та практичному висвітленні терміну облікова політика.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними, методологічними та методичними основами облікової політики займалося багато вчених. Особливо слід звернути увагу на праці таких вчених, як Т. Барановської, Т. Дроздової, М. Білухи, Ф. Бутинця, Г. Кірейцева, М. Кужельного, С. Міщенко, С. Ніколаєвої, М. Пушкаря, П. Хомина та інших. Проте дані праці носять більше теоретичний характер, що не дозволяє використати їх

розробки в практичну діяльність як на законодавчому рівні, так і на рівні конкретного підприємства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Цілю статті є виділення та групування складових облікової політики з метою більш раціонального висвітлення даного терміну в законодавстві України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним з головних документів для бухгалтерії підприємства є наказ про облікову політику, проте плутанина починається з визначення самого терміну «облікова політика», переліком її складових, визначенням її місця в системі бухгалтерського обліку.

В визначенні терміну облікова політика за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] зазначається, що вона визначається як сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто, про бухгалтерський облік взагалі не згадується. Однак у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що ці ж основні принципи є такими ж самими і щодо бухгалтерського обліку.

Існуючі публікації розглядають ті чи інші складові облікової політики підприємств (різниця від 7 до 29 складових), проте вони не вирішують проблему формування теорії облікової політики, через що на практиці наказ про облікову політику, зазвичай, є лише формальним переліком окремих фрагментів положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших інструктивних матеріалів. А це в свою чергу зводить до нуля всі можливості, що може дати нам наказ про облікову політику, перетворюючи його на існуючу раніше «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності» [1].

Крім того, в деяких публікаціях ототожнюють поняття облікової політики та організації бухгалтерського обліку [1, с. 7]. Проте, це не є правильним, оскільки організація бухгалтерського обліку це лише одна із складових облікової політики підприємства.

Спробуємо проаналізувати існуючі думки вчених, щодо спільних та відокремлених підходів до складових облікової політики. Так, деякі автори відходять від змісту облікової політики як сукупності методів, способів і процедур, й поділяють облікову політику на такі складові: методичні питання облікової політики та технічні питання облікової політики [2, с. 188, 190]; або як організація роботи бухгалтерської служби; методика і способи відображення в обліку його об'єктів; організаційно-технічні аспекти обліку [2, с. 11]. Одним з такого типу визначень є: «Структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів. Елемент облікової політики — можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства» [1, с. 9]. Як ми бачимо, на прикладі наведених визначень, перелік елементів облікової політики є довільним, іноді взагалі плутаючи методи з принципами [2, с. 20].

Часто залучають поняття облікової політики з систем обліку країн Західної Європи, а саме: «Основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємств полягає в межах дії кожної з них (для облікової політики — організація та ведення обліку; для балансової — складання фінансової звітності)» [1, с. 17].

Особливо стоїть питання теоретичного висвітлення формування звітності в структурі облікової політики. Так, для складання звітності необхідне застосування низки процедур, які дозволяють забезпечити визначення необхідних показників. Так, у реєстрах бухгалтерського обліку не наводиться показник «Залишкова вартість основних засобів», але він є самостійною статтею балансу і визначається за допомогою розрахункових процедур. Тому для складання, наприклад, Балансу ф. № 1 треба згрупувати й систематизувати дані Головної книги у відповідності зі змістом його статей, які нерідко включають сальдо двох і більше синтетичних рахунків або субрахунків, чи навпаки, є лише частиною якогось синтетичного рахунка. В даному випадку, вірним є висновок Т. Дроздової, що принципи обліку — це ті

правила, за якими вимірюються, оцінюються і реєструються господарські операції, а потім їх результати відображаються у фінансовій звітності. їх 10, і всі вони перелічені у ст. 4 Закону про бухгалтерський облік та п. 18 П (С) БО 1. Керуючись ними, встановлюють два інших елементи облікової політики — методи і процедури обліку [4, с. 41]. Також Т. Дроздова виділяє процедури складання звітності як: «хто буде вести бухгалтерський облік на підприємстві (бухгалтерська служба, аудиторська фірма чи консалтингова компанія і т. д.); робочий план рахунків підприємства; форму ведення обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, комбінована); форми додаткових облікових документів, необхідні для накопичення та опрацювання інформації з урахуванням особливостей підприємства тощо. Інші ж елементи облікової політики відносять до методів бухгалтерського обліку: методи амортизації основних засобів; вартісна межа для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів; методи нарахування амортизації і строки використання нематеріальних активів; що вважати одиницею запасів: найменування чи однорідну групу (вид) і т. ін.» [4, с. 42]. Проте таке віднесення наведених складових: одних — до бухгалтерського обліку, інших — винятково до звітності, є спірним. Так, наприклад, форма бухгалтерського обліку вже за своєю назвою не дає підстав відносити її до процедур складання фінансової звітності.

Одним з цікавих тлумачень облікової політики з історичної точки зору є визначення Й. Шера, як «балансова політика». Так, основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємства в межах дії кожної з них. Для першої — це організація та ведення обліку, а для другої — складання фінансової звітності. Водночас зазначемо, що у країнах Західної Європи балансова політика є аналогом облікової [1, с. 17].

На даний момент існує неоднозначне розуміння не тільки сутності облікової політики, але й щодо визначення суб'єктів їх формування безпосередньо на підприємствах. Наприклад, стверджується, що «... реформування облікової політики доцільно здійснювати за кількома етапами, першим з яких є організаційний — створення виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків і повноважень» [3]. Якщо порівняти це з іншими думками цих же авторів: «За своїм змістом облікова політика значно ширше поняття, ніж власне облік, її можна назвати системою управління обліком..., вона має управлінську спрямованість...» [3, с. 32], то видно, що мова йде про окремий підрозділ апарату менеджерів підприємства, що є недоречним в реальних умовах діяльності підприємств. Так як облікову політику повинні розробляти лише спеціалісти, добре обізнані з теорією і практикою бухгалтерського обліку, а не будь-які управлінці. Проте, серед певної частини науковців побутує догматичне уявлення сутності крилатого виразу Ж. Саварі: «Облік — це функція управління», що в ширшому розумінні є вірним і зараз. [8, с. 73].

В сучасних умовах менеджери підприємств лише забезпечують організаційні передумови для функціонування спеціалізованої служби — бухгалтерії, яка здійснює облік усіх господарських операцій. Власне функціональні обов'язки її працівників і є частиною функцій, які в часи Ж. Саварі змушені були виконувати навіть не керівники, а безпосередньо власники підприємств. Лише згодом, з розвитком промисловості, поступово почали виникати наймані управителі, які спочатку теж самотужки вели облік господарських операцій, тому виглядало, що він є однією з функцій управління. Однак зростання масштабів виробничих компаній, ускладнення організаційних відносин у них стали невідворотними передумовами вужчої спеціалізації цих управителів, виокремлення з їх обов'язків такої надто складної і трудомної роботи, як ведення бухгалтерського обліку та створення для цього спеціалізованої служби-бухгалтерії, котра перейняла на себе цю колишню функцію власника (управителя). Таким чином, наведений вище вислів Ж. Саварі зараз звучить доволі умовно, лише як визнання сервісної функції бухгалтерського обліку стосовно управління, а не безпосередньо у буквальному її розумінні від лат. *function* — виконання, робота. Звідси й витікає, що розробляти облікову політику має ця ж служба, а не якийсь інший орган, що має надто приблизне уявлення про бухгалтерський облік. Предметом же облікової політики може бути тільки останній, бо власне це й стало ключовим словом розглядуваної дефініції. Визна-

чення ж облікової політики як чогось ширшого, як-от «системи управління обліком», зводить її нанівець теорії бухгалтерського обліку, відтак унеможливорює конкретизацію принципів, методів і процедур, тобто, основи формування безпосередньо на тому чи іншому підприємстві [5].

Ще одним з неоднозначних питань, що виникають при формуванні облікової політики є питання контролінгу. Часто під терміном контролінг відбувається перейменування бухгалтерського обліку. Якщо брати з мовної точки зору, то відбувається лише іноземне запозичення, як і німецькомовний термін, використовуваний упродовж тривалого терміну для означення рахівництва.

Проте зараз відбувається видозмінення цього тлумачення і намагання його додатково додати до поняття бухгалтерського обліку. Так, деякі вчені пропонують запровадження на підприємствах країни контролінгу як єдиної системи, що синтезує розрізнені підсистеми планування, обліку, аналізу і управління, що є не посиленням для наших підприємств. Таке тлумачення терміну контролінгу скоріш за все пов'язано з схожістю слів контроль та контролінг, що призводить до подальшої плутанини. Таким чином, намагання стверджувати, що нібито служба контролінгу замінює бухгалтерію підприємства, є помилковим, що виникає внаслідок поверхового ознайомлення із сутністю явища.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Аналіз різних думок вчених та існуючої законодавчої бази України з визначення облікової політики виявив значну кількість розбіжностей та недосконалість в трактуванні поняття облікової політики та його складових. Це в свою чергу приводить до ускладнень в формуванні облікової політики безпосередньо на підприємстві. Тому слід більше уваги приділити чіткій структуризації складових облікової політики з врахування відповідних змін на рівні держави.

Список використаних джерел

1. Барановська, Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. економ. наук / Т.В. Барановська — К., 2005. — 23 с.
2. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність [Текст] : навч. посіб. / Ф.Ф. бутинець, Н.М. Малюга. — [3-тє вид., переробл. і доповн.] — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 512 с.
3. Гладких, Т.В. Проблеми вдосконалення облікової політики в контексті застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст] / Т.В. Гладких, О.С. Гусакова // Облік і контроль на підприємствах АПК: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 4-5 жовт. 2007 р. — К.: КНЕУ, 2007. — С. 32—35.
4. Дроздова, Т. Облікова політика підприємств : структура, формування, зміна [Текст] / Т. Дроздова // Все про бухгалтерський облік. — 2004. — №11 (922). — С. 41—43.
5. Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посібник [Текст] / Г.П. Журвель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин. — К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2009. — 320 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 15.10.2014 року] / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV/ // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1999. — N 40. — С.365. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 05.11.14). — Назва з екрана.
7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності : [офіц. текст] : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення, Стандарт від 07.02.2013 № 73. — К. : МФУ, 2013. — Доступно також з Інтернету: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. — Назва з екрана. — Дата звернення: 03.11.14.
8. Соколов, Я.В. История развития бухгалтерского учёта [Текст] / Я.В. Соколов. — М. :

Финансы и статистика, 1985. — 367 с.

В публикации рассматривается понятие учетной политики, ее место в организации учета. Наводятся пути решения основных проблем на которые наталкиваются предприятия при формировании учетной политики.

Ключевые слова: учетная политика, организация учета, приказ об учетной политике, отчетность, бухгалтерский учет.

УДК 658.14

O.A. Nuzhna, Ph.D., Assistant professor

S.O. Purig, Ph.D., Associate professor

Lutsk National Technical University

EVOLUTION OF FUNCTIONS OF CAPITALIZATION IN THE ECONOMIC TRANSFORMATION

Abstract. The article explored the nature and content capitalization. Proved that the capitalization - a fundamental process, the economic content of which is to increase the cost of capital, which belongs to the subject at all levels of management, as a result of their economic growth potential and efficiency. Considered and systematized capitalization function in ensuring the functioning entities at both the national economy and the level of the individual subject: capitalization function as a criterion in determining the market value of the enterprise upon which formed important information for managers, owners and investors in management decisions on the choice of the prospects for its development; an optimal capital structure on the basis of evaluating the effectiveness of its components, both tangible and intangible assets, human capital, income; enhance economic security based on increasing the share of equity in its total value; financial management; which is the timely formation of all types of financial resources, a systematic search for additional reserves accumulate financial resources to ensure proper financial enterprise development ; distribution, reproductive, strategy, innovation, assessing prognostic, mobilization, stimulating, informative, protective, social, economic, planning, organization and control. A division make the entire set of functions capitalization into two parts: 1) economics - applies to both individual entities as well as the entire national economy; 2) social - dealing with the problem of living standards and social infrastructure.

Keywords: capitalization, control, optimal capital structure, organization, planning, market value, a function of capitalization.

О.А. Нужна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

С.О. Пиріг, к.е.н., доцент кафедри фінансів

Луцький національний технічний університет

ЕВОЛЮЦІЯ ФУНКЦІЙ КАПІТАЛІЗАЦІЇ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

У статті досліджено сутність та зміст капіталізації. Розглянуто та систематизовано функції капіталізації у забезпеченні функціонування суб'єктів господарювання як на рівні національної економіки, так і на рівні окремого суб'єкта. Запропоновано здійснити поділ всієї сукупності функцій капіталізації на два блоки: економічний, який стосується як окремих суб'єктів господарювання, так всієї національної економіки; соціальний, який стосується проблем життєвого рівня населення і розвитку соціальної інфраструктури.

Ключові слова: капіталізація, контроль, оптимальна структура капіталу, організація, планування, ринкова вартість, функції капіталізації.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Вчені розглядають капіталізацію як фундаментальний процес, економічний зміст якого полягає в підвищенні вартості капіталу, який належить суб'єктам всіх рівнів господарювання, в результаті зростання їх господарського потенціалу і ефективності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки у науковій літературі з'явилося багато публікацій, присвячених теоретичним та практичним проблемам капіталізації. Так, у своїх працях висвітлюють різні аспекти капіталізації як вітчизняні вчені (Беновська Л.Я., Брюховецька Н.Ю., Геєць В.М., Козоріз М.А., Мельник Л.М., Побурко О.Я.,

Шумська С.С.), так і зарубіжні (Гальцева О.В., Дедкова М.В., Казинцев В.В., Малова Т.О., Христофорова І.В.).

Зокрема, досліджуються питання стосовно визначення сутності та змісту поняття «капіталізація», класифікації її видів і форм, методів оцінки та напрямів підвищення, а також факторів, які впливають на капіталізацію.

Аналіз останніх досліджень показав, що хоча поняття «капіталізація» не нове, однак однозначного визначення даної категорії на сьогоднішній день в науці немає. Немає також чіткого розмежування понять відносно капіталізації в різних сферах економіки. Вважаємо, що недостатньо вивченими також є функції капіталізації як результат продуктивних економічних змін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення та систематизація функцій капіталізації у забезпеченні функціонування суб'єктів господарювання як на рівні національної економіки, так і на рівні окремого суб'єкта.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Зміст капіталізації та її роль у забезпеченні функціонування підприємств розкривають її функції.

Враховуючи реальний стан і проблеми розвитку економіки України, професор Козоріз М.А. пропонує на рівні вітчизняних підприємств виділяти три ключові функції капіталізації, реалізація яких спрямована на підвищення ефективності їх функціонування:

- функція капіталізації як критерію у визначенні ринкової вартості підприємства, на основі якої формується важлива інформація для менеджерів, власників та інвесторів в прийнятті управлінських рішень щодо вибору перспектив його розвитку;

- встановлення оптимальної структури капіталу підприємства на основі оцінки ефективності таких його складових, як матеріальні і нематеріальні активи, людський капітал, прибуток;

- підвищення економічної безпеки підприємства на основі збільшення частки власного капіталу в його сумарній величині [4, с. 108].

Погоджуючись із думкою Улянич Ю.В., зазначимо, що одна з основних функцій капіталізації - управління фінансовими ресурсами. Сутність даної функції полягає у своєчасному формуванні всіх видів фінансових ресурсів, систематичному пошуку резервів додаткового накопичення фінансових ресурсів для забезпечення належного фінансового розвитку підприємства [8].

Також вчені виділяють функції планування, організації та контролю.

Зокрема, функція планування полягає в розробці та реалізації планів, що визначають майбутній стан економічної системи, шляхів і способів його досягнення та використання окремих видів ресурсів [5].

Організаційна функція передбачає розподіл фінансових ресурсів для виконання планів підприємства. На стадії реалізації цієї функції керівники повинні використовувати всі фізичні та інтелектуальні можливості своїх працівників, технічні пристрої та обладнання, а також кошти для досягнення найефективнішої діяльності підприємства, всі можливості залучення коштів на удосконалення устаткування (НТП), перекваліфікацію або підвищення кваліфікації працівників, збільшення розміру оплати праці, будівництво додаткових споруд, закупівлю обладнання [1].

Призначення контрольної функції полягає в забезпеченні збалансованості між власним капіталом і залученим. Важливість даної функції пояснюється тим, що фінансові фонди будь-якого підприємства обмежені певною сумою, яку потрібно витратити ефективно в умовах невизначеності і ризику.

Зазначимо, що трактування контрольної функції капіталізації практично повторює таку функцію, як встановлення оптимальної структури капіталу підприємства (за Козоріз М.А.).

Як зазначає російський науковець Малова Т.А., на сучасному етапі на перший план виходить аналіз функцій, які відображають створення умов не тільки для стійкого функціонування й модернізації національного господарства, а й для реалізації економічної

стратегії в довгостроковому періоді. У своїх працях автор називає і характеризує такі функції процесу капіталізації:

- розподільча функція процесу капіталізації, що забезпечує перелив капіталу між секторами та суб'єктами економіки, і це створює тенденцію вирівнювання граничної продуктивності капіталу в реальному секторі національної економіки;

- відтворювальна функція процесу капіталізації забезпечує постійність кругообігу й нагромадження капіталу як на рівні національної економіки, так і на рівні окремого суб'єкта (завдяки цій функції процес капіталізації має регулюючий вплив на темпи і пропорції розвитку господарства, зміни галузевої й територіальної структур);

- стратегічна функція процесу капіталізації полягає у формуванні джерел ресурсів, що забезпечують можливість стратегічного розвитку економічного суб'єкта в довгостроковому періоді;

- інноваційна функція процесу капіталізації полягає у фінансуванні нововведень за рахунок того, що інноваційна діяльність має амбівалентний характер: з одного боку, зменшує ринкову вартість об'єкта, знецінюючи його основні виробничі фонди, з іншого – підвищує її, збільшуючи вартість нематеріальних активів і оборотних фондів. Змінюючи співвідношення між інноваційним і традиційним способами господарювання на користь інноваційної діяльності, процес капіталізації створює додаткову вартість, яка зростає внаслідок генерації потоків інновацій із залученням дедалі менших за обсягами запасів фізичного капіталу. Його заміщує капітал у формі прав на фінанси, технології, інформацію, інші інтелектуальні ресурси [6].

Побурко О.Я., крім вже названих розподільчої та стратегічної функцій, виділяє наступні:

- оцінююча, тобто відображення оцінки фінансового-господарської діяльності підприємства з метою вивчення її ефективності та виявлення наявних резервів, відповідальність діяльності підприємства міжнародним критеріям ефективності;

- прогностична – слугує індикатором майбутнього стану підприємства, основний зміст цієї функції полягає в оцінюванні потенціалу підприємства;

- мобілізаційна – полягає у залученні ресурсів для цілей організації, розширення виробництва, швидкого освоєння сучасних технологій тощо;

- стимулююча – виступає індикатором економічного, науково-технічного розвитку підприємницької діяльності;

- інформаційна – дає змогу оперативно зібрати чи розповсюдити інформацію про рівень економічної стійкості та інвестиційної привабливості підприємства на мікро-, мезо- та макрорівні [7].

Прогностичну (або прогнозну) функцію капіталізації також вивчав російський вчений Казинцев В.В., який досліджував питання аналізу поточного стану ринкової капіталізації підприємства, а також виявлення її потенційних можливостей і прогнозування джерел і перспектив розвитку підприємства в майбутньому [2].

Янчевський В.Л., крім вже розглянутих відтворювальної та інноваційної функцій, додатково виділяє такі функції капіталізації:

- захисна – проявляється в тому, що завдяки збільшенню розміру капіталу підприємство піднімається на вищий щабель економічного потенціалу та досягає гарної ділової репутації;

- соціальна функція – несе в собі можливість підвищення життєвого рівня населення. Зокрема, ключовою умовою успішного розвитку соціальної інфраструктури села є збалансований розвиток аграрних підприємств. Формування джерел фінансування соціальної інфраструктури села має здійснюватись за рахунок диверсифікації грошових потоків, а саме: власних джерел коштів аграрних підприємств, короткострокових та довгострокових інвестицій, банківського кредитування та державного субсидування. Урізноманітнення джерел фінансування сприятиме всебічному розвитку як виробничої, так і невиробничої сфер сільськогосподарських підприємств. Вирішення таких завдань здійснюється за рахунок капіталізації та модернізації підприємств аграрної сфери [9, с. 315-316].

Вчені Інституту економіки промисловості НАН України в рамках виконання у 2006-2009 рр. науково-дослідної роботи «Шляхи капіталізації і методи регулювання господарської діяльності підприємств базових галузей промисловості» досліджували економічну і соціальну функції капіталізації [3]. Погоджуючись із цією думкою і враховуючи викладене, пропонуємо всю сукупність функцій капіталізації поділити на два блоки:

1) економічний - стосується як окремих суб'єктів господарювання, так всієї національної економіки;

2) соціальний – стосується проблем життєвого рівня населення і розвитку соціальної інфраструктури.

Таким чином, економічний блок функцій капіталізації включатиме, на нашу думку, такі функції: критерій визначення ринкової вартості підприємства, встановлення оптимальної структури капіталу підприємства, підвищення економічної безпеки підприємства, розподільча, відтворювальна, стратегічна, інформаційна, оцінююча, прогностична, мобілізаційна, стимулююча, інноваційна, захисна, управління фінансовими ресурсами, економічну, планування, організації та контролю.

Відповідно, соціальний блок функцій капіталізації включає лише одну – соціальну – функцію.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, вчені використовують різні підходи до визначення функцій капіталізації залежно від об'єкта чи мети дослідження. На нашу думку, всі розглянуті вченими функції капіталізації є достатньо обґрунтованими. Вважаємо за доцільне здійснити поділ всієї сукупності функцій капіталізації на два блоки – економічний та соціальний.

Список використаних джерел

1. Звягильский, Е. Капитализация – основа и направление повышения стоимости Украины [Электронный ресурс] / Е. Звягильский. – Режим доступа: <http://2000.net.ua/derjava/opyt/66154>. (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
2. Казинцев, В.В. Рыночная капитализация российских промышленных корпораций как фактор экономической эффективности производства [Текст] : автореф. дис.. ... канд. экон. наук. – Москва, 2003. – 27. с.
3. Капитализация предприятий: теория и практика [Текст] : моногр. / под ред. д.э.н., проф. И.П. Булеева, д.э.н., проф. Н.Е. Брюховецкой; НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти ; ДонУЭП. — Донецк, 2011. — 328 с.
4. Козоріз, М.А. Функції капіталізації в забезпеченні ефективного розвитку підприємств / М.А. Козоріз, І.З. Сторонянська // Капіталізація підприємств та фінансових організацій: теорія і практика [Текст] : тези доп. і повідом. міжнар. наук.-практ. конф. (Донецьк, 27 трав. 2011 р.) / НАН України, І-т еко-номіки пром-ті ; редкол. : І.П. Булеев (відп. ред.) та ін. — Донецьк, 2011. — 240 с.
5. Косачев, Ю.В. Эффективность корпоративной структуры, реализующей инновации [Текст] / Ю.В. Косачев // Экономика и математические методы. — 2001. — Т. 37. — №3. — С. 36—51.
6. Малова, Т.А. Капитализация в условиях российской экономики: Теоретические и практические аспекты [Текст] / Т.А. Малова. — [2-е изд.]. — М. : Либроком, 2009. — 208 с.
7. Побурко, О.Я. Організація управління капіталізацією господарського комплексу [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.02.03 „Організація управління, планування і регулювання економікою” / О.Я. Побурко. — Львів, 2001. — 19 с.
8. Улянич, Ю.В. Розвиток капіталізації сільськогосподарських підприємств [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.04 „Економіка та управління підприємствами” / Ю.В. Улянич. — Умань, 2012. — 20 с.
9. Янчевський, В.Л. Економічна сутність капіталізації підприємств та напрями її здійснення

[Текст] / В.Л. Янчевський // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. — 2011. — №2. — С. 308—319.

В статье исследованы сущность и содержание капитализации. Рассмотрены и систематизированы функции капитализации в обеспечении функционирования субъектов хозяйствования как на уровне национальной экономики, так и на уровне отдельного субъекта. Предложено осуществить разделение всей совокупности функций капитализации на два блока: экономический – касается как отдельных субъектов хозяйствования, так и всей национальной экономики; социальный – касается проблем жизненного уровня населения и развития социальной инфраструктуры.

Ключевые слова: капитализация, контроль, оптимальная структура капитала, организация, планирование, рыночная стоимость, функции капитализации.

УДК 336.74

O.M. Petruk, Doctor of Economics, Professor

O.V. Melnychenko, Ph.D., Doctoral candidate

Zhytomyr State Technological University

MODERN TRENDS OF INTERNATIONAL CIRCULATION OF E-MONEY

Abstract. This article presents the current international research projects in the field of currency, money transfer and payment systems. Analyzed essence, nature and place of e-money in these projects as a scientific category and legal relations. Studied and described the principles of the global financial instruments, in particular, PayPal and Bitcoin, the advantages of using them, are given characteristics and benefits of their use. In addition demonstrated the mechanism of functioning of SEPA in the European Union and investigated the benefits of its use for the economies of countries – members of EU.

Keywords. E-money, PayPal, Bitcoin, SEPA.

О.М. Петрук, д.е.н., професор, Директор Інституту обліку і фінансів,
завідувач кафедри фінансів і кредиту

О.В. Мельниченко, к.е.н., докторант

Житомирський державний технологічний університет

СУЧАСНІ МІЖНАРОДНІ ТЕНДЕНЦІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБІГУ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ

У статті проведено дослідження актуальних міжнародних проектів у галузі грошового обігу, переказу коштів та платіжних систем. Проаналізовано їх суть та природу, а також визначено місце електронних грошей як наукової категорії та в розумінні міжнародного права у зазначених проектах.

Ключові слова. Електронні гроші, PayPal, Bitcoin, SEPA.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Поняття електронних грошей як зрозуміла економічна категорія та як платіжний засіб, використання якого регламентується національним законодавством з'явилося, в Україні у 2008 році із прийняттям Національним банком України нормативного документу з питань емісії та обігу на території України електронних грошей. Разом з тим, світова спільнота вже певний час до цього розуміла що є електронними грошима та використовувала їх у повсякденному житті, хоч і не масово й не всеосяжно. Таким чином, використання вказаного платіжного засобу для частини світу не є новим, тому напрацювання країн, що мають досвід їх використання, обліку й організації обігу доцільно вивчити та враховувати при побудові систем електронних грошей в Україні та у процесі наукових досліджень за цією тематикою.

З іншого боку є певні протиріччя і не повне розуміння в суспільстві щодо сучасних платіжних інструментів та зв'язку електронних грошей з ними. І якщо теоретичним аспектам електронних грошей та їх місцю в теорії грошей приділялась увага, в тому числі й у наших працях, то дослідженню таких сучасних систем платежу як SEPA, PayPal(ПейПел), Bitcoin

(Біткоїн) та їхньому зв'язку з електронними грошима, а також сучасним тенденціям їх розвитку увага в сучасній науковій літературі присвячується, вважаємо, недостатньо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням електронних грошей присвячуються сьогодні праці вітчизняних науковців, зокрема, Б.С.Івасіва, В.М.Кравця, І.О.Лютото, В.І.Міщенко, А.М.Мороза, М.І.Савлука, П.М.Сенища та інших, а також у роботах зарубіжних науковців, зокрема, М. Вудфорда, А. Генкіна, Ч. Гудхарда, М. Кінга, С. Кляйна, Б. Коена, Д. Кочергіна, С. Лельевельдта, Р. Селджіна, А. Шамраєва, Б. Шміта, Л. Уайта. Окремі дослідники приділяють увагу дослідженню платіжних послуг та інструментів, у тому числі з використанням міжнародного, європейського досвіду. Зокрема, Крамаренко Г.А. та Левшаков С.Ф. [6, с. 40], які досліджують функціонування платіжних систем та інструментів на території Європейського Союзу та вивчають можливості використання європейського досвіду в українській банківській системі. У іншій роботі зазначених авторів [4] детально вивчені та проаналізовані єдині європейські фінансові інструменти, платіжні системи, стандарти і платформи, окремі аспекти досліджуваної ними тематики ми у цій статті уточнимо у зв'язку із актуалізацією інформації, змінами в нормативних документах та з метою дослідження функціонування електронних грошей відповідно до міжнародних стандартів та правил.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою цієї статті є дослідження сучасних актуальних міжнародних проектів у галузі грошового обігу, переказу коштів та платіжних систем, а також місця електронних грошей у них.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Глобальні фінансові інструменти. Одним із найбільш популярних способів глобального переказу коштів є послуги корпорації PayPal (ПейПел), яка надає можливість користувачам здійснювати перекази коштів з їхніх банківських рахунків, кредитних карток чи PayPalSmartConnect без розкриття фінансової інформації про них [17]. Це міжнародний бізнес електронної комерції, що дозволяє здійснювати платежі й грошові перекази в мережі Інтернет [16]. У цих визначеннях ми свідомо уникаємо тлумачення PayPal як платіжної системи, оскільки цей сервіс швидше не є нею, ніж навпаки, оскільки він не відповідає окремим вимогам щодо платіжних систем, у тому числі й міжнародних. Отже, PayPal – це сервіс із переказу коштів, головними перевагами, або, як зазначається авторами публікації [3], причинами популярності якого є:

- глобальність використання – житель однієї країни може просто та зручно здійснити оплату за, наприклад, товари в іншій країні. Основна простота полягає у відсутності необхідності безпосередньої участі у такій операції банку, на відміну, наприклад, від системи переказів SWIFT. Учасникам переказу необхідно мати обліковий запис в PayPal, який ідентифікується за електронною поштою кожного з них і не потребує кожного разу введення банківських реквізитів чи даних платіжної картки, які зазначаються один раз при реєстрації облікового запису;

- безпечність розрахунків – крім PayPal, нікому не відомі фінансові дані користувача (банківські реквізити чи дані платіжної картки);

- автоматичний обмін валют при оплаті: якщо покупець оплачує покупку в іншій валюті ніж та, в якій відкрито рахунок продавця, система здійснює конвертацію;

- операції фактично здійснюються за допомогою реальних коштів у безготівковій формі за участі банківських рахунків та платіжних банківських карток, а не електронних грошей чи «титових знаків», що мінімізує ризик фінансових втрат, пов'язаних з діяльністю систем електронних грошей та їх емітентами.

Останнє твердження означає, що популярність електронних грошей взагалі перебуває під питанням на глобальному рівні, що пов'язано із довірою до їх емітентів, однак, на нашу думку, це вирішується завдяки іміджу й надійності емітента. Так, емісія електронних грошей державою в особі, наприклад, центрального банку дозволила б збільшити довіру до електронних грошей. З іншого боку, відомі компанії, що викликають довіру у користувачів,

також можуть і реалізують фінансові проекти із емісії та організації власних електронних грошей. Так, корпорація видання The Financial Times анонсувало, що корпорація Facebook (Фейсбук) з її однойменною соціальною мережею здійснює в Ірландії процедуру нормативного затвердження сервісу, за допомогою якого можна зберігати кошти в соціальній мережі та здійснювати переказ між її користувачами [13]. Дозвіл від центрального банку Ірландії надасть корпорації статус інституції (системі) електронних грошей. Враховуючи багатомільйонну аудиторію користувачів вказаної соціальної мережі та активне її різнопланове використання такий крок керівництва корпорації, вважаємо, може стати великим сегментом фінансових послуг в міжнародному масштабі.

Ще одним прикладом використання репутації компанії – емітента електронних грошей для реалізації проекту з випуску й організації їх обігу могла б стати корпорація Apple (Епл), яка у своєму новому смартфоні iPhone 6 реалізувала можливість використання електронного гаманця за допомогою технології NFC [7], в основу якої, однак, покладено на сьогодні роботу не з електронними грошима, а з банківськими рахунками та банківськими платіжними картками. При цьому, за даними видання The Guardian [11] з питань безпеки зв'язок касового терміналу під час оплати, наприклад, товарів буде встановлюватись зі смартфоном, а не з банківським рахунком з його допомогою. А вже потім пристрій платника зв'язуватиметься з банком для списання коштів. При цьому йде мова про випуск певних платіжних токенів (paymenttokens), які братимуть участь в оплаті і «підмінятимуть» кредитну чи платіжну картку в телефоні. Таким чином, в основі таких токенів покладені принципи роботи з електронними грошима, тому із виходом платіжного сервісу на ринок ЄС, який запланований на 2015 рік, корпорації Apple слід враховувати також відповідне законодавство, про що також наголошує The Guardian [11].

Досліджуючи сучасні тенденції у розвитку засобів та систем платежів, неможливо оминати увагою Bitcoin (Біткоїн) – першу децентралізовану цифрову валюту.

Принципи роботи з Біткоїном полягають в тому, що одиниці вартості [4]:

- передаються між особами, користувачами без участі банків та клірингових систем (за принципом P2P – person to person);
- зберігаються в електронному гаманці на комп'ютері чи мобільному пристрої;
- приймаються до оплати продавцями;
- передаються між біткоїн-гаманцями на підставі ініціації одного з користувачів (власників) іншому (здійснення транзакції), підтвердженням чого є магнінг – розподілена система, яка відповідає за те, що операція була опрацьована мережею і підписана таємним ключем користувача.

До основних переваг Біткоїну відносять:

- комісія за переказ такої валюти нижча, ніж при іншому переказі за участі банків чи інших установ;
- їх можна використовувати в будь-якій країні без урахування місцевого банківського законодавства;
- рахунок у Біткоїні не може бути заблокований тощо.

Загалом Біткоїн у вузькому розумінні відповідають сучасним і класичним ознакам, що висуваються до грошей, і виконують такі ж функції: засобу обігу та засобу платежу, міри вартості, засобу накопичення, соціальних відносин. Біткоїн також володіють певними ознаками, притаманним і електронним грошам: їхній обіг безособистісний, вони не мають зв'язку із рахунком користувача у банку і оплата ними товарів, робіт чи послуг не змінює баланс рахунку платника, можуть зберігатися локально – безпосередньо у власника та розпорядника ними (в електронному гаманці), відсутня безпосередня їх матеріальна форма. Проте їхнє забезпечення не зберігається у вигляді записів на рахунках – емітентів та вони не залежать від їх платоспроможності та ліквідності, оскільки централізована емісія не здійснюється в принципі.

З іншого боку, Біткоїн не мають кредитної природи – ніхто не несе відповідальності за

погашення у вигляді певної вартості їхньої цінності. Так, за вартість готівкових коштів несе держава, безготівкових – банк, електронних грошей – емітент, а у випадку із Біткоїн – лише сам їх власник на основі даних валютних бірж, на яких продаються і купуються Біткоїн. У цьому сенсі Біткоїн можна також віднести, як і гроші взагалі, до товару – віртуального товару, який обмінюється, змінюється у ціні в залежності від попиту і пропозиції, який можна обміняти на інший товар тощо.

Зважаючи, однак, на широкі можливості цифрових технологій та на віртуальність природи цього товару, він набуває нових властивостей та можливостей. Так, оскільки захист Біткоїн від викрадення чи підробки суттєво надійний та складний, з одиницями вартості можна поєднати інші будь-які цифрові (внесені до інформаційної системи) дані, як, наприклад, відомості про права власності, повноваження тощо. Таким чином, передавши Біткоїн, передаються й дані, пов'язані з ним, і відбувається перехід повноважень чи прав від однієї особи до іншої. Звідси також, можна зробити висновок, що у широкому розумінні Біткоїн – це власність, яку можна виразити у обмінному курсі Біткоїн як валюти, грошей або як сукупність активів разом із пов'язаними з ними цінностями. Такою власністю можна також здійснювати торги на відповідних біржах та передавати її між учасниками торгівлі.

Разом з тим, Біткоїн – це децентралізована система платежів, що передбачає участь в організації функціонування низки правових, інфраструктурних, людських, апаратних та інших ресурсів для забезпечення її дієздатності [1].

Європейські платіжні системи. Із впровадженням у Європейському Союзі єдиної валюти – євро на території об'єднаної Європи виникла необхідність впровадження єдиних уніфікованих стандартах платіжних послуг, щоб надати населенню та бізнесу можливість здійснювати платежі в будь-якій країні за однаковими принципами. Для реалізації такого задуму у 2012 році Європейським Парламентом було ухвалено відповідний документ (Директива № 260/2012)[12], що встановлює загальні технічні та бізнес-вимоги до переказів коштів у євро та є важливою складовою в реалізації єдиного платіжного простору в євро (SingleEuroPaymentsArea – SEPA) та вносить зміни до Постанови (ЄС) № 924/2009.

SEPA – це інфраструктурний проект, важливий для інтеграції та підвищення конкурентоспроможності європейських ринків капіталу. Суть SEPA згідно із вказаним вище документом полягає не лише в тому, що він стандартизує обробку електронних угод у SEPA-зоні, він забезпечує прозорість обробки і маршрутизації даних між платниками та одержувачами коштів, а також покращує обробку даних всіма зацікавленими особами та дає змогу не сплачувати іноземним компаніям комісійні за обслуговування операцій у межах ЄС. З 1 лютого 2014 р. було здійснено перехід з внутрішньодержавних платіжних систем до SEPA в країнах Єврозони, що передбачає, зокрема:

1. Використання банківських рахунків лише за стандартом IBAN (International Bank Account Number – міжнародний номер банківського рахунку).

2. Внутрішньодержавні платежі здійснюються за єдиним стандартом SEPA. Його стратегія передбачає заміщення національних платіжних сервісів єдиним європейським з метою запровадження відкритих, загальних платіжних стандартів, правил та принципів, для забезпечення громадян Європейського Союзу та підприємств на його території надійним, зручним платіжним сервісом з конкурентною вартістю послуг.

3. Послуги платіжних доручень замінені послугами платежу на підставі електронного рахунку. Використання електронних рахунків (е-рахунків) є швидко зростаючою практикою, що передбачає заміну паперових рахунків-фактур на електронні. Європейські інститути і держави-члени Європейського Союзу вирішили, що використання електронних рахунків ідентифікується як пріоритет державної політики та ключовий компонент більш ефективних і екологічно чистих бізнес-процесів.

У доповіді з економічного аналізу впровадження SEPA [12] фахівці виокремлюють наступні переваги впровадження єдиного платіжного простору в євро:

- потенційна щорічна економія до всіх зацікавлених сторін 2,19 млрд. євро завдяки зближенню цін та ефективності процесів;

- скорочення до 9 млн. банківських рахунків завдяки створенню більш ефективної інфраструктури управління грошовими коштами в євро;

- зростання до 227 млрд. євро в кредитних лініях і ліквідності в результаті організації більш ефективного клірингу;

- близько 16,5 млн. компаній і понад 6000 банків та клірингових установ у 16-ти державах – членах може бути вивільнено до 973000 людино-років, котрі в даний час задіяні в різних етапах оплати і процесах взаємодії – завдяки більш прозорій та стандартизованій інформації та раціоналізації інфраструктури банківських рахунків;

- непрямі додаткові вигоди від, наприклад, електронного виставлення рахунків на оплату товарів, робіт чи послуг;

- створення спеціалізованих внутрішніх банківських і платіжних компаній, більш широке використання XML ISO20022, SEPA-карток, мобільних платежів тощо.

Разом з тим, у Директиві № 260/2012 (стаття 1, п. 2, f) визначено, що принципи роботи з SEPA не розповсюджуються на платежі за допомогою електронних грошей, якщо тільки такі операції не призводять до кредитного переказу або прямого дебету з ідентифікованого банківського рахунку користувача (BBAN – Basic Bank Account Number або IBAN) [13, 15]. Регламентує ж обіг саме електронних грошей Директива Європейського Парламенту та Ради 2009/110/ЄС, офіційний переклад якої є також і українською мовою [2].

Варто додати, що в Україні з метою зближення національного і європейського законодавства та інтеграції банківських систем було ініційовано у науковій літературі та відповідними професійними організаціями впровадження рахунків з кодами IBAN [4, с. 43; 9]. Іншими ж дослідниками пропонується створити єдиний національний платіжний простір в Україні [10], який однак, на нашу думку, не доцільно створювати за умови прагнення нашої держави до вступу в ЄС, оскільки більш доцільним є саме імплементація європейських стандартів та правил здійснення розрахунків, зокрема, у SEPA. На сьогодні ж перехід на кодування рахунків за IBAN в Україні не здійснено, а використовується він лише при переказі коштів в іноземній валюті чи здійсненні уповноваженим банком арешту та примусового списання коштів в іноземних валютах та банківських металів з рахунків клієнта і з кореспондентських рахунків уповноваженого банку – резидента та нерезидента, відкритих в іншому уповноваженому банку-резиденті [8].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У цій роботі проведено дослідження актуальних міжнародних проєктів у галузі грошового обігу, переказу коштів та платіжних систем. Проаналізовано їх суть та природу, а також визначено місце електронних грошей як наукової категорії та в розумінні міжнародного права у зазначених проєктах.

Список використаних джерел

1. Биткойн : система цифровой пиринговой наличности [Електронний ресурс]. — Режим доступу : https://bitcoin.org/bitcoin_ru.pdf (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
2. Директива 2009/110/ЄС Європейського Парламенту та Ради щодо започаткування та здійснення діяльності установами-емітентами електронних грошей та пруденційний нагляд за ними, що вносить зміни до Директиви 2005/60/ЄС та 2006/48/ЄС, та скасовує Директиву 2000/46/ЄС [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=72391> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
3. Знакомимся с платежной системой PayPal [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.vxzone.com/payment/paypal/260-paypal.html>
4. Как работает Биткойн? [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://bitcoin.org/ru/how-it-works> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
5. Крамаренко, Г. На шляху до єдиного європейського платіжного простору [Текст] / Г. Крамаренко, С. Левшаков // Вісник Національного банку України. — 2010. — № 10. —

- С. 40—45.
6. Крамаренко, Г.А. Тенденции развития европейских платежных систем и платежных инструментов [Текст] / Г.Крамаренко, С.Левшаков // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2011. — № 1. — С. 674—683.
 7. Мельниченко, О. Аналіз стану використання сучасних платіжних засобів у контексті виведення готівкових коштів із поза банківського обігу в Україні [Текст] / О.Мельниченко // Вісник Національного банку України. — 2013. — № 1. — С. 26—31.
 8. Про порядок виконання банками документів на переказ, примусове списання і арешт коштів в іноземних валютах та банківських металів [Текст] : офіц. текст : за станом на 08.02.2013 р. / Національний банк; Постанова, Положення, Заява [...] від 28.07.2008 № 216. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0910-08> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 9. Положення про правила формування IBAN (міжнародного банківського номера рахунку) в Україні. Проект підготовлений Асоціацією "УкрСВІФТ" [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ukrswift.org/files/2/IBAN_563.pdf (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 10. Харченко, В. Банківські платіжні картки: передумови створення Єдиного національного платіжного простору в Україні [Текст] / В.Харченко, Р. Капралов // Вісник Національного банку України. — 2009. — № 2. — С. 32—37.
 11. Apple Pay's uncertain debut in Europe [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.theguardian.com/media-network/olswang-partner-zone/2014/sep/25/apple-pay-uncertain-europe-mobile-payments> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 12. Economic analysis of SEPA. Benefits and opportunities ready to be unlocked by stakeholders [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/payments/docs/sepa/140116_study_en.pdf (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 13. Facebook targets financial services [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ft.com/cms/s/0/0e0ef050-c16a-11e3-97b2-00144feabdc0.html#axzz3F008SfsT> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 14. ID 1110. Scope and definitions Scope of the new Regulation 260/2012. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ec.europa.eu/yqol/index.cfm?fuseaction=question.show&questionId=1110> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 15. Regulation (eu) no 260/2012 of the european parliament and of the council. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0260&from=EN> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 16. PayPal [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://en.wikipedia.org/wiki/PayPal> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.
 17. PayPal [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.paypal-media.com/> (дата звернення 08.10.14). — Заголовок з екрана.

В статье проведено исследование актуальных международных проектов в области денежного обращения, перевода средств и платежных систем. Проанализированы их суть и природу, а также визначено місце електронных денег как научной категории и в понимании международного права в указанных проектах.

Ключевые слова. Электронные деньги, PayPal, Bitcoin, SEPA.

УДК 657.221

V.V. Pikiner, Senior lecturer

Dnipropetrovsk National University named O. Gonchar

LEGAL PROVISIONS FOR ACCOUNTING AND CONTROL OF WASTES**Abstract.** Considered legal documents governing the registration and control of waste operations of enterprises.

The scale of the problem of waste management requires an integrated approach to the development of public policy. An important role belongs to the legal regulation of waste management operations of enterprises.

The article is an overview of the main legal documents regulating the field of waste management in Ukraine, the procedure of accounting and control operations with them, as well as familiarization with the legal provision of waste management in the European Union. Ukrainian legislation on wastes is quite complex, which includes a large number of legal documents. Ukrainian environmental law is not harmonized with the European one. The implementation of European legislation is contradictory.

The system of legal regulation of waste management, accounting and internal control operations on them can be represented by three levels - international level, state level and the level of the enterprise.

Study of basic legal documents control and accounting operations management, we concluded that these documents are quite general in nature. Promising areas of study of this problem is the development of methodological approach that would compiled all existing legal requirements and set more specific rules of accounting and control operations management.

Keywords: waste, waste management, operations management, secondary material resources, regulation, sustainability.

В.В. Пікінер, старший викладач кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпропетровський національний університет ім. О. Гончара

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ
ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ВІДХОДАМИ**

Масштаби екологічних проблем потребують комплексного підходу до розробки державної політики щодо поводження з відходами. Важлива роль при цьому належить нормативно-правовому регулюванню операцій з відходами діяльності підприємств. В статті розглянуто нормативно-правові документи, що регулюють облік та контроль операцій з відходами діяльності підприємств, виявлені певні протиріччя та неузгодженості. Враховуючи євроінтеграційні процеси нашої країни досліджено екологічне законодавство Європейського Союзу та напрями його імплементації в Україні. Також розглянуто нормативно-правове забезпечення ухгалтерського обліку та контролю операцій з відходами. Встановлено, що ці документи носять узагальнений характер, тому перспективним напрямом дослідження цієї проблеми окреслено розробку методичного підходу, який би узагальнив всі існуючі законодавчі вимоги та встановив більш конкретні правила обліку і контролю операцій з відходами в різних галузях економіки.

Ключові слова: відходи, поводження з відходами, операції з відходами, вторинні матеріальні ресурси, регулювання, стійкий розвиток.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. За даними Організації Об'єднаних Націй населення Землі досягло 7 мільярдів осіб 31 жовтня 2011 року [1]. Якщо й надалі населення світу зростатиме теперішніми темпами, то до 2042 року воно досягне 9 мільярдів осіб [2]. В свою чергу зростання населення призводить до збільшення його потреб, постійного нарощування обсягів виробництва і споживання, що спричиняє утворення все більших обсягів промислових і побутових відходів, які несуть потенційну загрозу екологічній безпеці людства. Масштаби окресленої проблеми потребують комплексного підходу до розробки державної політики щодо поводження з відходами. Така політика повинна вирішувати актуальні проблеми не тільки на макро- та мікрорівнях, а й на мегарівні. Важлива роль при цьому належить нормативно-правовому регулюванню операцій з відходами діяльності підприємств. Інформація про відходи та про господарські операції з ними є надзвичайно важливою для управління в контексті стійкого розвитку. Проте неузгодженість та недосконалість певних положень діючих нормативних та інструктивних документів, що регулюють облік та контроль операцій з відходами в Україні, ставить під сумнів достовірність вищезазначеної інформації, її відповідність сучасним світовим вимогам щодо

повноти та неупередженості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Відходи діяльності можна досліджувати з різних точок зору, а саме:

- економічної, що полягає в ролі відходів у контексті вирішення проблеми раціонального природокористування, забезпечення рециклінгу матеріальних ресурсів та енергії;
- соціально-екологічної, що обумовлена загрозою надмірного утворення відходів навколишньому середовищу та здоров'ю людей;
- правової, метою чого є встановлення чітких правил утворення та подальшого поводження з відходами.

Зважаючи на це відходи діяльності підприємств, установ та організацій неодноразово ставали об'єктами досліджень науковців різних галузей знань. За певних умов відходи можуть бути визнані запасами. Загальні питання нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та контролю запасів розглядали Голов С.Ф. [3], Майданевич П.М., Ємцова М.С. [4] та ін. Проте до сих пір окремі аспекти зазначеної проблеми є недостатньо врегульованими, зокрема розкриття питань облікового відображення та внутрішньогосподарського обліку відходів і операцій з ними є фрагментарним.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є огляд основних нормативно-правових документів, що регулюють сферу поводження з відходами в Україні, порядок ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю операцій з ними, а також ознайомлення з правовим забезпеченням поводження з відходами в Європейському Союзі (далі — ЄС).

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Вітчизняне законодавство про відходи є досить складним, включає велику кількість нормативно-правових документів, серед яких Закони України «Про відходи», «Про охорону навколишнього природного середовища», «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення», «Про поводження з радіоактивними відходами», «Про металобрухт», Кодекс України про надра та багато інших. Основним серед вищезазначених документів є Закон України «Про відходи», який визначає правові, організаційні та економічні засади діяльності, що стосується поводження з відходами. Головними принципами державної політики у сфері поводження з відходами, визначеними цим Законом є:

- пріоритетний захист навколишнього природного середовища та здоров'я людини від негативного впливу відходів;
- забезпечення ощадливого використання матеріально-сировинних та енергетичних ресурсів;
- збільшення в Україні долі перероблення та утилізації відходів, відповідно зменшення захоронення,
- науково обґрунтоване узгодження екологічних, економічних та соціальних інтересів суспільства щодо утворення та використання відходів з метою забезпечення його сталого розвитку [5].

Відповідно до Закону «Про відходи» *поводження з відходами* - це дії, спрямовані на запобігання їх утворенню, збирання, перевезення, зберігання, оброблення відходів, їх утилізацію, видалення, знешкодження і захоронення, включаючи контроль за цими операціями та нагляд за місцями видалення [5].

Деякі вітчизняні законодавчі акти спрямовані на регулювання операцій з певними видами відходів. Так, правове регулювання відносин, пов'язаних із збиранням та прийманням металобрухту, здійснюється Законом України «Про металобрухт». Закон вводить поняття металобрухту та операцій з ним, визначає вимоги до суб'єктів господарювання, які здійснюють операції з металобрухтом, державне регулювання, контроль та нагляд за здійсненням операцій у цій сфері [6]. А заходи із запобігання шкідливому впливу радіоактивних відходів передбачені та врегульовані законами України «Про

поводження з радіоактивними відходами», «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку», «Про фізичний захист ядерних установок, ядерних матеріалів, радіоактивних відходів, інших джерел іонізуючого випромінювання», «Про порядок прийняття рішень про розміщення, проектування, будівництво ядерних установок і об'єктів, призначених для поведінки з радіоактивними відходами, які мають загальнодержавне значення» [7].

Відповідно до законодавства усі суб'єкти господарської діяльності незалежно від форм власності та організаційно-правових форм зобов'язані:

- здійснювати постійний контроль за станом об'єктів розміщення власних відходів;
- запобігати утворенню та зменшувати обсяги утворення відходів; визначати склад і властивості відходів, що утворюються;
- виявляти і вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, що утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються;
- подавати статистичну звітність щодо відходів;
- отримувати необхідні дозвільні документи при поводженні з відходами;
- вносити плату за їх розміщення тощо [8].

Отже, правовий режим поводження з відходами в Україні передбачає відповідні етапи, які врегульовані нормами права з моменту їх утворення і до моменту знешкодження, захоронення або утилізації. До таких етапів відносять:

- збирання відходів;
- перевезення відходів;
- обробку (переробку) відходів;
- знешкодження відходів;
- утилізацію відходів;
- розміщення (зберігання, захоронення) відходів.

Враховуючи євроінтеграційні процеси нашої країни, важливим напрямом дослідження є екологічне законодавство Європейського Союзу, в якому проблема поводження з відходами посідає одне з головних місць. Основні керівні принципи сталого управління відходами в ЄС визначені такими документами, як Рамкова директива про відходи (75/442/ЄЕС), Директива про небезпечні відходи (91/689/ЄЕС), Директива про всеохоплююче запобігання забрудненню та його контроль (96/61/ЄС). Особливі вимоги щодо операцій з відходами встановлюються Директивою Ради про спалювання відходів (2000/76/ЄС), Директивою Ради про захоронення відходів на полігонах (1999/31/ЄС), Регламентом 259/93 про нагляд та контроль за транскордонним перевезенням відходів. Крім того, в ЄС діє низка спеціальних директив, що стосуються різних категорій відходів та операцій з ними – Видалення відпрацьованих мастил (75/439/ЄЕС), Упаковка та відходи упаковки (94/62/ЄС), Осади стічних вод (86/278/ЄЕС), Відходи електричного та електронного обладнання (2000/95/ЄС), Батареї та акумулятори (91/157/ЄЕС) та інші [9].

Вітчизняне екологічне право не гармонізоване з європейським, тому найближчим часом слід очікувати суттєвих змін у цьому питанні. В ході дослідження було встановлено, що процес розбудови нормативно-правової бази та імплементація європейського законодавства йде суперечливо. Наприклад, в європейській практиці користуються Європейським переліком відходів, який забезпечує однозначність ідентифікації відходів. В Україні в рамках Програми реформування державної статистики на період до 2002 р., була передбачена розробка класифікатора відходів, гармонізованого з Європейським переліком відходів, проте і дотепер проект Класифікатора не впроваджується, напевно, внаслідок недостатності політичної волі. Діючий Класифікатор відходів ДК 005-96 разом з іншими суміжними документами не дає можливості однозначно віднести відходи до того чи іншого класу, що є особливо негативним під час поводження з небезпечними відходами. Взагалі українське законодавство у сфері управління відходами є несистематизованим, деякі документи дублюють або суперечать один одному, понятійний апарат також є неузгодженим, що

збільшує ймовірність виникнення порушень в даній сфері.

Вищезазначені аспекти підкреслюють важливість формування у системі бухгалтерського обліку повної, достовірної та неупередженої інформації про відходи і операції з ними.

Система нормативно-правового регулювання сфери поводження з відходами, бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю операцій з ними традиційно може бути представлена трьома рівнями — мегарівень (міжнародний), макрорівень (державний) та мікрорівень (підприємства). При цьому положення законодавчих актів вищих рівнів безпосередньо впливають на інструктивно-методичні документи нижчих рівнів.

Що ж стосується нормативно-правового забезпечення безпосередньо бухгалтерського обліку та контролю, то на міжнародному рівні воно представлене Міжнародними стандартами фінансової звітності, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», деякими іншими стандартами і тлумаченнями. На рівні нашої держави основними документами, що регулюють дані питання є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс, П(С)БО 9 «Запаси», План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція до нього, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції та інші. А на рівні підприємства до таких документів слід віднести Наказ про облікову політику, внутрішні організаційно-розпорядчі документи з управлінського обліку та звітності, посадові інструкції тощо. Крім того, важливе значення на усіх рівнях належить таким документам, як класифікатори відходів, що дозволяють розмежовувати різні види відходів, здійснювати їх паспортизацію, облік та контроль.

Основними питаннями з бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, що в певній мірі врегульовані вищеперерахованими правовими документами є класифікація відходів, правові основи поводження з відходами різних видів, порядок визнання та оцінки зворотних відходів у бухгалтерському обліку, порядок оподаткування підприємств екологічним податком, порядок документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виробничими запасами (в т.ч. зворотними відходами), єдині підходи до формування собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням вартості відходів та ін.

Очевидним є той факт, що ці питання є досить уніфіковані та узагальненими, їх бухгалтерський аспект стосується лише тих відходів, що визнаються активами та включаються до складу виробничих запасів, тобто тільки зворотних відходів. Тоді як у практичній діяльності підприємств дуже часто виникають ситуації з відходами, які жодним чином не врегульовані законодавчо, та які слід конкретизувати, розмежувавши відходи від звичайних запасів. Крім того, на мікрорівні зазвичай питанням контролю операцій з відходами не приділяється належної уваги. Зважаючи на стратегічне значення інформації про відходи, неправильне відображення її в обліку та неефективний контроль може призвести до посилення деструктивного впливу діяльності підприємств на довкілля та здоров'я людей і подальшого загострення екологічної кризи.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, діяльність підприємств неодмінно призводить до утворення великої кількості різноманітних відходів виробництва і споживання. Проблеми поводження з відходами в системі забезпечення сталого розвитку та екологічної безпеки суспільства посідають одне з головних місць. Дослідивши основні нормативно-правові документи, якими керуються суб'єкти підприємницької діяльності для ведення обліку та здійснення контролю за операціями з відходами, ми дійшли висновку, що ці документи носять досить узагальнений характер. Перспективними напрямками дослідження цієї проблеми вважаємо розробку методичного підходу, який би узагальнив всі існуючі законодавчі вимоги та встановив більш конкретні правила обліку і контролю з урахуванням специфічних ситуацій, що виникають в процесі облікового відображення відходів в різних галузях економіки. Це гарантуватиме зацікавленим користувачам отримання більш повної та достовірної інформації про відходи.

Список використаних джерел

1. Population seven billion: UN sets out challenges [Електронний ресурс] / BBC. — 2011-10-26. — Режим доступу : <http://www.bbc.co.uk/news/world-15459643> (дата звернення 09.11.14). — Назва з екрана.
2. World Population Clock Worldometers[Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.worldometers.info/world-population> (дата звернення 09.11.14). — Назва з екрана.
3. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф.Голов. — К. : Лібра, 2011. — 880 с.
4. Майданевич, П.М. Особенности учета производственных запасов по международным стандартам финансовой отчетности / П.М. Майданевич, М.С.Емцова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. — № 1 (17). — 2012. — С. 177—180.
5. Про відходи [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 26.10.2014 року] / Верховна Рада України ; Закон від 05.03.1998 № 187/98-ВР // Відомості Верховної Ради (ВВР). — 1998. — № 36-37. — С. 242. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 07.11.14). — Назва з екрана.
6. Про металобрухт [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 26 жовтня 2014 року] / Верховна Рада України ; Закон від 05.05.1999 № 619-XIV // Відомості Верховної Ради (ВВР). — 1999. — № 25. — С. 212. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/619-14> (дата звернення 07.11.14). — Назва з екрана.
7. Ричко О. Нормативно-правове регулювання поводження з відходами та його особливості [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=2969> (дата звернення 09.11.14). — Назва з екрана.
8. Екологічне право України. Академічний курс [Текст] : підручник / За заг. ред. Ю. С. Шемшученка. — К. : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2008. — 720 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zaochka.net/books> (дата звернення 09.11.14). — Назва з екрана.
9. Міщенко В.С., Виговська Г.П. Проблеми імплементації європейського законодавства у сфері поводження з відходами [Електронний ресурс] / В.С.Міщенко, Г.П.Виговська // Сотрудничество для решения проблемы отходов : Матеріали 4-ої міжн. конференції, м. Харьков, 2007. — Режим доступу : <http://waste.ua/cooperation/2007/theses/michthenko.html> .
10. Про Програму реформування державної статистики на період до 2002 року [Текст] : офіц. текст : за станом на 26.09.2002 р. / Кабінет Міністрів України ; Постанова від 27.06.1998 № 971 // Верховна Рада України. — К. : ВРУ, 2002. — Відомості доступні з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/971-98-%D0%BF> (дата звернення 09.11.14). — Назва з екрана.

Рассмотрены нормативно-правовые документы, регулирующие учет и контроль операций с отходами деятельности предприятий.

Ключевые слова: *отходы, обращение с отходами, операции с отходами, вторичные материальные ресурсы, регулирование, устойчивое развитие.*

УДК 657.424

T.F. Plahtiy, Ph.D., Assistant professor
Vinnytsia National Agrarian University

ACCOUNTING FOR TRANSACTIONS IN FINANCIAL INVESTMENTS

Abstract. The paper established the following procedure for accounting for financial investments: the establishment of facilities accounting for financial investments; measurement of financial investments for admission to the balance on the balance sheet date and at the cancellation of the balance sheet; documenting transactions with financial investments; reflected in the records of accounting transactions in financial investments; formation about financial investments in the financial statements.

The author has proposed the construction of analytical accounting of long-term financial investment in the company, which will make positive changes that are in the unification of legal assets for state regulation of securities and accounting laws, will provide a good and reliable information in the context of accounting objects that belong under to the legislation of the long-term financial investment.

Submitted methodological principles of recording transactions in financial investment by summarizing the information model the evaluation, documentary display, disclosure of the records keeping and reporting agricultural enterprise.

It is proposed to amend the legislation on accounting in terms of disclosure of the concept of «financial investment» for the purposes of accounting. Since the definition of the object records to clearly understand the need to refer to a financial investment.

Keywords: accounting, investment, financial investments, equity securities, debt securities, stocks, bonds, savings certificates

Т.Ф. Плахтій, к.е.н, доцент кафедри організації обліку та звітності
Вінницький національний аграрний університет

ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ФІНАНСОВИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

В статті розкрито методичні засади відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями шляхом узагальнення інформаційної моделі в частині оцінки, документального відображення, розкриття інформації в реєстрах обліку та звітності сільськогосподарського підприємства.

Ключові слова: облік, інвестиції, фінансові інвестиції, пайові цінні папери, боргові цінні папери, акції, облигації, ощадні сертифікати.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасний стан економіки України спонукає суб'єктів господарювання до пошуку нових джерел надходжень, зокрема в результаті провадження інвестиційної діяльності. Одним із джерел наповнення бюджету підприємства є раціональне вкладення фінансових ресурсів у пайові та боргові цінні папери з метою отримання відповідно дивідендів або відсотків.

З метою забезпечення якісною та достовірною інформацією про фінансову діяльність підприємства, до якої належать капіталовкладення у вигляді фінансових інвестицій виникає необхідність розкриття методологічних засад формування інформації в бухгалтерському обліку щодо обліку фінансових інвестицій у відповідності до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [9].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість наукових праць присвячені питанням класифікації та оцінки фінансових інвестицій при надходженні, на дату балансу та вибутті. Зокрема, Л.О. Кирильєва [5], О.В. Топоркова [11] у власних дослідженнях представили порядок організації обліку в частині класифікації та оцінки.

В наукових публікаціях І.В. Нестеренко [7] та І.А. Деруна [1] піднято питання невідповідності норм П(С)БО та МСБО в частині обліку фінансових інвестицій та внесено пропозиції по їх усуненню.

Здреником В.С. представлено дослідження особливостей процесу облікового відображення операцій з фінансовими інвестиціями в системі рахунків, в т.ч. в частині формування доходів і витрат [4, с.103], надано рекомендацій щодо удосконалення

класифікації фінансових інвестицій для потреб обліку [2, с.133], розкрито особливості оцінки фінансових інвестицій задля їхнього відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку [3, с.221].

Проте, науковці у свої дослідженнях зосереджують увагу на розкритті однієї із складових методологічних засад ведення обліку фінансових інвестицій. Тому виникає необхідність в узагальненні інформації про фінансові інвестиції на усіх етапах облікового процесу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідити порядок відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями з метою досягнення достовірності представлених даних на усіх стадіях ведення обліку шляхом формування інформаційної моделі обліку фінансових інвестицій.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Визначення поняття «фінансові інвестиції» регулювалось П(С)БО 2 «Баланс» (втратило чинність), на зміну якого було затверджено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в якому відсутнє трактування даного поняття для потреб обліку. Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку щодо обліку фінансових інвестицій визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», в якому не дається визначення поняття «фінансові інвестиції».

Бухгалтерським законодавством під терміном фінансові інвестиції встановлювалося що це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. На нашу думку, підходи не змінилися до трактування сутності, проте цей нюанс упущено при написанні та затвердженні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», або ж необхідність у внесенні зміни до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Адже це є надто важливим етапом облікового процесу щодо встановлення об'єктів обліку фінансових інвестицій.

Погоджуємося з думкою О.П. Левченко щодо встановлення мети організації обліку фінансових інвестицій «... забезпечення об'єктивної оцінки, своєчасного реєстрування та повного відображення в облікових регістрах операцій, пов'язаних із фінансовими інвестиціями, можливістю узагальнення інформації про такі операції у звітності з метою забезпечення інформаційних потреб зацікавлених осіб, а також з порядком їх внутрішнього аудиту та аналізу з метою уможливлення зростання ефективності інвестиційної діяльності підприємства» [6, с.164].

Порядок відображення в обліку фінансових інвестицій наступний:

- 1) встановлення об'єктів обліку фінансових інвестицій;
- 2) оцінка фінансових інвестицій при зарахуванні на баланс, на дату складання балансу та при списанні з балансу;
- 3) документування операцій із фінансовими інвестиціями;
- 4) відображення в реєстрах обліку операцій з фінансовими інвестиціями;
- 5) формування інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності.

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій Планом рахунків передбачено застосування рахунку №14 «Довгострокові фінансові інвестиції», до якого рекомендовано відкривати наступні аналітичні рахунки Інструкцією щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема: №141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»; 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»; 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

В.С. Здреник вважає, що доцільніше буде змінити назви субрахунків до рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» і ввести такі субрахунки як 141 «Боргові фінансові інвестиції» та 142 «Корпоративні фінансові інвестиції за методом участі в капіталі». Це значно полегшить класифікацію фінансових інвестицій та зрозуміти природу тих чи інших фінансових вкладень [4, с.107].

Важко погодитись із внесеною пропозицією В.С. Здреником, оскільки побудова

аналітичних рахунків щодо обліку фінансових інвестицій відбувається з дотриманням ієрархії вкладень найвищого ступеня впливу на об'єкт інвестування, до якого належить облік інвестицій за методом участі в капіталі та вкладення інвестицій в непов'язані сторони (без впливу інвестора на об'єкт інвестування). Крім того, фінансові інвестиції пов'язаним сторонам, які не обліковуються за методом участі в капіталі, як об'єкт обліку не представлено в запропонованих науковцем вище аналітичних рахунках.

Авторами, які досліджували питання класифікації фінансових інвестицій, запропоновано їх поділ на корпоративні та боргові. Щодо такого різновиду, як боргові цінні папери, повністю погоджуємося, а от щодо корпоративних фінансових інвестицій на нашу думку влучним було б їх в складі виокремити «пайові», з метою уніфікації класифікації фінансових інвестицій, визначену законодавчими актами з питань державного регулювання цінних паперів та бухгалтерського законодавства, оскільки Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок в Україні» від 23.02.2006 № 3480-IV [10] цінні папери поділяються на пайові цінні папери (акції) та боргові цінні папери (облігації, ощадні сертифікати).

Я.В. Голубкою, з метою більш повного відображення корпоративних та боргових фінансових інвестицій, уточнено систему рахунків другого порядку з обліку довгострокових фінансових інвестицій: №141 «Корпоративні фінансові інвестиції за методом обліку участі в капіталі»; №142 «Інші корпоративні фінансові інвестиції»; 143 «Боргові фінансові інвестиції» [8, с. 8].

Погоджуємося із пропозицією Я.В. Голубка щодо уточнення назв аналітичних рахунків щодо обліку довгострокових фінансових інвестицій. Проте, на нашу думку, більш доцільним було б запропонувати побудову аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій на підприємстві у наступному вигляді:

- №141 «Корпоративні фінансові інвестиції за методом обліку участі в капіталі»
 - №141.1 «Пайові цінні папери за методом обліку участі в капіталі»
 - №141.11 «Пайові цінні папери за методом обліку участі в капіталі в асоційовані підприємства»
 - №141.12 «Пайові цінні папери за методом обліку участі в капіталі в дочірні підприємства»
 - №141.13 «Пайові цінні папери за методом обліку участі в капіталі в спільну діяльність»
 - №141.2 «Інші корпоративні фінансові інвестиції за методом обліку участі в капіталі»
 - №142 «Інші корпоративні фінансові інвестиції»
 - №143 «Боргові цінні папери»
 - №143.1 «Облігації»
 - №143.2 «Ощадні сертифікати»

Запропонована методика в першу чергу внесе позитивні зміни, які полягають в уніфікації норм законодавчих активів, надасть якісну та достовірну інформацію в розрізі об'єктів обліку, які належать у відповідності до законодавства до складу довгострокових фінансових інвестицій.

З метою дотримання на практиці методологічних засад обліку фінансових інвестицій, які розкриваються через сукупність встановлених законодавством методик в частині оцінки, документального забезпечення, відображення в реєстрах обліку та фінансовій звітності пропонуємо модель обліку фінансових інвестицій на с.-г. підприємствах (рис. 1).

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На основі проведеного дослідження порядку відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями слідують наступні пропозиції:

- доповнити П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» визначенням поняття «фінансові інвестиції», так як дане поняття визначалося П(С)БО 2 «Баланс», яке втратило чинність із введенням в дію НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Оскільки визначення об'єкта обліку дозволяє чітко розуміти що необхідно відносити до складу фінансових

інвестицій;

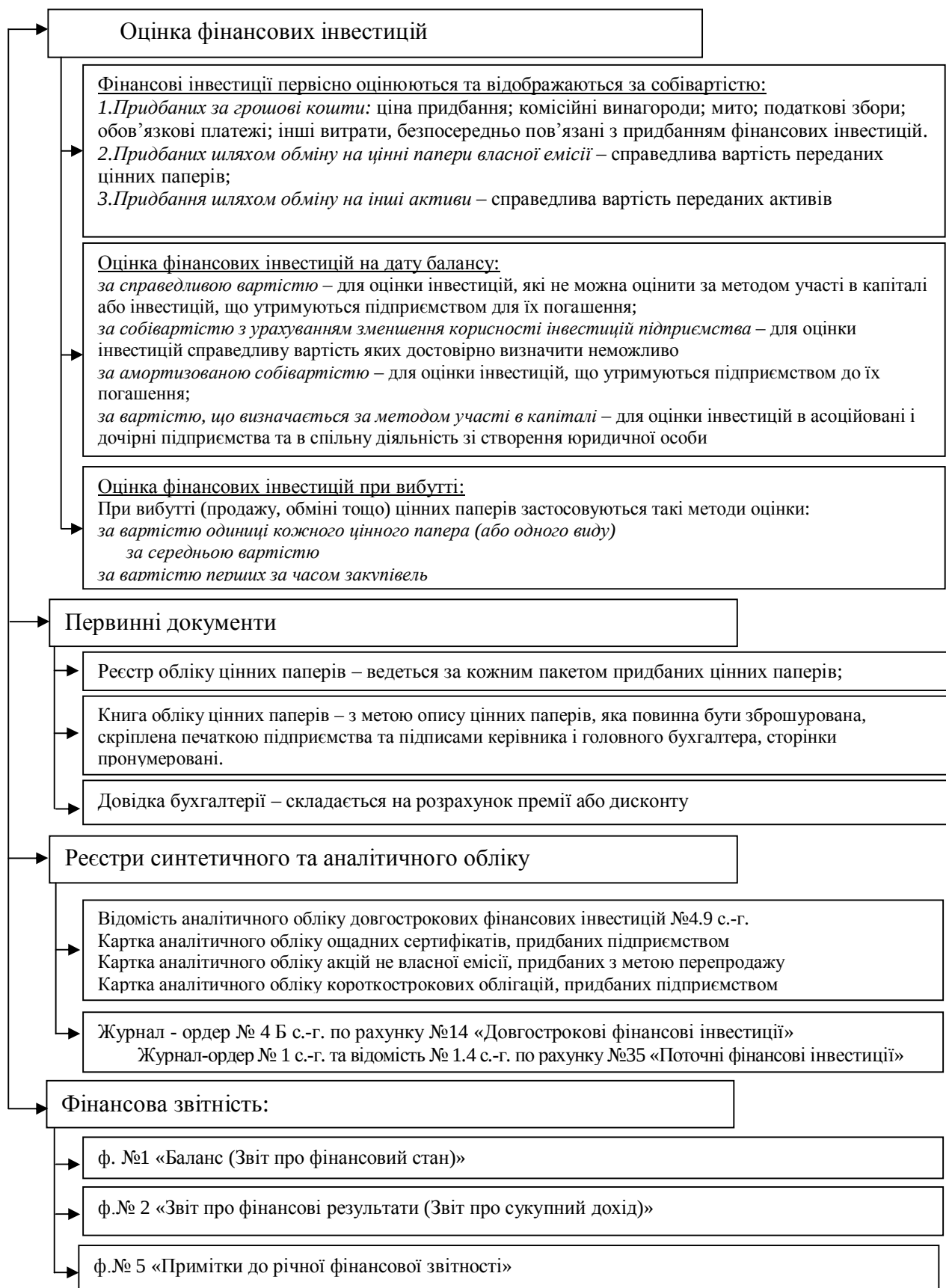


Рис. 1. Інформаційна модель обліку фінансових інвестицій на сільськогосподарських підприємствах

- уточнити порядок аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій, шляхом запровадження на практиці аналітичних рахунків другого та третього порядку, що дозволить отримати в результаті **якісну та достовірну облікову інформацію**.

Перспективою подальшого дослідження є вивчення об'єктів обліку поточних фінансових інвестицій та внесення пропозицій щодо покращення процедури аналітичного обліку.

Список використаних джерел

1. Дерун, І. А. Сутність фінансових інвестицій та гармонізація їх обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності [Текст] / І. А. Дерун // Сталий розвиток економіки. — 2013. — № 1. — С. 280-287. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/sre_2013_1_63.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
2. Здреник, В. С. Класифікація фінансових інвестицій для цілей обліку і контролю: проблеми та перспективи [Текст] / В. С. Здреник // Економічний простір. — 2013. — № 77. — С. 132-142. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecpros_2013_77_15.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
3. Здреник, В. С. Облікове відображення та оцінка операцій з фінансовими інвестиціями підприємства [Текст] / В. С. Здреник // Економічний простір. — 2013. — № 76. — С. 219—229. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecpros_2013_76_23.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
4. Здреник, В. С. Облік фінансових інвестицій в системі рахунків проблеми та перспективи [Текст] / В. С. Здреник // Економічний простір. — 2013. — № 80. — С. 101—114. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecpros_2013_80_12.pdf
5. Кирильєва, Л. О. Теоретичні аспекти організації обліку поточних фінансових інвестицій на сучасному етапі [Текст] / Л. О. Кирильєва, Г. О. Корнієнко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. — 2013. — Вип. 2(1). — С. 22-30. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2013_2\(1\)_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2013_2(1)_6.pdf) (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
6. Левченко О. П. Організація обліку фінансових інвестицій [Текст] / О. П. Левченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). — 2013. — № 4. — С. 163-167. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_4_34.pdf (дата звернення 19.10.14). — Назва з екрана.
7. Нестеренко, І. В. Особливості обліку та аудиту фінансових інвестицій підприємства [Текст] / І. В. Нестеренко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. — 2012. — Вип. 1(1). — С. 136-142. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2012_1\(1\)_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2012_1(1)_21.pdf) (дата звернення 19.10.14). — Назва з екрана.
8. Облік та аудит фінансових інвестицій [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Я.В. Голубка ; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2006. — 20 с.
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [Текст] : офіц. текст : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення від 26.04.2000 р. № 91. — К. : МФУ, 2014. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
10. Про цінні папери та фондовий ринок в Україні [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 11.07.2014 року] / Верховна Рада України ; Закон від 23.02.2006 № 3480-IV. — К. : ВРУ, 2014. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3480-15> (дата звернення 19.10.14). — Назва з екрана.
11. Топоркова, О. В. Організація обліку фінансових інвестицій / О. В. Топоркова, І. В. Янчева, Т. О. Євлаш // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. — 2009. — Вип. 1(1). — С. 241-248. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2009_1\(1\)_36.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2009_1(1)_36.pdf) (дата звернення 20.10.14). — Назва з екрана.

В статье раскрыто методические принципы отражения в учете операций с финансовыми инвестициями путем обобщения информационной модели в части оценки, документального отражения, раскрытие информации в реестрах учета и отчетности

Ключевые слова: *учет, инвестиции, финансовые инвестиции, долевые ценные бумаги, долговые ценные бумаги, акции, облигации, сберегательные сертификаты*

УДК [005.591.6:330.322] – 044.372(477)

N.V. Pokotil'ska, Ph.D., Associate professor

Podilian State Agrarian Engineering University

PROBLEMS INNOVATIVE INVESTMENT TO ACTIVITY OF ENTERPRISES OF UKRAINE IN MODERN TERMS

Abstract. *The state and problems is considered innovative investment to activity of modern enterprises, basic factors are marked which influence on economic development of the state and welfare of population. The factors of negative influence are set on bringing in of investment resources in the modern economy of Ukraine and in all its spheres. Certainly priority directions of stabilizing, improvement, development and permanent socio-economic growth, innovative investment to activity of our country and its regions.*

In the modern terms of manage and transformation of national economy, innovative investment activity and it active introduction is the decision factor of increase of competitiveness of domestic enterprises at an international level. Economic development and stability of our state above all things depend on the state of financing and structurally innovative re-erecting of economy of country. Innovative investment activity must become basis of development and introduction of perspective strategies and long-term programs of development of our state.

By the optimum variant of development innovative investment in the state, bringing in of private business will become activity in financing of research developments. Consequently, creating terms for development innovative investment in a country we will provide a competitiveness and economic sovereignty of our state activity.

Key words: *innovative activity, investment activity, management, investment climate, innovative development.*

**Н.В. Покотильська, к.е.н., доцент кафедри менеджменту організацій і адміністрування
Подільський державний аграрно-технічний університет**

ПРОБЛЕМИ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Розглянуто стан та проблеми інноваційно-інвестиційної діяльності сучасних підприємств, відмічено основні чинники які впливають на економічний розвиток держави та добробут населення. Встановлено фактори негативного впливу на залучення інвестиційних ресурсів в сучасну економіку України та у всі її сфери. Визначено пріоритетні напрямки стабілізації, покращення, розвитку та сталого соціально-економічного зростання інноваційно-інвестиційної діяльності нашої країни та її регіонів.

Ключові слова: *інноваційна діяльність, інвестиційна діяльність, управління, інвестиційний клімат, інноваційний розвиток.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В сучасних економічних умовах розвитку країни та її регіонів важливим завданням стає покращення добробуту населення і розвиток держави за рахунок підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Сучасний європейський вибір України на шляху її інтеграції в високотехнологічне конкурентне середовище вимагає вирішення проблем залучення інвестиційних ресурсів, забезпечення їх раціонального використання та стимулювання інвестиційної активності в усіх сферах діяльності, особливо в інноваційній.

Вдала інноваційно-інвестиційна діяльність може забезпечити високі та стабільні темпи економічного зростання держави, вирішення соціальних проблем, зміцнення національної економіки, забезпечення її конкурентоспроможності і підвищення експортного потенціалу.

Сучасний стан інноваційно-інвестиційної діяльності в Україні більшість експертів визначають як кризовий. Низькі темпи інноваційної діяльності підприємств та організацій пояснюються нестачею коштів для розробок і впроваджень новацій, слабкою мотивацією виробників нової продукції, відсутністю належного стимулювання покращення якісних

характеристик товарів їх конкурентоспроможності та продуктивності праці зокрема. Це стало причиною економічної нестабільності та припинення економічного розвитку країни.

Тому для ефективного розвитку нашої держави необхідним є формування дієвих механізмів управління інноваційно-інвестиційною діяльністю підприємств орієнтованих на довготривалу перспективу та успіх. Отже, актуальність існуючих проблем обумовлює необхідність подальшого їх дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню та вивченню даної тематики і питань пов'язаних з інноваційно-інвестиційною діяльністю її активізацією, формуванням привабливого інвестиційного клімату та інноваційного розвитку країни присвятили свої роботи вітчизняні і зарубіжні вчені: Й. Шумпетер, П. Друкер, М. Портер, Е. Тоффлер, С. Ільяшенко, М. Туган-Барановський, О. Волков, О. Федоренко, Д. Богиня, М. Йохна, В. Стадник, І. Бланк, Ю. Бажал, В. Александрова, М. Денисенко А. Гойко та інші.

В контексті розвитку їх наукових досліджень важливо обґрунтувати пріоритетні напрямки стабілізації, покращення, розвитку та сталого соціально-економічного зростання інноваційно-інвестиційної діяльності нашої країни та її регіонів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою і завданням дослідження є аналіз процесів, тенденцій, наявного стану та проблем розвитку, що відображають інноваційно-інвестиційну діяльність підприємств України. Визначення та обґрунтування факторів негативного впливу на залучення інвестицій в економіку держави та виявлення шляхів покращення інноваційної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Становлення та покращення економіки України визначається створенням сприятливих умов для комплексного її розвитку. Серед чинників розвитку необхідно відмітити: створення сприятливого інноваційно-інвестиційного клімату в державі та впровадження інноваційно-інвестиційних програм, які б допомагали вітчизняним підприємствам зберігати та посилювати свої конкурентні позиції; залучення інвестицій в усі галузі країни, що могло б забезпечити утвердження інноваційної моделі розвитку та сталого соціально-економічного зростання [4, с. 97].

Покращення інноваційно-інвестиційної діяльності в Україні в сьогоденних умовах є досить проблематичним завданням у зв'язку з невеликою доходністю інвестицій та відсутністю інвесторів. Основними причинами такого негативного явища є непрозорість економічної та податкової політики держави, невизначеність пріоритетів в інноваційно-інвестиційній діяльності, нестабільна політична ситуація, слабка фінансова дисципліна та законодавча база.

Пріоритетні напрями інвестування в Україні мають бути направлені на формування ринку нових вітчизняних конкурентоспроможних продуктів і високих технологій, новітніх ресурсоощадних систем машин і механізмів, застосування біотехнології, комп'ютерної техніки у виробничому процесі та сферах його обслуговування, що забезпечує прискорене використання інформації, зміну виробничого процесу, зростання обсягів виробництва продукції та зниження витрат; організацію інтегрованого виробництва, яке спроможне конкурувати з високо інтелектуально оснащеними транснаціональними компаніями; розширення зовнішньоекономічних зв'язків і географії зовнішніх ринків та збільшення їх місткості [3, с. 107].

Необхідною умовою вдалої інноваційно-інвестиційної діяльності в кризових умовах української економіки є діяльність направлена на створення та освоєння нових сучасних технологій та техніки. Необхідно визначити на найближчу і більш віддалену перспективу пріоритетні напрями інноваційно-інвестиційної діяльності на державному, регіональному і галузевому рівнях, активізувати впровадження у виробництво й комерційне використання наявних наукових розробок в різних галузях [3, с. 106].

Успіх інноваційної діяльності в різних галузях забезпечується формами і принципами її організації та способами, і об'ємами фінансової підтримки. В усіх розвинених країнах світу фінансування інноваційної діяльності здійснюється як з державних так і з приватних джерел.

Джерела фінансування інноваційної діяльності в Україні

Роки	Загальна сума витрат, млн. грн.	У тому числі за рахунок коштів							
		власних		державного бюджету		іноземних інвесторів		інші джерела	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
2007	10850,9	7999,6	73,7	144,8	1,3	321,8	3,0	2384,7	22,0
2008	11994,2	7264,0	60,6	336,9	2,8	115,4	1,0	4277,9	35,7
2009	7949,9	5169,4	65,0	127,0	1,6	1512,9	19,0	1140,6	14,3
2010	8045,5	4775,2	59,4	87,0	1,1	2411,4	30,0	771,9	9,6
2011	14333,9	7585,6	52,9	149,2	1,0	56,9	0,4	6542,2	45,6
2012	11480,6	7335,9	63,9	224,3	2,0	994,8	8,7	2925,6	25,5
2013	9562,6	6973,4	72,9	24,7	0,3	1253,2	13,1	1311,3	13,7

Джерело: [7]

Отже, аналіз джерел фінансування інноваційної діяльності в Україні (табл. 1) вказує на постійні коливання і зміни протягом останніх років загальної суми витрат на інновації з 10850,9 млн. грн. у 2007 році до 9562,6 млн. грн. у 2013 році. За період з 2007-2012 роки відбулося збільшення загальної суми витрат на інновації на 629,7 млн. грн., в тому числі власні витрати підприємств зменшились на 663,7 млн. грн., витрати державного бюджету навпаки зросли на 79,5 млн. грн., іноземних інвесторів – на 673 млн. грн., а витрати з інших джерел – на 540,9 млн. грн. У 2013 році найменше фінансування здійснювалось з державного бюджету – усього 24,7 млн. грн., що на 199,6 млн. грн. менше показника 2012 року. Фінансування інноваційної діяльності з державного бюджету за роки дослідження не перевищує 1-3%, а у 2013 році становило лише 0,4%, що демонструє нам майже пасивність дій та незацікавленість держави по відношенню до цієї сфери діяльності. Така ситуація, безумовно, не сприятиме збільшенню масштабності інноваційних процесів та їх результативності в будь-якій зі сфер розвитку.

Проаналізувавши структуру джерел фінансування інноваційної діяльності в Україні, можна стверджувати, що основними стримуючими факторами розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності є: низький рівень державного фінансування; нестача власних коштів підприємств; низька інвестиційна активність вітчизняних та зарубіжних інвесторів; недосконалість законодавчої бази; політична нестабільність; відсутність стимулювання вітчизняних підприємств до впровадження науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт та реалізації їх результатів; послаблення науки та виробництва [1, с. 28].

В 2013 році питома вага підприємств, що впроваджували інновації в Україні становила 13,6%. Серед регіонів більшою за середню в Україні частка інноваційно активних підприємств була в Запоріжській (28,8%), Миколаївській (24,9%), Херсонській (23,6%), а в Хмельницькій області становила 18,2%.

Інноваційною діяльністю у промисловості, в цьому ж році, займалися 1715 підприємств, або 16,8% обстежених промислових підприємств, а у 2012 р. цей показник становив 1758 підприємств, або 17,4% (табл. 2).

Отже, у 2013 році понад три четверті інноваційно активних промислових підприємств займалися впровадженням інновацій – це на 4,3% менше, ніж у 2012 році. Інноваційні види продукції впроваджували 683 підприємства, кількість яких становила 3138 найменувань, з них 809 – нові види машин, устаткування, прилади, апарати, тощо.

Інноваційні процеси у звітному періоді впровадили 665 підприємств, з яких 557 – упровадили нові або вдосконалені методи обробки та виробництва продукції. Організаційні інновації здійснювали 125 підприємств. Нові маркетингові концепції у звітному періоді запровадили 155 підприємств.

Таблиця 2

Кількість підприємств в Україні, що займалися інноваційною діяльністю

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
Усього	1679	1758	1715
з них мали витрати на інноваційну діяльність	1348	1362	1337
впроваджували інновації	1327	1371	1312
з них впроваджували інноваційні види продукції	731	704	683
впроваджували нові технологічні процеси	605	598	665
реалізовували інноваційну продукцію, що заново впроваджена або зазнала технологічних змін протягом останніх трьох років	1043	1037	1031

Джерело: [6]

Реалізацією продукції за межі України здійснювали 344 підприємства, обсяг якої склав 44,7% від загального обсягу реалізованої інноваційної продукції, у т.ч. в країни СНД – 25,3%. В зв'язку зі зміною стратегічного курсу нашої держави і орієнтацією на нових європейських партнерів, вітчизняним підприємствам необхідно вживати заходів для підвищення конкурентоспроможності власної продукції.

Нажаль очевидним є те, що основним чинником, який робить нашу країну неконкурентоспроможною в сьогодишньому глобальному світі, є сповільнення інноваційно-інвестиційної діяльності. На думку українських вчених пояснюється це тенденцією до затухання інноваційних процесів без належної інвестиційної підтримки та державної політики. Нові ідеї, прогресивні технології та організаційні рішення визначають успіх будь-якого підприємства, забезпечують його існування та фінансову незалежність.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. В сучасних умовах господарювання і трансформації національної економіки, інноваційно-інвестиційна діяльність та її активне впровадження є вирішальним фактором підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на міжнародному рівні. Економічний розвиток та стабільність нашої держави в першу чергу залежать від стану фінансування та структурно-інноваційної перебудови економіки країни. Інноваційно-інвестиційна діяльність має стати основою розроблення та впровадження перспективних стратегій та довгострокових програм розвитку нашої держави.

Першочерговими та основними завданнями інноваційно-інвестиційного розвитку мають бути: удосконалення законодавчої та нормативно-правової бази; науково-фінансового забезпечення; створення умов раціонального та ефективного використання фінансових ресурсів; координація і стимулювання науково-дослідної і технологічної співпраці з розвинутими країнами світу у напрямку формування єдиного інформаційного простору для міжнародного трансферу інноваційних технологій [2, с. 198].

Оптимальним варіантом розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності в державі стане залучення приватного бізнесу у фінансування науково-дослідних розробок.

Отже, створивши умови для розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності в країні ми забезпечимо конкурентоспроможність і економічний суверенітет нашої держави.

Список використаних джерел

1. Амоша, О. Інноваційний шлях розвитку України: проблеми та рішення [Текст] / О. Амоша // Економіст. — 2005. — № 6. — С. 28—32.
2. Іванова Т.Л. Стан та пріоритети науково-фінансового забезпечення інноваційної діяльності в Україні / Т.Л. Іванова // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. — Вип. 6. Ч. 1. — С. 198—203.
3. Покотильська, Н.В. Інвестиційний клімат регіону та його вплив на розвиток аграрного виробництва [Текст] / Н. В. Покотильська, В. П. Заборовський, О. М. Деренко // Економіка та управління АПК : Зб. наук. праць. — Біла Церква, 2010. — Вип. 4(81). — С. 106—109.

4. Покотильська, Н.В. Проблеми інвестиційної діяльності в Хмельницькій області [Текст] / Н. В. Покотильська // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». Університет економіки і підприємництва. — Хмельницький, 2011. — Вип. 3 [6]. — С. 96—100.
5. Савіцька, С. І. Проблеми підвищення інвестиційної привабливості аграрного сектору економіки України в сучасних умовах [Текст] / С. І. Савіцька // Економіка та управління АПК: Зб. наук. праць. — Біла Церква, 2010. — Вип. 4(81). — С. 109—112.
6. Наукова та інноваційна діяльність в Україні [Текст] : статистичний збірник / відп. за вип. О. О. Кармазіна ; Державна служба статистики України. — К. : 2014. — 314 с.
7. Держкомстат : наукова та інноваційна діяльність : сайт : укр. версія. — Режим доступу : <http://kh.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 08.11.14). — Назва з екрана.

Рассмотрено состояние и проблемы инновационно-инвестиционной деятельности современных предприятий, отмечены основные факторы которые влияют на экономическое развитие государства и благосостояние населения. Установлены факторы негативного влияния на привлечение инвестиционных ресурсов в современную экономику Украины и во все ее сферы. Определены приоритетные направления стабилизации, улучшения, развития и постоянного социально-экономического роста, инновационно-инвестиционной деятельности нашей страны и ее регионов.

Ключевые слова: инновационная деятельность, инвестиционная деятельность, управление, инвестиционный климат, инновационное развитие.

УДК 339.137.2:338.5:336.71

Y.S. Polyakova, Ph.D., Associate professor

Institution "International technological university "Mykolaivska Polytechnic"

THE INFLUENCE OF THE COMPETITIVE ENVIRONMENT AND RISK PRICING IN COMMERCIAL BANKS OF UKRAINE

Abstract. The article analyzes the level of concentration in the banking market of Ukraine. Evaluated pricing for the services of a commercial bank that meets its operational and strategic goals, is the key to sustainable development financial institution. Today, however, with increasing competition in the domestic banking sector, each pricing decision of Bank management should take into account the competitive market situation, potertsynu behavior of other market participants. The dynamics of banking risks NBU regulations and the influence of the level of credit risk, liquidity risk, inflation risk on the average market interest rates on bank deposits and loans. The activity of commercial banks in Ukraine mediated large set of both external and internal risks that will definitely have an impact on all banking processes, including the processes of pricing of banking services. Taking into account the level of risk is a mandatory step in the process of pricing in the bank as incorrect consideration of risk in the pricing of bank services can lead to imbalance of the bank's significant losses from its operations and the problems of its own liquidity and solvency. It is concluded that the level of competition in the banking system rather high level of risk and the impact on the price of banking services banking reduced if the general level of risk remains satisfactory.

Keywords: degree of concentration banking risks, the process of pricing, competition, risk, cost banking services.

Є.С. Полякова, к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту

ВНЗ «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»

ВПЛИВ КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА ТА РИЗИКІВ НА ЦІНОУТВОРЕННЯ В КОМЕРЦІЙНИХ БАНКАХ УКРАЇНИ

У статті проаналізовано рівень концентрації на ринку банківських послуг України. Досліджено динаміку нормативів банківських ризиків НБУ та визначено вплив рівня кредитного ризику, ризику ліквідності, ризику інфляції за середньоринковими відсотковими ставками за банківськими депозитами та кредитами. Зроблено висновок, що рівень конкуренції в банківській системі достатньо високий та вплив рівня ризику банківської діяльності на ціну банківської послуги знижується, якщо в цілому рівень ризику залишається задовільним.

Ключові слова: рівень концентрації, банківські ризики, процес ціноутворення, рівень конкуренції, рівень ризику, ціна банківської послуги.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Виважене ціноутворення на послуги

комерційного банку, яке відповідає його оперативним та стратегічним цілям, є запорукою стабільного розвитку фінансової установи. Проте сьогодні, з ростом рівня конкуренції у вітчизняному банківському секторі, кожне цінове рішення менеджменту банку має враховувати конкурентну ситуації на ринку, потенційну реакцію інших учасників ринку. Діяльність комерційних банків в Україні опосередкована значною сукупністю як зовнішніх, так і внутрішніх ризиків, які, безумовно, мають вплив на всі процеси банківництва, в тому числі і на процеси ціноутворення на банківські послуги. Врахування рівня ризикованості діяльності є обов'язковим етапом процесу ціноутворення в банку, оскільки невірне врахування ризиків в процесі встановлення цін на банківські послуги може призвести до розбалансування роботи банку, значних збитків від його діяльності та до проблем з власною ліквідністю та платоспроможністю. Таким чином, визначення рівня конкуренції та його моніторинг є на сьогодні важливим, а зважена система ціноутворення, яка враховує усі можливі ризики діяльності, є запорукою стабільної та ефективної роботи будь-якого комерційного банку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Систематизація методів визначення рівня конкуренції та його впливу на рівень цін на банківські послуги широко представлені у роботах зарубіжних дослідників: Дж. Біккера, К. Хаафа [1], Н. Кетореллі [2], М. Ван Левенштейна, С. Кок-Соренсена, Дж. Біккера та А. ван Ріхтеля [3]. Серед робіт присвячених дослідженню рівня конкуренції в банківській системі України, можна виділити праці М. Шпиги [5], Л. Кузнецової, Л. Жердецької [4,7], Л. Павленко [8], С. Козьменка [5].

Теоретичні засади впливу банківських ризиків на функціонування комерційних банків в цілому та на процеси ціноутворення на процентні продукти широко досліджуються у світовій та вітчизняній науковій літературі. Серед зарубіжних вчених різні аспекти цієї проблеми вивчали: С.М. Фрост [10], Ю. Гойденко, Ф. [11], Ф. Синки [12], Р. Адольф, Дж. Крамер, М. Олман [13], П. Роуз [14]. Здобутки вітчизняної науки й практики в цьому науковому напрямку представлені у працях С. Козьменка, А. Назаренко, М. Шпиги [5], В. Вітлінського [15], Н. Шаркаді [16] та ін.

Разом з тим, беручи до уваги здобутки зарубіжних та вітчизняних вчених щодо впливу рівня конкуренції та банківських ризиків на функціонування комерційного банку та на його фінансовий стан, недостатньо дослідженими залишаються питання залежності процесів ціноутворення на банківські послуги від рівня банківських ризиків та конкуренції.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Оцінка рівня конкуренції на вітчизняному банківському ринку та формалізація впливу основних ризиків банківської діяльності на процеси ціноутворення в комерційних банках України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Діяльність комерційного банку опосередкована значно більшим рівнем ризикованості в порівнянні з іншими формами бізнесу. Це, в першу чергу, пов'язано із самою сутністю банківської діяльності. Відповідно, підвищений рівень ризикованості діяльності прямо впливає на прийняття будь-яких управлінських рішень, в тому числі - стосовно ціноутворення на послуги комерційних банків. Крім того, відомо, цінові рішення менеджменту комерційного банку мають враховувати рівень конкуренції ринку, на якому він реалізовує власні послуги.

Для аналізу вітчизняного ринку банківських послуг індексом концентрації було визначено сукупну частку ринку банків першої групи за кредитами виданими фізичним та юридичним особам, депозитами залученими від населення та підприємств, обсягом комісійних операцій (рис. 1).

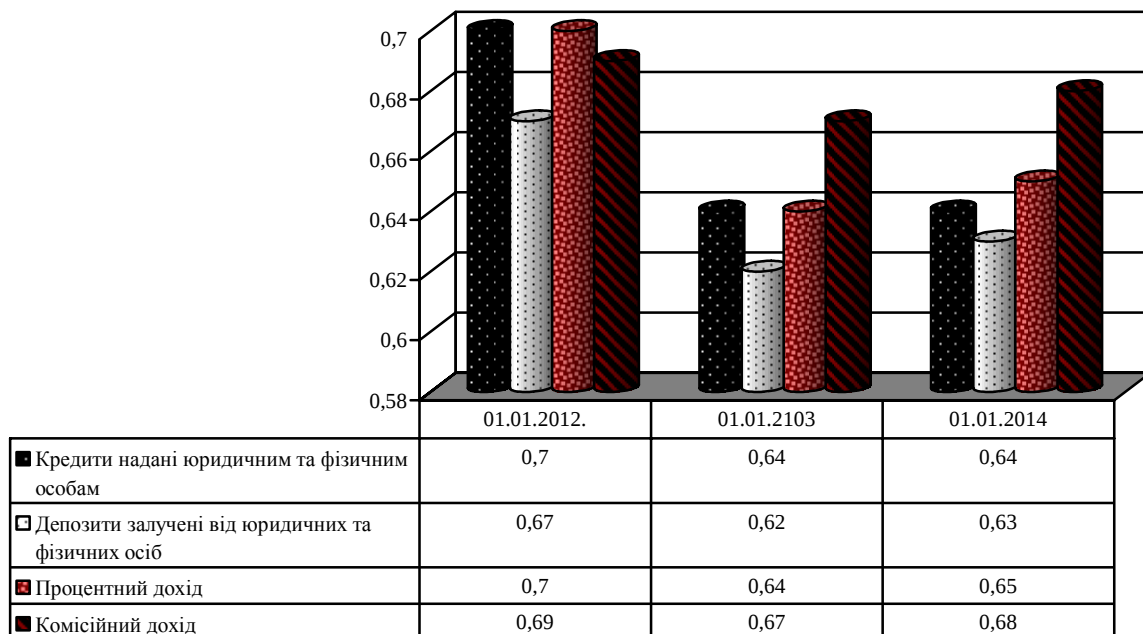


Рис. 1. Динаміка індексу концентрації банків першої групи за обсягом кредитів, депозитів та комісійних операцій за період 2011-2013 рр. (складено автором на основі [17])

Як свідчать дані рис. 1, динаміка рівня концентрації ринку банківських послуг України є нестабільною. Так, після загального зниження рівня концентрації у 2011 р., 2012-13 рр. відзначилися майже таким же загальним зростанням. Таку динаміку можна пояснити тим, що 2011 р. відзначився посткризовими явищами у вітчизняному банківському секторі, протистояти яким могли лише великі банки. Це і призвело до укріплення їхніх позицій на ринку. Проте вже 2012-13 рр. відзначилися певної позитивною динамікою, що дало змогу менш крупним банкам повернути собі втрачену частку ринку. В цілому можна зробити висновок про значну концентрацію вітчизняного ринку банківських послуг, оскільки на групу найбільших банків України припадає близько 65% від усіх кредитів, виданих банківською системою домогосподарствам та підприємствам, і майже 68% відповідних процентних доходів. Трохи меншою є частка залучених депозитів та наданих комісійних послуг – близько 67%.

Як відомо, рівень конкуренції на ринку безпосередньо впливає на рівень цін. Банківський сектор не є виключенням. При ціноутворенні на банківські продукти в Україні рівень цін конкурентів є одним з визначальних чинників прийняття остаточного рішення. Ціна є особливим і часто головним інструментом у конкурентній боротьбі, і зазвичай нарощення такої боротьби, намагання учасників ринку банківських послуг наростити власну ринкову частку супроводжується поступовим зниженням рівня банківських відсотків.

В Україні на сьогоднішній день високий рівень конкуренції визначає ціни на банківські послуги на мінімальному рівні, який мусить покривати банківські витрати і ризики та утримувати власні ціни банків на рівні з цінами конкурентів, наслідком чого, до речі, став розвиток нецінових методів конкуренції.

Ризики банківської діяльності тісно пов'язані між собою і зазвичай зміна одного з них веде до зміни іншого. Тому в процесі управління комерційним банком необхідно враховувати не лише ризики власної діяльності, але й ризики своїх контрагентів, ризик зміни зовнішнього середовища тощо. Виникнення та загострення ризиків обумовлюють зміни в ціновій політиці банків щодо власних банківських продуктів.

Кредитний ризик, як ризик неповернення коштів, наданих у позику, є одним з визначальних факторів банківського ціноутворення на кредити і залежить від того, наскільки стабільним є фінансове становище позичальника. Прикладом такого впливу може бути знижка кредитної ставки для постійних, сумлінних клієнтів або підвищена ціна на кредити

для сумнівних кредиторів. Крім того, така різниця в ціні на кредити може обумовлюватись вартістю додаткових резервів, створених банком, на випадок неотримання позичених коштів.

Досліджуючи рівень впливу кредитного ризику на процеси банківського ціноутворення в Україні (рис. 2), за показник рівня кредитного було обрано узагальнене по всій банківській системі значення нормативів Національного банку України щодо кредитного ризику банків.

З огляду на дані, представлені на рис. 2, можна зробити висновок про відсутність чіткого взаємозв'язку та сильного прямого впливу рівня кредитного ризику в банківській системі України на середній рівень цін на банківські кредит.

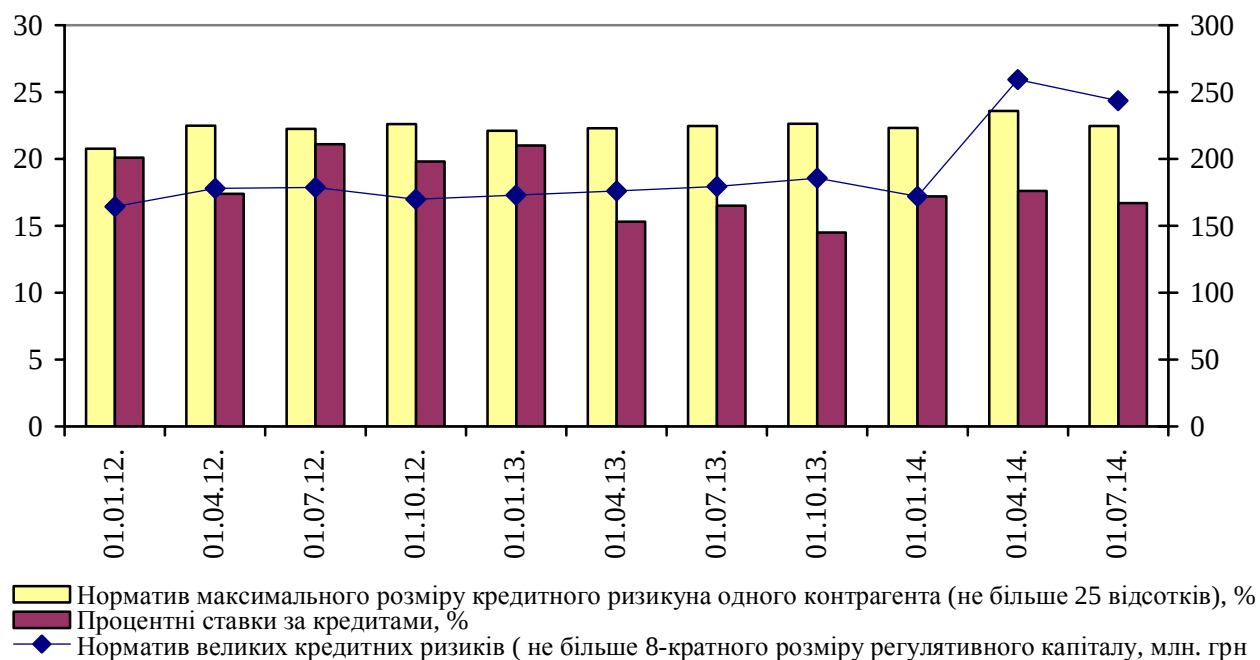


Рис. 2. Динаміка рівня кредитного ризику та ставок за кредитами в банках України у 2012-2014 рр. (складено автором на основі [16,19])

Іншими видом ризику, який постійно контролюється менеджерами банку та впливає на процеси ціноутворення на послуги комерційних банків, є ризик ліквідності, який може бути як наслідком завищеної ціни на банківські послуги, так і результатом безпідставного падіння їх ціни. Тому, для банків важливо зважено підходити до встановлення цін на банківські послуги та враховувати потенційні умови зменшення або збільшення їх ціни. Особливої уваги це набирає з огляду на те, що ризик ліквідності зазвичай є прогнозованим ризиком і виникає у випадку помилкового прогнозу чи його раптової зміни, що мало місце в останні роки під час фінансової кризи, калі ситуація на вітчизняному кредитному ринку значно погіршилась через масове і швидке зняття депозитів. Досліджуючи вплив ризику ліквідності на процеси ціноутворення на банківські депозити в Україні (рис. 2), за показник рівня ризику ліквідності було обрано узагальнене по всій банківській системі значення нормативів Національного банку України щодо ризику ліквідності банків.

За результатами рис. 3 не можна зробити однозначних висновків щодо впливу рівня ризику ліквідності на середній відсоток по банківським депозитам, оскільки аналізовані показники не відзначаються особливою однотипною динамікою протягом аналізованого періоду, хоча на певних проміжках можна помітити взаємопов'язану динаміку процентних ставок за депозитами та нормативами поточної ліквідності та короткострокової ліквідності. В цілому ж можна зробити висновок про незначний вплив рівня ліквідності банківської системи України на рівень цін по банківським депозитам. Також, дана динаміка вказує на те, що фінансовий ринок перенасичується залученими ресурсами, при цьому не маючи

напрямків для їхнього використання. Це, в свою чергу, обумовлює надмірну ліквідності» банківської системи та зниження рівня ставок за банківськими депозитами. В цілому слабкий взаємозв'язок між досліджуваними показниками можна пояснити тим, що протягом аналізованого періоду значення аналізованих нормативів ліквідності були в допустимих межах та не переходили критичну межу, а отже ситуація з рівнем ризику була в цілому стабільною по системі і більший вплив мали інші ціноутворюючі чинники.

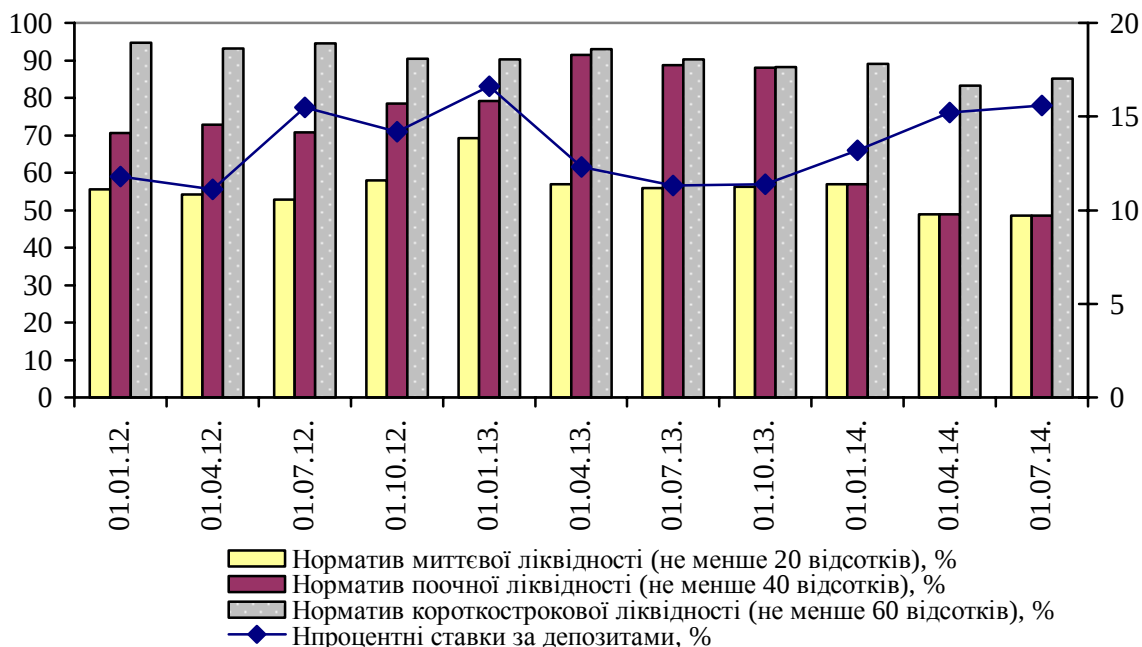


Рис. 3. Динаміка рівня ризику ліквідності та банківських депозитних ставок в Україні у 2012-2014 рр. (складено автором на основі [16,18])

Чималий вплив на банківське ціноутворення також справляє процентний ризик, який пов'язаний з невизначеністю майбутньої динаміки та рівня процентних ставок. Він обумовлює ціноутворення як на депозити, так і на кредити. Управляючи даним видом ризику, комерційні банки орієнтуються на очікуваний, прогнозований рівень ринкових ставок. Крім того, страхуючись від ризику інфляції комерційним банкам слід враховувати динаміку грошової маси в країні. Надаючи кошти фізичним та юридичним особам в позику, комерційний банк за нормальних умов повинен отримати економічний прибуток від такої діяльності, що можливо лише за умови врахування знецінення грошей в часі. Отже існує взаємозалежність між рівнем інфляції в країні та кредитною ставкою на фінансовому ринку. Дана взаємозалежність чітко простежувалася в 1990-ті роки під час гіперінфляції, коли зростаючий рівень інфляції призводив до стрімкого росту банківського відсотку. Таким чином, можна зробити висновок, що відсоток за банківським кредитом має обов'язково враховувати ризик інфляції. Проте, слід відмітити, що динаміка грошової маси відображає не тільки інфляційні процеси на ринку, але й загальну пропозицію грошей на ринку (рис. 4).

Аналізуючи динаміку середніх процентних ставок за кредитами та грошового агрегату M2, можна зробити висновок, що зміна кредитного відсотку не є пропорційною змінам грошової маси. В цьому, якраз, і проявляється врахування ризику інфляції та частково процентного ризику, пов'язаного зі зміною обсягу пропозиції грошей на кредитному ринку, оскільки вітчизняні комерційні банки коригують власні ціни в залежності від очікуваного рівня інфляції та очікуваного рівня процентних ставок в майбутньому, а не від фактичних змін обсягів грошової маси в країні. Враховуючи, що протягом останніх років індекс інфляції в Україні залишається приблизно на одному рівні, можна стверджувати, що

динаміка кредитних ставок сильніше реагує на зміни грошової маси, ніж на рівень інфляції в країні.

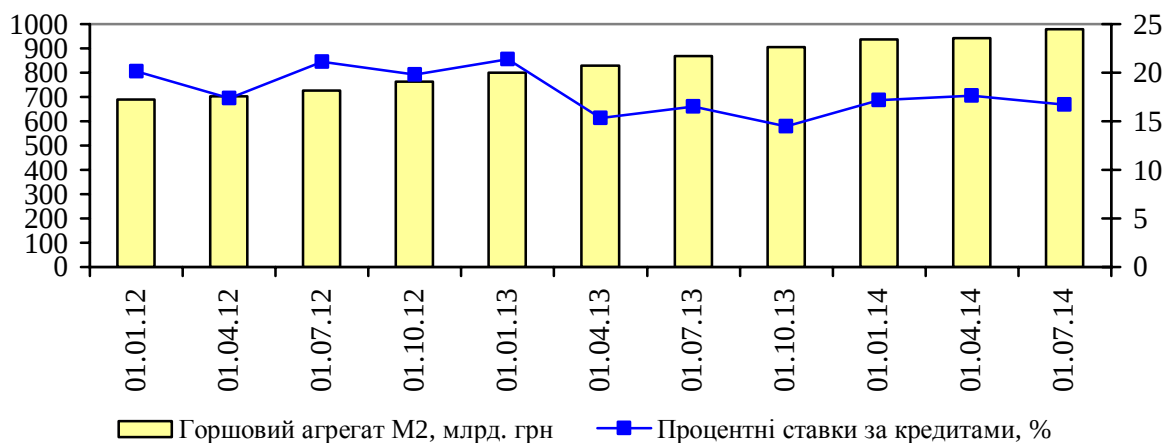


Рис.4. Динаміка грошового агрегату M2 та процентних ставок за кредитами в Україні у 2012-2014 рр. (складено автором на основі [19])

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проаналізувавши рівень конкуренції на ринку банківських послуг України можна зробити висновок про його достатньо високий рівень. Також, високий рівень конкуренції у банківській системі України та відсутність в ній банку, який самотужки може визначати рівень відсоткових ставок на ринку, призводить до твердження, що ціноутворення на послуги вітчизняних комерційних банків на сьогодні в більшій мірі орієнтується на загальноринковий рівень цін. Відповідно кожен банк може коливати власні ціни по відношенню до ринкових лише у вузькому діапазоні, а отже обмежуються можливості використання цінових інструментів конкуренції. Ціни на ринку визначаються стихійно під дією сил попиту і пропозиції і менеджмент банку не має можливості суттєво вплинути на даний процес.

Врахування ризиків діяльності комерційного банку є необхідним етапом в процесі ціноутворення на послуги комерційних банків. Проведене дослідження показало, що протягом останніх трьох років різниця між цінами на банківські послуги та рівнем кредитного ризику і ризику ліквідності є слабкою, що вказує на низьку взаємозалежність. Такий взаємозв'язок можна пояснити тим, що вітчизняні комерційні банки повністю виконують нормативи відповідних ризиків і в цілому підтримуються рівні кредитного ризику та ризику ліквідності на прийнятному, безпечному рівні. За таких умов на перше місце у банківському ціноутворенні виходять різноманітні внутрішні та ринкові чинники, які і призводять до відповідних коливань у відсоткових ставках. В свою чергу, незначне коливання рівня зазначених ризиків не заведи призводить до відповідних змін у цінах на послуги комерційних банків, оскільки відповідні нормативи ризиків продовжують задовольнятися і банк відчуває себе у відносній безпеці. Отже, наступні дослідження в даному напрямку є актуальними, оскільки містять у собі практичну цінність для менеджменту комерційного банку в питаннях пошуку внутрішніх резервів.

Також, на нашу думку, саме подальші опрацювання впливу різкого та суттєвого зростання рівня ризику на процеси ціноутворення в комерційних банках України є актуальними та необхідними, оскільки вони створюють наукове підґрунтя щодо антикризового управління цінами на банківські продукти, а саме детальний аналіз процесів надання банківських послуг та визначення центрів відповідних витрат може дати можливість менеджменту комерційного банку наростити власні прибутки за умови визначеності цін ринком.

Список використаних джерел

1. Bikker J.A. Measures of Competition and Concentration in the Banking Industry : a Revue of the Literature [Електронний ресурс] / J.A. Bikker, K. Haaf. — Режим доступу : <http://www.dnb.nl> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
2. Cetorelli N. Competitive Analysis in Banking : Appraisal of the methodologies [Електронний ресурс] / N. Cetorelli. — Режим доступу: <http://www.chicagofed.org> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
3. Van Leuvensteijn M. Impact of bank competition on the interest rate pass-through in the euro area [Електронний ресурс] / M. Van Leuvensteijn, C. Kok-Sorensen, J. A. Bikker and A.A.R. J.M. van Rixtel. — Режим доступу : <http://www.ecb.int> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
4. Жердецька, Л.В. Вплив ринкової конкуренції на процеси ціноутворення в банківському секторі України [Електронний ресурс] / Л.В. Жердецька. — Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення 16.10.14). — Назва з екрана.
5. Козьменко, С.М. Процедура стратегічного управління конкурентоспроможністю банку [Текст] / С.М. Козьменко, Ф.І. Шпиг, А.О. Назаренко // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук, праць / Дніпропетровський національний університет. — Дніпропетровськ, 2004. — Вип. 187. — С. 216—222.
6. Маслак, Н.Г. Ціноутворення на банківські продукти [Текст] : монографія / Н.Г. Маслак, О.А. Криклій. — Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. — 121 с.
7. Кузнецова, Л.В. Ціноутворення в банківській справі [Текст] : підручник / Л.В. Кузнецова, Л.В. Жердецька. — Одеса : Атлант, 2008. — 320 с.
8. Павленко, Л.Д. Вплив конкуренції на ціноутворення в банку [Текст] / Л.Д. Лавленко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. — Тернопіль. — 2010. — № 7. — С. 162—165.
9. Портер, М.Е. Конкурентное преимущество : как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость ; пер. с англ. [Текст] / Майкл Е. Портер. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. — 715 с.
10. Фрост, С.М. Настільна книга банківського аналітика : Гроші, ризики і професійні прийоми / М. Стівен Фрост ; пер. з англ.; за наук. ред. М.В. Рудя. — Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2006. — 672 с.
11. Гойденко, Ю.Н. Ценообразование в коммерческих банках: ориентация на выживание [Текст] : монография / Ю.Н. Гойденко, Ю.В. Рожков. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2005 (Хабаровск). — 431 с.
12. Синки Джозеф Ф. мл. Управление финансами в коммерческих банках [Текст] / Под редакцией Р.Я. Левиты, Б.С. Пинскера. — М.: Catallaxy, 1994. — 820 с.
13. Л. Adolf R., Cramer J. and OllmannM. Die Bewertung von Kreditinstituten - einModell zur Ermittlung des Ertragswertes, Die Bank No 10. — 1989. — P. 546—554.
14. Роуз, П. Банковский менеджмент [Текст] : Пер. с англ. / П. Роуз. — М. : Дело, 1997. — 743 с.
15. Вітлінський, В.В. Кредитний ризик комерційного банку [Текст] : навч. посіб. ; за ред. В.В. Вітлінського. — К. : Знання, КОО, 2000. — 252 с.
16. Шаркаді Н.В. Управління банківськими ризиками як основа формування залучених ресурсів банків / Н.В.Шаркаді // Актуальні проблеми економіки. — 2004. — № 5. — С. 45—53.
17. НБУ : Динаміка дотримання банками України економічних нормативів у 2012-2014 рр. [Електронний ресурс] : офіц. сайт : укр. версія / НБУ. — Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua> (дата звернення 16.10.14). — Назва з екрана.
18. Дані фінансової звітності банків України на 2012-2014 рр. [Електронний ресурс] : офіц. сайт : укр. версія / НБУ. — Режим доступу <http://www.bank.gov.ua> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.
19. Вартість кредитів за даними статистичної звітності банків України на 2012-2014 рр.

[Електронний ресурс] : офіц. сайт : укр. версія / НБУ. — Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua> (дата звернення 17.10.14). — Назва з екрана.

20. Вартість депозитів за даними статистичної звітності банків України на 2012-2014 рр. [Електронний ресурс] : офіц. сайт : укр. версія / НБУ. — Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua> (дата звернення 17.10.14). — Назва з екрана.

В статтє проведено анализ уровня концентрации рынка банковских услуг. Исследовано динамику нормативов банковских рисков НБУ и определено влияние уровня кредитного риска, риска ликвидности, риска инфляции по среднерыночным процентным ставкам по депозитам и кредитам. Сделано вывод, что уровень конкуренции в банковской системе достаточно высокий, а влияние уровня риска банковской деятельности на цену банковской услуги понижается, если в целом уровень риска остаётся удовлетворительным.

Ключевые слова: уровень концентрации, банковские риски, процесс ценообразования, уровень конкуренции, уровень риска, цена на банковские услуги.

УДК 631.162:657.338.439.02338.439:330

O.D. Radchenko, Ph.D., Senior scientist

NSC "Institute of agrarian economy"

PURPOSE OF BUDGETARY SUPPORT TO THE AGRICULTURAL SECTOR OF UKRAINE FOOD SECURITY

Abstract. The paper investigated the budgetary support of agricultural enterprises in terms of matching the priorities of food security. Assess the state of the regulatory framework of budget support Ukraine's agricultural sector and identified its problems. The analysis and synthesis of experience in providing budget support and the effectiveness of a number of indicators using statistical data. The directions and the system of budgetary support to help improve food security in the framework of development policies and programs of the agricultural sector for the period up to 2020. Fig. 2, bibliography.: 11.

Keywords: food security, budget support, the agricultural sector, strategic directions of development of agricultural support programs for the agricultural market, the agricultural budget

О.Д. Радченко, к.е.н., с.н.с., п.н.с. відділу податково-бюджетної політики

ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ПРОДОВОЛЬЧА БЕЗПЕКА УКРАЇНИ ЯК ЦІЛЬ БЮДЖЕТНОЇ ПІДТРИМКИ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

У статті досліджено бюджетну підтримку сільськогосподарських підприємств з точки зору повноти та відповідності пріоритетам продовольчої безпеки. Оцінено стан нормативної бази бюджетної підтримки аграрного сектору України та виявлено її проблеми. Проведено аналіз та узагальнення досвіду надання бюджетної підтримки та її ефективності за рядом показників з використанням статистичних даних. Визначено напрями та систему заходів бюджетної підтримки, що сприяють підвищенню продовольчої безпеки країни в рамках Стратегії та Програми розвитку аграрного сектору на період до 2020 року. Рис.: 2, Бібліограф.: 11.

Ключові слова: продовольча безпека, бюджетна підтримка, аграрний сектор, Стратегічні напрями розвитку сільського господарства, програми підтримки аграрного ринку, аграрний бюджет.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Продовольча безпека традиційно пов'язується з національною та економічною безпекою і є домінуючою у цій структурі. Вона залежить від факторів рівня розвитку аграрного сектору та переробної і харчової промисловості; експортно-імпорتنих операцій; купівельної спроможності населення; ефективної фіскальної політики держави, зокрема бюджетного фінансування та ін.

Україна за природно-ресурсним та аграрним потенціалом посідає провідне місце у світі, проте цей потенціал використовується недостатньо ефективно, а тому фіскальна політика має низку завдань щодо продовольчої безпеки, аби поліпшити та докорінно змінити ситуацію.

Державна політика із забезпечення продовольчої безпеки визначається відповідними нормативними актами згідно з п.17 ст.92 Конституції України. У законі Про продовольчу безпеку України у ст. 8 передбачено, що для реалізації основних напрямів державної політики у сфері формування продовольчої безпеки розробляються державні цільові програми продовольчої безпеки.

Згідно ст. 2 Закону «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» її мета спрямована на досягнення стратегічних цілей гарантування продовольчої безпеки держави; перетворення аграрного сектору на високоефективний, конкурентоспроможний на внутрішньому та зовнішньому ринках сектор економіки держави [1]. Така ж мета ставиться у Стратегії розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року [9], де зазначено, що пріоритетними напрямками досягнення стратегічних цілей є забезпечення продовольчої безпеки держави шляхом : формування стратегічних продовольчих запасів; забезпечення обсягів виробництва відповідно до вимог продовольчої безпеки та можливості реалізації експортного потенціалу; моніторинг та прогнозування ринку сільськогосподарської продукції та продовольства, реагування на ринкові ризики.

Таке широке коло завдань дає змогу констатувати, що за всяких умов необхідне втручання держави в економічний механізм господарювання аграрного сектору і головна мета при цьому – гарантування продовольчої безпеки. Найбільш дієвими заходами державного регулювання на даний час є механізм податкового стимулювання та бюджетного фінансування. При цьому перший відноситься переважно до непрямих, а другий – до прямих методів підтримки сільгоспвиробників: конкурентоспроможності як організаційної форми, рівня їх доходів, виробничого потенціалу та безперервності процесу відтворення виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням державного регулювання та фінансування забезпечення продовольчої безпеки значну увагу приділяли вітчизняні учені: М. Калінчик [4], В. Немченко [5], П. Саблук, Л. Тулуш, Ю. Лупенко, В. Мессель-Веселяк [9] та ін. Однак незавершеність наукових розробок саме бюджетного фінансування та суттєва значущість проблеми продовольчої безпеки для держави підтверджують актуальність дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є розгляд стану й обґрунтування відповідності основних заходів та механізмів бюджетної підтримки забезпеченню продовольчої безпеки.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Світовий досвід розвитку ринкового господарства доводить, що внаслідок специфічних особливостей, сільське господарство та продовольчий ринок не є саморегулюючими системами. Це потребує їх державного регулювання. Продовольча безпека згідно із Законом України «Про державну підтримку сільського господарства України» визначається як захищеність життєвих інтересів людини, яка виражається у гарантуванні державою безперешкодного економічного доступу людини до продуктів харчування з метою підтримання її звичайної життєвої діяльності.

Дослідниками, зокрема В.В. Немченко [5], продовольча безпека визначена як «здатність задовольняти потреби населення в продовольстві в умовах обмежених фінансових, екологічних можливостей держави згідно з науково-обґрунтованими нормами, індивідуальних особливостей людини та її платоспроможності та рівня цін».

Важливість проблеми підтверджують і дослідники інших країн, зазначаючи, що продовольча безпека «поряд з військовою безпекою і спільно з нею забезпечує незалежність держави і значною мірою гарантує її надійне існування» [6]. Також визначено, що «за світовими стандартами продовольча безпека держави забезпечується при виконанні ряду умов: виробництво не менше 80% продовольства; постійна підтримка аграрного сектору з боку держави; доходи населення повинні забезпечити можливість придбання ним продуктів харчування за науково обґрунтованими нормами» [6]. Межа продовольчої безпеки знаходиться за різними оцінками на рівні імпорту продовольства від 18% до 35% від

загальної потреби [8]. За оцінкою Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН (ФАО) порогом продовольчої безпеки є 20 % імпорту порівняно із загальним обсягом потреби в продовольчих товарах [7].

У Міністерстві аграрної політики і продовольства (далі МАПіП) визнано, що Україна повністю забезпечує внутрішню продовольчу безпеку, тому галузь має орієнтуватися на зовнішні поставки агропродукції, нарощуючи їх з кожним роком. Саме тому «роль України у забезпеченні світової продовольчої безпеки дуже велика. До того ж, маємо великий потенціал для нарощування виробництва. І оскільки всередині країни споживання продовольства не буде значно зростати, воно може бути направлено на експорт» [10; 11].

Цей висновок піддає критиці М.Калінчик [4], зазначаючи що «щодо продовольчої безпеки, то ... обсяги виробництва сільськогосподарської продукції та її експорту не є індикаторами продовольчої безпеки, її показує відносна кількість споживання продуктів харчування власним українським народом у необхідній кількості й асортименті».

На думку О. Сидоренко [8] «гарантування продовольчої безпеки кожної окремої країни є однією із ключових функцій держави, адже стабільне виробництво продуктів харчування, доступність їх отримання та споживання за рахунок власного виробництва та імпорту можливе лише під контролем державних органів. Тільки держава може правильно подбати про запаси продовольства, використовуючи механізми підтримки виробників основних продуктів харчування, регулювання експорту і митно-тарифної політики. Саме на державному рівні можна вирішити проблему соціального захисту населення».

Таким чином, можна констатувати, що продовольча безпека починається з гарантування вирощування і збуту власної сільськогосподарської продукції і з множини усіх аспектів, притаманних проблемі, саме в цьому ракурсі її розглядатимемо.

Конкретні механізми забезпечення продовольчої безпеки описані Законом України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24 червня 2004 року, а саме державне цінове регулювання шляхом аграрної інтервенції – продажу або придбання сільськогосподарської продукції з метою забезпечення цінової стабільності. Також механізм заставних закупівель, коли Аграрний фонд у якості кредитора надає бюджетну позику виробнику під заставу зерна, яке є об'єктом державного цінового регулювання. На даний час гарантування продовольчої безпеки напряму пов'язують з діяльністю Аграрного фонду. Зокрема, його засновниками в 2005 році : підкреслювалось: «від роботи Аграрного фонду залежить продовольча безпека України. За рахунок державних інтервенцій він регулює ціни на основні соціально-значимі товари і є регулятором ринку» [10]. Застосовується і механізм фінансової підтримки суб'єктів господарювання – здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів шляхом субсидування частини плати (процентів чи лізингових платежів) за використання кредитів, наданих банками в національній та іноземній валюті.

Що стосується прямих заходів гарантування продовольчої безпеки, то до 2011 року бюджетне фінансування за програмами поділялось на заходи підтримки ринку та заходи фінансування безпосередньо аграрного сектору, ефективність виконання яких розглянуто у звіті Рахункової палати [3]: на розвиток аграрного ринку на період 2008—2011 рр. було заплановано 43 заходи на суму 26,2 млрд. грн., фактично виконано 34 на суму 20,0 млрд. грн., або на 79%. ; щодо фінансового забезпечення, то у цей же період передбачалося виконання 4 заходів з обсягом фінансування 7,5 млрд. грн., а фактично діяло 3 в обсязі 4,4 млрд. грн., або 58% від прогнозного рівня.

З 2012 року у Державному бюджеті [1] для МАПіП закладаються більш сконцентровані програми, але основні напрями підтримки зберігаються. У структурі бюджетної підтримки близько 2/3 всього обсягу коштів надається за програмами, які найбільше спотворюють торгівлю і виробництво, оскільки домінують прямі субсидії на виробництво та на підтримку відтворення засобів виробництва.

Загальна динаміка рівня державної підтримки сільського господарства за останні роки відносно стабільна (рис. 1). Загальний бюджет МАПіП, як видно з рисунка, коливається незначно за аналізований період. Поворотні кошти бюджетного фінансування мають

очевидну спадну тенденцію, і запланований на 2014 рік рівень навряд чи вдасться досягти через обмежені бюджетні можливості.

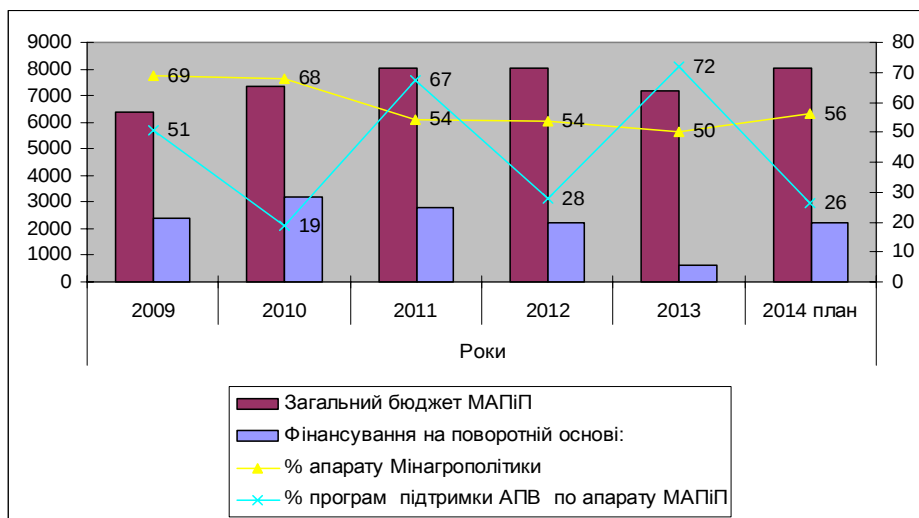


Рис. 1. Динаміка бюджетного фінансування розвитку АПВ (млн. грн.), %
Джерело: [1; 2]

За даними форми 50 с.г. [2], на рівні сільськогосподарських підприємств пряма бюджетна підтримка має тенденцію до зниження, - у 2013 р. вона склала 45 % рівня 2008 р., коли така підтримка була найвищою. Стабільність досягається за рахунок заходів непрямої підтримки, - спеціального режиму ПДВ, який зріс з 2,4 млрд. грн. у 2008 році до 14,3 млрд. грн. у 2013 році.

Видатки державного бюджету, спрямовані на підтримку сільського господарства за останні 7 років зросли у 3,4 рази, синхронно з ростом видатків за спеціальними режимами оподаткування, що відповідає тенденції загальної суми підтримки на 1 га посівних площ (рис. 2). За цей же період обсяг валового виробництва сільськогосподарської продукції у постійних цінах 2010 року зріс лише на 21%, а відношення загальної суми державної підтримки до обсягу валової продукції зросло з 3,4% у 2006 році до 11,0% у 2012 році.

Зважаючи на те, що рівень підтримки більш варіативний на одне господарство, але відносно стабільний на 1 га угідь, можна зробити висновок, що бюджетною підтримкою користуються великі господарські структури.

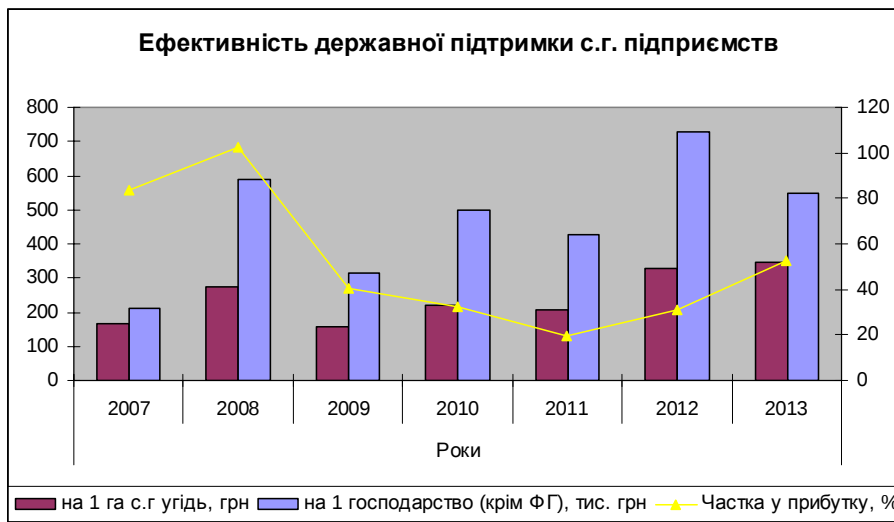


Рис. 2. Ефективність державної підтримки сільськогосподарських підприємств за 2007-2013 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [2]

У 2014 році в Державному бюджеті закладена підтримка аграрного сектору через видатки та кредитування у сумі 10,73 млрд грн. Це складає близько половини мінімальної потреби аграрної галузі, яку експерти оцінюють у 20 млрд. грн. щорічно. Підтримка по апарату МАПіП за програмами розвитку сільського господарства та його інфраструктури запланована у розмірі 8,51 млрд. грн., що на 10% нижче рівня 2013 року.

Загалом у Державному бюджеті на аграрну галузь у 2014 році закладено 1,84% усіх видатків, тоді як у 2006 році на них припадало 5,05%. Оскільки по рівневі створюваного ВВП аграрна галузь є бюджетоформуючою, такі показники підтримки не дозволяють забезпечити необхідний рівень фінансування, навіть той, що визначений у галузевих рамкових законах.

Особливістю Державного бюджету та бюджету аграрної галузі на 2014 рік є те, що його виконання відбуватиметься у складних економічних та політичних умовах, тому бюджетна підтримка зберігає традиційні та наражається на нові ризики.

У відносно стабільні періоди розвитку економіки фактичне виконання бюджетів по видатках МАПіП складало 70% у 2011–2013 р.р. та 54% по видатках апарату, залишається значний ризик недофінансування уже закладених у бюджеті 2014 року програм. Існують високі ризики згортання багатьох бюджетних програм через проблеми формування фондів. Оскільки по видатках МАПіП на загальний фонд припадає 56% у 2014 році, то майже 40% бюджетного фінансування напряду залежить від спеціальних зборів, які в умовах політичної нестабільності утруднені.

У бюджеті відсутні задекларовані урядом програми підтримки малих форм господарювання, обслуговуючих кооперативів та особистих селянських господарств. Якщо для фермерських господарств передбачено кредитування у розмірі 27,9 тис. грн., яких явно замало на розвиток майже 42 тис. таких господарств, то фінансування інших форм малого бізнесу та приватного підприємництва відсутні.

У 2014 році передбачається більшість програм, що діяли у попередніх бюджетних періодах, тобто спостерігається наступність у політиці підтримки. Обсяги бюджетної підтримки на 2014 рік у порівнянні з 2013 роком збільшено на: підтримку розвитку хмелярства та садівництва, які у структурі видатків апарату МАПіП складають 14,3%, фінансову підтримку заходів у АПК (4,2% у структурі); заходи загального керівництва та управління. Зменшено видатки на: державну підтримку галузі тваринництва (18,4% у структурі); заходи по боротьбі зі шкідниками і хворобами; витрати Аграрного фонду на формування інтервенційного фонду (10,2 % у структурі).

Для належного бюджетного забезпечення галузі, відповідно до Стратегії розвитку аграрного сектору на період до 2020 року [9], бюджетна підтримка на тривалу перспективу передбачає: запровадження середньострокового бюджетного планування; надання переваги державній підтримці у здійсненні заходів щодо ефективного розподілу ресурсів в аграрній сфері; запровадження цільової підтримки на поворотній основі; перехід до переважно компенсаційних виплат; пріоритетне фінансування інноваційно-інвестиційних проектів на засадах державно-приватного партнерства; встановлення критеріїв доступу до прямої бюджетної підтримки з урахуванням соціально-економічної ролі господарств для сільських громад, агроекологічних вимог та прозорості у забезпеченні проходження бюджетних коштів тощо.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, роль аграрного бюджету у формуванні продовольчої безпеки зводиться до того, що ним передбачено низку комплексних заходів для розвитку потенціалу агропромислового комплексу. Враховуючи ці вимоги, у 2014 році розробляється Державна програма розвитку аграрного сектора економіки до 2020 року, у тому числі і вченими ННЦ «Інститут аграрної економіки», у якій будуть викладені конкретні шляхи, способи і механізми реалізації Стратегії.

Для бюджетного фінансування це насамперед передбачає підтримку дрібнотоварного та середнього товаровиробника та збереження інфраструктури сільських територій.

Порівняно з іншими країнами за показником виробництва зерна на душу населення Україна має значний потенціал (понад 1 т проти 450 кг), але у забезпеченні продовольчої безпеки ще не сформована належна інституційна база. До цих пір не розроблено критерії формування стійкого балансу виробництва і розподілу продовольства в суспільстві, а це значно обмежує регулятивні можливості державних інститутів на відповідних ринках. Відсутня також система моніторингу за виконанням державних програм бюджетної підтримки. Тому необхідно створити комплексну систему спостережень, збору, обробки, систематизації та аналізу інформації щодо виробництва, управління запасами і постачання продовольства (в рамках висвітлених у дослідженні проблем) та передбачити у Державному бюджеті ресурси на ці цілі.

Список використаних джерел

1. Верховна Рада України [Електронний ресурс] : [сайт] : україн. версія / ВРУ. — Електрон. текст. і граф. дані. — К. : Верховна Рада України 1994-2014. — Режим доступу : zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 01.11.2014). — Назва з екрана.
2. Державна служба статистики [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення : 01.11.2014). — Назва з екрана.
3. Звіт Рахункової палати Про результати виконання заходів [Електронний ресурс. — Режим доступу : www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/.../Selo_2015.... (дата звернення: 04.11.2014). — Назва з екрана.
4. Калінчик, М. Продовольча безпека : уявна і реальна [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://m.day.kiev.ua/uk/article/ekonomika/prodovolcha-bezpeka-uyavna-i-realna> (дата звернення : 04.11.2014). — Назва з екрана.
5. Немченко, В. В. Продовольча безпека України [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/849.pdf> (дата звернення : 04.11.2014). — Назва з екрана.
6. Нехода, Е. В. Продовольственная безопасность и государственная поддержка сельского хозяйства в интерпретации ВТО [Текст] / Е.В.Нехода. — Вестник Томского государственного университета, Выпуск № 377. — Томск, 2013. — С. 123—128.
7. Продовольственная и сельскохозяйственная Организация объединенных наций [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.fao.org/home/ru/> (дата звернення : 02.11.2014). — Назва з екрана.
8. Сидоренко, О. Продовольча безпека України неможлива без державного регулювання АПК [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ua-ekonomist.com/216-prodovolcha-bezpeka-ukrayini-nemozhliva-bez-derzhavnogo-regulyuvannya-apk.html> (дата звернення : 03.11.2014). — Назва з екрана.
9. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року [Текст] / за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка / Наукове видання К. : ННЦ "ІАЕ", 2012. — 112 с.
10. Схеми часів Януковича отримують друге дихання [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.radiosvoboda.org/content/article/26563062.html> (дата звернення : 01.11.2014). — Назва з екрана.
11. Україна стане щитом світової продовольчої безпеки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.info-kmu.com.ua/2014-01-20-000000pm/article/17875550.html> (дата звернення : 04.11.2014). — Назва з екрана.

В статье исследовано бюджетную поддержку сельскохозяйственных предприятий с точки зрения полноты и соответствия приоритетам продовольственной безопасности. Оценено состояние нормативной базы бюджетной поддержки аграрного сектора Украины и выявлены ее проблемы. Проведен анализ и обобщение опыта предоставления бюджетной поддержки и эффективности по ряду показателей с использованием статистических данных. Определены направления и система мер бюджетной поддержки, способствующих повышению продовольственной безопасности страны в рамках Стратегии и Программы развития аграрного сектора на период до 2020 года.

Ключевые слова: продовольственная безопасность, бюджетная поддержка, аграрный сектор, стратегические направления развития сельского хозяйства, программы поддержки аграрного рынка, аграрный бюджет.

УДК 336.1.07 [477]

E.M. Romanov, Ph.D., Professor,
S.M. Goncharuk, Ph.D., Associate professor,
S.V. Pryymak, Ph.D., Associate professor
Lviv State Academy of Finance

MODERN ASPECTS OF FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Abstract. The analysis of the results of activities of State financial inspection of Ukraine was conducted on the basis of accounting for 2012 and dynamics of these indicators during 2009-2012 was defined. Also the efficiency of the control-auditing work of State financial inspection was analyzed and the ways of improving of the system of state financial control in Ukraine were proposed.

Control - a multidimensional concept, which is seen as a management function. The main objective of control is investigation of the current situation in different areas of public life and revealing the facts and conditions which make negative impact on the implementation of the decisions and goals.

The control can be considered effective only when it achieves the outlined objectives at the lowest cost. A performance criterion of financial control isn't clearly defined at present, but it is possible to assume that the main purpose of control of financial system is to reduce the number and amounts of financial irregularities.

The current state of accounting, analytical and auditing work doesn't meet the changes in economic life. Implementation of foreign methods of financial control requires mandatory consideration of our features.

The development of market relations in Ukraine requires improvement of management, which should be done by activating the financial control. The transformation in economic system needs changes in the implementation of control functions within the enterprise as well as at the state level. This process identified the urgent changes in the formation and use the accounting, analytical and control information in the management.

Keywords: control, State Financial Inspection of Ukraine, control measures, financial resources, effectiveness, result, perfecting, development

Є.М. Романів, к.е.н., професор,
С.М. Гончарук, к.е.н., доцент,
С.В. Приймак, к.е.н., доцент
Львівська державна фінансова академія

СУЧАСНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті наведено аналіз результатів діяльності Державної фінансової інспекції України на основі звітності за 2012 рік та визначено динаміку цих показників протягом 2009-2012 років, а також проаналізовано ефективність проведеної контрольної-ревізійної роботи та запропоновано шляхи удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні.

Ключові слова: контроль, Державна фінансова інспекція України, контрольні заходи, фінансові ресурси, ефективність, результат, вдосконалення, розвиток

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Контроль – це багатоаспектне поняття, яке розглядається як функція управління. Основною метою контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у різних галузях суспільного і державного життя, виявлення тих фактів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети.

Систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує досягнення окреслених цілей з найменшими витратами. На сьогодні не визначено чіткі критерії ефективності фінансового контролю, але в принципі можливо припустити, що для фінансової системи в цілому метою контролю є зменшення кількості і сум фінансових порушень.

Сучасний стан обліково-аналітичної та контрольної-ревізійної роботи не відповідає змінам, які відбулися в економічному житті держави, а впровадження зарубіжних методик фінансового контролю вимагає обов'язкового врахування вітчизняних особливостей господарювання.

Розвиток ринкових відносин в Україні вимагає підвищення ефективності управління,

яке повинно здійснюватись шляхом активізації його важливої функції фінансового контролю. Перетворення в системі господарювання ставить питання про зміни в реалізації функцій контролю як всередині підприємства, так і на державному рівні. Такий процес визначив термінові зміни у формуванні і використанні в процесі управління облікової, аналітичної та контрольної інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання фінансового контролю знайшли своє відображення у працях українських вчених. Опубліковані наукові дослідження О.І. Амоші, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, О.Д. Василика, Є.В. Мниха, В.С. Рудницького, І.Б. Стефанюка, Б.Ф. Усача з питань створення і розвитку системи фінансового контролю, впровадження його нових форм і методик свідчить про те, що порушені питання заслуговують на широке теоретичне узагальнення, наукове визнання і застосування на практиці. Високо оцінюючи вклад дослідників у розвиток теорії і практики фінансового контролю, мусимо вказати на необхідність розробки сучасних теоретичних і методологічних засад реформування фінансового контролю в Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає у формуванні теоретико-методологічних основ фінансового контролю та визначенні напрямів його реформування.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Діяльність Держфінінспекції України у 2012 році, як і в минулі роки, була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Протягом року органами Держфінінспекції проведено 9,5 тисяч контрольних заходів, якими охоплено діяльність понад 8,9 тисяч підприємств, установ і організацій, з них майже 5,3 тисяч бюджетних установ. Контролю піддано операції з використання державних ресурсів загалом на суму близько 481,4 млрд. гривень.

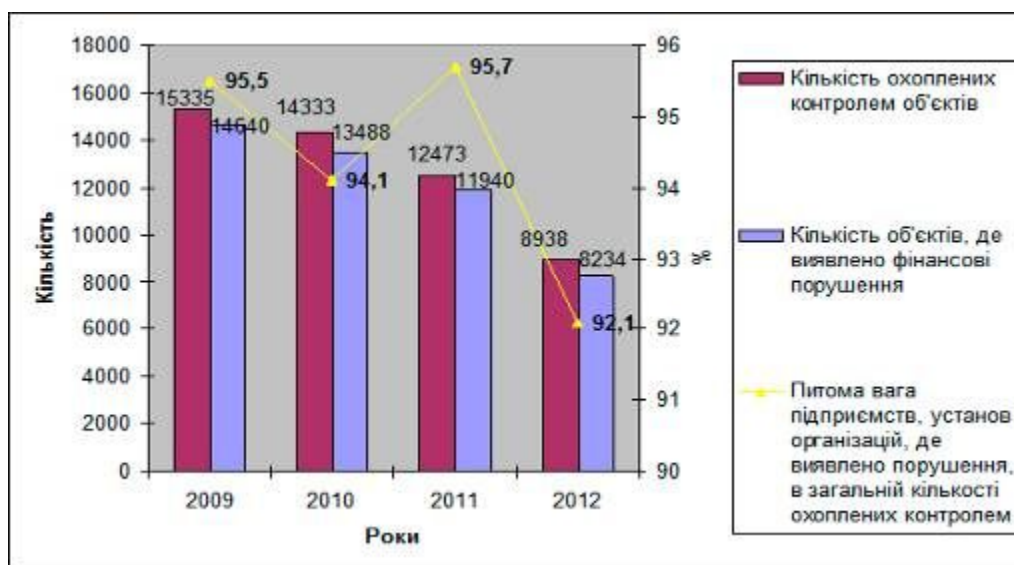


Рис. 1. Результативність контрольних заходів, проведених органами Держфінінспекції протягом 2009-2012 років

Джерело: складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2009 – 2012 роки

Проведені Держфінінспекцією контрольні заходи засвідчили те, що і надалі залишається розповсюдженою негативна практика незаконного використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської дисципліни у 2012 році виявлено у майже у кожному з перевірених об'єктів контролю. Загалом протягом 2012 року виявлено порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 3,7 млрд. гривень.

Динаміку зазначеної тенденції наведено на рис. 2.

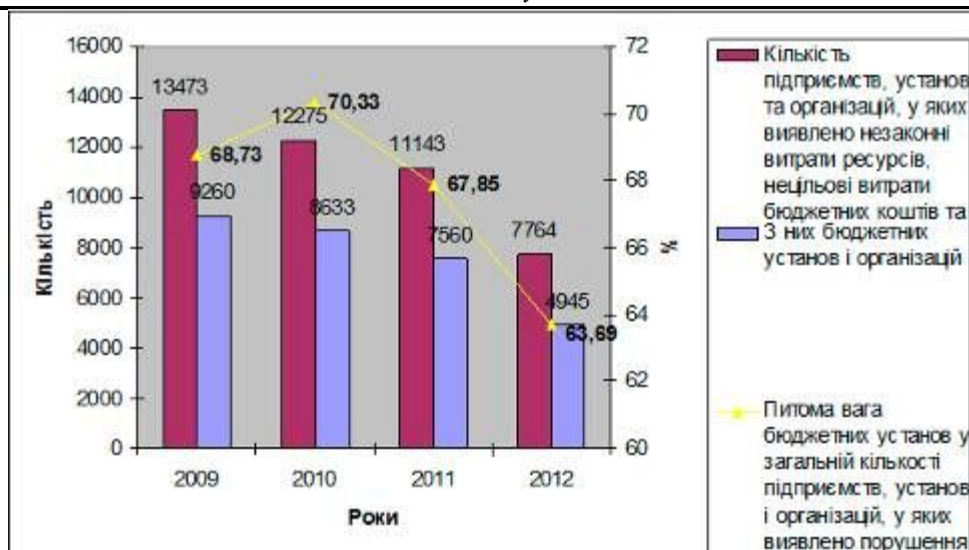


Рис. 2. Дані про питому вагу бюджетних установ у загальній кількості підприємств, установ та організацій, де виявлено фінансові порушення

Джерело: складено авторами за даними звітності Держфініспекції за 2009 – 2012 роки

Найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- незаконне витрачання коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів;
- зайве виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це права, або внаслідок завищення відповідних розрахунків;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- недоотримання фінансових ресурсів внаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування);
- недотримання законодавства під час проведення державних закупівель тощо.

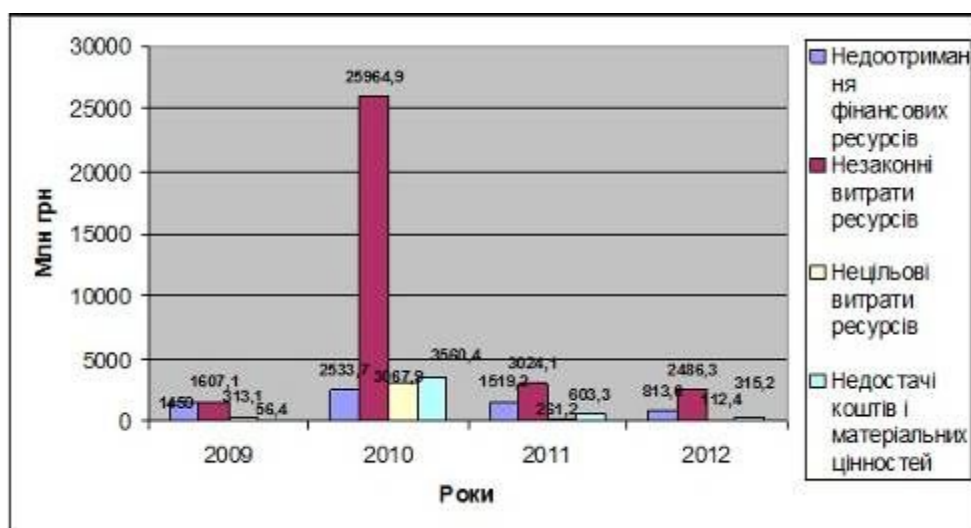


Рис. 3. Динаміка незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів, а також недоотримання фінансових ресурсів, виявлених у 2009-2012 роках

Джерело: складено авторами за даними звітності Держфініспекції за 2009 – 2012 роки

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Зокрема, протягом 2012 року майже на 7,8 тисячах підприємств, установ і організацій виявлено майже 2,9 млрд. грн. незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі 1,3 млрд. грн. бюджетних коштів.

Внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі понад 813,6 млн. грн., у тому числі бюджетами – 335,6 млн. гривень. Співвідношення зазначених порушень наведено на рис. 4.



Рис. 4. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2012 році

Джерело: складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2009 – 2012 роки

У ході реалізації заходів щодо виконання законів про Державний бюджет встановлено фінансових порушень у використанні бюджетних коштів, що призвели до втрат, загалом на суму 1,6 млрд. грн., з якої майже 1,1 млрд. грн. (68,8 %) – кошти державного бюджету. Зокрема, незаконно витрачено бюджетні кошти на загальну суму 1,2 млрд. грн., з якої 910,5 млн. грн. – кошти державного бюджету.

Наразі, прослідковується тенденція до зменшення сум нецільових і незаконних витрат бюджетних коштів, які у 2012 році порівняно із 2011 аналогічними показниками 2011 року зменшились на 43,04% та 82,22 % відповідно. Проте, сума незаконно витрачених коштів державного бюджету зросла на 108,62 % порівняно із минулим роком.

Протягом 2012 року Держфінінспекцією забезпечено відшкодування і поновлення незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат, недостач фінансових та матеріальних ресурсів на загальну суму майже 1,2 млрд. грн, з якої 573,9 млн. грн. – бюджетні кошти.

До бюджетів, бюджетних установ і організацій, підприємств додатково надійшло 731,5 млн. грн., у тому числі до бюджетів усіх рівнів – 172,6 млн. гривень.

Особливу увагу органами Держфінінспекції приділено персональній відповідальності порушників фінансової дисципліни:

- за порушення фінансово-бюджетного законодавства понад 22,9 тисяч посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності на суму штрафів 6,4 млн. гривень;
- до матеріальної відповідальності притягнуто 1,6 тисячі осіб, до дисциплінарної – 5,9 тисячі осіб, з них 666 осіб звільнено із займаних посад;
- до правоохоронних органів передано матеріали майже 2,7 тисячі контрольних заходів, за якими упродовж звітного періоду порушено понад 1,3 тисячі кримінальних справ.

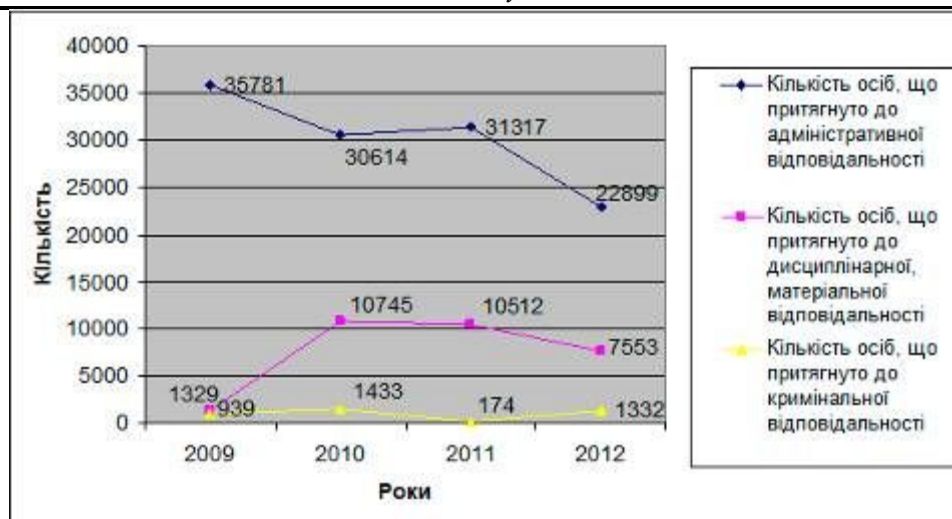


Рис. 5. Вжиті заходи за результатами проведених органами ДФІ інспектування у 2009-2012 роках

Джерело: складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2009 – 2012 роки [1-4]

Слід зазначити, що протягом 2009-2012 років спостерігалась тенденція до зниження рівня сплати адмінштрафів, зокрема у 2012 році цей показник значно зменшився – на 4,31 % порівняно із попереднім роком і становить 81,22 %. (табл. 1.), а проти середнього за чотири роки – на 5,99%

Таблиця 1

Рівень сплати адміністративних штрафів за 2009-2012 р.р.

Роки	Загальна сума накладених адмін.-штрафів (тис. грн)	Фактично внесено адмінштрафів (тис. грн)	Різниця (тис. грн)	Рівень сплати адмінштрафів (%)
2009	6857,20	6347,06	-510,14	92,56
2010	6457,05	5784,87	-672,18	89,59
2011	8212,81	7024,26	-1188,55	85,53
2012	6362,13	5167,17	-1194,96	81,22
Всього	27889,19	24323,36	-3565,83	87,21

Джерело : Розраховано за даними звітності Держфінінспекції України за 2009-2012 роки [1-4]

За підсумками контрольних заходів, проведених органами Держфінінспекції, поінформовано відповідні органи влади; водночас цим органам та об'єктам контролю направлялися пропозиції щодо зміцнення фінансової дисципліни та посилення відповідальності за її порушення. За результатами розгляду зазначених інформацій центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями прийнято майже 9,1 тисячі управлінських рішень.

У звітному році органами Держфінінспекції особливу увагу приділено контролю за ефективним використанням бюджетних ресурсів. За 2012 рік підрозділами Держфінінспекції проведено 83 аудити виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів. При проведенні аудиту ефективності зусилля ревізорів були спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування програм. Майже всі дослідження засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей та отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі.

За результатами проведених у 2012 році аудитів органами Держфінінспекції надано майже 1,4 тисячі пропозицій, з яких майже 1,5 тисячі враховано (з урахування пропозицій, наданих у попередніх періодах) та прийнято 677 управлінських рішень.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Аналізуючи наведені дані, можна відзначити, що найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;

- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;

- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;

- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

- нестосовання обов'язкових процедур державних закупівель;

- зниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.

Список використаних джерел

1. Аналітичний звіт Держфінінспекції України за 2009 рік [Електронний ресурс]. — Держфінінспекція. — Режим доступу : [http : //www dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua) (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
2. Аналітичний звіт Держфінінспекції України за 2010 рік [Електронний ресурс]. — Держфінінспекція. — Режим доступу : [http : //www dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua) (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
3. Аналітичний звіт Держфінінспекції України за 2011 рік [Електронний ресурс]. — Держфінінспекція. — Режим доступу : [http : //www dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua) (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
4. Аналітичний звіт Держфінінспекції України за 2012 рік [Електронний ресурс]. — Держфінінспекція. — Режим доступу : [http : //www dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua) (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.

В статье произведен анализ деятельности Государственной финансовой инспекции Украины на основе отчетности за 2012 год и определена динамика этих показателей на протяжении 2009-2012 годов, а также предложены направления усовершенствования системы государственного финансового контроля в Украине.

Ключевые слова: *контроль, Государственная финансовая инспекция Украины, контрольные действия, финансовые ресурсы, эффективность, результаты, усовершенствование, развитие.*

УДК 336.767

S.A. Rusnak, postgraduate student

Podilian State Agrarian Engineering University

INVESTMENT COMPONENT OF INSTITUTIONS PRIVATE PENSION PROVISION

Abstract. *Most authors examine the problem of pension system reform from a position of having to introduce a three-tier pension system and take into account the experience of developed countries. We believe that this issue needs to be scrutinized and theoretical justification. The question of the economic component system of non-state pension insurance is considered. The list of negative factors of influence is formed on activity of population in relation to participating in the non-state pension providing. The special attention is spared to trading at the fund market and their dynamics. The market of equities is investigational and the analysis of variants of investing of money of non-state pension fund is conducted in a long-term prospect.*

In our opinion, it is necessary to intervene to the state and to increase the number of companies that are allowed to invest in private pension funds. Because the chain reaction in the financial market leads to the fact that under current law, private pension funds should bring the structure of assets regulations - to diversify, but in fact it is impossible to

make - bonds and shares of Ukrainian companies depreciate, but because such companies are no longer in quotation Schedules I and II on the stock exchange, pension fund managers are required to get rid of, even if it leads to greater depreciation of such securities.

Keywords: non-state pension fund, fund market, investing, securities, investment funds, institutes of the general investing, First fund trading system.

С.О. Руснак, аспірант кафедри фінансів і кредиту

Подільський державний аграрно-технічний університет

ІНВЕСТИЦІЙНА СКЛАДОВА ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУТІВ НЕДЕРЖАВНОГО ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Розглянуто питання економічної складової системи недержавного пенсійного страхування. Сформовано перелік негативних факторів впливу на активність населення щодо участі в недержавному пенсійному забезпеченні. Особлива увага приділена торгам на фондовому ринку та їх динаміці. Досліджено ринок цінних паперів та проведено аналіз варіантів інвестування коштів недержавних пенсійних фондів у довгостроковій перспективі.

Зроблено висновок, що розвиток системи недержавного пенсійного забезпечення на сучасному етапі становлення вимагає державної підтримки. Необхідність державної підтримки зумовлена як недостатньою капіталізацією недержавних пенсійних фондів (рівнем активів НПФ), так і недостатністю фінансових інструментів належного рівня, та нерозвиненістю фондового ринку країни.

Ключові слова: недержавні пенсійні фонди, фондовий ринок, інвестування, цінні папери, інвестиційні фонди, інститути спільного інвестування, Перша фондова торговельна система.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Реформування пенсійної системи передбачає перехід від суто розподільчого принципу побудови пенсійної системи до запровадження накопичувальних механізмів у сферу пенсійного забезпечення, що приводить до зміни структури пенсійної системи. За допомогою накопичувального принципу формування джерел фінансування пенсійних виплат, нові пенсійні фонди виконуватимуть не лише соціальну, але й інвестиційну функцію, завдяки акумулюванню значних пенсійних заощаджень, відмінною ознакою яких є стабільність та довгостроковість.

Як зазначено в аналітичній записці Нацкомфінпослуг про розвиток системи недержавного пенсійного забезпечення, в основу національної СНПЗ покладено кращий світовий досвід існування НПЗ, а за рівнем регулювання та перехресного контролю за збереженням та інвестуванням пенсійних активів національна система НПЗ належить до жорстко регульованої, що забезпечує надійність збереження пенсійних накопичень населення. А розвиток цієї системи не можливий без інвестиційної діяльності недержавних пенсійних фондів, а також безперебійної діяльності фондового ринку. Це і зумовлює актуальність даного питання, та змушує нас звернути увагу на пошук шляхів щодо його вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам реформування пенсійної системи присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних науковців. Зокрема значну увагу їм приділяли: М. Демченко [1], І. Кондрат [2], В. Роїк [7] В. Федина [10], А. Федоренко [11].

Більшість авторів досліджують проблему реформування пенсійної системи з позиції необхідності запровадження трирівневої пенсійної системи та врахування досвіду розвинутих країн. Запровадження третього рівня - недержавного пенсійного забезпечення, на думку вищезгаданих авторів є однією з умов успішного розвитку пенсійної системи в цілому. Однак ними приділялася недостатня увага розвитку інвестиційної складової недержавного пенсійного забезпечення, як основи та фундаменту подальшого розвитку самої системи недержавного пенсійного забезпечення. Отже, на нашу думку, дане питання потребує більш детального вивчення та теоретичного обґрунтування.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Визначити негативні фактори,

які впливають на активність населення відносно участі в недержавному пенсійному забезпеченні, що в свою чергу зменшує інвестиційні можливості недержавних пенсійних фондів. Дослідити особливості інвестування недержавними пенсійними фондами коштів у цінні папери, а також визначити основні інститути інвестиційної вищезгаданих фондів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Однією з основних рис сучасного стану недержавного пенсійного забезпечення є висока динаміка створення пенсійних фондів та їх інфраструктури, яка суттєво випереджає готовність роботодавців, професійних спілок та працівників брати участь у недержавному пенсійному забезпеченні [11].

Проведене інститутом соціальної та політичної психології НАН України у 2012 р. соціологічне дослідження показало, що 20% опитаних працездатних громадян вважають довготривале вкладання коштів занадто ризикованим, а 58% поки що не мають наміру робити внески за рахунок власного доходу до недержавних пенсійних фондів. При цьому тільки 16% із них не мають для цього достатніх фінансових можливостей, а 14% опитаних громадян працездатного віку вважають, що їм ще рано думати про пенсію [4]. Можливо такий розподіл думок пов'язаний з негативними факторами, що впливають на активність населення у недержавному пенсійному забезпеченні (рис. 1).

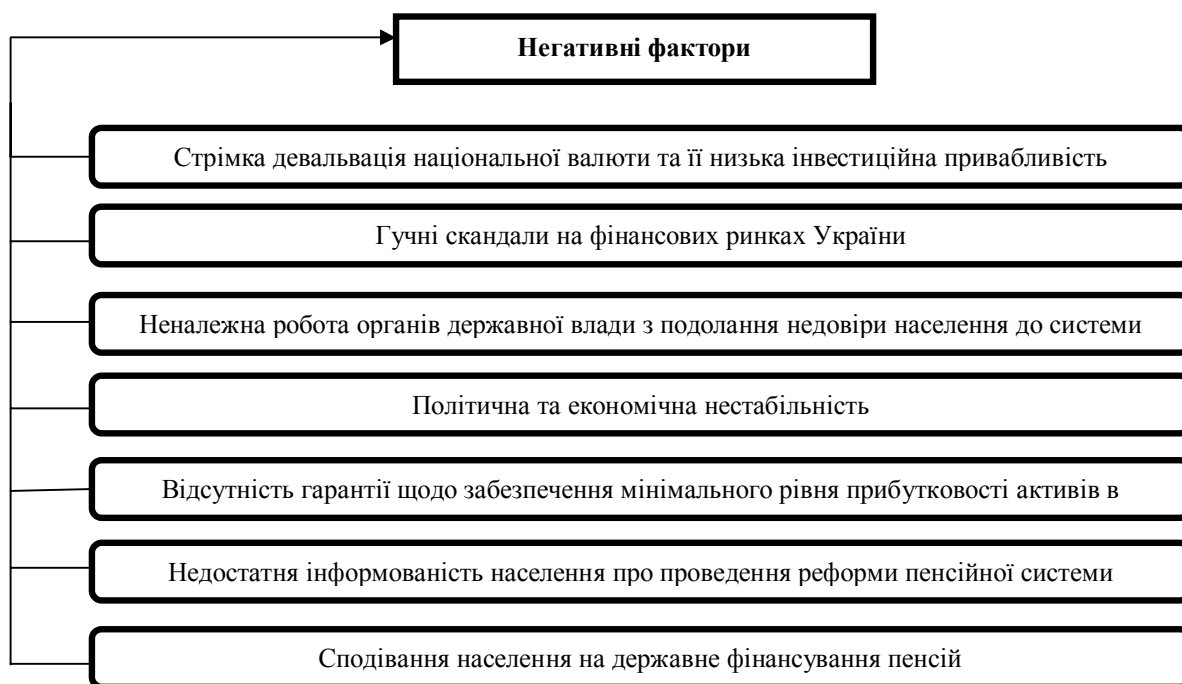


Рис. 1. Негативні фактори впливу на активність населення в НПЗ

Джерело: власні розробки автора

Результатом впливу вищезгаданих негативних наслідків стало те, що тільки 2,2% від чисельності економічно активного населення працездатного віку стали учасниками недержавних пенсійних фондів, а обсяги пенсійних активів не перевищували 0,03% ВВП у 2012 р. та 0,05% ВВП у 2013 р.

Хоча подолання недовіри населення до системи НПЗ залишається необхідною умовою успішної реалізації пенсійної реформи, але не менш важливим є залучення підприємств та профспілок до участі у системі недержавного пенсійного забезпечення.

Адже, з одного боку, розвиток недержавних пенсійних фондів залежить від подолання «кризи довіри» до нових фінансових інститутів, а з іншого боку, усвідомлення підприємствами можливості доступу до інвестиційних ресурсів через механізм фондового ринку.

Безумовно, спочатку треба акумулювати інвестиційних ресурс (пенсійні накопичення населення, пенсійні внески підприємств-роботодавців, підприємців – самозайнятих осіб), а потім задіяти даний ресурс для кредитування реального сектору економіки, забезпечуючи збереження та приріст інвестиційного ресурсу. Залучення та використання інвестиційного ресурсу в умовах ринкової економіки можливо лише за умови розвитку фондової моделі фінансування інвестиційної діяльності. Саме у цей спосіб розкривається інвестиційна складова діяльності інститутів недержавного пенсійного забезпечення [3].

Першими, хто започаткував державну підтримку розвитку фондового ринку країни, як основи інвестиційного процесу та розвитку економіки були США, та згодом ця політика поширилась і в інших країнах. Країни пострадянського простору почали усвідомлювати необхідність розвитку фондового ринку з переходом економічних суб'єктів на початку 90-х років XX століття до ринкових відносини.

Важливість розвитку фондового ринку в Україні наголошувалась багатьма науковцями [2, 3, 8] на фоні соціально-економічних змін у суспільстві, інтеграції до міжнародних спільнот, можливості залучення іноземних інституційних інвесторів, необхідності використання внутрішніх ресурсів через механізм фондового ринку. Але необхідність реалізації інвестиційної та соціальної складової діяльності суб'єктів НПЗ, з огляду на синергетичний ефект їх поєднання, спонукає державу до прийняття більш активної участі у процесі стимулювання появи нових фінансових інструментів та розвитку фондового ринку країни.

Головним органом державного нагляду, який повинен забезпечувати належне функціонування фондового ринку країни, здійснювати контролюючі функції є Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР). Вона видає ліцензії на провадження діяльності на фондовому ринку країни, реєструє емісії цінних паперів, приймає звіти учасників, та має право делегувати частину своїх повноважень саморегулювним організаціям.

Аналіз річних звітів Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку показав позитивну тенденцію зареєстрованих обсягів цінних паперів: за 5 років з 2009 по 2013 рр. темп приросту загального обсягу випусків цінних паперів збільшився майже у 6 разів, лише за останній рік збільшився на 60% у порівнянні з попереднім 2012 р. і склав 133,25 млрд. грн. (рис. 2).

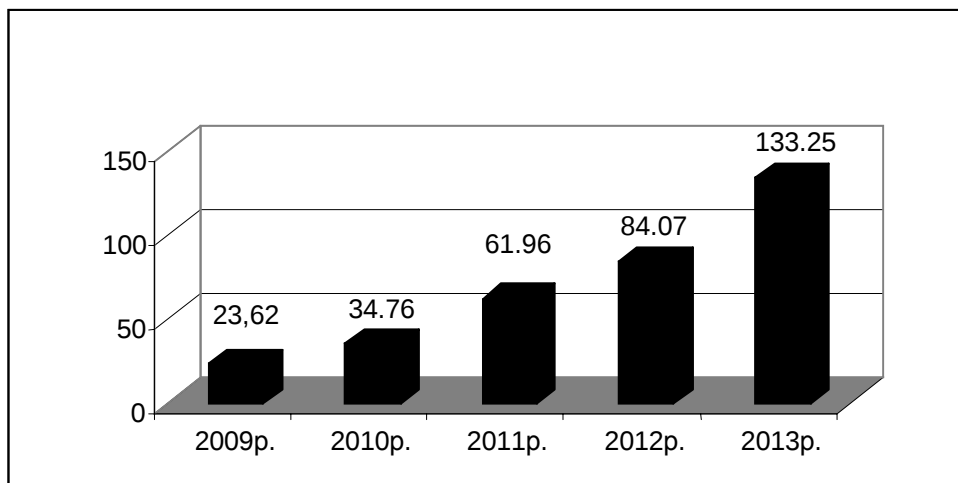


Рис. 2. Динаміка загального обсягу зареєстрованих випусків цінних паперів у 2009-2013 рр., млрд. грн.

Джерело: річні звіти ДКЦПФР [5]

Серед організаторів торгів, ПФТС (перша фондова торгівельна система) зайняла перше місце за обсягами торгів у 2013 р., виконавши 94,3% всіх операцій з купівлі-продажу цінних паперів, що проводились на фондових біржах країни [5].

Тому подальший аналіз привабливості українських підприємств, що виходили на

організований ринок з цінними паперами, буде виконаний на базі звітів ПФТС про структуру та обсяги торгів [6]. Оскільки, як зазначено вище, саме через механізм фондового ринку українські підприємства можуть залучити інвестиційний ресурс недержавних пенсійних фондів. Тому аналіз інвестиційної привабливості українських підприємств та сфер їхньої діяльності на ринку цінних паперів повинен бути врахованим для подальшого розвитку системи НПЗ. Детальну структуру торгів пропонуємо розглянути у вигляді табл. 1.

Таблиця 1

Структура обсягів торгів на ПФТС у 2009-2013рр., млрд. грн.

Вид цінних паперів	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.
Корпоративні облігації	2,04	4,34	6,49	11,93	17,38
Акції	0,84	1,08	3,37	5,98	10,08
Облігації внутрішньої державної позики (ОВДП)	0,52	0,65	3,87	8,44	2,81
Муніципальні облігації	0,013	0,87	0,65	0,99	0,74
Цінні папери інститутів спільного інвестування	0,00	0,05	0,11	0,29	0,48
Деривативи	0,11	0,01	0,00	0,00	0,00
Всього, млрд.грн	3,523	7,00	14,49	27,63	31,49
Корпоративні облігації	57,91	62,00	44,79	43,18	55,19
Акції	23,84	15,43	23,26	21,64	32,01
Облігації внутрішньої державної позики (ОВДП)	14,76	9,29	26,71	30,55	8,92
Муніципальні облігації	0,37	12,43	4,48	3,58	2,35
Цінні папери інститутів спільного інвестування	0,00	0,71	0,76	1,05	1,53
Деривативи	3,12	0,14	0,00	0,00	0,00
Всього, %	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Джерело: розроблено автором на основі [6]

Дані табл. 1 свідчать про поступове збільшення обсягу торгів на ПФТС у 2009-2013 рр. майже у 9 разів з 3,52 млрд. грн. до 31,49 млрд. грн. У структурі торгів лідером залишаються корпоративні облігації (55,19%), акції (32,01%) та облігації внутрішньої державної позики (ОВДП), які в останній час у структурі торгів ПФТС значно зменшились з 26,71% у 2011 р. та 30,55% у 2012 р. до 8,92% у 2013 р. [8].

Говорити про те, що недержавні пенсійні фонди стають інституційними інвесторами, поки що зарано. Хоча активи НПФ і у відносному і у абсолютному виразі стрімко зростають - з 281 млн. грн. у 2012 р. до 552,1 млн. грн. у 2013 р. (збільшення за рік на 196%), але їх спроможність бути вагомими учасниками торгів ПФТС на ринку цінних паперів, навіть за умови використання всіх активів НПФ на інвестування у цінні папери, поки що незначна, і складає 0,43% у 2011 р., 0,89% у 2012 р., 1,02% у 2013 р. (31 млрд. грн. – обсяг торгів на ПФТС, при загальній сумі активів НПФ 552,1 млн. грн.).

Враховуючи те, що у 2011 р. тільки частина активів НПФ зосереджена у цінних паперах (61,17% у 2011 р., 45,3% у 2012 р., 37,1% у 2013 р.) відповідно фактична доля НПФ серед інших учасників торгів на ПФТС склала 0,25% у 2011 р., 0,44% у 2012 р., 0,65% у 2013 р.

Дані таблиці свідчать про те, що лідери обсягів торгів на фондовій біржі є привабливими для всіх інвесторів, в тому числі і для недержавних пенсійних фондів, про що свідчить структура консолідованого портфеля цінних паперів НПФ.

Варто також пам'ятати, що акумульовані в недержавних пенсійних фондах за 3 роки пенсійні внески не дають змоги конкурувати з іншими потужними фінансовими інститутами – комерційними банками, страховими компаніями, інвестиційними фондами, фінансовими групами та інститутами спільного інвестування (пайовими та корпоративними інвестиційними фондами). Особливо, коли українське законодавство дозволило створювати дочірні підприємства іноземних комерційних банків та фінансових груп, а більшість українських банків потрапили під контроль іноземних інвесторів, порівнювати потужність іноземного капіталу та національного безперечно недоцільно, оскільки перший не у рази, а у

десятки і сотні разів перевищує другий [1, с. 164].

Зважаючи на бурхливий розвиток інвестиційних фондів в Україні та зважаючи на можливість інститутів спільного інвестування випускати акції та сертифікати, які за даними табл. 1 починають користуватись все більшим попитом на фондовому ринку, пропонуємо дозволити НПФ інвестувати пенсійні активи в такі цінні папери. Активізація роботи ІСІ привела до зростання обсягів торгів їх цінними паперами на ПФТС у 2013 р. до 481 млн. грн. (166% рівня 2012 р. та 1,5% обсягу торгів ПФТС). Таким чином, цінні папери інститутів спільного інвестування є привабливими для недержавних пенсійних фондів, як з точки зору надійності та перспектив розвитку, так із точки зору доходності.

Проте ситуація, що виникла в Україні у 2013-2014 роках, а саме те, що більшість фінансово стабільних підприємств, залишаючись інвестиційно привабливими, мають збитки за показниками 2013 р. та першого кварталу 2014 р. внаслідок падіння збуту, неповернення ПДВ, блокування обігових коштів на рахунках в банках, призвела до того, що через наявність критерію прибутковості серед умов перебування цінних паперів в лістингу фондової біржі стало причиною виключення з котирувального списку другого рівня лістингу великого кола інвестиційно привабливих підприємств [9].

Таким чином, на нашу думку необхідно втрутитися державі, та збільшити кількість підприємств, в які дозволено інвестувати недержавним пенсійним фондам. Адже ланцюгова реакція на фінансовому ринку призводить до того, що за чинним законодавством, недержавним пенсійним фондам слід привести структуру активів до нормативів – диверсифікувати, але фактично це зробити неможливо – облігації та акції українських підприємств знецінюються, а через те, що такі підприємства більше не знаходяться в котирувальних списках I та II рівнів на фондовій біржі, керуючі пенсійних фондів зобов'язані їх позбутися, навіть якщо це призводить до ще більшого знецінення таких цінних паперів.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Тож розвиток системи недержавного пенсійного забезпечення на сучасному етапі становлення вимагає державної підтримки. Необхідність державної підтримки зумовлена як недостатньою капіталізацією недержавних пенсійних фондів (рівнем активів НПФ), так і недостатністю фінансових інструментів належного рівня, та нерозвиненістю фондового ринку країни.

Особливої уваги розвиток недержавного пенсійного забезпечення потребує під час фінансових криз у зв'язку із наявністю тісного взаємозв'язку між СНПЗ та іншими учасниками фінансового ринку через механізм інвестування пенсійних активів.

Тож головним, на даному етапі розвитку системи НПЗ, є впровадження дієвих механізмів державного захисту пенсійних активів саме з позиції соціально-економічного стану країни та недостатнього рівня капіталізації пенсійних фондів.

Список використаних джерел

1. Демченко, М.В. Сучасний стан та проблеми розвитку недержавного пенсійного забезпечення в Україні [Текст] / М.В. Демченко // Наук. вісн. Нац. лісотех. ун-ту України : зб. наук.-тех. пр. — 2010. — Вип. 20.9. — С. 161—168.
2. Кондрат, І.Ю. Особливості функціонування системи недержавного пенсійного забезпечення в Україні [Текст] / І.Ю. Кондрат, М.Б. Юринець // Науковий вісник НЛТУ України. — 2013. — Вип.19.3 - С. 294-300.
3. Кузнєцова, А.Я. Місце і роль недержавних пенсійних фондів на фондовому ринку України [Текст] / А.Я. Кузнєцова // Вісн. Укр. акад. банк. справи : наук.-практ. журн. — 2009. — № 2 (27) [Електрон. ресурс] : Веб-сайт Нац. бібл. України ім. В.І. Вернадського. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VUABS/2009_2/27.1.02.pdf (дата звернення : 04.11.14). — Назва з екрана.
4. Пенсійне забезпечення в Україні. Спільний веб-проект Міністерства праці та соціальної політики України і компанії „ПАДКО Україна” [Електронний ресурс]. — Режим доступу

- : <http://www.pension.kiev.ua> (дата звернення : 04.11.14). — Назва з екрана.
5. Річні звіти Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку за 1996 – 2013 рр. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/ShowPage.aspx?PageID=12> (дата звернення : 04.11.14). — Назва з екрана.
 6. Річні звіти ПФТС за 1996-2013 рр. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.pfts.com/uk/yearly-reports> (дата звернення : 04.11.14). — Назва з екрана.
 7. Ройк, В. Формирование института негосударственных пенсий: концептуальные предложения [Текст] / В. Ройк // Пенсионные фонды и инвестиции. — 2011. — № 4 (28). — С. 27—32.
 8. Сазонець О.М. Аналіз факторів діяльності недержавних пенсійних фондів на основі множинної лінійної регресії [Текст] / О.М. Сазонець, К.В. Ковальчук // Прометей : регіон. зб. наук. пр. з економіки. — 2011. — № 1 (34). — С. 218—223.
 9. Світова економічна криза: втрати та можливості для пенсійної системи [Електронний ресурс] // Міжнар. пенс. вісн. — 2011. — № 1. — Режим доступу : <http://www.capitalmarkets.kiev.ua> (дата звернення : 04.11.14). — Назва з екрана.
 10. Федина, В.В. Недержавне пенсійне забезпечення в контексті історії [Текст] / В.В. Федина // Зб. наук. пр. Нац. ун-ту держ. подат. служби України. — 2010. — № 2. — С. 215-225.
 11. Федоренко, А. Об'єкти та процедури інвестування коштів недержавних пенсійних фондів [Текст] / А. Федоренко // Фондовий ринок України. — 2013. — №1 (39). — С. 14—19.

Рассмотрены вопросы экономической составляющей системы негосударственного пенсионного страхования. Сформирован перечень негативных факторов влияния на активность населения по участию в негосударственном пенсионном обеспечении. Особое внимание уделено торгам на фондовом рынке и их динамике. Исследовано рынок ценных бумаг и проведен анализ вариантов инвестирования средств негосударственных пенсионных фондов в долгосрочной перспективе.

Ключевые слова: негосударственные пенсионные фонды, фондовый рынок, инвестирование, ценные бумаги, инвестиционные фонды, институты совместного инвестирования, Первая фондовая торговая система.

УДК 657

I.B. Sadovska, Ph.D., Professor, Head of department

Lutsk National Technical University

CULTURE OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN THE INFORMATION AND INNOVATIVE ECONOMY

Abstract. This article explores the nature and content of culture management accounting. Considered and systematized scientific approaches to the development of culture in accounting information and the innovation economy. Highlight the evolutionary stages of global information and innovative economy and the corresponding development of management accounting in strategic calculation. A highlight elements of the structure accounting culture, acting as cultural patterns and set internal targets of socio-cultural integration of personnel, effective professional business relationships and adaptation to the external institutional environment.

The main objectives of management accounting culture in a globalizing world economy, increased international competition are: 1) the development of the creative potential of people, their professionalism and knowledge; 2) increased professional mobility in different areas at all levels of modern management; 3) harmonization of social relations based on values of "common destiny" and "complicity"; 4) creation of a single management team based on national mentality, social and cultural characteristics of employees; 5) development of social partnership and social responsibility.

Keywords: corporate culture, the culture of management accounting, information and innovation economy, knowledge management.

I.Б. Садовська, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту

Луцький національний технічний університет

КУЛЬТУРА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

У статті досліджено сутність та зміст культури управлінського обліку. Розглянуто та систематизовано наукові підходи до питання розвитку облікової культури в інформаційно-інноваційній економіці. Виділено еволюційні етапи становлення глобальної інформаційно-інноваційної економіки та відповідного розвитку управлінського обліку від калькуляційного до стратегічного. Запропоновано виділити елементи структури облікової культури, які виступають як культурні зразки та задають орієнтири внутрішньої соціокультурної інтеграції облікового персоналу, ефективних професійних, ділових відносин та зовнішньої адаптації до інституціонального середовища.

Ключові слова: корпоративна культура, культура управлінського обліку, інформаційно-інноваційна економіка, управління знаннями.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Звернення до проблеми культури управлінського обліку обумовлена необхідністю вирішення низки теоретико-методологічних і практичних задач щодо оптимізації регулювання процесів управління в системі суспільного виробництва інформаційно-інноваційної економіки, інтеграції вітчизняної економіки в єдину систему глобального світового господарства. Такими пріоритетами виступають наука, освіта і культура управління, що забезпечують розробку та впровадження у виробництво високих технологій, а також створення соціально-економічних умов для їх успішного функціонування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що поняття «культура управлінського обліку» є новим, відповідно, потребує дослідження в усіх суттєвих аспектах його практичного застосування і теоретичного осмислення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення та систематизація наукових підходів до питання розвитку та становлення культури управлінського обліку в глобальній інформаційно-інноваційній економіці.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сучасне суспільство сьогодні з індустріального перетворюється в «суспільство керуючих», оскільки саме ця категорія працівників виходить на першорядні позиції. Саме феноменом менеджменту можна пояснити, чому на підприємствах все більше й більше використовується праця висококваліфікованих працівників. Жодне суспільство, ні одна соціальна система раніше не могли собі дозволити цього. Роль управління в тому і полягає, щоб перетворити знання та освіченість у безпосередню продуктивну силу суспільства, в те, що називається істинним капіталом будь-якої економіки. Майже 150 років тому поняття «менеджмент», сама наука управління були невідомі. З тих пір, згідно Пітеру Друкеру, управління радикально змінило всю систему соціально-економічних відносин у високорозвинених країнах світу. У своїх роботах Пітер Друкер [3] простежує весь шлях цієї трансформації, показуючи, як управління створило світову економіку, встановило новий економічний порядок. Він зупиняється на аналізі тих проблем, з якими вже стикаються і зустрінуться в майбутньому менеджери розвинених країн, роблячи акцент на тих принципах управління, які допоможуть створювати процвітаючі підприємства по всьому світу. З розвитком менеджменту позиціонував себе і управлінський облік – як наука і практична діяльність. Уміння приймати правильні рішення – найважливіша навичка для всіх рівнів менеджменту. Інформаційним забезпеченням прийняття рішень виступає система управлінського обліку. Важливо відмітити, що рішення потребують обліково-інформаційної підтримки при виконанні будь-якої з трьох функцій менеджера:

- 1) управління бізнесом;
- 2) управління менеджерами;
- 3) управління працівниками.

Такий підхід потребує формування облікової культури, нових бізнес-традицій, становлення національного менталітету.

Рубіж 1980-90-х років можна позначити як початок нового етапу – етапу розвитку ідей глобального інформаційно-інноваційного суспільства. Пітер Друкер висунув концепцію, ядром якої є ідея подолання традиційного капіталізму, через перехід від індустріального

господарства до економічної системи, заснованої на знаннях та інформації, подолання капіталістичної приватної власності, формування нової системи цінностей сучасної людини і трансформації національної держави під впливом процесів глобалізації економіки і соціуму. Пітер Друкер в 1984 р. видає книгу під назвою «Ринок: як вийти в лідери. Практика і принципи» [3]. У цій роботі Друкер вводить термін «революція в управлінні», маючи на увазі під ним інноваційну діяльність і підприємництво. Автор пише, що вони (інноваційна діяльність і підприємництво) допомагають досягти тих змін, яких намагалися добитися за допомогою різних історичних революцій, але тільки без кровопролиття, громадянської війни, концентраційних таборів та економічних провалів. Творчі функції інноваційної діяльності та підприємництва відрізняються цілеспрямованістю, визначеністю і контрольованістю. П. Друкер говорить про необхідність підприємницького суспільства, в якому інноваційність та підприємництво були б стійким, нормальним і обов'язковим явищем.

Таким чином, можна виділити чотири етапи розвитку суспільства, відповідні зміни філософсько-культурних цінностей і взаємопов'язані з ними рівні розвитку управлінського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Етапи розвитку суспільства, зміни цінностей і управлінського обліку

Джерело: Розроблено автором

Для першого етапу індустріального суспільства характерним є власник капіталу і товар як цінність. Управлінський облік розвивається як калькуляційна бухгалтерія. На другому етапі – постіндустріального суспільства – на перший план виходить власник технологій і як цінність – технології. Управлінський облік знаходить свій розвиток в системі обліку витрат, де працює гасло: «Різні витрати для різних цілей». Третій етап дістав назву інформаційного. Базується на управлінні знаннями, тобто, на арену виходить власник знань, вводиться поняття інтелектуального капіталу, нової етики і моралі. Замість ранжування людей згідно з тим, чим вони володіють, нова етика надає високу цінність тому, що люди роблять [5]. Цінністю на даному етапі є знання. Управлінський облік концентрує свою увагу на центрах витрат і сферах відповідальності. Четвертий етап характеризується глобальним інформаційним суспільством. Відбувається переоцінка цінностей, культури, менталітету,

мислення. Ключовим фактором і цінністю є час. Виграє той, хто має владу над часом. Розвитку набуває нова парадигма стратегічного управлінського обліку. Дискусії в наукових колах з приводу можливості існування стратегічного управлінського обліку кажуть самі за себе, тобто, якщо є односторонні і опоненти, то це підтверджує актуальність і життєздатність означеної в даній публікації тематики.

При розгляді питань облікової культури важливим є розуміння триєдиної ролі бізнесу, як: 1) економічного інституту, утвореного для створення продукції, що задовольняє запити ринку, клієнтів фірми; 2) гуманітарної і соціальної «організації», що наймає людей і яка зобов'язувалася платити їм за працю; 3) «соціального інституту», інтегрованого в суспільство і тому підданого впливу громадських інтересів. Управління бізнесом представляється у вигляді систематизованої суми знань, тобто нової наукової дисципліни, якою є стратегічний управлінський облік, концепцію якого є «управління за цілями».

Передвісником у формуванні культури управлінського обліку є корпоративна культура. Родоначальником вивчення корпоративізму та корпоративної культури визнаний М. Вебер [1, 2], який досліджував засади самоорганізації корпорацій, взаємозв'язок морально-етичних принципів і соціально-економічного благополуччя окремих корпоративних структур, а також розробив модель «раціональної організації вільної праці», яка вимагала від працівника суворої дисципліни, точності, відповідальності та стабільності. У продовження веберовської концепції Ф. Тейлор, А. Файоль [7, с. 39] створили монополіарну модель промислової організації виробництва індустріального суспільства, в якій домінувала жорстка ієрархія запропонованих ролей і статусів, і людина розглядалася лише як функціонер.

Історичні корені виникнення корпоративної культури і колективна свідомість неформальних груп всередині виробничої організації розглядаються в роботах зарубіжних вчених Е. Джакуса, К. Девіса, Д. Кракхарда, Дж.В. Ньютрома, Д. Хансона [9, с.251].

Поняття «культура» в сучасних гуманітарних науках відноситься до числа фундаментальних. Серед величезної кількості наукових категорій і термінів важко знайти інше поняття, яке мало б таку безліч смислових відтінків і використовувалося б у настільки різних контекстах. Наявність численних різноманітних визначень поняття «культура» свідчить не про безсилля науки, а про незбагненність культури, як зазначав О. Шпенглер, її «душі» [8, с. 344]. Душа кожної культури унікальна і не може бути до кінця виражена раціональними засобами.

І. Кант в понятті культури виділяв її особистісний смисл: «придбання розумною істотою здатності ставити будь-які цілі взагалі» [4, с. 434]. На думку І. Канта, справжня культура людини полягає не в окремих її проявах, таких, наприклад, як «культура уміння», а в глибинних, стратегічних мотивах визначення та вибору цілей через освоєння цінностей загальнолюдської культури. Отже, йдеться про реальні духовні запити індивіда, соціуму, його самосвідомості.

Культура управлінського обліку є складним багатогранним соціокультурним явищем, яке засноване на цінностях професіоналізму, самовираження і саморозвитку, творчості, «співучасті» суб'єкта (носія) культури в діяльності організації, таким чином кристалізуючи довіру суспільства до облікової професії. Викарбувані на гербі бухгалтера слова «наука, довіра, незалежність» є незаперечними атрибутами формування сучасної облікової культури.

Структура облікової культури забезпечує внутрішню міцність, стійкість, високий ступінь пов'язаності і системної цілісності її елементів. Такі структурні елементи облікової культури, як філософія «спільної долі», декларація глобальної соціоекологічної місії організації, концепція розвитку «людського капіталу», система внутрішнього інформування і контролю, культура професійної самосвідомості, забезпечують ефективність творчої та інтелектуальної діяльності особистості. Представлені елементи структури облікової культури виступають як культурні зразки, які, володіючи високими мобілізуючими і консолідуючими началами, задають орієнтири внутрішньої соціокультурної інтеграції персоналу, ефективних професійних, ділових відносин та зовнішньої адаптації до інституціонального середовища.

Основними завданнями культури управлінського обліку в умовах глобалізації світової економіки, зростання міжнародної конкурентної боротьби виступають: 1) розвиток творчого потенціалу людини, її професіоналізму та ерудиції; 2) підвищення професійної мобільності в різних сферах діяльності на всіх рівнях сучасного менеджменту; 3) гармонізація соціальних відносин на основі цінностей «спільної долі» і «співучасті»; 4) формування єдиної управлінської команди з урахуванням національного менталітету, соціокультурних особливостей співробітників; 5) розвиток соціального партнерства та соціальної відповідальності.

Для всебічного розвитку культури управлінського обліку характерно твердження того, що кожне управління в ході своєї діяльності має використовувати три основних принципи. По-перше, процес, названий японцями кайдзен, який передбачає продовження удосконалення продукту компанії. Мета кайдзен таким чином вдосконалити продукт або послугу, щоб через два – три роки вони змогли стати дійсно відмінним (від «відрізнитися») продуктом або послугою. По-друге, кожна організація повинна вчитися використовувати свої знання для розвитку власного успіху та подальшого його застосування, а не тільки спочивати на лаврах. По-третє, кожна організація повинна вчитися інноваційної діяльності як систематичного процесу. Без урахування цих трьох принципів заснована на знанні організація дуже скоро зживе себе, втративши продуктивну здатність і разом з нею можливість залучати й утримувати професійних працівників, що володіють належною обліковою культурою і спеціалізованими знаннями, від яких продуктивність і залежить.

Список використаних джерел

1. Вебер, М. Протестантская этика и дух капитализма [Текст] / М.Вебер // Избранные произведения. – М.: 1990. – 808 с.
2. Вебер, М. Хозяйственная этика мировых религий. Попытка сравнительного исследования в области социологии религий [Текст] / М.Вебер // Вебер М. Избранное. Образ общества. — М. : 1994. — 588 с.
3. Друкер, П. Ринок: як вийти в лідери. Практика і принципи [Текст] / П.Друкер ; Пер. з англ. — М., 1992. — 352 с.
4. Кант, И. Сочинения в 6-ти томах. Т.5. — М. : 1966. — 466 с.
5. Кастельс, М. Информационная эпоха : экономика, общество и культура / М.Кастельс ; пер. с англ. ; под. науч. ред. О. И. Шкаратана . — М. : ГУ ВШЭ, 2000. — 608 с.
6. Тоффлер, Э. Третья волна. — М. : АСТ, 2004. — 784 с.
7. Управление – это наука и искусство : Файоль А., Эмерсон Г., Тэйлор Ф., Форд Г. [Текст] / сост. Г. Л. Подвойский. — М. : Республика, 1992. — 351 с.
8. Шпенглер, О. Закат Европы. Очерки морфологии мировой истории. — т. 1. Гештальт и действительность [Текст] / О.Шпенглер ; пер. с нем., вступительная статья и примечания К.А. Свасьяна.— М. : Мысль, 1993. — 663 с.
9. Jaques, E. The Changing Culture of Factory. New York: Dryden Press, 1952.
10. McLuhan M., Culture is Our Business. — N.Y. : McGraw Hill, 1970.

В статье исследована сущность и содержание культуры управленческого учета. Рассмотрены и систематизированы научные подходы к вопросу развития учетной культуры в информационно-инновационной экономике. Выделены эволюционные этапы становления глобальной информационно-инновационной экономики и соответствующего развития управленческого учета от калькуляционного к стратегическому. Предложено выделить элементы структуры учетной культуры, которые выступают как культурные образцы и задают ориентиры внутренней социокультурной интеграции учётного персонала, эффективных профессиональных, деловых отношений и внешней адаптации к институциональной среде.

Ключевые слова: корпоративная культура, культура управленческого учета, информационно-инновационная экономика, управление знаниями.

УДК 657.6

*T.I. Safonov, postgraduate student**Taras Shevchenko National University of Kyiv***EFFICIENCY AUDIT AS A PART OF INTERNAL AUDIT IN THE ENTERPRISE**

Abstract. The article deals with the features of the efficiency audit in state enterprises outlined on the base of great experience of state audit practice. It also highlights those elements that can be effectively applied in the private sector in order to monitor the implementation of the budget approved by management, and evaluate the effectiveness of a project or activities of the company.

The research procedures performed by public internal auditors in monitoring the effectiveness of budget programs. The ways of borrowing their developments in instrumentation internal auditors of private enterprises in order to monitor the effectiveness of implementation of the budget of the enterprise or the implementation of a project and, as a result, improve the efficiency of the company.

Keywords: Internal audit, effectiveness audit, budget execution, efficiency, adaptation

*T.I. Сафонов, аспірант кафедри обліку і аудиту**Київський національний університет імені Тараса Шевченка***АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СКЛАДОВА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
В ПІДПРИЄМСТВІ**

Розглянуто особливості проведення аудиту ефективності в державних підприємствах та виокремлено ті його елементи, що можуть бути ефективно застосовані на підприємствах приватного сектору з метою контролю за виконанням затвердженого керівництвом бюджету та оцінки ефективності того чи іншого проекту або наряду діяльності підприємства.

Ключові слова: внутрішній аудит, аудит ефективності, виконання бюджету, ефективність, адаптація.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Запорукою ефективної діяльності і налагодженості усіх процесів на підприємстві є коректна система планування, одним з інструментів якої є бюджетування. Якісно складений бюджет має враховувати усі аспекти діяльності підприємства протягом операційного року (періоду), а отже дає вищому керівництву базу для визначення стратегії розвитку, планування грошових потоків та виокремлення можливостей інвестування у перспективні напрями розвитку. Проте, для того, щоб діяльність підприємства була дійсно ефективною, якісно і обґрунтовано складений бюджет має виконуватись із мінімальною похибкою, що робить доцільним введення у структуру підприємства одиниці, що відповідатиме за контроль над ефективністю виконання затвердженого бюджету. Зважаючи на специфіку даної роботи, найдоцільнішим буде рішення додати дані процедури до функціоналу внутрішнього аудитора або відділу внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З огляду на те, що аудит ефективності на практиці найчастіше зустрічається у державному секторі, найкраще дане питання досліджене науковцями, що вивчають питання державного фінансового контролю та практикуючими спеціалістами, що мають істотний досвід роботи у відповідних відомствах. Зокрема, досить глибоко особливості та організаційно методологічні засади аудиту ефективності досліджуються у працях І. Некіфорової. Окрім того, значний внесок до розробки та вивчення проблем внутрішнього контролю та аудиту державного управління зробили П. Андрєєв, О. Чечуліна, М. Тімохін, І. Дрозд, дослідивши роль і обов'язки підрозділів внутрішнього аудиту установ сектору державного управління, підходи до виконання аудиторських завдань, стандарти перевірки, документації і звітування, а також заходи, що вживаються керівництвом, на базі Європейського досвіду. Професор О.Ю. Редько, характеризуючи аудит ефективності, визначав його як надання практичної допомоги адміністрації та економічним службам підприємства у веденні справ та управлінні бізнесом [6, с.49]. Питання екстраполяції напрацювань системи державного фінансового контролю у сфері аудиту ефективності на приватні підприємства піднімалось Джеком Робертсоном, що відносив

оцінку ефективності використання ресурсів підприємства до управлінського внутрішнього аудиту, проте воно не є достатньо висвітленим у роботах вітчизняних та інших закордонних вчених, а тому потребує більш детального дослідження [7, с.37].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження процедур, що виконуються державними внутрішніми аудиторами в сфері контролю ефективності бюджетних програм та визначення шляхів запозичення їх напрацювань до інструментарію внутрішніх аудиторів приватних підприємств з метою контролю ефективності виконання бюджету підприємства або реалізації того чи іншого проекту та, як результат, підвищення ефективності діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основні принципи внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю визначаються Лімською декларацією, в якій під внутрішнім аудитом мається на увазі аудит ефективності. Відповідно до даного документу, аудит являє собою невід'ємну частину системи регулювання, метою якої є викриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів. Зокрема, у статті 4 декларації зазначається, що, крім контролю за дотриманням законодавства, правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності, важливість яких залишається незаперечною, існує також інший вид контролю, спрямований на оцінку результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління [1].

Існуючі на сьогодні міжнародні стандарти та вказівки щодо організації державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IBA) та Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (International Organization of Supreme Audit Institutions або INTOSAI). Відповідно до стандартів аудиту, прийнятих INTOSAI, аудит ефективності включає в себе аудит економічності (англ. *economy*) адміністративної діяльності щодо забезпечення програми відповідно до правильних адміністративних принципів і практик, аудит ефективності (англ. *efficiency*) використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем, систем показників виміру діяльності та моніторингу, а також процедур для усунення виявлених невідповідностей та недоліків, та аудит результативності (англ. «*effectiveness*») діяльності в частині досягнення програмою, що перевіряється, заданих цілей, а також аудит впливу, тобто порівняння фактичного впливу тієї чи іншої програми чи політики з запланованим [3, с.15].

Аудит ефективності покликаний поліпшити якісні характеристики процесу функціонування державного та муніципального секторів економіки і, як форма фінансового контролю, спрямований на створення механізмів оцінки результативності управління фінансовими потоками в економіці громадського сектору. Таким чином, основними функціями аудиту ефективності є:

- контрольна (перевірка діяльності контрольованих об'єктів),
- аналітична (пошук і визначення причинно-наслідкових зв'язків роботи органів виконавчої влади та її результатів)
- синтетична (формування, визначення рекомендацій для поліпшення ефективності діяльності об'єкта контролю).

Як бачимо, виходячи із функцій аудиту ефективності, даний процес є цілком застосованим до приватних підприємств, оскільки після адаптації із врахуванням особливостей діяльності підприємства, результатом їх виконання буде виявлення порушень та відхилень при виконанні бюджету підприємства, з'ясування причин та формулювання шляхів нівелювання їх впливу.

Мета аудиту ефективності полягає не в обґрунтуванні правильності витрачання бюджетних коштів, а в оцінці результативності проведених витрат на основі звітних даних після здійснення фінансування програми. Основними його завданнями є оцінка ефективності

та результативності прийнятих рішень та досягнених показників, а також дотримання принципів економності, ефективності та результативності. Аудит ефективності дозволяє:

- виявити і усунути недоліки програми (якщо керівники програми своєчасно помітять низький рівень використання програмних ресурсів, це дозволить розподілити фінансові ресурси, виділені для реалізації програми, найбільш продуктивно: переглянути завищені вимоги до участі в програмі, переконатися в тому, що потенційні одержувачі знають про можливість отримання послуг і т.д.).

- мотивувати персонал (дані про роботу і потреби персоналу, які надає аудит ефективності, дозволяють поставити перед персоналом реалістичні цілі і адекватно розподілити відповідальність за отримані результати).

- визначити найбільш ефективні варіанти використання ресурсів (Найпростіші показники ефективності (KPI) можна отримати, зіставивши затрачені ресурси (грошові кошти, кадри, обладнання тощо) з отриманими продуктами або результатами (число обслугованих клієнтів, довжина відремонтованих доріг тощо). При цьому можна виявити, що якісь напрями роботи коштують дуже дорого, але дають мало позитивних результатів, у той час як по іншому напрямку витрачається набагато менше коштів, але воно користується великим попитом у адресатів програми).

- зміцнити довіру до програми (за результатами аудиту ефективності зацікавлені особи можуть судити про те, наскільки успішно програма досягає заявлених цілей і як витрачаються виділені ресурси. Успіхи в досягненні поставлених цілей дозволяють заручитися підтримкою при реалізації планів на майбутнє).

Відповідно до світової практики, виокремлюють три підвиди аудиту ефективності: аудит ефективності виконання окремого рішення, аудит ефективності виконання програми (функції), аудит ефективності функціонування системи.

Аудит ефективності виконання окремого рішення передбачає дослідження доцільності його прийняття і результативності виконання з метою пошуку резервів зменшення виробничих і адміністративних витрат та підвищення окупності використовуваних ресурсів. Аудит ефективності виконання програми досліджує виконання однієї або кількох програм чи функцій з метою оцінки відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим на їх виконання ресурсам. Аудит ефективності функціонування системи є складною для виконання формою контролю, що передбачає дослідження виконання поставлених задач і досягнення запланованих цілей.

Очевидно, що при детальному розгляді дана класифікація є цілком застосовуваною до приватного підприємства, в рамках діяльності якого може бути оцінена ефективність виконання окремого управлінського рішення, ефективність виконання того чи іншого проекту або певного напрямку бізнесу та ефективність функціонування підприємства в цілому.

Іншою класифікацією аудиту ефективності є виокремлення таких підходів, як орієнтація на результат, за якого аналізуються результати виконання певної програми чи втілення того чи іншого проекту, визначаються недоліки діяльності та причини розбіжностей між умовами виконання проекту та критеріями, визначеними під час перевірки, та орієнтація на проблеми, що характеризується виявленням ознак стійких проблем в діяльності підприємства, та аналіз їх причин з позиції економічності, ефективності та результативності, [4, с.11-13].

Розглянемо особливості проведення аудиту ефективності стосовно в підприємстві, що належить до приватного сектора. Аудит ефективності проводиться виключно у плановому порядку та складається з таких етапів, як планування, підготовка до аудиту, проведення аудиту, складання та узгодження аудиторського звіту та реалізація результатів аудиту.

Планування аудиту полягає у вивченні специфіки досліджуваної проблеми чи напрямку, та формулювання завдань перевірки. Етап підготовки складається з формування аудиторської групи за участю фахівців, що мають ґрунтовні знання та досвід у досліджуваному питанні, попереднього вивчення специфіки досліджуваного питання,

визначенні та аналізі результативних показників, оцінці стану виконання проекту, визначенні проблеми та відбору об'єктів аудиту, формулювання гіпотез аудиту або орієнтовних питань для дослідження, а також написання та затвердження програми аудиту.

На підставі зібраних даних оцінюється рівень досягнення результативних показників проекту або напрямку діяльності бізнесу порівняно із запланованими шляхом порівняння забезпеченого рівня виконання результативних показників до рівня їх фінансування. У разі, якщо ефективність проекту за результатами аналізу показників визначається як задовільна, аудит може бути відмінено. У разі ж виявлення розбіжностей із встановленими показниками, за результатами їх аналізу, в залежності від того, які з них виконувались найгірше, формулюється проблема аудиту, що потребує глибокого вивчення причин і наслідків.

Після визначення проблеми аудиту формулюються гіпотези, тобто припущення щодо причин існування проблеми, ґрунтуючись на глибокому аналізі усіх етапів виконання проекту. Кожна гіпотеза складається з двох елементів: причина та наслідок. Результатом проведення підготовчого етапу є розробка програми проведення аудиту ефективності, що включає в себе деталі з приводу методів аудиту, його мети та періоду, проблеми, аналізу результативних показників, кола учасників аудиту, гіпотез аудиту або орієнтовних питань для дослідження, якщо при формулюванні гіпотез були труднощі та оформлення результатів аудиту.

Проведення аудиту ефективності складається з трьох етапів:

- збір, узагальнення та аналіз даних з метою підтвердження або спростування гіпотез аудиту;
- формулювання висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б ефективність звітнього проекту чи напрямку діяльності;
- обговорення результатів із учасниками аудиту та презентація результатів керівництву [5, с. 16].

При виконанні даних етапів важливо уникати потенційних помилок, що були виокремлені практикуючими спеціалістами з державного фінансового контролю на базі свого практичного досвіду, з метою підтримки високої якості та ефективності аудиторського дослідження. Зокрема, не досить коректне визначення проблеми аудиторського дослідження може призвести до неможливості досягнення мети аудиту, а відсутність обґрунтування проблеми ставить під сумнів необхідність проведення аудиторського дослідження та доцільність витрат, зумовлених його проведенням. При аналізі усього спектру відомих проблем підприємства втрачається можливість концентрувати увагу саме на проблемах, що стосуються звітнього проекту чи напрямку діяльності. Об'єктивність зроблених висновків може постраждати внаслідок не досить глибокого знайомства із специфікою діяльності підприємства, зокрема характеристик тих чи інших процесів в структурі проекту. Також вкрай важливо проводити моніторинг рішень, прийнятих на основі висновків проведеного аудиту, оскільки це надає інформацію про стан реагування управлінців на необхідність усунення виявлених проблем та врахування ними висунутих аудиторами пропозицій.

Виходячи з практики державного контролю, основним критерієм якості аудиту можна вважати відсоток прийнятих у роботу пропозицій у порівнянні із запропонованими. Таким чином, якість аудиту ефективності залежить від якості програми аудиту та її виконання, достовірності та повноти інформації, що аналізувалась, точності і неупередженості аналізу та ґрунтовності зроблених висновків, актуальності наданих пропозицій та правильності визначення користувачів результатів аудиту, зокрема управлінців, що відповідатимуть за втілення рекомендацій за результатами аудиту у життя.

В залежності від специфіки діяльності підприємства внутрішніми аудиторами розробляється система критеріїв і показників, що характеризує ефективність операційної діяльності за кожним конкретним напрямом діяльності. Регулярний аналіз показників реалізації встановленої менеджментом стратегії є суттєвим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства. Таким чином, аудит ефективності надає змогу визначити найбільш ефективні варіанти використання ресурсів підприємства. Базовими

показниками ефективності є зіставлення витрачених ресурсів із отриманими результатами, що виявляє ресурсоемкі напрями діяльності, що демонструють низьку продуктивність, та перспективні напрямки діяльності, що відчувають дефіцит впливань коштів на розвиток. Основні показники ефективності діяльності підприємства мають відображати витрати всіх видів ресурсів, що споживаються відповідним суб'єктом господарювання, створювати передумови для стимулювання підвищення ефективності операційної діяльності, стимулювати раціональне використання всіх наявних на підприємстві резервів, забезпечувати інформацією, що стосується ефективності діяльності, всі управлінські ієрархічні ланки та виконувати критеріальну функцію, тобто мати систему інтерпретації кожного з показників [8, с.78-79].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Методи і методики проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм та спрямування бюджетних коштів, що базуються на багаторічних напрацюваннях практикуючих спеціалістів установ державного фінансового контролю та провідних науковців, коло наукових інтересів яких охоплює державний фінансовий контроль, можуть бути успішно імплементовані у приватному секторі при коректному врахуванні особливостей діяльності підприємств та відмінностей їх функціонування по відношенню у порівнянні із державним сектором.

Вивчення та аналіз адаптації процедур аудиту ефективності до застосування на підприємствах розглядається доповідачем в напрямку виокремлення універсального підходу, що може бути використаним практикуючими внутрішніми аудиторами з метою підвищення ефективності діяльності підзвітних їм підприємств.

Список використаних джерел

1. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001. — Назва з екрана.
2. Про аудиторську діяльність [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 1 червня 2010 року]. — К. : Парламентське вид-во, 2010. — 27 с.
3. Андрєєв, П.П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П.Андрєєв, О.О.Чечуліна, Ян ванТайнен. — К. : Кафедра, 2011. — 120 с.
4. Нікіфорова, І. Особливості аудиту ефективності використання ресурсів та історія його запровадження в Україні [Текст] / І. Нікіфорова // Фінансовий контроль. — 2014. — №7. — С. 11—14.
5. Нікіфорова, І. Організаційно-методологічні засади аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Текст] / І. Нікіфорова // Фінансовий контроль. — 2014. — №7. — С. 15—21.
6. Редько, О.Ю. Якість аудиторських послуг : філософія та міфологія [Текст] / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. — 2009. — №1. — С. 46—57.
7. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; [пер. с англ.]. — М.: KPMG—Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.
8. Юр'єв, О.В. Аспекти аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств [Текст] / О.В. Юр'єв // Незалежний аудитор. — 2014. — №7 (І). — С. 73—81.

Рассмотрены особенности проведения аудита эффективности в государственных предприятиях и выделены те его элементы, которые могут быть эффективно применены на предприятиях частного сектора с целью контроля за выполнением утвержденного руководством бюджета и оценки эффективности того или иного проекта или направления деятельности предприятия.

Ключевые слова: Внутренний аудит, аудит эффективности, выполнения бюджета, эффективность, адаптация.

УДК 657:330.341.1

*N.V. Semenishena, Ph.D., Associate professor
Podolian State Agrarian Engineering University*

SUBJECT AND METHOD OF ACCOUNTING IN THE LIGHT INSTITUTIONAL THEORY

Abstract. Subject Accounting is a sign that defines its parameters. On the correct definition of the object depends on the definition of the functional properties of accounting. Implementation will be the subject of accounting software only, subject to well-established, methodically sound accounting. Accounting method - a set of special techniques to help him learn the subject.

According to the research shows that the basis of the social accounting as a science, evolving under the influence of the business, it's not only the view of economic activity, but also analytical doctrine, including all stages of planning and forecasting activities to control the impact of specific transactions and all activities, with the expectation consequences of management decisions. But this is not accounted for in the subject and method of accounting. Therefore, it is necessary to analyze the state of the problem.

An analysis of studies on the role of accounting in the modern business and forming a lasting basis of accounting and analytical support for management decision making. Approaches to clarify the subject and method of accounting and certain related issues of adaptation theories of accounting in relation to their response to the needs of management and in the formation of the institutional theory of accounting.

To achieve this goal a working hypothesis implies certain basic requirements for the subject and the method of accounting, the systematization of relevant existing national standards, taking into account features of the traditional identification; refinement techniques of this process in conjunction with the precepts of institutional theory.

Keywords: object, method, accounting, institutional theory

*Н.В. Семенишена, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Подільський державний аграрно-технічний університет*

ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СВІТЛІ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ТЕОРІЇ

Проведено аналіз досліджень щодо ролі бухгалтерського обліку у сучасному бізнесі та формування міцного базису обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень. Визначено підходи до уточнення предмету і методу бухгалтерського обліку та окремих супутніх питань по адаптації теорій обліку у взаємозв'язку з їх реакцією на потреби менеджменту та у формуванні інституційної теорії бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети робоча гіпотеза передбачала визначення основних вимог до предмету та методу системи бухгалтерського обліку, систематизація їх відповідність наявним вітчизняним стандартам з урахуванням ознак традиційної ідентифікації; уточнення методики цього процесу у взаємозв'язку з постулатами інституційної теорії.

Ключові слова : предмет, метод, бухгалтерський облік, інституційна теорія.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Бухгалтерський облік на даний час не належною мірою виконує покладені на нього функції, насамперед тому, що за системою збору даних не дає змоги прогнозувати розвиток бізнесу, адекватно оцінити ситуацію поточного фінансового стану підприємства, визначення собівартості продукції та інших проблем. Відповідно, неповноцінна і сформована за його даними фінансова звітність. Найчастіше такий стан пояснюють розбіжностями теорії та практики, а також розбалансованістю самої теорії. Тому наразі актуальними є означення предмету і методу бухгалтерського обліку, а саме у світлі інституційного середовища існування бухгалтерського обліку.

Загальновизнано, що предмет бухгалтерського обліку є ознакою, яка визначає його параметри. Від правильного визначення предмета залежить визначення функціональних властивостей обліку. Реалізація предмета бухгалтерського обліку буде забезпеченою лише за умови добре налагодженого, методично обґрунтованого бухгалтерського обліку. Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Як зазначає Г.Г. Кірейцев [5], «облік, як і кожна наукова дисципліна, має мету, свій

предмет, об'єкти, виконує зовнішні і внутрішні свої функції, місію, має свій метод і вирішує свої задачі. Місія, мета і задачі сучасного обліку спрямовані на те, щоб сприяти гармонізації відносин людини до навколишнього природного і соціального середовища, щоб гармонізувати пріоритети соціального та економічного аспектів діяльності; створювати інформаційні можливості забезпечення національної економічної безпеки шляхом розвитку методу обліку та підсилення його впливу на підвищення прозорості економічної діяльності і забезпечення транспарентності економіки як умови прояву довіри до партнерів у бізнесі, до сучасного підприємства та демократизації економічного його життя».

Сучасні реалії економіки створюють досить масштабні інформаційні проблеми, більшість з яких можливо розв'язати тільки шляхом формування міцного базису обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основи такої теорії для цілей обліку закладено дослідженнями вітчизняних науковців Ф. Ф. Бутинця, С. Голова [1], Н. Малюги, М. Пушкаря [9], В. Жука [2; 3; 4], Г. Кірейцева [5], Т.Маренич [6], О. Охромович [7], І. Приходько [8] тощо.

Згідно досліджень слідує, що виходячи з соціальності бухгалтерського обліку як науки, що розвивається під впливом бізнесу, він сьогодні є не лише обліком господарської діяльності, але і аналітичною доктриною, що включає всі етапи від планування і прогнозування діяльності до контролю результативності окремих операцій і всієї діяльності, з розрахунком наслідків прийняття управлінських рішень.

При цьому, як вказує Т. Маренич «система бухгалтерського обліку будь-якої країни формується під впливом різноманітних чинників (історичних, соціальних, географічних, релігійних тощо) і є результатом розвитку соціально-економічного, суспільно-правового та політичного середовища» [6].

Але ці визначення ще ніяк не враховано у предметі та методі бухгалтерського обліку. Тому є необхідність проаналізувати стан проблеми.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у визначенні підходів до уточнення предмету і методу та окремих супутніх питань по адаптації теорій обліку у взаємозв'язку з їх реакцією на потреби менеджменту та у формуванні інституційної теорії бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети робоча гіпотеза передбачає: визначити основні вимоги до предмету та методу системи бухгалтерського обліку, систематизувати їх відповідність наявним вітчизняним стандартам з урахуванням ознак традиційної ідентифікації; уточнити методiku цього процесу у взаємозв'язку з постулатами інституційної теорії.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. За дослідженнями попередників, зокрема В. Жука [2], предмет – це будь-яке конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття; річ; те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність, об'єкт; логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання. Об'єкт же трактується як матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього віддзеркалення.

Автором запропоновано предметом бухгалтерського обліку вважати реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси, які мотивовані до відображення в обліку запитами інституцій. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме (як об'єкти) відображення в обліковій системі та представляють інформаційну цінність для користувачів.

Наявне домінування в предметі та об'єктах бухгалтерського обліку біологічної складової, яке в перспективі суттєво збільшиться при постановці на баланс земель сільськогосподарського призначення, і не тільки, передбачає потребу ідентифікації специфічних факторів вартості, розробки стандартних показників за галузевими об'єктами та забезпечення зіставності звітності за цими показниками. Все це визначає галузеві аспекти

потужним каталізатором подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Таким чином, щоб конкретніше зрозуміти сам предмет обліку, необхідно чітко з'ясувати, що обліковується і контролюється за допомогою бухгалтерського обліку. Найбільш характерним об'єктом застосування бухгалтерського обліку є інституційна одиниця (напр., підприємство). Для здійснення діяльності підприємство повинно володіти засобами, які мають відповідні джерела їх утворення. На підприємстві відбуваються процеси постачання, виробництва і реалізації, що приводить до одержання фінансового результату – прибутку або збитку. Об'єктами обліку, які складають його предмет, є господарські: засоби і джерела їх утворення; процеси та їх результати.

С.Ф. Голов [1] зазначає, що «в сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою)».

Г. Кірейцев зазначає, що до особливостей сільськогосподарського виробництва, які мають враховуватися у стандартних моделях створюваних систем обліку, належать: вплив кліматичних (зональних) та погодних умов на результати відтворення сільськогосподарської продукції і біологічних активів; використання сільськогосподарських угідь як просторових умов та безстрокового основного біологічного активу; використання в процесах основного виробництва та отримання інших біологічних активів; швидкість руху капіталу в основному виробництві, яка визначається законами росту та розвитку біологічних активів; вплив пори року (сезонність) на технологічні операції [5].

Цей же дослідник вказує, що «розуміння інформації як позиціонування часоподібної та простороподібної змінної, обґрунтоване тлумачення змісту нової складової фундаменту світогляду зумовили потребу створювати та використовувати нові інформаційні технології, дещо по іншому інтерпретувати багато дій і подій економічного змісту, інакше розглядати та оцінювати можливості поліпшення якості інформації системного обліку і саму суть обліку».

На наш погляд, варто підтримати ідею В. Жука щодо того, що «проблема такого визначення в розвитку інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, або організовують його на підприємстві. Розвиток інституцій у світі, а, особливо, в Україні такий, що може значно звужити теоретичне і практичне застосування понять «предмет» та «об'єкти» бухгалтерського обліку. Більше того, індивідуальне сприйняття лише окремими інституціями змісту цих категорій та його перенесення в нормативно-правові документи може значно звужувати місію, метод та завдання бухгалтерського обліку» [2].

Таким чином, предмет та метод бухгалтерського обліку можна узагальнити схематично (рис. 1).

І. Приходько [8] зазначає, що для визначення предмета бухгалтерського обліку необхідно уникати антропоморфізму, чітко розуміти предмет у цьому контексті, розрізняти предмет науки та предмет практичної діяльності.

Звідси можна зробити висновок, що предмет бухгалтерського обліку не «даний» тільки зовні (регулятором) чи з середини (власником), а «задається» інтересами ширшого загалу інституцій, інтереси яких є змінними і впливають із специфіки середовища, де здійснюються господарські процеси та із змін в глобальній економіці тощо.

Отже, предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій. Зазначимо, запитами не тільки тих інституцій, які його регулюють та організовують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, що знаходять відображення в системі бухгалтерського обліку та є інформаційно значимими для інституцій, чи вибірково для їх груп чи індивідумів.

Запропоновані тлумачення та підхід до сутності облікового предмета та об'єктів посилює теоретико-практичну основу розвитку бухгалтерського обліку, в т.ч. і через

запровадження галузевих стандартів та галузевої підсистеми бухгалтерського обліку.

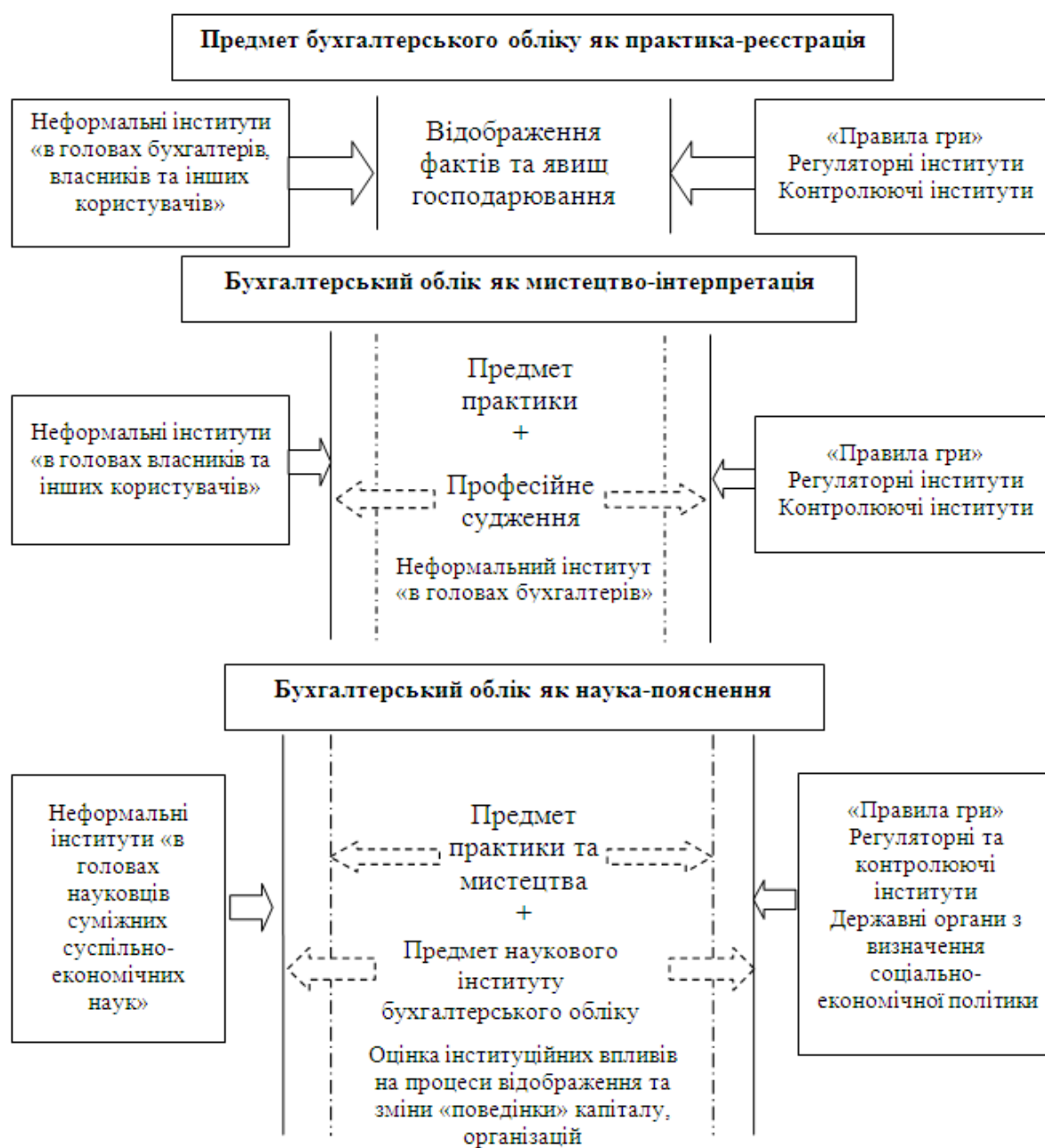


Рис. 1. Оцінка предмета бухгалтерського обліку

Джерело: [1]

У зв'язку з цим, В.Жуком проведено наукове означення специфіки предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому «біологічної метафори», теорії фізичної економії, «живої економіки» та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури [3].

У рамках гармонізації міжнародних і вітчизняних інформаційних потоків обліково-звітної системи базис сучасної економіки утворює інфраструктура, яка забезпечує функціонування і розвиток інформаційного облікового простору і засобів його взаємодії. Це сукупність органів державної влади, що займаються прийняттям, впровадженням і забезпеченням застосування міжнародних стандартів.

Окрім того, на думку О.Р. Охромович [7], наявна проблема міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку у світовій науці та практиці, а це стосується також предмету і

методу, що пов'язано з різноманітністю національних облікових систем, а також розвитком міжнародної інтеграції, поширенням міжнародних зв'язків між підприємствами різних країн світу у різних сферах господарювання.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проведене дослідження визначає сутність і процес формування предмету і методу обліку у світлі інституційної теорії. Для посилення цього процесу необхідно враховувати причини, які впливають на їх зміст.

Список використаних джерел

1. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С.Ф. Голов. — К. : МІМ ; Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
2. Жук, В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку для сільськогосподарської діяльності [Текст] / В.М.Жук // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17). — С.100—105. — Доступно з мережі Інтернет : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1255/1/15.pdf> (дата звернення 03.11.14). — Назва з екрана.
3. Жук, В.М. Теоретичні аспекти концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі України [Текст] / В.М.Жук // Облік і фінанси АПК. — 2009. — №1. — С.7.
4. Жук, В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст] : монография. — СПб: АНО ИПЭВ, 2013. — 416 с.
5. Кірейцев, Г.Г. Напрями розвитку галузевого обліку в сільському господарстві України [Текст] / Г.Г. Кірейцев // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. — 2012. — Вип. 169, Ч. 2. — Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». — С. 9—17. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://elibrary.nubip.edu.ua/15881/1/12kgg.pdf> (дата звернення 05.11.2014р.). — Заголовок з екрана.
6. Маренич, Т.Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку [Текст] / Т.Г.Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства : Економічні науки. Вип. 137. — Харків: ХНТУСГ. — 2013. — 308 с. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_137/04.pdf (дата звернення 04.11.14). — Назва з екрана.
7. Охрамович, О. Р. Проблемні аспекти уніфікації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О.Р.Охрамович. — Режим доступу : <http://at.zavantag.com/docs/25429/index-8742-1.html> (дата звернення 04.11.2014 р.). — Заголовок з екрана.
8. Приходько, І.П. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку / І. П. Приходько // Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво . — 2013. — № 2. — С. 162—165. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/drep_2013_2_33.pdf (дата звернення 04.11.14). — Заголовок з екрана.
9. Пушкар, М. С. Метрологія системи обліку [Текст] / М. С. Пушкар // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. — 2009. — С. 149—152.
10. Audit & Accounting Guide : Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. — With conforming changes as of May 1, 2008. — American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, 2008. — 224 p.

Проведен анализ исследований о роли бухгалтерского учета в современном бизнесе и формирования прочного базиса учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений. Определены подходы к уточнению предмета и метода бухгалтерского учета и отдельных сопутствующих вопросов по адаптации теорий учета во взаимосвязи с их реакцией на потребности менеджмента и в формировании институциональной теории бухгалтерского учета.

Для достижения поставленной цели рабочая гипотеза предполагала определение основных требований к предмету и методу системы бухгалтерского учета, систематизация их в соответствии к имеющимся отечественным стандартам с учетом признаков традиционной идентификации; уточнение методики этого процесса во взаимосвязи с постулатами институциональной теории.

Ключевые слова: предмет, метод, бухгалтерский учет, институциональная теория

УДК 336.144.2

H.V. Sytnyk, Ph.D., Associate professor, Doctoral candidate
Kyiv National University of Trade and Economics

SYSTEM OF BUDGETS AT COMMERCIAL ENTERPRISE

Abstract. Significance and role of budgets in provision of effective development of commercial enterprise in conditions of high competitiveness and dynamically changing environment are justified in the Article. Necessity of formation of system of budgets in accordance with the type of economic activity of the enterprise, its size, its development strategy and conditions of environment is proven.

Meaning of definition of "budget" is specified; systematization of its main types is performed. Hierarchy of budgets of different types of the commercial enterprises is determined; complex of budgets of big commercial enterprise is justified, which reflects financial provision of certain types of activity, projects, business processes, business entities and structural divisions, and their performance indicators are accurately coordinated with strategic target financial performance indicators and system of stimulation of work at the enterprise. Recommendations on formation of list of budgets of medium and small commercial enterprises are determined.

Propositions on formation of system of budgets of the commercial enterprises stated herein shall provide effective control of financial resources, realization of reserves and their economy, which is possible due to improvement of business processes, as well as conformity of budgeting system with strategic targets of development of the enterprise and commitment to improvement of its business model are determined.

Keywords: budget, budgeting, financial plan, business process, commercial enterprise.

Г.В. Ситник, к.е.н., доцент кафедри економіки та фінансів підприємств, докторант
Київський національний торговельно-економічний університет

СИСТЕМА БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВА ТОРГІВЛІ

В статті уточнюється сутність поняття «бюджет», пропонується підхід до їх класифікації та обґрунтовується найбільш адекватна сучасним умовам господарювання підприємства торгівлі система бюджетів.

Проведено компаративний аналіз досліджень з проблематики бюджетування свідчить про відсутність єдиного підходу до обґрунтування системи бюджетів підприємства торгівлі з врахуванням особливостей їх діяльності та сучасних умов господарювання.

Обґрунтовано робочу гіпотезу, що сучасна система бюджетів великого підприємства торгівлі має відображати фінансове забезпечення окремих видів діяльності, проектів, бізнес-процесів, бізнес-одиниць, структурних підрозділів, їх показники чітко координуватись зі стратегічними цільовими фінансовими показниками, системою стимулювання праці на підприємстві.

Ключові слова: бюджет; бюджетування; фінансовий план; бізнес-процес; підприємство торгівлі.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Важливою передумовою ефективного розвитку підприємства торгівлі в умовах висококонкурентного та динамічно змінюваного зовнішнього середовища є високий рівень управління, невід'ємною складовою якого є бюджетування.

Результатом процесу бюджетування є система бюджетів, яка надає фінансове описання комплексу управлінських рішень на короткострокову перспективу, що просувають підприємство до виконання системи стратегічних цілей. Наявність комплексу бюджетів належної якості є чинником раціонального використання фінансових ресурсів, ефективності та результативності діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню методологічних основ та практичних аспектів бюджетування присвячено значну кількість системних досліджень закордонних та вітчизняних авторів. Так, в роботах Добровольського Е.Ю., Карабанова Б.М., Боровкова П.С., Глухова Є.В., Бреслава Е.П., Шаховської Л.С., Хохлова В.В., Кулакової О.Т., Хруцкого В.Є., Сізової Т.В., Гамаюнова В.В. бюджетування розглядається як технологія управління, висвітлюються методологічні основи та практичні питання його організації на підприємстві. В дослідженнях Хана Д. та Єрмакової Н.А. акцентується увага на вивченні ролі та місця бюджетування у організації та забезпеченні контролю за ефективністю функціонування підприємством, його фінансовим станом. Кот О.Д., Філіпов В.Є., Якименко А.А. досліджують особливості організації процесу бюджетування на

підприємствах. У роботах Брімсона Д., Антоса Дж., Баррета Р. формулюються піонерські концепції процесного бюджетування та методичні аспекти його організації на підприємствах.

Компаративний аналіз досліджень з проблематики бюджетування свідчить про відсутність єдиного підходу до обґрунтування системи бюджетів підприємства торгівлі з врахуванням особливостей їх діяльності та сучасних умов господарювання.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Таким чином, метою дослідження є обґрунтування системи бюджетів підприємства торгівлі відповідно до особливостей їх діяльності, сучасних умов господарювання та концепцій управління.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Бюджет – це короткостроковий оперативний фінансовий план формування та витрачання фінансових ресурсів в розрізі окремих видів діяльності та бізнес-процесів підприємства, який виступає інструментом оперативного управління.

Значущість бюджетування в системі фінансового планування і управління підприємством в цілому визначається комплексом задач, що розв'язуються в його межах, серед яких доцільно виокремити наступні:

1. Визначення обсягу витрачання фінансових ресурсів в розрізі бізнес-процесів, видів діяльності, підрозділів та підприємства в цілому;
2. Забезпечення покриття запланованих витрат фінансовими ресурсами;
3. Забезпечення дотримання обраної стратегії розвитку підприємства та зворотного зв'язку, на основі якого здійснюються необхідні коригування стратегічного та поточного фінансових планів;
4. Забезпечення контролю за використанням фінансових ресурсів та дотриманням цільових параметрів фінансового стану підприємства.

Виходячи з цього, бюджет – це короткостроковий оперативний фінансовий план формування та витрачання фінансових ресурсів в розрізі окремих видів діяльності та бізнес-процесів підприємства, який виступає інструментом оперативного управління.

Наразі, в наукових дослідженнях [1-9] виокремлюють цілу низку критеріїв класифікації бюджетів, узагальнення та розвиток яких, дозволяє наступним чином систематизувати їх види (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація бюджетів підприємства

Класифікаційна ознака	Види бюджетів
Вид діяльності	• Бюджет з операційної діяльності; • Бюджет з інвестиційної діяльності; • Бюджет з фінансової діяльності.
Об'єкт бюджетування	• Функціональний бюджет; • Проектний бюджет (бюджет проекту) • Бюджет бізнес-процесу.
Масштаб охоплення діяльності	• Бюджет структурного підрозділу(ЦФВ); • Бюджет бізнес-одиниці; • Бюджет підприємства.
Широта номенклатури статей	• Мікробюджет; • Комплексний бюджет; • Генеральний (мастер) бюджет.

Джерело: узагальнено за [1-9]

Так, найбільш поширеним та усталеним підходом до класифікації бюджетів є їх поділ за видами діяльності на бюджети з операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Зазначений критерій класифікації пропонується більшістю науковцями, що досліджують питання бюджетування [1-9].

Бюджет з операційної діяльності описує доходи та витрати підприємства від

операційної діяльності в межах періоду оперативного фінансового планування. Фактично він деталізує план доходів та витрат підприємства, що формується в межах підсистеми поточного фінансового планування.

Бюджет з інвестиційної діяльності деталізує надходження та витрачання грошових коштів з інвестиційної діяльності в межах визначеного періоду, який деталізується за видами інвестування, окремими інвестиційними проектами.

Бюджет з фінансової діяльності характеризує надходження та витрачання грошових коштів в межах визначеного періоду планування за фінансовими операціями.

Деякі автори класифікують бюджети за широтою номенклатури витрат, виокремлюючи поточний та капітальний бюджети, які характеризують сукупність доходів та витрат за операційною та інвестиційною (реальними інвестиціями) відповідно [5, с.112-113]. Таким чином, вони крім витрат містять і дохідну частину, що суперечить визначеному критерію класифікації з одного боку, а з іншого – фактично дублюють за змістом бюджети з операційної та інвестиційної діяльності. З огляду на це, зазначений підхід до класифікації бюджетів нам вважається недоцільним.

Виправданою нам вважається класифікація бюджетів залежно від обраного об'єкту бюджетування на функціональні бюджети, бюджети проектів та бюджети окремих бізнес-процесів. Так, функціональний бюджет характеризує витрачання грошових коштів за окремим функціональним напрямом діяльності: бюджет маркетингових витрат; бюджет на утримання персоналу; бюджет відділу закупівель; бюджет реального інвестування (капітальний) бюджет тощо. Контроль за виконанням зазначених бюджетів покладається на визначені центри фінансової відповідальності відповідно до розробленої фінансової структури підприємства.

Проектні бюджети обґрунтовуються в розрізі окремих інвестиційних проектів, контроль за якими здійснюють керівники проектів.

Бюджети бізнес-процесів інтегрують витрати визначеного періоду на здійснення окремих бізнес-процесів.

За масштабами охоплення діяльності, на наш погляд доцільно виокремлювати бюджети окремих структурних підрозділів, бізнес-одиниць та підприємства в цілому, які характеризують рух фінансових ресурсів у відповідному масштабі господарської діяльності. Наявність таких бюджетів є характерною рисою великих підприємств торгівлі. На середніх та малих підприємствах як правило достатнім є обґрунтування бюджетів по підприємству в цілому.

Залежно від широти номенклатури статей, на наш погляд, доцільно виокремлювати мікробюджети, комплексні бюджети та генеральний (або мастер) бюджет. Мікробюджети обґрунтовуються по одній-двом статтям доходів чи витрат. До складу мікробюджетів з операційної діяльності традиційно включають бюджет реалізації товарів, який може деталізуватись за товарними групами, бізнес-одиницями, формами реалізації тощо; бюджети закупівлі товарів; бюджети окремих статей операційних витрат; бюджет податкових платежів. Мікробюджетами з інвестиційної діяльності можна вважати бюджети витрачання фінансових ресурсів в розрізі окремих інвестиційних проектів.

За фінансовою діяльністю можна виокремити наступні мікробюджети: бюджет залучення фінансових кредитів (банківських позик; емісії облігацій); бюджет емісії акцій (додаткових внесків до статутного фонду для підприємств неакціонерної форми власності); бюджет погашення фінансових кредитів та платежів по їх обслуговуванню; бюджет дивідендних виплат, викупу власних акцій.

Натомість, комплексні бюджети передбачають досить широку номенклатуру статей: окремі функціональні бюджети, бюджети, що в цілому характеризують рух фінансових ресурсів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності носять комплексний характер, а їх формування здійснюється на основі узагальнення та інтеграції окремих мікробюджетів. В свою чергу комплексні бюджети є основою формування генерального (або так званого, мастер) бюджету, який характеризує рух фінансових ресурсів по підприємству в

цілому за усіма видами діяльності в межах визначеного планового періоду (рис. 1).

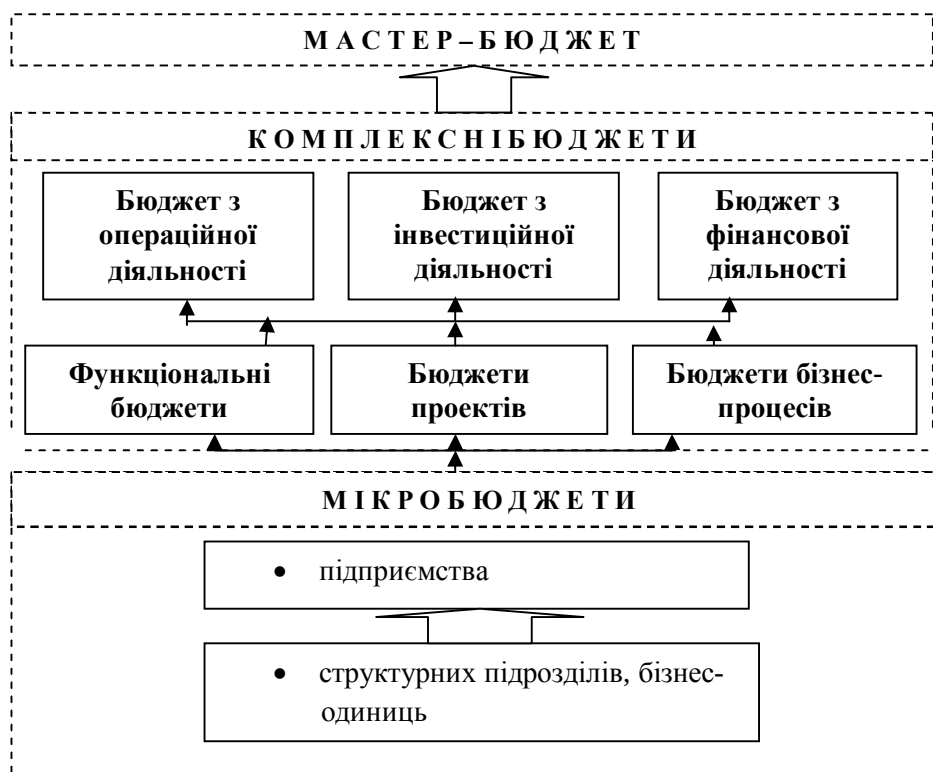


Рис. 1. Ієрархія бюджетів підприємства торгівлі

Джерело: складено автором

В сучасних наукових дослідженнях та в практиці бюджетування зустрічаються різні підходи до вибору формату мастер-бюджету. Найбільш поширеними є:

- мастер-бюджет у формі трьох взаємопов'язаних документів: бюджету доходів та витрат; бюджету за балансовим листом; бюджет руху грошових коштів, які дублюють основні документи поточного фінансового плану підприємства;
- мастер-бюджет у формі платіжного календаря, який деталізує та фіксує терміни надходження і витрачання грошових коштів в розрізі окремих видів діяльності по підприємству в цілому;
- індивідуальні - обґрунтовані під потреби конкретного підприємства форми мастер-бюджету.

Вибір тієї чи іншої форми представлення мастер-бюджету визначається підприємством, виходячи із специфічних задач, що ставить перед ним підприємство, діючої системи управлінського обліку, особливостей фінансової структури тощо. Слід зазначити, що перші два підходи до формування мастер-бюджету можна вважати класичними: вони широко висвітлюються в спеціальній літературі, достатньо відпрацьовані на практиці, «вбудовані» в стандартні програмні пакети, які забезпечують технічну підтримку процесу бюджетування, що полегшує їх реалізацію з методичної точки зору. Натомість, індивідуальні підходи до формування мастер-бюджету потребують високої уваги з боку фахівців, їх достатньої кваліфікації для дотримання наукового підходу до його складання з метою забезпечення коректності показників бюджету.

Неодмінною ознакою ефективного процесу бюджетування є висока якість сформованих бюджетів, які мають носити комплексний характер, узгоджуватись як зі стратегічними цілями діяльності, так і між собою, що є відображенням системного підходу до організації оперативного фінансового планування зокрема та планування на підприємстві в цілому. Орієнтовна система бюджетів великого підприємства представлена на рис. 2.

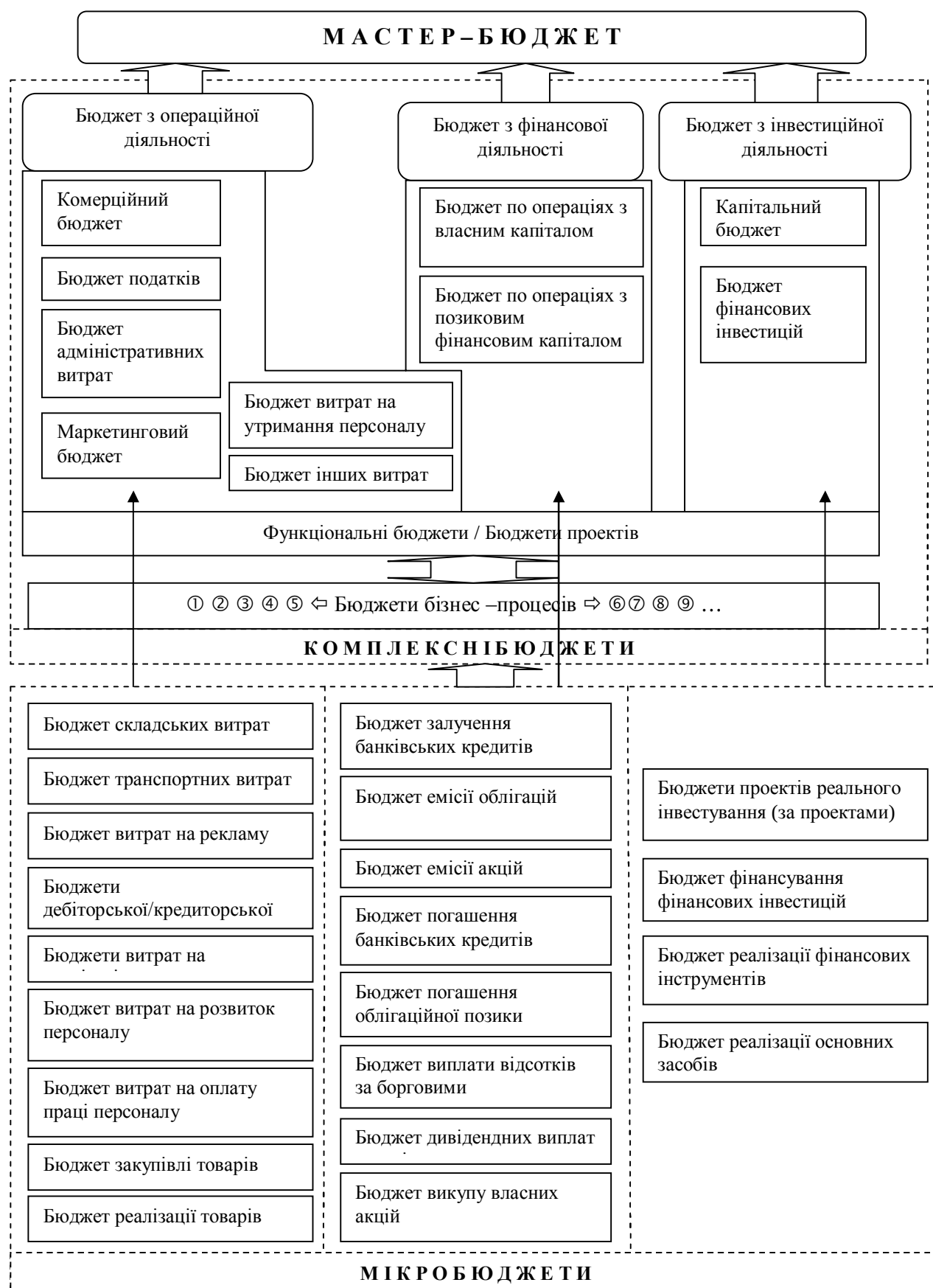


Рис. 2. Система бюджетів великого підприємства торгівлі

Джерело: складено автором

Безумовно, для середніх та малих підприємств характерною є менша номенклатура бюджетів, що обумовлюється об'єктивними чинниками та відсутністю потреби в обґрунтуванні розгорнутих планових документів за окремими статтями витрат, функціональними підрозділами (які часто не виокремлюються на підприємствах). Але це не допускає їх повної відсутності, що часто спостерігається на практиці. Так, раціональний підхід до організації планування, на наш погляд передбачає обґрунтування на середніх підприємствах окремих бюджетів за операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю, мастер-бюджету та бюджетів основних процесів, якщо підприємство застосовує процесний підхід до управління. Для малих підприємств, на наш погляд, слушним буде рекомендувати обґрунтування бюджетів основних бізнес-процесів та мастер-бюджету.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, сучасна система бюджетів великого підприємства торгівлі має відображати фінансове забезпечення окремих видів діяльності, проектів, бізнес-процесів, бізнес-одиниць, структурних підрозділів, їх показники чітко координуватись зі стратегічними цільовими фінансовими показниками, системою стимулювання праці на підприємстві. Лише за таких умов система бюджетів забезпечуватиме ефективний контроль фінансових ресурсів, реалізацію резервів їх економії на основі вдосконалення бізнес-процесів. Зазначений підхід до побудови системи бюджетів забезпечуватиме узгодженість системи бюджетування з стратегічними цілями розвитку підприємства та орієнтацію на вдосконалення його бізнес-моделі.

Список використаних джерел

1. Инталев, В.И. Бюджетирование. Шаг за шагом [Текст] / В.И. Инталев. – М: Финансы, 2010. — 482 с.
2. Шаховская, Л.С. Бюджетирование : теория и практика [Текст] / Л.С. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г.Кулакова. — М.: КНОРУС, 2009. — С. 396.
3. Хруцкий, В.Е. Внутрифирменное бюджетирование [Текст] / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов — М.: Финансы и статистика, 2006. — 400 с.
4. Немировский, И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. — М. : ООО «И.Д.Вильямс», 2006. – 512 с.
5. Бланк, И.А. Основы финансового менеджмента. В 2-х томах. Т.1. / И.А. Бланк. — [3-е изд., перераб. и доп.]. — М. : ОМЕГА-Л, 2011. — 656 с.

В статье уточняется сущность понятия «бюджет», предлагается подход к их классификации и обосновывается наиболее адекватная современным условиям хозяйствования предприятия торговли система бюджетов.

Ключевые слова: бюджет; бюджетирование; финансовый план; бизнес-процесс; предприятие торговли.

УДК 631.162:633

S.V. Stender, Ph.D., Associate professor,

V.A. Tsimbalyuk, student Magisterium

Podilian State Agrarian Engineering University

FEATURES COSTS OF PRODUCTION IN PLANT

Abstract. Creation of new organizational forms of management that operate in today's conditions, providing farms full independence in matters of choice and common forms and methods of accounting features on the recent accounting and cost control in crop production require detailed study and further their improvement.

All methods for determining the connection between costs and yields pre-Bacha their division into fixed and variable. However, it should be recognized that this separation is only conditional, and in some areas of this division is not enough, particularly for farms, especially when it comes to crop. This confirms the need to develop scientifically based recommendations for improving the practice of accounting and cost control in view of the experience of domestic and foreign scholars. Study of the literature of foreign and domestic authors shows that the names of these groups cost a lot, but crucial in this case has no name, and use of these terms in practice, particularly in budgeting and calculating the break-even point.

Keywords: fixed, variable, semi-variable costs, crop, accounting, production volume, classification, acreage.

С.В. Стендер, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

В.А. Цимбалюк, студент магістеріуму

Подільський державний аграрно-технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В РОСЛИННИЦТВІ

В галузі рослинництва пропонується витрати виробництва класифікувати з врахуванням поділу витрат на постійні, змінні та умовно-змінні; прямі змінні та умовно-змінні витрати виділяти в окремі статті, а постійні – об'єднувати в одну, що посилить аналітичні можливості бухгалтерського обліку та відіграє суттєву роль при контролі за витратами в галузі рослинництва. Крім того, автором статті запропоновано узагальнену класифікацію витрат по відношенню до обсягу виробництва з врахуванням трьох груп поділяти за статтями. Такий поділ витрат важливий при бюджетуванні, формуванні фактичних витрат, при операційному контролі та підведенні підсумків діяльності.

Ключові слова: постійні, змінні, умовно-змінні витрати, рослинництво, облік, обсяг виробництва, класифікація, площа посіву.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Створення нових організаційно-правових форм господарювання, які діють в сучасних умовах, надання сільськогосподарським підприємствам повної самостійності у вирішенні питань діяльності і вибору загальноприйнятих форм та методів бухгалтерського обліку, з врахуванням останніх особливостей обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва вимагають детального вивчення й подальшого їх вдосконалення.

Всі методи визначення зв'язку між витратами і виходом продукції передбачають їх поділ на постійні та змінні. Однак, слід визнати, що цей поділ носить лише умовний характер, а в окремих галузях подібного поділу недостатньо, зокрема для сільськогосподарських підприємств, особливо, якщо це стосується галузі рослинництва. Це підтверджує необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення практики бухгалтерського обліку та контролю витрат з врахуванням напрацьованого досвіду вітчизняних та зарубіжних вчених. Тому це питання варто уваги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вихід у світ статті М. Чумаченка та І. Білоусової свідчить про необхідність докладнішого з'ясування низки дуже важливих моментів, серед яких, на нашу думку, є обґрунтування класифікації витрат залежно від впливу на них обсягу виробництва та визначення розміру цієї залежності [6, с. 261]. Методика поділу витрат на постійні та змінні у фермерських господарствах США за даними М. Обушенової, Д. Деми засвідчує, що в цих господарствах до змінних витрат рослинництва відносять вартість насіння, електроенергії, добрив і засобів захисту рослин, пального й мастильних матеріалів, орендну плату, амортизацію тощо, а до постійних – накладні (загальногосподарські) витрати, податки та страхові платежі, плату за кредит та ін. [5, с. 192].

Власне перелік статей витрат свідчить про умовність віднесення окремих з них до змінних. Це стосується амортизації, вартості ремонтних робіт тощо, бо ці витрати не змінюються при збільшенні чи зменшенні виходу продукції. Інші витрати (вартість добрив, насіння, хімікатів, палива та ін.) також не залежить від кількості продукції, адже їхня величина визначається площею посіву, а від останнього показника залежить кількість одержаної продукції, тобто при складанні бюджету на наступний рік базою при його розрахунку (нормуванні витрат) буде не кількість продукції, а площа посіву. За таких умов спостерігається опосередкована залежність між витратами й обсягом виробництва. З розгляду на це в практиці діяльності сільськогосподарських підприємств України та інших країн СНД методика нормування витрат порівняно з тією, яку застосовують фермерські господарства США, дещо інша, тобто нормативи у рослинництві встановлюють в розрахунку не на одиницю площі, а по роботах, пов'язаних зі збиранням урожаю, його очищенням тощо – одиницю продукції [2, с. 248].

Отже, вивчення літературних джерел іноземних і вітчизняних авторів свідчить, що назв цих груп витрат багато, проте вирішальне значення при цьому має не назва, а використання цих термінів у практичній діяльності, зокрема при бюджетуванні та розрахунку точки беззбитковості.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Довести потребу в застосуванні в галузі рослинництва поділу витрат крім постійних і змінних, ще й умовно-змінних, величина яких залежить від площі посіву, тобто виконання більшості технологічних операцій у рослинництві вимагають витрати, величина яких ще не означає одержання передбаченої кількості продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У багатьох сільськогосподарських підприємствах застосовують специфічний поділ витрат. А якщо мова йде про галузь рослинництва, то в такому разі виникає потреба виділяти умовно-змінні витрати, величина яких залежить від площі посіву, тобто виконання великої кількості технологічних операцій у рослинництві вимагає певних витрат, але їх величина ще не означає одержання передбаченої кількості продукції. Поряд з цим є витрати, пов'язані із збиранням продукції, а їхня величина залежить від кількості одержаної продукції, наприклад, оплата праці, нарахована за збирання врожаю, транспортування врожаю до місць зберігання, подальша обробка та інше.

Тому в сільськогосподарських підприємствах підстава виділення в окрему групу умовно-змінних витрат є зовсім іншою порівняно з тим, як це передбачено у працях з управлінського обліку майже всіх авторів, коли до складу цієї групи витрат відносять витрати на телефонні розмови (витрати на такі цілі визначаються розміром абонентської плати, крім того ще й кількістю розмов).

Вважаємо, що витрати по відношенню до обсягу виробництва потрібно поділяти на постійні, змінні (залежать від кількості одержаної продукції) та умовно-змінні (ті, що залежать від обсягу виконаної роботи, обробленої площі). Класифікацію витрат по відношенню до обсягу виробництва у рослинництві в розрізі статей представлено у табл. 1.

Таблиця 1

Узагальнена класифікація витрат по відношенню до обсягу виробництва в галузі рослинництві

Статті витрат	Змінні	Умовно-змінні	Постійні
1. Оплата праці, в тому числі:			
а) виробничим працівникам за обсяг виконаних робіт;	-	+	-
б) виробничим працівникам за кількість одержаної продукції;	+	-	-
в) бригадирам та керівникам галузі (підрозділу) при оплаті згідно ставки;	-	-	+
г) доплати або премії за об'єм робіт;	-	+	-
д) доплати або премії за кількість продукції;	+	-	-
е) оплата праці адміністративно-управлінському персоналу підприємства;	-	-	+
ж) відрахування на соціальні потреби, пропорційно оплаті праці	+	+	+
2. Добрива	-	+	-
3. Засоби захисту рослин	-	+	-
4. Утримання основних засобів:			
а) нафтопродукти, використані при виконанні сільськогосподарських робіт;	-	+	-
б) оплата праці з відрахуваннями працівників, що обслуговують основні засоби вузькоспеціалізованого призначення;	-	-	+
в) витрати на ремонт основних засобів, що приймають участь безпосередньо в процесі виробництва;	-	-	+
г) амортизація і орендна плата по основних засобах	-	-	+

Продовження табл. 1

5. Роботи та послуги:			
а) вантажні бортові машини;	+	+	-
б) автомашини спеціального призначення;	+	+	-
в) транспортні роботи тракторів;	+	+	-
г) жива тяглова сила;	-	+	+
д) електропостачання;	-	-	+
е) водопостачання	-	+	+
6. Загальновиробничі витрати (крім оплати праці):			
а) амортизація, ремонт і орендні платежі по основних фондах;	-	-	+
б) охорона праці, техніка безпеки, витрати на утримання службового транспорту	-	-	+
7. Загальногосподарські витрати (крім оплати праці), в т.ч. за кредити	-	-	+
8. Плата за землю	-	+	-

Джерело: власні дослідження

З таблиці 1 видно, що складність використання трьох груп витрат залежно від впливу на них обсягу виробництва полягає у тому, що використання цього поділу на практиці потребує більшої деталізації статей витрат.

З цією метою розглянемо групування прямих витрат з врахуванням їх поділу на три групи в галузі рослинництва. За основу взято склад статей витрат, наведений у Методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 (табл. 2).

Таблиця 2

**Групування статей витрат відносно обсягу виробництва
в галузі рослинництва**

№ з/п	Назва статей	Змінні	Умовно-змінні	Постійні
1.	Насіння і посадковий матеріал	-	+	-
2.	Паливо і мастильні матеріали	-	+	-
3.	Добрива	-	+	-
4.	Засоби захисту рослин	-	+	+
5.	Оплата праці з відрахуваннями	+	+	+
6.	Роботи і послуги	+	+	+
7.	Витрати на ремонт необоротних активів	-	-	+
8.	Інші витрат на утримання основних засобів	-	-	+
9.	Інші витрати	-	-	+

Джерело: власні дослідження

Витрати на оплату праці можуть бути віднесені до змінних, якщо її нараховують за одержану продукцію, умовно-змінних – за обсяг виконаних робіт, постійних – якщо працівнику нараховується заробітна плата згідно ставки. Такий поділ витрат відіграє суттєву роль при бюджетуванні, формуванні фактичних витрат, при операційному контролі та підведенні підсумків діяльності, тобто стосується майже всіх питань управлінського обліку.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Змінні витрати у рослинництві, як правило, виникають в період збирання врожаю, тому доцільно формувати дані про ці витрати окремо й відображати в аналітичному обліку окремими позиціями, тобто витрати на збирання у відповідному регістрі слід фіксувати окремо, виділяючи при потребі змінні та умовно-змінні витрати, що дозволить при аналізі використовувати цю інформацію належним чином; переглянути склад витрат галузі рослинництва з метою виділення в обліку ті, які не залежать від кількості одержаної продукції, але за певних умов можуть перетворитися у змінні, наприклад, витрати на утримання токів, зерносховищ тощо слід обліковувати на окремих аналітичних рахунках, а в

кінці року розподіляти між окремими культурами пропорційно до кількості продукції, що зберігалася та була оброблена на цих об'єктах. В галузі рослинництва пропонується витрати класифікувати з урахуванням поділу витрат на постійні, змінні та умовно-змінні; для розрахунку точки беззбитковості в аналітичному обліку виділяти окремо прямі змінні витрати по кожному виду супутньої продукції, а вартість побічної продукції виключати із складу умовно-змінних витрат. Крім того, прямі змінні та умовно-змінні витрати необхідно виділяти в окремі статті, а постійні – об'єднувати в одну.

Запропоновані авторами заходи значно посилять аналітичні можливості бухгалтерського обліку та відіграють суттєву роль при контролі за витратами в галузі рослинництва.

Список використаних джерел

1. Кірейцев, Г. Г. Реформування бухгалтерського обліку в галузях агропромислового виробництва (організаційний аспект) [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2010. — № 18. — С. 4—8.
2. Моссаковський, В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. Б. Моссаковський – Київ «Інтерпрес ЛТД», 2010. — 326 с.
3. Огійчук, М. Ф. Бюджетний контроль за витратами та доходами сільськогосподарської діяльності відповідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст] / М. Ф. Огійчук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: етапи та перспективи : II Міжнародна наук.-практ. конф. : зб. тез та виступів. — К. : НМЦІАЕ, 2010. — 246 с.
4. Облік сільськогосподарської діяльності [Текст] : навчальний посібник / За ред. Жука В. М. — К. : Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. — 368 с.
5. Обушенков, Н. М. Опыт создания интегрированных систем фермерской отчетности в США и странах Западной Европы [Текст] / Н. М. Обушенков. — М. : ВНИИ ТИЭ агропром. — 1998. — 56 с.
6. Чумаченко, М.М. Дослідження передумов і припущень при аналізі графіка беззбитковості [Текст] / М. М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. — № 5. — 2010. — С.25—29.

В области растениеводства предлагается издержки производства классифицировать с учётом разделения затрат на постоянные, переменные и условно-переменные; прямые переменные и условно-переменные расходы выделять в отдельные статьи, а постоянные – объединять в одну, что усилит аналитические возможности бухгалтерского учёта и играет существенную роль при контроле за расходами в области растениеводства. Кроме того, автором статьи предложено обобщенную классификацию затрат по отношению к объёму производства с учётом трех групп делить по статьям. Такое разделение затрат важно при бюджетировании, формировании фактических расходов, при операционном контроле и подведении итогов деятельности.

Ключевые слова: постоянные, переменные, условно-переменные затраты, растениеводство, учёт, объём производства, классификация, площадь посева.

УДК 332.14

N.V. Stoyanets, Ph.D., Associate professor
Sumy National Agrarian University

ROGRAM APPROACH TO FORECASTING REGIONAL DEVELOPMENT

Abstract. In the article the features of the software-based approach to forecasting regional development generated classification of development programs, the basic principles underlying the forecasting and development of the socio-economic development of the region; proposed model of the regional development programs by providing methodological unity of regional programs and their relationship to the objectives of the national strategic development programs. By the main signs of the having a special purpose programs that ground possibility of their application for the decision of problem of socio-economic development is: presence of clearly certain goal to implementation of that all measures of the program are sent; program complexity, expressed in great numbers performers and in the great number of measures that must be executed for gaining end; determination and formal fixing of responsibility are in the mechanism of realization of the program; plenitude and absolute sufficientness of measures that is envisaged for realization of the put aim; an interconsistency of all measures is in relation to the terms of realization and resources. The programs of development are developed and realized by regions, that determine aims and tasks, order of their development and mechanism of realization independently.

The programs of development are developed and realized by regions, that determine aims and tasks, order of their development and mechanism of realization independently. The primary purpose of the regional program is the effective use in the conditions of market economy natural, productive, labour, intellectual et cetera to potential of region, increase of him due to position in the international division of labor for the increase of standard of living of population of region.

Keywords: *prognostication, program, regional development, programmatic-having a special purpose approach, regional complex.*

Н.В. Стоянець, к.е.н., доцент кафедри менеджменту ЗЕД та євроінтеграції
Сумський національний аграрний університет

ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВИЙ ПІДХІД ДО ПРОГНОЗУВАННЯ РЕГІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ

В статті розглядається особливості програмно-цільового підходу до прогнозування регіонального розвитку; сформовано класифікацію програм розвитку, визначено основні принципи на яких базується прогнозування та розробка процесу соціально-економічного розвитку регіону; запропоновано модель структури програми регіонального розвитку через забезпечення методологічної єдності регіональних програм і їх взаємозв'язок з цілями державних стратегічних програм розвитку.

Ключові слова: *прогнозування, програма, регіональний розвиток, програмно-цільовий підхід, регіональна комплексна програма.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Програмування розвитку економіки регіону означає розробку і реалізацію спеціальних документів, що описують цілі, процедуру та заходи і засоби розв'язання найбільш актуальних проблем регіонального розвитку. Програмування знаменує активну участь владних структур не тільки в опосередкованому (непрямому) впливі на економічні процеси, а й у безпосередньому управлінні ходом суспільного відтворення. Цей процес має місце у всіх розвинених країнах світу.

Структурними елементами програмно-цільового підходу в регулюванні регіонального розвитку все більшої актуальності набувають питання встановлення цілей соціально-економічного розвитку; розробка заходів, які спрямовані на досягнення цих цілей; забезпечення узгодження цілей і заходів; ресурсне забезпечення намічуваних заходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробці теоретичних аспектів програмно-цільового підходу до прогнозування регіонального розвитку присвячені праці численних вітчизняних і зарубіжних вчених, серед яких слід особливо відзначити А.Гаврилов [6], Б. Кузик [1], В.Кушлин [1], В. Крючков [2], Ю. Яковець [2], В. Любоний [3], Н. Платонова [4], тощо.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення сутності, змістовних ознак та теоретичних аспектів та особливості програмно-цільового підходу до прогнозування регіонального розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В основу програмно-цільового підходу як інструменту проведення регіональною адміністрацією цілеспрямованої політики по вирішенню проблем регіону повинна бути покладена система програм, які реалізуються або державними органами різного рівня, або приватними компаніями за державної підтримки. Цільові програми являють собою комплекс науково-дослідних, дослідно-конструкторських, виробничих, соціально-економічних, організаційно-господарських та інших заходів, що забезпечують ефективне вирішення завдань в галузі державного, економічного, екологічного, соціального та культурного розвитку держави. На сучасному етапі особливості програмного підходу до прогнозування регіонального розвитку і, відповідно, соціально-економічного програмування розглянуті у багатьох роботах різними авторами Так Б.Н. Кузик, В.І. Кушлин, Ю.В. Яковець дають таке визначення процесу програмування - це процес формування будь-яких програм розвитку, під якими розуміється система взаємопов'язаних за цілями, ресурсами і термінами

заходів, що забезпечують реалізацію пріоритету соціального, економічного, екологічного та інших видів розвитку в задані терміни і з найкращим ефектом [1, с. 113].

Методичний інструментарій програмно-цільового підходу включає методи, які широко використовувалися в минулі роки, а саме: «дерево цілей», балансових та техніко-економічних розрахунків, визначення пріоритетів, розробки варіантів, причому як в традиційному економіко-статистичному, так і в економіко-математичному виконанні. На нашу думку, регіональні програми повинні базуватися на єдиній системі методів і показників загальнонаціонального та територіального регулювання, що забезпечує порівнянність цих рівнів і можливість включення в програмний і не програмний розрізи регіональних розробок. На стадіях наукової розробки програми виключно важливим є варіантний підхід. Багатоваріантність дозволяє точно виявити і обґрунтувати найбільш ефективні шляхи досягнення програмних цілей. При цьому треба відрізняти цінність варіантів з кількісними відмінностями показників (обмеженість) і з принциповими якісними відмінностями рішень (альтернатива).

Регулювання регіонального розвитку базується на використанні сукупності методів, найважливішими з яких є: балансовий, програмно-цільовий, нормативний, метод оптимізації регіонального розвитку. Балансовий метод передбачає використання різних територіальних балансів. Особливо велике значення балансу народного господарства регіону, в якому узагальнюються основні показники комплексного розвитку та містяться дані для аналізу і програмування регіонального господарського комплексу. Останнім часом велике значення набуває регіональна система національних рахунків.

Для виявлення оптимального варіанту програми підходять такі критерії, як: мінімум часу реалізації при заданих обмеженнях на ресурси і кінцевих показниках; мінімум витрат на реалізацію при фіксованих кінцевих показниках і часу реалізації; мінімум відхилень кінцевих показників від встановлених нормативів при заданих витратах та часу реалізації.

На думку В. Крюкова, програма - це директивний адресний плановий документ, ув'язаний за ресурсами, виконавцями та строками здійснення, комплекс техніко-виробничих, економічних, науково-дослідних, екологічних, організаційно-господарських заходів, в яких повинні взяти участь багато галузей, господарські органи, економічні райони, регіони і які у своїй сукупності дозволяють вирішити певну народногосподарську проблему [2, с. 11]. Н. Платонова, В. Шумаєв, І. Бушцева вважають, що програма – це науково обґрунтоване передбачення про стан будь-якого, локального об'єкта управління, через певний період часу на підставі реалізації поставленої мети і за умов виконання комплексу заходів, узгоджених за ресурсами, термінами і виконавцям [4, с. 95].

В. Любовний стверджує, що програма це ув'язаний за ресурсами, виконавцями і термінами здійснення комплекс науково-дослідних, організаційно-господарських та інших заходів, які забезпечують ефективне вирішення конкретних завдань в галузі державного будівництва, науково-технічного, економічного, інвестиційного, соціально-демографічного, зовнішньоекономічного, культурного, екологічного, регіонального розвитку [3, с. 17].

Законом України «Про державні цільові програми», визначено, що цільова програма - це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням. Програма має статус державної, якщо охоплює всю територію держави або значну кількість її регіонів, має довгостроковий період виконання і здійснюється центральними та місцевими органами виконавчої влади [5].

Проведений вище аналіз наукових джерел дозволяє сформулювати класифікацію програм розвитку за різними критеріями (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація програм розвитку

Критерій	Вид програм
1. За рівнем використання	- міждержавна - спрямована на вирішення вузлової проблеми в соціальній сфері; - державна – спрямовані на розв'язування проблеми розвитку держави, окремих галузей; - регіональна – спрямована на розв'язання проблеми розвитку регіону, соціально-культурної сфери регіону тощо.
2. За змістом	- науково-технічна; - соціально-економічна; - виробничо-технічна; - інвестиційна; - екологічна тощо.
3. За масштабністю використання	- комплексна – забезпечується за рахунок самостійних дій: результат діяльності органів місцевого самоврядування; - вузькоспеціалізована – не досягнено однією з програм
4. За територіальною приналежністю	- міжрегіональна; - внутрішньо регіональна; - обласна; - міська; - державна
5. За терміном дії	- довгострокова – період реалізації охоплює не лише 10 років; - середньострокова – період реалізації від 5 до 10 років; - короткострокова – виконується у продовж 1-3 років
6. За джерелом фінансування	- централізоване фінансування; - фінансування з місцевого бюджету; - змішана форма фінансування
7. За пріоритетністю використання	- першочергова; - тимчасово відкладена
8. За терміном реалізації	- перманентна; - разова

Джерело сформовано: [5]

Існують державні, регіональні та галузеві програми. Регіональним програмам в разі їх важливості може присвоюватися статус державних. Державні цільові програми є найважливішим засобом реалізації структурної політики держави, активного впливу владних структур на хід економічних процесів для досягнення кінцевих соціально-економічних цілей. В якості цільових установок регіонального розвитку можуть виступати завдання як загально регіонального рівня (наприклад, підвищення ефективності функціонування економіки регіону шляхом розвитку виробничої інфраструктури або створення умов для широкого розвитку підприємництва), так і більш вузького і приватного характеру (наприклад, рішення продовольчої проблеми, прорив на світовий ринок з товарами певного виду).

Найбільш складною проблемою є розробка програми комплексного розвитку економіки та соціальної сфери регіону як цілісного утворення, оскільки в цьому випадку необхідно врахувати все різноманіття обмежень на економічний розвиток регіону, а саме: стан природного фактора, сучасну соціально-демографічну ситуацію, прогноз соціальної напруженості в регіоні тощо. Принципове значення має положення про те, що для стабільного розвитку регіону не можна обмежуватися тільки рішенням завдань, що мають переважно оперативний характер і пов'язаних з функціонуванням життєзабезпечуючих систем та об'єктів. Необхідно вирішувати завдання стратегічного порядку, покликані забезпечити вдосконалення (модернізацію) економічної бази, розвиток соціального середовища тощо.

Головними ознаками цільових програм, що обґрунтовують можливість їх застосування

для розв'язання проблеми соціально-економічного розвитку є: наявність чітко визначеної мети, на виконання якої спрямовані всі заходи програми; комплексність програми, виражається у великій кількості виконавців та в множині заходів, які необхідно виконувати для досягнення мети; визначення і формальне закріплення відповідальності в самому механізмі реалізації програми; повнота і безумовна достатність заходів, які передбачені для реалізації поставленої мети; взаємоузгодженість всіх заходів щодо строків реалізації та ресурсів.

Як обов'язкові висуваються наступні структурні елементи регіональної комплексної програми:

- промислова політика (підпрограма модернізації економіки та реструктуризації підприємств);
- будівельна політика (підпрограма розвитку регіональної інфраструктури, реконструкція комунікацій);
- соціальна політика (підпрограма розвитку освіти, охорони здоров'я, культури).

Сама ж процедура розробки комплексних регіональних програм спирається на апробовану та загальноприйнятую в світовій практиці схему і передбачає наступну послідовність дій:

- аналіз соціально-економічної ситуації в регіоні, виявлення проблем, визначення їх актуальності та соціальної значущості;
- формулювання проблем, що підлягають програмному рішення, аналіз обмежень проблеми, прогноз її стану на майбутнє;
- виділення основних цілей, їх ранжування, побудова «дерева цілей»;
- пошук можливих шляхів вирішення проблеми (розробка максимальної кількості альтернатив), оцінка та відбір альтернатив (вибір оптимального рішення);
- деталізація та уточнення відібраних альтернатив;
- розробка взаємопов'язаної сукупності заходів програми;
- розробка рекомендацій щодо реалізації програми, оцінка наслідків реалізації програми.

Структура будь-якої регіональної програми регламентована нормативними документами. При цьому типова її форма містить такі розділи: з міст проблеми, на розв'язання якої спрямована програма; основна мета та завдання, строки та етапи реалізації; система програмних заходів; ресурсне забезпечення виконання програми; механізм реалізації програми; організація управління програмою та контроль за ходом її реалізації; оцінка ефективності, соціально-економічних і екологічних наслідків реалізації програми; паспорт програми, який складається із анотації програми. До основних функцій програм розвитку відносять:

- наукове обґрунтування конкретних цілей розвитку;
- подолання відомчої роз'єднаності;
- забезпечення пріоритетності розподілу ресурсів на користь найбільш важливих напрямків розвитку;
- розгортання і конкретизація концепції розвитку;
- концентрація і централізація управління ресурсами для виконання відповідних рішень;
- прогресивна зміна сформованих тенденцій в економіці і т.д.

Основними принципами на яких базується прогнозування та розробка процесу соціально-економічного розвитку регіону, є:

- адресність - передбачає цілеспрямований директивний вплив на процеси соціального, економічного, інноваційно-технологічного, екологічного та інших видів розвитку з метою змінити перспективи розвитку. Програми розвитку повинні застосовуватися там, де процеси ринкового саморегулювання не здатні вирішувати проблеми, де виявляються небезпечні тенденції тощо.
- комплексність, узгодженість системи програм розвитку - окремі складові програм

розвитку повинні бути взаємопов'язані для отримання синергетичного ефекту;

- концентрація ресурсів - для реалізації програмних заходів необхідно здійснювати перерозподіл ресурсів на користь програмного сектора, при цьому потрібно зберегти збалансованість використання всіх складових ресурсного потенціалу;

- обмеженість сфери впливу - програми розвитку охоплюють не всі сфери розвитку, а тільки визначений стратегічний напрямок, вони повинні бути достатньо вузько спеціалізованими, щоб забезпечити концентрацію ресурсів для реалізації встановлених цілей розвитку.

- науковість - розробка та реалізація програм розвитку необхідно будувати на науковій основі, з використанням наукових прийомів та методів;

- організованість і впорядкованість управління програмами розвитку - управління реалізацією програм розвитку повинно спиратися на єдину керуючу компанію і партнерство з боку держави, бізнесу, науки, освіти та громадянського суспільства [6, с. 121].

Програми розвитку розробляються і реалізуються регіонами, які самостійно визначають цілі і завдання, порядок їх розробки і механізм реалізації. Основною метою регіональної програми є ефективне використання в умовах ринкової економіки природного, виробничого, трудового, інтелектуального і т.д. потенціалу регіону, нарощування його за рахунок положення в загальноукраїнському та міжнародному поділі праці для підвищення рівня життя населення регіону. Систематизуємо і охарактеризуємо основні структурні блоки програми розвитку регіону:

1. Передпрограммний блок передбачає розробку довгострокового, середньострокового і короткострокового прогнозів регіонального розвитку на основі синтезу генетичного і телеологічного підходів до прогнозування, стратегії та концепції розвитку регіону, при необхідності у разі проведення додаткових регіональних досліджень (маркетингових і т.д.).

2. Цільовий блок програми розвитку регіону характеризується єдністю принципів, заходів, завдань, є визначальним для програми будь-якого рівня, виду та часового горизонту. У ньому формулюється проблема, яка повинна бути вирішена у разі реалізації програми.

Актуальність проблем служить основою для визначення порядку цілей. З цією метою будується «дерево цілей» яке дозволяє враховувати взаємозумовленість цілей і черговість їх досягнення.

3. Ресурсний блок характеризує склад, призначення та обсяги необхідних ресурсів. На основі аналізу отриманої інформації і діагностичних розрахунків розробляються матеріальні, фінансові, трудові та інші баланси.

4. Блок забезпечення включає кадрове, методологічне, нормативно-правове, наукове, технічне, інформаційне забезпечення, без якого програма не може бути виконаною.

5. Організаційний блок дозволяє збалансувати цілі і ресурси, визначити замовників і організувати роботу виконавців. У ньому будується ієрархічна структура управління розробкою та реалізацією програми, вказуються відомства та особи, відповідальні за отримання кожного проміжного і кінцевого результату.

У цьому блоці при управлінні розробкою і реалізацією програм регіонального розвитку виділяють такі суб'єкти системи програмного управління: замовники - визначають зміст програми розвитку, забезпечують її ресурсами, здійснюють державне приймання та використання отриманих результатів; наукові керівники - виражають основну ідею програми розвитку, забезпечують науковий супровід реалізації програми розвитку; виконавчі органи (керуюча компанія, виконавча дирекція програм розвитку) - організовують виконання програм розвитку, за умов використання виділених ресурсів та відповідають за отримані результати [6, с. 122].

Модель структури програми регіонального розвитку, систематизована автором, представлена на (рис. 1.). Головним призначенням існуючої нині структури програм розвитку регіону є забезпечення методологічної єдності регіональних програм і їх взаємозв'язок з цілями державних стратегічних програм розвитку.

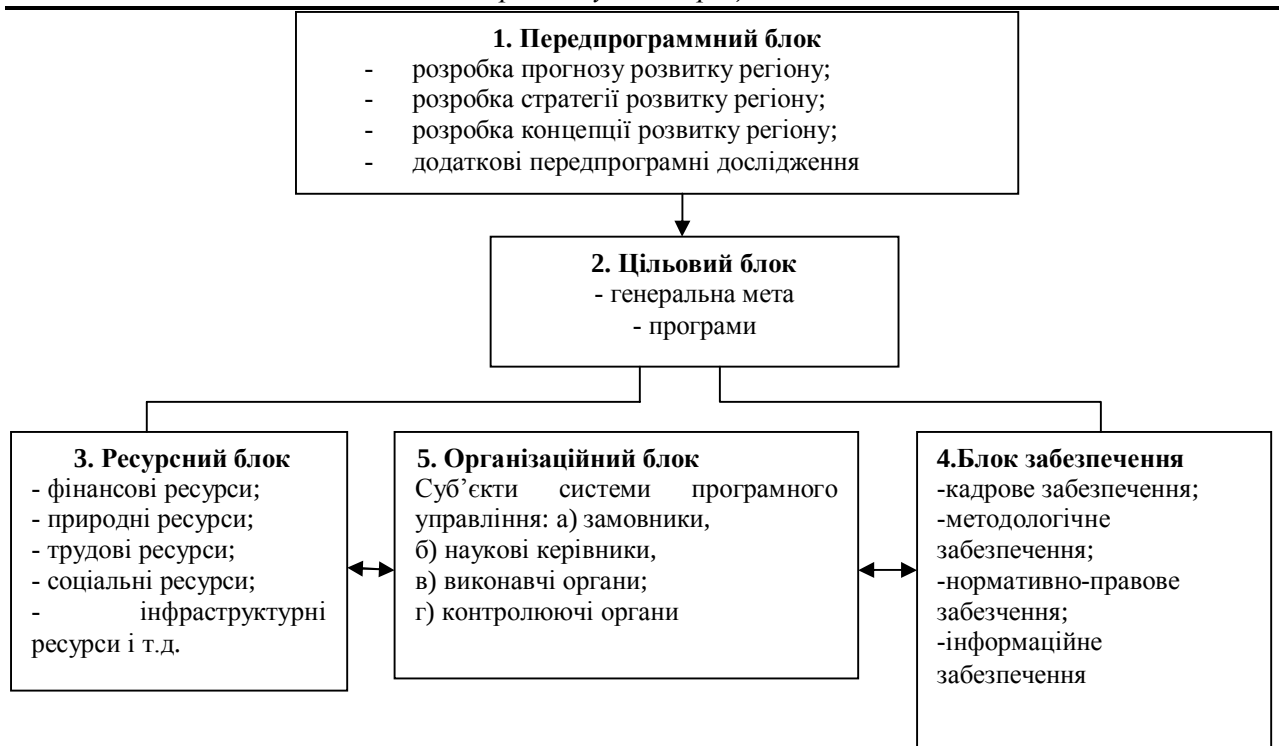


Рис. 1. Систематизована структурна модель програми регіонального розвитку
Джерело: сформовано автором

На нашу думку, структура регіональної програми розвитку визначається залежно від цілей і складається з розділів:

1. Паспорт програми – або її резюме.
2. Характеристика соціально-економічного становища, розробка стратегії розвитку суб'єкта.
3. Цілі, завдання, терміни та етапи реалізації програми.
4. Комплекс програмних заходів.
5. Організація управління програмою і контроль за її реалізацією.
6. Ресурсне забезпечення програми.
7. Оцінка ефективності та результати виконання програми.

На сучасному етапі сталий розвиток регіонів дійсно пов'язаний з необхідністю визначення їх маркетингового потенціалу. Масштабність, глибина і складність розв'язаних регіонами завдань вимагає розробки концептуально-методологічних основ регіонального маркетингу, формування різних форм та інструментів управління маркетинговою привабливістю регіонів. На нашу думку, регіональний маркетинг - це цілеспрямованість системи регіонального менеджменту на потреби певних груп споживачів товарів та послуг регіону. Відмінність регіонального маркетингу полягає в наявності у регіоні економічного простору, в межах якого можуть бути реалізовані всі маркетингові функції, які характеризуються тривалістю та неоднорідністю. Діяльність суб'єктів у рамках певного економічного простору формує геомаркетингове середовище їх функціонування, для якого важливі такі ознаки, як: територіальна спільність, цілісність та специфічність. Глибина регіональних маркетингових досліджень визначається поставленими регіональним менеджментом завданнями і наявністю ресурсів на їх перед програмну оцінку. За допомогою інструментарію регіонального маркетингу на цій стадії можна реалізувати наступні заходи: оцінити експортний потенціал регіону, можливості його розвитку, можливі обсяги залучення додаткових кредитних ресурсів; визначити коло потенційних виробників, присутність яких в регіоні дозволить сформулювати регіональні ринки; виявити проблеми, пов'язані з регіональною асиметрією; сформулювати економічні інтереси регіону в країнах-експортерах і імпортерах продукції з регіону, визначити напрямки міжрегіонального та міжнародного

інвестиційного співробітництва, стратегічних партнерів; визначити можливі масштаби і потенційні перспективи розвитку діючих виробництв і створення нових.

Комплекс регіональних програм з єдиним цільовим призначенням, яке погоджується та взаємоузгоджуються чіткими заходами дозволить створити механізми практичної реалізації цілей розвитку регіону. Досвід реалізації державних і регіональних програм дозволяє розробити типові технології і механізми досягнення цілей регіонального розвитку. Уніфікація цих технологій і механізмів дозволить створити модельний інструментарій реалізації заходів у рамках програм регіонального розвитку.

Таким чином, програмно-цільовий метод придбав активних прихильників у багатьох розвинених країнах світу. У ряді розвинених країн розроблялися і реалізовувалися програми соціально-економічного розвитку, в тому числі програми регіонального розвитку, головним призначенням яких було вирівнювання умов розвитку окремих регіонів та забезпечення гідного рівня життя їх населенню.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, сучасні тенденції розвитку економіки обумовлюють необхідність вирішення цілого комплексу наукових і прикладних проблем в управлінні регіонами України, в тому числі в теорії та методології регіонального стратегічного та програмно-цільового прогнозування.

Список використаних джерел

1. Кузык, Б.Н. Прогнозирование, стратегическое планирование и национальное программирование [Текст] : учебник / Б.Н. Кузык, В.И. Кушлин, Ю.В. Яковец. — М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. — 591 с.
2. Крючков, В.Н. Структуризация и анализ межотраслевых связей целевых программ [Текст] : монография / В.Н. Крючков. — Новосибирск : Наука, 2005. — 256 с.
3. Любонный, В.Я. Целевые программы развития регионов [Текст] / В.Я. Любонный, И.Ф. Зайцев, А.Б. Воякина, О.С. Пчелинцев, Л.Я. Герцберг, Г.А. Шим. - М.: Московский общественный научный фонд, 2000. — 178 с.
4. Государственное регулирование национальной экономики [Текст] : учебное пособие / под ред. Н.А. Платоновой, В.А. Шумаева, И.В. Бушцевой. — М. : АЛЬ-ФА-М, ИНФРА-М, 2008. — 653 с.
5. Про державні цільові програми [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 02 грудня 2012 року] / Верховна Рада України ; Закон від від 18.03.2004 № 1621-IV // Відомості Верховної Ради (ВВР). — 2004. — № 25. — ст. 352. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1621-15> (дата звернення 07.11.14). — Назва з екрана.
6. Гаврилов, А.И. Региональная экономика и управление [Текст] : учеб. пособие для вузов. — М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2002. — 239 с.

В статье рассматриваются особенности программно-целевого подхода к прогнозированию регионального развития; сформировано классификацию программ развития, определены основные принципы, на которых базируется прогнозирования и разработка процесса социально-экономического развития региона; предложена модель структуры программы регионального развития через обеспечение методологического единства региональных программ и их взаимосвязь с целями государственных стратегических программ развития.

Ключевые слова: прогнозирование, программа, региональное развитие, программно-целевой подход, региональная комплексная программа.

УДК 33

S.A. Tkachenko, Ph.D., Assistant professor
University "Mykolaivska Polytechnic"

**DESCRIPTION OF ANALYTICAL PROCESSING OF TECHNICAL AND
ECONOMIC INFORMATION OF THE ADDITIONAL COST OF INCREASING
THE QUALITY CHARACTERISTICS AND TECHNICAL PARAMETERS
OF PRODUCTS**

Abstract. The article highlights the features of the theoretical and methodological tools of analytical processing of technical and economic information, the additional costs of improving quality characteristics and technical parameters of the finished products, products for industrial and scientific-production associations.

In the scientific study of sound, cost analysis of the costs associated with raising the quality characteristics and technical parameters of the finished product, must be an integral part of the work conducted in the justification of allowances to the wholesale price of products, products for the improvement of its quality, which are higher than those stated standards and technical terms. This analysis allows us to identify and eliminate costs that arise under the influence of subjective factors, to get closer to the value of the necessary expenses, which are the basis for pricing, and fully complies with the requirements of modern transformation processes in the national economic system of the country, which clearly confirms the fact that prices should provide compensation for the costs of the production process and a lot of net profit for each industrial competitiveness and scientific-production association in the market.

Among the prospects for further research in this area of particular relevance, in our view, is different question related to the conduct of analytical processing of technical and economic information of one-time costs of implementing measures to improve the quality characteristics and technical parameters of finished products-products.

Keywords: Data analysis, additional costs, improve the quality of the finished product, enterprises and associations of industry.

С.А. Ткаченко, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
проректор з науково-педагогічної роботи (навчальний процес),
ВНЗ МТУ «Миколаївська політехніка»

**ДЕСКРИПЦІЯ АНАЛІТИЧНОЇ ОБРОБКИ ТЕХНІКО-ЕКОНОМІЧНОЇ
ІНФОРМАЦІЇ ДОДАТКОВИХ ВИТРАТ НА ПІДВИЩЕННЯ ЯКІСНИХ
ХАРАКТЕРИСТИК ТА ТЕХНІЧНИХ ПАРАМЕТРІВ ПРОДУКЦІЇ-ВИРОБІВ**

В статті переконливо висвітлено особливості теоретико-методологічного інструментарію аналітичної обробки техніко-економічної інформації додаткових витрат на підвищення якісних характеристик та технічних параметрів продукції для промислових підприємств та виробничих об'єднань.

Серед перспективи подальших розвідок у даному напрямку особливою актуальністю, на наш погляд, відрізняється питання пов'язане із проведенням аналітичної обробки інформації одноразових витрат на впровадження заходів із підвищення якісних характеристик та технічних параметрів продукції-виробів

Ключові слова: аналітична обробка інформації, додаткові витрати, підвищення якості готової продукції, підприємства і об'єднання промисловості.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В нових умовах планування і економічного стимулювання якість готової продукції щільно пов'язана із головними показниками господарської діяльності підприємств: обсягом реалізації, чистим прибутком, рентабельністю активів. Для правильної оцінки діяльності підприємства необхідним є співставлення отриманого ефекту від підвищення якості продукції з витратами матеріальних, трудових та грошових ресурсів на ці цілі. Такий підхід до оцінки діяльності підприємства виступає передумовою визначення економічної ефективності. Економічна ефективність підвищення якості продукції знаходиться, як правило, в безпосередньої залежності від величини додаткових витрат на підвищення якості продукції. Це значить, що в ряді випадків при інших рівних умовах, чим менша величина додаткових витрат, тим більший економічний ефект від підвищення якості готової продукції і, навпаки, чим більші витрати на підвищення якості продукції, тим менший економічний ефект. У зв'язку з цим при аналізі діяльності підприємств із підвищення якості продукції важливе місце повинне бути відведено аналізу додаткових витрат, пов'язаних із підвищенням якості, ін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В результаті проведеного дослідження поглядів та думок провідних вітчизняних і іноземних вчених-економістів з означеної проблематики, серед яких потрібно відзначити роботи таких науковців як К. С. Бурма [1], В. О. Коновалов [2], Ю. М. Максимов [3], Д. М. Миргородець [4], Є. Мних [5], А. Ф. Павленко, М. Г. Чумаченко [6], К. В. Теміров [7] та інших, показує, що існуючий на цей час системно-логічний інструментарій функції управління – аналізу витрат, пов'язаних із підвищенням якості готової продукції, недостатньо використовується службами дослідження ринку промислових підприємств (об'єднань) для оцінки конкурентоспроможності продукції-виробів, ефективності ринків збуту суб'єктів господарювання і інше.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). У зв'язку із цим, метою даної наукової публікації виступає висвітлення особливостей теоретико-методологічного інструментарію аналітичної обробки техніко-економічної інформації додаткових витрат на підвищення якісних характеристик та технічних параметрів продукції для підприємств (об'єднань) промисловості і ін.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Початковим матеріалом для аналізу цих витрат слугують планові, обліково-економічні і звітні джерела. При аналізі необхідно використовувати метод порівняння фактичного рівня витрат з плановим, визначати відхилення від плану, виявляти та вивчати їх причини і ін.

Аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості готової продукції, включає: загальну оцінку виконання плану за кількістю заходів і освоєнню грошових коштів на підвищення якості продукції; виконання планових заходів, спрямованих як на досягнення продукцією рівня якості, який відповідає вимогам стандартів і технічних умов, так і на перевищення їх; виконання плану заходів і освоєння коштів за окремими джерелами фінансування; виконання плану витрат за кожним заходом за статтями витрат; виконання плану заходів окремими підрозділами підприємства за статтями витрат; виконання плану витрат за окремими видами продукції; розрахунок економічної ефективності підвищення якості продукції; аналіз витрат на одиницю «корисності» продукції; проведення порівняльного аналізу витрат на покращення якості продукції між конкуруючими підприємствами; використання результатів аналізу витрат для обґрунтування надбавок до оптових цін на готову продукцію підвищеної якості.

Аналіз витрат потрібно починати із загальної оцінки виконання плану за кількістю заходів і освоєння грошових коштів, які заплановані на ці цілі. На цьому етапі робиться порівняння кількості фактично виконаних заходів і загальної суми фактичних витрат на їх виконання з кількістю заходів і сумою витрат, які передбачені планом. Критерієм загальної оцінки діяльності підприємств в цієї області повинна бути відсутність перевитрачання коштів, призначених на покращення якості продукції, при обов'язковому виконанні плану за кількістю заходів і за умови досягнення продукцією, яка виготовляється запланованих параметрів якості. Це обумовлено тією теоретичною передумовою, що величина витрат на підвищення якості продукції знаходиться у щільній залежності від кількості заходів, які впроваджуються і ступеня зміни якісних характеристик та технічних параметрів готової продукції.

Основними джерелами для загальної оцінки повинні слугувати дані, які утримуються в таблиці форми 06-ТП «План удосконалення і покращення якості продукції», картки обліку витрат за заходами і акти впровадження заходів. За сумою витрат і кількістю заходів, спрямованих на підвищення якісних характеристик готової продукції, розраховується відсоток виконання плану і визначається абсолютне відхилення від нього. Оцінка досягнення продукцією, що випускається запланованих показників, критеріїв якості робиться за кожним заходом окремо на основі висновку комісії в актах впровадження заходів і інше.

Велике значення при аналізі витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, має проведення окремого аналізу виконання плану за заходами і витратами, спрямованими на досягнення продукцією, що випускається рівня якості, який відповідає вимогам, які

висуваються стандартами і технічними умовами, а також за заходами і витратами, які спрямовані на досягнення рівня якості виробів, який перевищує вимоги, які висуваються стандартами і технічними умовами. Потреба такого поділу обумовлюється тим, що у першому випадку матеріальна зацікавленість промислового підприємства відсутня і інше.

Джерелами даних для економічного аналізу при цьому можуть слугувати техпромфінплан підприємства (форма 05-ТП), картки обліку витрат за заходами, акти виконання робіт і впровадження заходів, матеріали перевірок якісних характеристик та технічних параметрів готової продукції на підприємствах, які проводяться інспекціями із системи якості, комісіями Комітету стандартів тощо.

Важливе місце при аналізі витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, займає аналіз витрат за джерелами їх фінансування. При цьому аналізі необхідно виявляти виконання плану за заходами із освоєння витрат за окремими джерелами. Особлива увага повинна приділятися виконанню плану заходів, витрати за якими включаються до собівартості продукції. Це пояснюється тим, що часто-густо підприємства з метою економії собівартості готової продукції, що виготовляється, збільшення чистого прибутку і рентабельності активів не виконують плану за заходами та заморожують кошти на покращення якості, які включаються до собівартості готової продукції і інше.

Важливу роль при аналізі витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, повинен відігравати аналіз цих витрат за окремими статтями. Його завданням виступає виявлення можливостей зменшення величини витрат, пов'язаних із підвищенням якості готової продукції. У цьому зв'язку потрібно наступним чином аналізувати витрати, пов'язані із підвищенням якості продукції. Спочатку за кожним заходом за окремими статтями витрат потрібно порівняти фактичні витрати із плановими і визначити абсолютні суми відхилень. Далі встановлюють причини цих відхилень, якими можуть бути зміна обсягу робіт за кожним заходом, зміна норм витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів. При цьому повинні ретельно вивчатися чинники (фактори) впливу, які обумовили зміну обсягу робіт та норм витрат на якість, ін.

Аналіз витрат на підвищення якісних характеристик готової продукції за статтями витрат доцільно проводити не тільки після впровадження заходів, але і на протязі усього періоду проведення робіт, тобто щоквартально, щомісячно, а у потрібних випадках і в більш короткі проміжки часу (декаду, п'ятиденку) і інше.

При аналізі витрат за окремими статтями поряд із визначенням величини абсолютних відхилень за окремими статтями і причин, які їх обумовили, потрібно звертати особливу увагу на встановлення величини відхилень та їх причин за місцем здійснення витрат – окремим цехам, ділянкам, службам тощо.

Потреба у цьому аналізі випливає із вимог ринку і пов'язаного з ними контролю за витратами, який проводиться безпосередньо в цехах, дільницях, на робочих місцях. При цьому аналіз витрат за структурними підрозділами підприємства повинен забезпечувати не тільки виявлення причин відхилень, але і осіб, в результаті роботи яких виникли ці відхилення. Аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якісних характеристик та технічних параметрів готової продукції за структурними підрозділами промислового підприємства, потрібно проводити одночасно із аналізом витрат на виробництво продукції і ін.

Джерелами інформації, потрібної для аналізу витрат на покращення якості готової продукції за статтями і місцями їх здійснення, виступають кошториси витрат на підвищення якості продукції, картки обліку витрат за заходами, відомості – форми № 5 і інші матеріали. На промислових підприємствах, які застосовують нормативний метод бухгалтерського обліку, джерелами показників, потрібних для аналізу, можуть слугувати повідомлення про зміну норм, аркуші відхилень за витратами матеріалів, за заробітною платою та інше.

Велика увага повинна приділятися аналізу витрат на підвищення якості за окремими видами готової продукції. Значення цього аналізу визначається тим, що величина додаткових витрат на одиницю продукції є одним із показників, які приймаються до уваги при оцінці ефективності підвищення її якості. У цьому випадку завданням аналізу повинне бути

дослідження можливостей зменшення додаткових витрат із покращення якості на одиницю продукції інше.

При економічному аналізі витрат за видами готової продукції потрібно порівнювати фактичну величину витрат на одиницю продукції з величиною, яка передбачена плановим завданням, та визначити абсолютну величину відхилень.

При цьому знаходять використання наступні джерела: кошториси витрат на підвищення якості продукції (виробів), картки обліку витрат за заходами, а також спеціально складені розрахунки фактичних витрат на підвищення якості одиниці продукції. Аналіз додаткових витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, повинен проводитися у щільному зв'язку із розрахунком економічної ефективності покращення якості продукції. Взаємозв'язок додаткових витрат на підвищення якості продукції та величини економічного ефекту від підвищення якості готової продукції проявляється у наступному розрахунку, формула (1):

$$EE_{\text{вир}} = \Pi_{\text{вир}} - D_{\text{вир}}, \quad (1)$$

де $EE_{\text{вир}}$ - економічний ефект від підвищення якісних характеристик та параметрів одиниці продукції у підприємства-виробника (за планом, фактично);

$\Pi_{\text{вир}}$ - збільшення ціни продажу одиниці готової продукції-виробу у зв'язку із покращенням її якості у підприємства-виробника (за планом та фактично);

$D_{\text{вир}}$ - додаткові витрати, пов'язані із підвищенням якісних характеристик та параметрів одиниці продукції у підприємства-виробника (за планом, фактично).

У зв'язку із цим коефіцієнт економічної ефективності зроблених витрат η розраховують за формулою (2):

$$\eta = \frac{\Pi_{\text{вир}}}{D_{\text{вир}}}. \quad (2)$$

Із наведених вище формул видно, що при інших рівних умовах величина економічного ефекту буде збільшуватися на суму понадпланового зменшення витрат у заводу-виробника та зменшуватися на суму їх надпланового зростання.

Наступним етапом виступає економічний аналіз витрат на підвищення якості в розрахунку на одиницю «корисності» готової продукції. Показник зміни вартості одиниці «корисності» поряд із розрахунком економічної ефективності також показує ефективність підвищення якісних характеристик та параметрів готової продукції. Цей показник розраховується наступним чином, формула (3):

$$u = e_1 - e_2, \quad (3)$$

де u - зміна величини вартості одиниці «корисності» готової продукції-виробу;

e_1 - величина вартості одиниці «корисності» продукції до покращення її якості;

e_2 - величина вартості одиниці «корисності» готової продукції-виробу після покращення її якісних характеристик та технічних параметрів.

В свою чергу, вище згадані показники e_1 та e_2 можливо представити у вигляді наступних функціональних рівнянь, відповідно формули (4) і (5):

$$e_1 = \frac{C_1}{K_1}, \quad (4)$$

та

$$e_2 = \frac{C_2}{K_2}, \quad (5)$$

де C_1 , C_2 - вартість одиниці товару-виробу, відповідно до і після покращення його якісних характеристик та технічних параметрів;

K_1, K_2 - кількісна характеристика n -го параметру якості товару-виробу відповідно до і після проведення робіт із удосконалення якісних характеристик.

У тих випадках, коли впровадження заходів із покращення якісних характеристик та технічних параметрів продукції спричиняє виникнення одночасної зміни не одного, а декількох параметрів якості, для визначення величини вартості одиниці «корисності» продукції доцільно використовувати коефіцієнти значущості окремих параметрів, що дозволяють призвести всі параметри якості, які змінюються до одного визначеного ключового значення.

В практиці машинобудування досить часто мають місце випадки, коли на ряді промислових підприємств виробляється однакова готова продукція. У зв'язку з цим і роботи із покращення якості продукції можуть паралельно здійснюватися на декількох підприємствах. Тому на таких підприємствах доцільно проводити порівняльний аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції. Такий аналіз необхідний для більш глибокої оцінки діяльності підприємств (об'єднань) та дослідження можливостей зменшення витрат на покращення якості продукції. При цьому необхідно порівнювати такі показники, як додаткові витрати на одиницю готової продукції, економічна ефективність, величина вартості одиниці «корисності» готової продукції і інше.

В подальшому аналіз повинен бути поглиблений. Так, потрібно робити порівняння витрат на проведення дослідних робіт, на розробку технічної і технологічної документації, на виготовлення спеціального оснащення, інструменту та інше. Причини, які спричинили виникнення різниці в характері, обсязі і вартості робіт із удосконалення якості продукції на різних підприємствах, потрібно ретельно вивчати. Потрібно впроваджувати провідний досвід інших підприємств щодо робіт із підвищення якості готової продукції, ін.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості готової продукції, повинен стати складовою частиною робіт, які проводяться при обґрунтуванні надбавки до оптової ціни продукції-виробу за покращення показників її якості, які перевищують показники, заявлені стандартами і технічними умовами. Такий аналіз дозволяє виявляти і виключати витрати, які виникають під впливом суб'єктивних факторів (чинників), ближче підійти до величини потрібних витрат, які виступають підґрунтям для ціноутворення, і повністю відповідає вимогам сучасних трансформаційних процесів в національній економічній системі країни, які однозначно підтверджують той факт, що ціни повинні забезпечувати компенсацію витрат виробництва і масу чистого прибутку кожному конкурентоспроможному підприємству на ринку тощо. Серед перспективи подальших розвідок у даному напрямку особливою актуальністю, на наш погляд, відрізняється питання пов'язане із проведенням аналітичної обробки інформації одноразових витрат на впровадження заходів із підвищення якісних характеристик та технічних параметрів продукції-виробів.

Список використаних джерел

1. Бурма, К. С. Повышение качества управления предприятием фармацевтической отрасли на основе реинжиниринга бизнес-процессов [Текст] : диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.05 / Бурма Кира Сергеевна; [Место защиты : Рос. науч.-техн. центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия]. – Москва, 2011.– 161 с. : ил.
2. Коновалов, В. А. Нормативно-управленческие резервы повышения качества продукции [Текст] : автореферат дис. ... доктора экономических наук: 08.00.05 - «Экономика и управление народным хозяйством» / Коновалов Вячеслав Александрович ; [Место защиты : Российский научно-технич. центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия]. – Москва, 2011. – 40 с.
3. Максимов, Ю. Н. Механизм формирования стратегии повышения качества продукции и его влияние на конкурентоспособность товаров на внешнем рынке: автореферат диссертации ... доктора экономических наук: 08.00.14, 08.00.05 / Максимов Юрий

- Николаевич; [Место защиты : Московский государственный ун-т им. М.В. Ломоносова. Экон. фак.]. – Москва, 2012. – 40 с.
4. Миргородец, Д. Н. Циклические резервы повышения качества продукции промышленного предприятия [Текст] : автореферат дис... кандидата экономических наук: 08.00.05 / Миргородец Дмитрий Николаевич; [Место защиты : Тамбовский государственный технический ун-т]. – Тамбов, 2008. – 23 с.
 5. Мних, Є. Сучасний економічний аналіз : питання методології та організації [Текст] / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.
 6. Павленко, А.Ф. Трансформация курса «Экономический анализ деятельности предприятий» [Текст] : научный доклад / А. Ф. Павленко, Н. Г. Чумаченко. – К.: КНЭУ, 2001. – 88 с.
 7. Темиров, К. В. Организационно-управленческие резервы повышения качества продукции предприятий [Текст] : диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.05. – «Экономика и управление народным хозяйством» / Темиров Карэн Владимирович ; [Место защиты: Рос. науч.-техн. центр информации по стандартизации, метрологии и оценке соответствия]. – Москва, 2008. – 186 с. : ил.

В статье убедительно освещены особенности теоретико-методологического инструментария аналитической обработки технико-экономической информации дополнительных затрат на повышение качественных характеристик и технических параметров продукции для промышленных предприятий и производственных объединений.

Ключевые слова: аналитическая обработка информации, дополнительные расходы, повышение качества готовой продукции, предприятия и объединения промышленности.

УДК 657.1.011.56

A.I. Fahrion, Ph.D., Art. teacher,

Ternopil National Economic University

PERFECTION AND INTRODUCTION OF COMPUTER ACCOUNTING SYSTEMS IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract. This article explores the issue of implementation of information technology in the public sector, the role of accounting information in the information system, established order creation and implementation of computer accounting system (BAS) in the public sector, the benefits of computer system of accounting in the public sector and selection of special software that will accumulate not only retrospective but also predictive information. It is proved that significant results in the development of accounting in the public sector are possible with the use of the “Parus-budget”. The system which has a modular construction, where in each of the modules can work independently, but the most efficient use of the system is achieved by combining the modules of the system into a single information space. The analysis of software market for public sector accounting and the necessity to conduct a comprehensive assessment are available on the market software. Designed for software requirements and its classification can objectively compare the functionality of accounting software. Introduction of automated forms of accounting activities of enterprises in the public sector contributes to the creation of qualitatively new forms of organization with the ability to obtain primary documents electronically.

Keywords: public sector, a computer model, computer and information technology, accounting information, electronic document management, information systems, primary documents, account information, electronic documents, accounting.

A.I. Фаріон, к.е.н., старший викладач

Тернопільський національний економічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ КОМП'ЮТЕРНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

У статті досліджено питання впровадження інформаційних технологій в державному секторі економіки, роль облікової інформації у системі інформаційного забезпечення, сформовано порядок створення і впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (КСБО) в державному секторі економіки.

Ключові слова: державний сектор економіки, комп'ютерна модель, комп'ютерно-інформаційні технології,

облікова інформація, електронний документообіг, інформаційні системи, первинні документи, облікова інформація, електронні документи, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Модернізаційний процес в державному секторі економіки вимагає застосування новітніх прийомів і методів обробки облікової інформації. Бухгалтерський облік в державному секторі економіки України потребує запровадження, вдосконалення та широкого використання інформаційних технологій, що дозволить використовувати облікову інформацію з метою забезпечення суворого контролю за витрачанням бюджетних коштів, за їх цільовим призначенням, що збільшить економію часу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні засади розвитку бухгалтерського обліку в умовах інформаційних технологій знайшли своє відображення у працях таких відомих науковців як: Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валусь, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко, В. Ф. Палій, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, В. В. Євдокимова, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, Ю. А. Кузьмінський, О. О. Дорошенко.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідити інтеграційні процеси бухгалтерського обліку в державному секторі економіки в контексті розвитку інформаційних систем.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Подальший розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі економіки пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем і видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій. Серед концептуальних напрямів реформування бухгалтерського обліку державного сектору економіки питання впровадження інформаційних технологій має вирішуватися через організацію процесу автоматизації ділянок обліку.

Тому варто звернути увагу на дослідження Євдокимова В. В. [1] який зазначає, що основне спрямування розвитку бухгалтерського обліку – підвищення якості інформації, що формується в його системі. У сукупності економічної інформації найбільшу питому вагу займає облікова, що базується на даних бухгалтерського обліку. На частку цієї інформації припадає понад 80 % загального обсягу економічної інформації. Як висновок основним джерелом інформації в системі інформаційного забезпечення економіки виступає бухгалтерський облік.

М. С. Пушкар вважає, що облік забезпечує управління необхідною інформацією. Для цього факти господарської діяльності необхідно трансформувати в інформацію, що вимагає виконання обліковцями таких функцій [2]:

- збір даних про факти господарської діяльності, зафіксованих на носіях інформації (паперових, машинних) (організаційна функція);
- обробка даних за допомогою інструментарію обліку (групування, нагромадження, згортання в регістрах обліку) (технологічна функція);
- контроль правильності обробки даних (контрольна);
- забезпечення складання звітів для користувачів (сервісна функція);
- раціональний поділ праці в бухгалтерії (функція координування).

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі виокремлює одну з наведених позицій, яку представлено у формі створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу (2008-2015 рр.) та уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору (2008 р.).

Так, С. В. Свірко, наголошуючи на трансформації нормативних засад обліку державного сектора, зазначає, що успішна реалізація його реформування можлива лише за умов сучасного програмного забезпечення [3].

В умовах реалізації інформаційної парадигми обліку в державному секторі економіки уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку ідентифікує такий розподіл:

- організація забезпечення бухгалтерського обліку;
- уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору;
- створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу.

Розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі економіки пов'язаний з вдосконалення технології обробки облікової інформації на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій, які здатні активно впливати на збільшення ефективності використання наявних ресурсів бюджетної сфери. У зв'язку з цим дослідження автоматизації процесів бухгалтерського обліку є особливо актуальними. Ця ділянка залишається недостатньо дослідженою і на сьогоднішній день.

Підтвердженням цьому є той факт, що більшість бюджетних установ продовжують використовувати ручну форму ведення бухгалтерського обліку або за допомогою найпростіших комп'ютерних програм. Найбільш чітко і злагоджено ведеться облік в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи. Лише комп'ютерна система ведення бухгалтерського обліку дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних, а, отже, і приймати оперативні рішення, які б за допомогою спеціального програмного забезпечення дозволили б накопичувати не тільки ретроспективну, але й прогнозну інформацію. Поряд з цією проблемою ми стикаємося на іншу, а саме недофінансування бюджетної сфери, використання новітніх технологій і обробки облікової інформації передбачає залучення технічної складової, що тягне за собою додаткові витрати на закупівлю та обслуговування, і це – в епоху глобалізації та нових новітніх технологій.

Бухгалтерський облік в державному секторі економіки можна охарактеризувати як систему, оскільки він має притаманні їй властивості – наявність зв'язків, поділ на частини, наявність структури. На практиці він здійснюється за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) і живої праці бухгалтерів, які виконують обробку специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання проміжної та результативної інформації. Кінцевим результатом при обробці облікової інформації установами державного сектору повинна стати достовірна бухгалтерська звітність. Складання звітності в установах державного сектору завершує повний цикл бухгалтерської обробки даних, які накопичуються в облікових регістрах. Впроваджуючи автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку у діяльність установ державного сектору економіки необхідно враховувати низку характеристик, що впливають на організацію ведення облікового процесу: характеристику матеріально-технічної бази та специфіку діяльності установи. Глобалізаційні процеси які відбуваються у світі найбільшою мірою захопили світові інформаційні мережі, які супроводжуються створенням локальної, регіональної та глобальної мережі.

В процесі модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки повинні бути розроблені практичні рекомендації щодо порядку створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, вибору програмного та технічного забезпечення та зміни структури облікового апарату.

На основі опрацювання спеціалізованих джерел [4; 5; 6; 7; 8 с.46-48], відповідно до державних стандартів, що регулюють питання розробки автоматизованих систем (ДСТУ 2941-94: Системи оброблення інформації. Розроблення систем. Терміни та визначення; ГОСТ 34.601-90: Автоматизированные системы. Стадии создания; ГОСТ 34.602-89: Техническое задание на создание автоматизированной системы) сформовано порядок створення і впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (КСБО) в державному секторі економіки (табл. 1).

Послідовність розробки і впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки

Етапи	Види робіт
1. Формування вимог до КСБО	1.1. Дослідження об'єкта та обґрунтування необхідності створення КСБО 1.2. Формування вимог користувачів до КСБО 1.3. Формування та затвердження технічного завдання на КСБО
2. Розробка концепції КСБО	2.1. Дослідження об'єкта комп'ютеризації 2.2. Проведення необхідних науково-дослідних робіт 2.3. Розробка варіантів концепції бухгалтерської комп'ютерної системи, що задовольняє вимогам користувачів
3. Технічний проект	3.1. Розробка проектних рішень по КСБО та її складових 3.2. Розробка та оформлення документації на поставку комплектуючих для КСБО і (або) технічна вимога (технічне завдання) на їх розробку 3.3. Розробка, налаштування програмного забезпечення
4. Робоча документація	4.1. Підготовка робочої документації на КСБО та її складові
5. Впровадження в експлуатацію	5.1. Підготовка об'єкта комп'ютеризації до введення КСБО в дію 5.2. Комплектування КСБО складовими (програмними, технічними засобами, периферійними пристроями тощо) 5.3. проведення монтажних робіт 5.4. Пусконаладжувальні роботи 5.5. Проведення попередніх випробувань 5.6. Навчання бухгалтерського персоналу 5.7. Дослідна експлуатація 5.8. Проведення приймальних випробувань
6. Супроводження бухгалтерської комп'ютерної системи	6.1. Виконання робіт відповідно до гарантійних зобов'язань 6.2. Післягарантійне обслуговування

В умовах докорінної реконструкції технічної бази сучасний ринок бухгалтерського програмного забезпечення надає можливість суб'єктам господарського процесу здійснити комплексну автоматизацію облікового процесу шляхом розробки власного програмного забезпечення або вибору та придбання універсальної сучасної бухгалтерської програми.

Провівши комплексний аналіз вітчизняного ринку сучасного програмного забезпечення бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що для ведення обліку в державному секторі економіки доцільно використати програму “Парус-Бюджет”.

“Парус-Бюджет” – це комплексна система організації електронного документообігу та автоматизації облікової інформації у реєстрах, яка забезпечує єдину для всієї системи установ Державного казначейства методику упорядкування та отримання звітності в електронному вигляді.

Згідно з наказом Державного казначейства України від 28 грудня 2002 року № 245, провідні фахівці Корпорації Парус беруть участь у розробці національних стандартів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі на основі міжнародних стандартів.

Система “Парус-Бюджет” дозволяє комплексно автоматизувати всі розділи бухгалтерського обліку установ державного сектору. Використання даної програми допоможе обліковим фахівцям: формувати первинні документи; здійснювати облік асигнувань із бюджету та розпоряджень на перерахунок коштів для підвідомчих установ; здійснювати облік товарно-матеріальних цінностей та виробничих запасів за матеріально-відповідальними особами; застосовуючи різноманітні методи оцінки матеріальних цінностей; здійснювати облік грошових коштів; здійснювати облік розрахунків з дебіторами та кредиторами; розраховувати заробітню плату та нараховувати грошове забезпечення;

здійснювати кадровий облік; отримувати щомісячну звітність щодо руху коштів за рахунками у вигляді меморіальних ордерів та Книги Журнал-Головної.

Система має модульну побудову, де кожний із модулів може працювати самостійно, але найбільша ефективність використання системи досягається об'єднуючи модулі системи в єдиний інформаційний простір.

Модульна система ведення забезпечує ведення облікових реєстрів інтегруючи з модулями системи "Заробітна плата", "Персонал", "Розрахунок стипендій", "Канцелярія", "Консолідована звітність", "Фінансування" "Оренда та комунальні платежі" "Тарифікація" та подальше інтегрування з системами "Мережа" та "Казна", надає можливість головному бухгалтеру державного сектору отримувати цілісну облікову інформацію. Набір модулів може змінюватися залежно від потреб користувача, а їх використання допоможе обліковим працівникам у вирішенні облікових задач.

Експлуатація даного програмного забезпечення дозволяє забезпечити єдину для всієї системи установ Державного казначейства України методику упорядкування, перевірки та отримання періодичної звітності в електронному вигляді, складання та надання звітності установами державного сектору згідно діючих нормативних документів.

Впровадження автоматизованої форми ведення бухгалтерії в діяльність установ державного сектору економіки сприяє створенню якісно нової форми організації з можливістю отримувати первинні документи в електронному вигляді.

Важко не погодитися з думкою Гізатуліна М.Б. що для створення для створення ефективної системи електронного документування та електронного документообігу суб'єктів державного сектору необхідно стандартизувати параметри електронних документів. Насамперед, потрібно визначити перелік первинних документів та структуру їх форм, що дасть можливість уніфікувати процедуру електронного документообігу для всіх суб'єктів державного сектору та суттєво скоротити витрачання бюджетних коштів на витратні матеріали в кожній бюджетній установі [9].

Удосконалення системи електронного документообігу при раціоналізації облікового процесу є запорукою нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в умовах інформатизації суспільства.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Реалізація організаційних підходів щодо створення й запровадження програмного продукту в межах реалізації функцій і завдань бухгалтерського обліку в державному секторі економіки сприятиме створенню високоякісного програмного продукту та його успішному впровадженню в експлуатацію. При придбанні програмного забезпечення для бухгалтерії державного сектору потрібно проводити всебічну оцінку доступних на ринку програмних продуктів. Розроблений перелік вимог до програмного забезпечення, а також його класифікація дозволяють об'єктивно порівнювати функціональні можливості бухгалтерських програм.

Список використаних джерел

1. Євдокимов, В.В. Бухгалтерський облік як джерело інформації в системі інформаційного забезпечення в системі інформаційного забезпечення економіки України [Текст] / В.В.Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — Серія : Економічні науки. — 2010. — №1 (51). — С. 46—50.
2. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія / М.С.Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2007. — 359 с.
3. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами [Текст] : у 2 т. / За ред. Л.Г. Ловінської. — К. : ДННУ "Академія фінансового управління", 2013. — Т. 1 : Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін. — С. 412—427.
4. Сентябов, В. Что скрывается за автоматизацией бюджетного учета / В.Сентябров // Свое

- дело. — 2002. — № 3. — Відомості доступні з мережі Інтернет : <http://www.pro-comp.ru/306780.shtml> (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.
5. Свірко, С. В. Алгоритм організації бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ та методичні підходи до його побудови [Текст] / С.В.Свірко // Формування ринкової економіки. — Вип. 11. — К. : КНЕУ, 2003. — С. 220—231.
 6. Кузнецов, С. В., Шур Е. С. Введение в проблему автоматизации бухгалтерского учета в вузе / С.В. Кузнецов, Е.С. Шур // Университетское управление. УрГУ. — 1998. — № 1(4) // <http://unimgmt.eunnet.net/unimgmt> (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.
 7. Дмитриев, С. Новые возможности автоматизации бухгалтерского учета в бюджетных организациях [Текст] / С. Дмитриев // Компьютерные вести. — 1999. — № 49. — Доступно з мережі Інтернет : www.kv.minsk.by/index1999492102.htm (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.
 8. Писаревська, Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту [Текст] : навч. посібник. — К. : КНЕУ, 2004. — 369 с.
 9. Гізатулін, М.Б. Проблеми та перспективи розвитку електронного документування в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору [Текст] / М.Б.Гізатулін // Науково-практичне видання “Незалежний АУДИТОР”. — 2014. — № 7 (I). — С. 68—72.
 10. Матеріали та рекомендації корпорації ПАРУС. — Режим доступу : <http://mail.parus.com.ua> (дата звернення 02.11.14). — Назва з екрана.

В статье исследованы вопросы внедрения информационных технологий в государственном секторе экономики, роль учетной информации в системе информационного обеспечения, сформирован порядок создания и внедрения компьютерной системы бухгалтерского учета (КСБУ) в государственном секторе экономики.

Ключевые слова: *государственный сектор экономики, компьютерная модель, компьютерно-информационные технологии, учетная информация, электронный документооборот, информационные системы, первичные документы, учетная информация, электронные документы, бухгалтерский учет.*

УДК 339.146

I.O. Fedunyak, Ph.D., Associate professor

OP NUBiP Ukraine «Berezhany agrotechnical institute»

PROFESSIONAL QUALITY SALE OF AGRICULTURAL PRODUCTS IN THE WHOLESALE MARKET

Abstract. *There was a research of wholesale markets conducted, as they are ones of the main chains of agrarian products realization. There was a process of price formation characterized, and therefore defined that price formation mechanism in agrarian sector is subordinated to the unified methodological principles, existing in our state's economy.*

In modern conditions, there are several problems associated with the formation of an effective system of agricultural products in the new conditions of economic and financial challenges require further study.

There was an emphasis made that the wholesale markets creation would allow products manufacturers to do without the services of the multiple mediators, and to come to an unmediated trade with consumers directly, providing themselves with the better product sales conditions. Personal views regarding wholesale markets development are outlined.

Keywords: *infrastructure, wholesale market, market operators, product quality, logistics.*

I.O. Федуняк, к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства

ВП НУБіП України, «Бережанський агротехнічний інститут»

ПРОФЕСІЙНІ ЯКОСТІ В РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ОПТОВИХ РИНКАХ

Проведено дослідження оптових ринків, як одних з основних ланок реалізації аграрної продукції. Охарактеризовано процес ціноутворення. Викладено власні бачення щодо розвитку оптових ринків.

Доведено необхідність функціонування оптових ринків сільськогосподарської продукції, як основних ціноутворюючих суб'єктів на основі вільної взаємодії попиту і пропозиції, що буде позитивно впливати на

вирішення проблеми забезпечення населення товарами, сприяти виробникам продукції і переробним підприємствам у зниженні собівартості та нарощуванні обсягів виробництва, посиленні здорової конкуренції на споживчому ринку та здешевлення продовольчих товарів для кінцевого користувача.

Ключові слова: інфраструктура, оптовий ринок, оператори ринку, якість продукції, логістика.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасний етап розвитку аграрної науки характеризується ретельною увагою, яка приділяється теоретичним проблемам розвитку інфраструктури аграрного ринку і практичним аспектам її функціонування. Тому актуальним постає створення нової чи трансформація діючої інфраструктурної ланки, особливо на ринках стратегічно важливої продукції з метою організації роботи ефективних оптових операторів, спроможних забезпечувати в необхідних обсягах реалізацію продукції, відтворення інвестованих коштів та сприяти втіленню в життя державної регуляторної політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку оптових ринків сільськогосподарської продукції (ОРСП) досліджували: Гриценко М.П., Воскобійник Ю.П., Кваша С.М., Лузан Ю.Я., Малік М.Й., Могильний О.М., Молдаван Л.В., Розгон А.В., Саблук П.Т., Саблук Р.П., Шпикуляк О.Г., Шпичак О.М. та інші.

В умовах сьогодення існує ряд проблем, пов'язаних з формуванням ефективної системи реалізації сільськогосподарської продукції в нових умовах економічних та фінансових викликів потребують подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Головною метою є доведення необхідності функціонування оптових ринків сільськогосподарської продукції, як основних ціноутворюючих суб'єктів на основі вільної взаємодії попиту і пропозиції.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Досвід успішного функціонування оптових ринків за кордоном стає доступним і для вітчизняних аграріїв та підприємців. Майже кожна країна Європи, Північної й Південної Америки та Австралія мають розвинену систему оптових ринків [1, 26–31].

Загалом проблемі створення і розвитку ефективних ринкових систем розподілу сільськогосподарської продукції приділяється пріоритетна увага в усіх країнах світу, тому вивчення досвіду функціонування різних моделей оптових ринків є корисним для України.

Аналіз функціонування оптових ринків сільськогосподарської продукції таких країн як Франція, Польща, Іспанія та інших країн світу підтверджує історичну сутність, що оптовий ринок сільськогосподарської продукції слід розглядати як місце, де проводяться угоди купівлі-продажу, фактично знаходиться товар і щоденно виникає ціна рівноваги між попитом і пропозицією. Тому вивчення досвіду функціонування різних моделей оптових ринків є корисним для України.

На відміну від багатьох зарубіжних країн у нас поширена досить проста та примітивна з позицій організаційно-технічного рівня форма торгівлі сільськогосподарською продукцією на продовольчих ринках населених пунктів [2, с.11].

Актуальним питанням є розбудова мережі торгівлі з метою скорочення втрат аграрної продукції та формування ринкових цін на неї [3].

Механізм формування цін в аграрному секторі підпорядковується єдиним методологічним принципам, що існують в економіці держави й визначається господарською системою та чинним законодавством. Як правило, застосовуються два методи ціноутворення: затратний та маркетинговий. Затратний метод застосовується при планово-розподільчій системі, за якої ціна виробленого продукту визначається із урахуванням витрат виробництва. Маркетинговий метод застосовується при ринковій системі, коли ціни формуються з урахуванням попиту та пропозиції, конкуренції, світової кон'юнктури.

Оптовий ринок є важливим механізмом забезпечення продовольчої безпеки країни, розвитку конкуренції, підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників, зменшення рівня тінізації економіки [4, с. 171–179].

Створення оптових ринків сільгосппродукції – лише перший і необхідний етап

перебудови каналів товарообігу. Подальший їх розвиток, як елементу цілісної системи аграрної логістики має бути скерований в інноваційному напрямі. Крім того, слід зазначити, що оптові ринки беруть на себе зобов'язання підтримувати чистоту, санітарію, утилізацію відходів, а також проводять оптимізацію транспортних і логістичних послуг. Вони дозволяють створювати ефективний маркетинг свіжої плодоовочевої продукції місцевих виробників – особливо для малих (селянських господарств) та дрібних (у тому числі фермерських господарств).

Також оптові ринки можуть здійснювати організацію конференцій і спеціалізованих зустрічей: проводити збір та реєстрацію даних про кон'юнктуру ринків; публікацію повідомлень і різних маркетингових досліджень; здійснювати ціновий моніторинг сільськогосподарської продукції на оптовій торгівлі.

Нині в Україні у результаті трансформації, система оптової торгівлі складається переважно із суб'єктів приватної власності. Розвиток її інфраструктури, в кращому випадку, здійснюється на основі маркетингових досліджень та логістики, але частіше носить довільний характер із переважанням історично розміщених об'єктів інфраструктури. Проблемним залишається ефективне поєднання транспортної інфраструктури, сучасних енергоефективних складських та торговельних площ із дотриманням санітарних норм і загального контролю безпеки продукції.

Наявність оптових продовольчих ринків дозволяє:

- 1) підвищити економічну ефективність розподільчої мережі за рахунок оптимізації вантажопотоків;
- 2) підтримати вітчизняного товаровиробника;
- 3) підвищити контроль за якістю;
- 4) забезпечити суб'єктів ринку інформацією про попит і пропозицію в регіоні.

Характерною особливістю процесу реалізації сільськогосподарської продукції в Україні є невелика ємність первинного ринку сільськогосподарської продукції, тобто поставок продукції товаровиробниками безпосередньо переробним підприємствам, і зростаючий із року в рік обсяг вторинного ринку – посередництва. При цьому спрямування товаропотоків до комерційних каналів збуту з непрозорими умовами купівлі-продажу, визначення якості продукції та цін призводить до значних фінансових втрат виробників [5].

Реалізація продукції переробним підприємствам набула негативної тенденції із одночасним збільшенням реалізація продукції за іншими каналами (рис. 1).

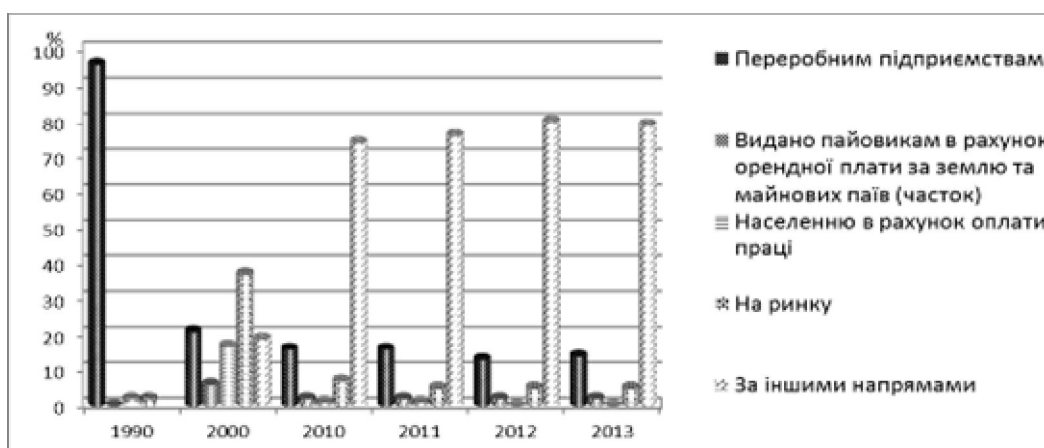


Рис. 1. Напрями реалізації сільськогосподарської продукції в Україні

Наведені дані свідчать про те, що виникла нагальна потреба розвитку збутової інфраструктури аграрного виробництва.

Створення оптових ринків дозволить товаровиробникам обійтися без послуг численних посередників і вийти на прямі торги безпосередньо із споживачами, забезпечуючи

собі кращі умови збуту продукції.

З огляду на те, що в сучасних умовах ринкове ціноутворення ще не сформувалося як конкурентне інституціональне середовище, тому оптові ринки сільськогосподарської продукції за підтримки з боку держави мають виступати конкурентом для торгових посередників, які монополізували закупівлю продукції й привласнюють значну частину доходу сільськогосподарських товаровиробників, адже діяльність ОРСП дає можливість виявити реальну ціну товару.

Оптова ціна на оптовому ринку сільськогосподарської продукції включає всі витрати виробника, його прибуток, а також витрати, понесені сільськогосподарським виробником на ОРСП (маркетингові послуги ОРСП). Щоб отримати за продукцію більшу ціну, необхідно щоб вона мала відповідний товарний вигляд. Виробникам ОРСП це допоможе не тільки зберегти товар, а й підготувати його до продажу: наприклад, картоплю прокалібрувати, очистити, розфасувати, упакувати тощо. Тобто, оптовий ринок різко підвищує доступність сільгоспвиробників безпосередньо до оптових покупців і, тим самим, може суттєво вплинути на збільшення їхніх доходів (рис. 2).



Рис. 2. Цільова аудиторія оптового ринку сільськогосподарської продукції

На ОРСП виробник може отримати послуги з документального оформлення договорів купівлі-продажу, банківського обслуговування, транспортування товару тощо. На ринку функціонують лабораторії якості, що дає можливість визначити якісні параметри запропонованої продукції.

Головна вигода оптових операторів плодоовочевої продукції вітчизняного виробництва: сконцентровані попит і пропозиція в зручних місцях для переміщення товарних потоків в межах України, документальне оформлення, інформаційне забезпечення, банківське обслуговування, послуги з складування транспортування, зважування тощо.

Економічно доцільним є залучення продавців і організація продажів на оптових ринках з територій власних областей та областей, які прилягають до них. Тому постала проблема розвитку оптових ринків і в областях, які знаходяться віддаленими від наявних ринків. Це дасть змогу охопити всю територію держави та отримати економічний ефект від торгівлі, адже це скоротить витрати на перевезення та збереже якісні характеристики продукції.

Організація системи оптових ринків дає можливість поєднати інтереси сільгосптоваровиробників та торговельних суб'єктів, дозволить гарантувати споживачам наявність якісних і доступних продуктів харчування, сприяти вітчизняним товаровиробникам у гарантованому збуті та одержанні максимальних прибутків від реалізації своєї продукції, забезпечувати достовірною інформацією про кон'юнктуру продовольчих ринків, сприяти організації закупівель, зберігання та відвантаження продукції покупцям і ефективному її просуванню до кінцевого споживача, надавати рекламні і

маркетингові послуги, проводити сервісне обслуговування та інші заходи для реалізації або придбання продукції на ринках.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Формування системи оптових ринків спроможне позитивно впливати на вирішення проблеми забезпечення населення товарами, сприяти виробникам продукції і переробним підприємствам у зниженні собівартості та нарощуванні обсягів виробництва, посиленні здорової конкуренції на споживчому ринку та здешевлення продовольчих товарів для кінцевого користувача.

Інфраструктура ринків сільськогосподарської продукції і продовольства в цілому та її елементи торгівельного, виробничого, фінансово-кредитного призначення потребують значної роботи для розвитку й удосконалення. Без цього не можна розраховувати на нормальне функціонування власне ринку, тобто на збалансованість та стабільність процесу купівлі-продажу товарів в обсягах та асортименті, які б задовольняли потреби суспільства.

Список використаних джерел

1. Білоусов, О.М. Напрями вдосконалення інфраструктури споживчого ринку сільськогосподарської продукції [Текст] / О.М. Білоусов, О.В. Орленко // Бізнес-навігатор. — 2010. — № 3. — С. 26—31.
2. Саблук, П. Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави [Текст] / П.Т. Саблук // Економіка АПК : Міжнародний науково-виробничий журнал. — К.: 2005. — №11. — С. 4—12.
3. Іванюта, С. М. Антикризове управління [Текст] : навч. посіб. / С. М. Іванюта // М-во освіти і науки України, Державний комітет статистики України, Державна академія статистики, обліку та аудиту, Полтавська філія. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 288 с.
4. Формування гуртових (оптових) ринків в контексті створення інфраструктури аграрного ринку України [Текст] / П.М. Музика, Р.С. Федішин, С.І. Баран [та ін.] // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. — 2011. — № 2. — С. 171—179.
5. Кирилюк, Є. М. Трансформація структури економічних відносин на аграрному ринку України [Електронний ресурс] / Є.М. Кирилюк, А.М. Прощаликіна // Ефективна економіка. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення 15.10.14). — Назва з екрана.

Проведено исследование оптовых рынков, как одних из основных звеньев реализации аграрной продукции. Охарактеризовано процесс ценообразования. Изложено собственные оценки развития оптовых рынков.

Ключевые слова: *инфраструктура, оптовый рынок, операторы рынка, качество продукции, логистика*

УДК 336.41

N.O. Kharkavyi, postgraduate student

Ternopil National Economic University

PRAGMATICS AND PERSPECTIVE OF POST-CLEARANCE AUDIT IN THE CONTEXT OF MODERNIZATION OF SYSTEM OF CUSTOMS CONTROL IN UKRAINE

Abstract. *In Ukraine, there are unresolved questions organization documentary checks on compliance with the requirements of the customs legislation, the interaction of structural units of fiscal services for planning and carrying out control and verification activities, as well as the order of their conduct.*

The article is developed to the investigation of documentary verification to adhere requirements of legislation on civil customs of Ukraine. The measures of post-entry audit are implemented on the basis of the characteristic of methods. The main method is method of documentary control, others are intended to provide additional information in order to increase the value of the basic methods. In addition, we have discovered problems in the implementation of control and verification measures which are lack of specific methods of organization and realization of post-entry audit which negatively effects quality and effectiveness of field documentary verification. We have divided the information into separate groups in the process of investigation of practical aspects of post-entry audit which is used during preparation and implementation of documentary verification.

Due to the lack of a single system approach to auditing should introduce a common methodology for post clearance

audit on specific areas of possible violations of tax and customs legislation. Under such conditions, the post-entry audit not only act as an effective instrument of control but also a way to obtain additional information for the monitoring of foreign trade operations and the implementation of an information data file in risk profile.

Keywords: customs audit, documentary verification, customs control, customs duties, fiscal authorities.

М.О. Харкавий, здобувач

Тернопільський національний економічний університет

ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА ПОСТ-МИТНОГО АУДИТУ У КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто процес контролю, за переміщуваними товари через митний кордон, після випуску їх у вільний обіг. Для забезпечення результативності митного контролю, що ґрунтується на методах аудиту, необхідно запровадити чітку методику проведення контрольних заходів і забезпечити взаємодію структурних підрозділів фіскальних органів у напрямку підготовки та реалізації документальних перевірок.

Доведено необхідність введення єдиної методики проведення пост-митного аудиту з конкретних напрямків можливих порушень податкового та митного законодавства, що дозволить йому стати ефективним інструментом контролю й способом отримання додаткової інформації для проведення моніторингу зовнішньоторговельних операцій та імплементації інформаційного масиву даних в профілі ризиків.

Ключові слова: митний аудит, документальна перевірка, митний контроль, митні платежі, фіскальні органи.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах формування нових економічних стандартів, завдання фіскальних органів зводяться до контролю за рухом товарів і забезпечення належного рівня фінансової безпеки держави через захист національних і економічних інтересів. Практика здійснення митного контролю протягом 2012-2013 рр. зазнала істотних змін у напрямку збалансування прав та обов'язків суб'єктів ЗЕД і фіскальних органів, встановлення чітких та зрозумілих митних формальностей. Але практика свідчить, що не дивлячись на застосовувані державою заходи, окремі аспекти митного контролю не знайшли свого належного відображення у митному законодавстві України. Це заважає реалізації контрольної роботи і створює для економічних суб'єктів складнощі у виконанні зобов'язань визначених митним і податковим законодавством.

Результативність діяльності фіскальних органів і величина доходів бюджету залежать від якості проведеного митного контролю. Якщо він неефективний, суб'єкти ЗЕД будуть вчиняти шахрайські дії направлені на зменшення обсягу митних платежів, що в кінцевому результаті призведе до зменшення поступлень до бюджету і стане причиною нагнітання соціальної напруженості у суспільстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукова оцінка формування сучасної системи митного контролю та визначення місця у ній пост-митного аудиту, знайшла своє відображення у працях А. Агапової, І. Бережнюка, О. Вакульчик, Т. Єднак, І. Іванча, І. Шкуратової та ін. Однак, в Україні залишаються невирішеними питання організації документальних перевірок з питань дотримання вимог митного законодавства, взаємодії структурних підрозділів фіскальної служби при плануванні та проведенні контрольно-перевірочних заходів, а також порядку їх проведення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Важливість реалізації пост-митного аудиту є беззаперечною з огляду на процеси лібералізації та забезпечення безпеки у міжнародній торгівлі. Тому, постає необхідність виокремлення проблемних питань у здійсненні контрольно-перевірочної роботи, у напрямку дотримання законодавства з питань державної митної справи, та визначення векторів їх усунення задля забезпечення результативності діяльності Державної фіскальної служби України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Прискорення митного оформлення товарів і транспортних засобів є

пріоритетом у діяльності фіскальних органів, проте, неможна допускати послаблення митного контролю. Тому, важливою формою митного контролю визначено документальну перевірку, яка представляє собою митний контроль після випуску товарів у вільний обіг, що ґрунтується на методах аудиту.

Реалізація пост-митного аудиту, як інструменту забезпечення комплексного управління ланцюжком поставок товарів представляє собою єдиний комплекс заходів, а аудит митної і бухгалтерської документації – це основа контрольно-перевірочних заходів, метою яких є встановлення невідповідності класифікації товарів, фактів заниження митної вартості, неправомірності застосування митних пільг та преференцій, а також порушення режиму перебування товарів на митній території України, якщо в межах них суб'єкт ЗЕД отримує фінансові вигоди у вигляді несплати митних платежів.

Механізм організації і реалізації пост-митного аудиту є складним процесом, який умовно поділяють на три етапи: 1) підготовка та попереднє планування аудиту; 2) проведення аудиту; 3) завершення аудиту [1, с. 103; 2, с. 13]. Кожен етап характеризується чітко визначеними процедурами, наприклад, на етапі планування та підготовки до аудиту, використовується інформація за результатами спрацювання системи управління ризиками, інформація отримана з зовнішніх джерел, інтуїція посадових осіб, яка повинна бути обґрунтована і підтверджена документально.

Підставою до проведення пост-митного аудиту є результати аналізу різних джерел інформації, що в кінцевому підсумку зводиться до вибору об'єкта перевірки. Неправильний відбір призводить до зниження ефективності контрольних заходів, тому вибір об'єкта повинен бути здійснений з урахуванням можливостей конкретного підрозділу митного контролю, з обмеженою кількістю посадових осіб, робочого часу і необхідністю реалізації інших функцій і завдань, покладених на підрозділ.

В Україні проведення документальних перевірок з питань дотримання вимог державної митної справи здійснюється диференційовано. Такі заходи проводяться посадовими особами залежно від місця перебування суб'єкта ЗЕД за основним обліком, як платника податків, або від статусу та особливостей обслуговування Міжрегіональним головним управлінням (спеціалізованими державними податковими інспекціями), зона діяльності яких збігається із зоною діяльності таких спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Реалізація пост-митного аудиту передбачає проведення двох основних видів заходів: 1) документальна невиїзна перевірка; 2) документальна виїзна перевірка (планова або позапланова). Окрім таких видів документальних перевірок М. Кокнаєва і С. Крухмальов виділяють поняття камеральної перевірки на етапі після випуску товарів у вільний обіг [3, с. 12; 4]. Однак, Митним кодексом України (МКУ) такий вид контрольного заходу не визначено, а аналогічний термін поданий у Податковому кодексі України, як форма податкового контролю, що реалізується шляхом проведення перевірки декларацій і розрахунків на наявність арифметичних і методологічних помилок. Введення терміну «камеральна перевірка» на даному етапі митного контролю є недоречною, оскільки митним законодавством передбачено форматологічний контроль. Такий контроль передбачає виявлення помилок, які пов'язані з неправильним заповненням окремих граф митної декларації і проводиться на етапі подання уніфікованого документа під час митного оформлення.

Якщо види пост-митного аудиту визначено МКУ, то методи його проведення представлено у нечіткій формі. При їх використанні обов'язково повинні бути дотримані правові норми, оскільки акт документальної перевірки не буде мати законної сили. Крім того, в межах однієї правової форми організації контрольно-перевірочних заходів можуть застосовуватись різні методи контролю, які деколи співпадають зі встановленими податковим і митним законодавством формами контролю.

Методи пост-митного аудиту поділяють на методи проведення контрольних заходів та загальнонаукові методи. Залежно від ступеня охоплення даних, що підлягають перевірці класифікують на суцільний, вибірковий або комбінований пост-митний аудит [5, с. 222]. О.

Вакульчик і Т. Єднак виділяють загальнонаукові методи пост-митного аудиту: синтез; аналіз; дедукція; вибіркові спостереження [6]. Також варто використовувати специфічні методи одержання інформації, які включають фактичні та документальні методи [7]. Застосування сукупності поданих вище методів забезпечує доказову базу у процесі проведення пост-митного аудиту та сприяє підвищенню його ефективності і результативності.

Для вивчення реального стану розрахунків з державним бюджетом фіскальні органи, використовуючи зазначені вище методи, досліджують документи фінансово-господарської діяльності, здійснюють арифметичну перевірку, юридичну та логічну оцінку документів. Таким чином, перевірка даних обліку і встановлення дійсного реального стану об'єкта перевірки виступає комплексом методів, застосовуваних при здійсненні пост-митного аудиту у формі документальної перевірки.

Важливе значення у процесі проведення контрольно-перевірочних заходів відведено методам документального контролю. Вони відносно трудомісткі, потребують знання законодавства, бухгалтерського обліку, до них важко застосувати автоматизацію. Група методів фактичного контролю об'єднує у собі методи пов'язані з контролем результатів фінансово-господарської діяльності, виконанням платниками податків зобов'язань у повному обсязі і своєчасному перерахуванні до бюджету митних платежів [8, с. 226]. Використання даної групи методів, при застосуванні пост-митного аудиту, характеризується тим, що кількісний і якісний стан досліджуваного об'єкта встановлюється на основі обстеження, огляду, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та іншими способами аналогічного змісту. Методи фактичного контролю потребують спеціальних знань, а їх автоматизація практично неможлива.

Алгоритм проведення пост-митного аудиту, як документальної перевірки дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи, з урахуванням зазначених вище методів, показано на рис. 1.

Додатковими виступають інформативні методи, головною метою яких є отримання додаткової інформації та розширення зазначених вище методів. До таких методів Г. Нестретов відносить зустрічні звірки, що використовуються з метою дослідження невідповідності у змісті декількох взаємопов'язаних документів [9, с. 31]. Застосування такого методу може бути ефективним у випадках необґрунтованого відображення операцій у бухгалтерському обліку.

Зустрічна звірка, яка проводиться у міру необхідності при здійсненні пост-митного аудиту, дозволяє з'ясувати питання перевірки, що пов'язані з зовнішньоторговельними операціями, інформацією, яка міститься у митних документах, а також вид та обсяг операцій з товарами і здійснених розрахунків за ними для з'ясування їх реальності та достовірності. Результати звірки використовуються виключно для підтвердження або спростування інформації, що міститься у митних, комерційних та інших документах.

Загалом, аудит після випуску товарів у вільний обіг дозволяє: 1) скоротити кількість контрольних заходів, що застосовуються на етапі подання митної декларації до оформлення; 2) покращити стан забезпечення надходження митних платежів до бюджету. Як свідчить досвід Японії, завдяки широкому застосуванню пост-митного аудиту, спостерігалось збільшення у два рази надходжень у 2009 р. порівняно з 1999 р. [10]. Неодноразово у своїх річних звітах ВМО наголошує на ефективності пост-митного аудиту, даючи позитивну оцінку його запровадження у різних країнах світу.

Не дивлячись на незначний досвід застосування пост-митного аудиту та його результативність, постає необхідність інтегрування даної форми контролю у загальну систему контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів.

Це передбачає створення єдиної системи планування та реалізації контролю за суб'єктами ЗЕД, що дозволить комплексно підійти до виявлення можливих порушень податкового та митного законодавства, посилити взаємодію структурних підрозділів фіскальної служби.

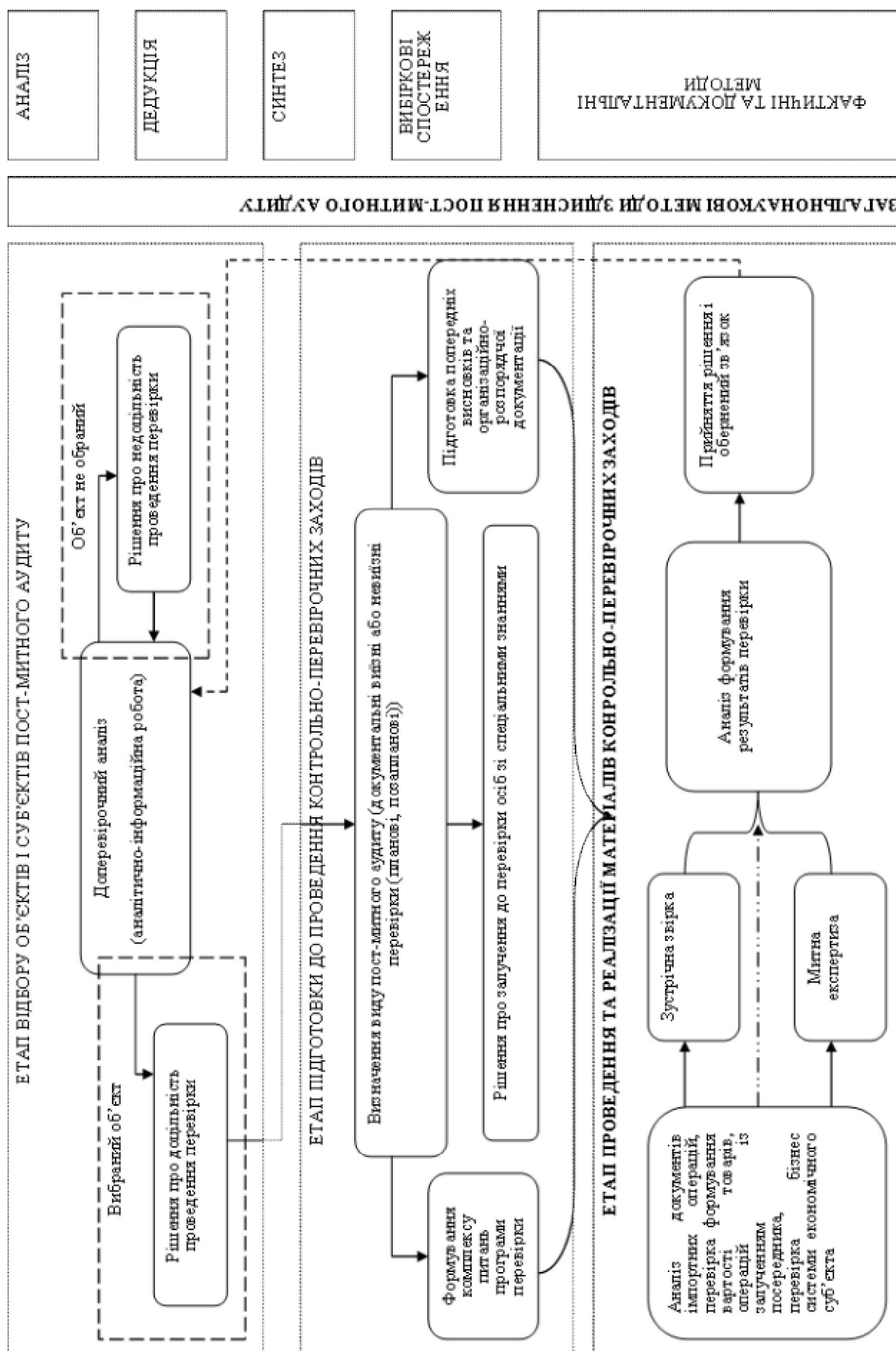


Рис. 1. Схематична модель організації та реалізації пост-митного аудиту в Україні

Однак, поки не розроблено жодних нормативних документів, методичних вказівок, що дозволяють координувати дії співробітників митних органів, які здійснюють митний контроль з використанням методів аудиту, не визначені основні методи, прийоми і способи здійснення таких перевірок. Тому, виникають протиріччя між необхідним і існуючим рівнем методичного забезпечення контролю митної вартості, класифікації і преференційного походження після випуску товарів у вільний обіг. З огляду на відсутність єдиної системи підходу до проведення документальних перевірок виникає необхідність її розробки за конкретними порушеннями вимог податкового і митного законодавства.

Методика пост-митного аудиту повинна ґрунтуватись на системі вихідних даних, які представлено зовнішніми та внутрішніми джерелами інформації. До зовнішніх джерел належать нормативно-правові документи, які регламентують визначення та контроль митної вартості, контроль за правильністю класифікації і визначення преференційного походження товарів, нормативно-правові документи, які регламентують бухгалтерський облік імпорту товарів і облік товарів цільового призначення.

Внутрішні джерела представлені відомостями генерованими самим суб'єктом ЗЕД. Такі джерела інформації слід класифікувати у наступний спосіб: правові документи підприємства і документи бухгалтерського обліку. До джерел інформації, яка може виступати у вигляді додаткової, можна віднести акти документальних перевірок суб'єкта ЗЕД органами центральної виконавчої влади.

Результативність документальних перевірок характеризується позитивною динамікою росту їх ефективності. Структура перевірок суб'єктів ЗЕД у системі пост-митного аудиту, протягом 2010-2012 рр. показує, що кількість перевірок збільшується разом зі збільшенням коефіцієнта виявлених порушень (табл. 1).

Таблиця 1

Структура перевірок суб'єктів ЗЕД в Україні протягом 2010-2012 рр.

№ з/п	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.
1.	Планові перевірки, шт.	361	330	369
2.	Позапланові перевірки, шт.	171	110	62
3.	Невиїзні перевірки, шт.	485	810	829
4.	Загальна кількість, шт.	1017	1250	1260
5.	Кількість виявлених порушень, шт.	411	1292	1332
6.	Коефіцієнт виявлених порушень	0,40	1,03	1,06

Проте, показники діяльності фіскальних органів свідчать про концентрацію зусиль на виїзних контрольно-перевірочних заходах, що можливо є причиною зниження ефективності виїзних документальних перевірок. Такий результат пояснюється відсутністю конкретної методики проведення документальних перевірок з питань дотримання законодавства з державної митної справи.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Новий напрямок митного контролю за діяльністю суб'єктів ЗЕД характеризується відсутністю єдиної системи підходу до проведення контрольно-перевірочних заходів за конкретними напрямками, що негативно впливає на ефективність роботи фіскальних органів у реалізації цілей та завдань, які стоять перед ними і вирішені актуальних практичних задач державного регулювання. Такий стан справ є неприйнятним, що обумовлює необхідність запровадження чітких етапів організації і проведення перевірок, умов взаємодії між структурними підрозділами територіальних органів фіскальної служби. Лише за таких умов можливо досягнути позитивного результату від пост-митного аудиту за зовнішньоекономічними операціями. Зважаючи на відсутність єдиного системного підходу до проведення перевірок слід запровадити єдину методику проведення пост-митного аудиту за конкретними напрямками можливих порушень податкового і митного законодавства. За таких умов пост-митний аудит не тільки виступатиме ефективним інструментом контролю

але й способом отримання додаткової інформації для проведення моніторингу зовнішньоторговельних операцій та імплементації інформаційного масиву даних у профілі ризиків.

Список використаних джерел

1. Шкуратова, І.І. Методичні підходи до проведення фінансового контролю на засадах митного пост аудиту [Текст] / І.І. Шкуратова // Наукові праці. Державне управління. — 2012. — Випуск 174, том 186. — С. 101-106.
17. Customs Post Clearance Audit Manual. East African Community [Електронний ресурс]. — Arusha: EAC Secretariat, January, 2012. — 39 p. — Режим доступу: http://www.competeafrica.org/Files/DAR_EAC_PCA_MANUAL.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
2. Кокнаева, М.Д. Роль таможенного контроля после выпуска товаров в системе обеспечения экономической безопасности / М.Д. Кокнаева // Академический вестник. — 2013. — № 2 (15). — С. 10-13.
3. Крухмальов, С.Б. Концепция проведения эффективного пост-аудит контроля и внедрение упрощенной процедуры контроля таможенной стоимости [Електронний ресурс] / С.Б. Крухмальов. — Доклад от 05.02.2014 г. — Режим доступу: <http://rada.minrd.gov.ua/analitichni-materiali/> (дата звернення: 17.10.2014). — Назва з екрана.
4. Туржанський, В.А. Організаційно-інформаційна модель митного аудиту [Текст] / В.А. Туржанський, О.В. Яковенко // Вісник Дніпропетровського університету. — 2013. — Вип. 7. Серія «Економіка». — С. 221—226.
18. Вакульчик, О.М. Європейський досвід оцінки результатів упровадження систем спрощеного митного контролю та якістю митного аудиту [Електронний ресурс] / О.М. Вакульчик, Т.С. Єднак // Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка». — 2012. — № 1 (47). — С. 10-17. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2012_1_4.pdf (дата звернення 18.10.14). — Назва з екрана.
5. Ходырева, О.И. Методы и приемы аудита импортных операций [Електронний ресурс] / О.И. Ходырева, Н.А. Лытнева. — Режим доступу: http://www.orelgiet.ru/17_hodireva_letn_20_02_12.pdf (дата звернення: 17.10.2014). — Назва з екрана.
6. Налоговый контроль [Текст] / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попова, А.В. Терзиди. — М. : Эксмо, 2009. — 535 с.
7. Нестеров, Г.Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности [Текст] : автореф. дис.... доктора экон. наук : 08.00.10 / Геннадий Георгиевич Нестеров. — Москва, 2010. — 47 с.
8. Аудит после таможенной очистки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://tfig.itcilo.org/RUS/contents/post-clearance-audit.htm> (дата звернення : 17.10.2014). — Назва з екрана.

Рассмотрен процесс контроля при перемещении товаров через таможенную границу, после выпуска их в свободное обращение. Для обеспечения результативности таможенного контроля, основанного на методах аудита, необходимо ввести четкую методику проведения контрольных мероприятий и обеспечить взаимодействие структурных подразделений фискальных органов в направлении подготовки и реализации документальных проверок.

Ключевые слова: таможенный аудит, документальная проверка, таможенный контроль, таможенные платежи, фискальные органы.

УДК 65014.1+658

V.A. Harchenko, Ph.D., Associate professor

State University "Donetsk National Technical University"

METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF FORMATION OF STRATEGIC MANAGEMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Abstract. In the article methodological bases of formation of the system of strategic management of industrial enterprises development based on science. The developed concept of formation of this system consists of empirical, theoretical and methodological bases. Determined based on the methodology: system analysis, philosophy and science of science. The principles, characteristics and conditions of the formation of the control system are disclosed. The logical structure of the concept includes the mechanisms of formation and the expected results. Term structure of the concept is revealed through the stages of formation of the system. Basic mechanisms are: consistency in management decisions, consistency management purposes by facility management for managed elements, interaction management subsystems.

Keywords : control system, enterprise, methodology, concept.

В.А. Харченко, к.е.н., доцент

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Доведено, що методологія формування цілісної комплексної системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства потребує свого окреслення в частині формулювання логічної структури її побудови, часової структури, виділення характерних особливостей, означення основи методології.

Науково обґрунтовано методологічні основи формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства: основа методології; принципи, особливості і умови процесу формування системи управління; логічна і часова структури.

Ключові слова: система управління, підприємство, методологія, концепція.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Забезпечення рівноваги, стабільності функціонування і ефективності управління промисловим підприємством є важливою соціально-економічною і фінансовою проблемою, що потребує вирішення у ринкових умовах господарювання. Впровадження системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства із комплексним мисленням при розв'язанні поточних і перспективних цілей і завдань діяльності, активізації бізнесу розглядається як спосіб усунення означеної проблеми, а також як необхідність в удосконаленні існуючих систем управління на підприємстві, які не справляють потреби сьогодення щодо запобігання кризовим явищам, що свідчить про необхідність застосування інших методів і засобів управління.

Отже, існуюче протиріччя між вимогами до функціонування і розвитку та відсутністю можливостей їх виконання створює проблемну ситуацію і обумовлює необхідність проведення фундаментальних досліджень в частині обґрунтування методології створення ефективної системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На наш час оприлюдненими є методології дослідження стану систем, проблем розвитку і управління [1-6]. Відповідно до теорії систем, системного підходу до вивчення проблем діяльності підприємств як мікроекономічної, цілісної і відкритої системи осмисленню у широкому сенсі підлягають дві підсистеми – керована і керуюча (апарат управління). Проблема розвитку і управління розвитком підприємств розглядалася з різних аспектів, причому види розвитку ставали окремими об'єктами розкриття, серед яких сталий розвиток, екологічно спрямований, стратегічний, інноваційний, стійкий тощо [4, 5]. Так, Л.А. Костирко [1], розглядаючи методологічні основи формування механізму стратегії сталого розвитку підприємства, по-перше, виділяє три концептуальні положення, що полягають у використанні системного підходу, управлінській орієнтації і адаптивності до динамічних змін оточуючого середовища; по-друге, пропонує

концептуальну модель даного механізму, що складається із чотирьох ключових блоків: стратегічного позиціонування, механізму підтримки, методик і процедур формування, механізму реалізації. О.Ю. Попова [3] визначає, що методологічне підґрунтя забезпечення екологічної спрямованості розвитку полягає у розкритті сутності цього процесу через використання принципів: гносеологічних, онтологічних та ціннісно-аксіологічних. Серед складових запропонованої науковцем концепції забезпечення екологічної спрямованості розвитку привертають увагу такі: механізми (наприклад, інтеграція економічних та екологічних оцінок розвитку), критерії прийняття рішень, результати. Послідовним є методологічне дослідження проблеми управління розвитком підприємства, що наводить О.В. Раєвнева [4]: постановка проблеми, вибір підходу до дослідження (синергічний), формування концепції дослідження (обґрунтування концептуальних положень і принципів) і механізмів (діагностики, прийняття рішень і управління цілями розвитку).

У проаналізованих роботах методологію управління представлено принципами управління, механізмом і галузевими особливостями управління. За доробками О.А. Сущенко [6] впливає, що методологічним базисом побудови певної системи управління є концептуальні основи управління і механізм управління. Разом з тим методологія формування цілісної комплексної системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства потребує свого окреслення в частині формулювання логічної структури її побудови, часової структури, виділення характерних особливостей, означення основи методології.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою роботи визначено обґрунтування науково-методологічних основ формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Узагальнення підходів щодо осмислення методології як категорії довело, що у цілому під методологією дослідники розуміють вчення про метод; вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності; усвідомлення шляхів і методів ефективного вирішення пізнавальних завдань; систему принципів і способів організації діяльності, учення про цю систему; учення про організацію діяльності; спосіб співвідношення між теорією і реальністю. Методологія науки (наукового пізнання) визначається як вчення про принципи побудови, форми і способи наукового пізнання; інструмент збільшення нового знання.

У сфері економічних досліджень під методологією економічної науки розуміють раціональне пояснення прийняття чи неприйняття теорій або гіпотез відносно організації діяльності або поведінки економічних систем; інтерпретацію рішень, які пропонує теорія. Методологія економічної теорії розглядається як наука про методи вивчення господарської діяльності, економічних явищ, а методологія управління, менеджменту – як логічна схема управлінської діяльності, яка передбачає розуміння цілей і засобів їх досягнення.

Розглядаючи процес формування системи управління на підприємстві у рамках методології науки управління, виділено основні компоненти методології дослідження розглядуваної проблеми (рис. 1).

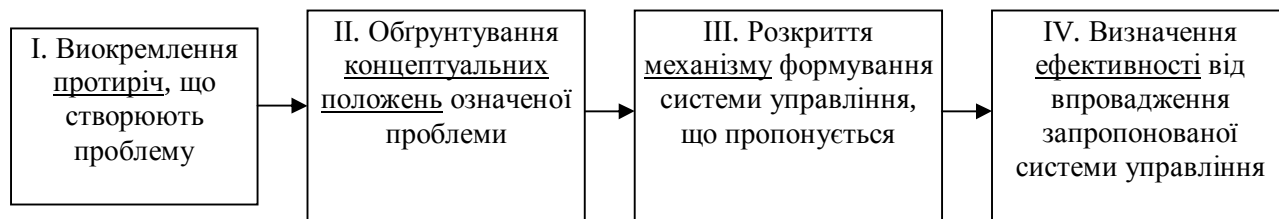


Рис. 1. Схема методології дослідження

Представлені на рис. 1 компоненти методології дослідження відображають авторський погляд на проблему побудови дієвої системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства.

Головним протиріччям (проблемою), що потребує вирішення у процесі дослідження, є необхідність у стратегічно орієнтованому розвитку діяльності підприємства для забезпечення ефективності функціонування – з однієї сторони, а з іншої – отримання незадовільних результатів або недоотримання очікуваних результатів від розвитку діяльності під силою впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища.

Промислові підприємства на сучасному етапі розвитку економічних відносин стикаються із цілою низкою проблем, які й досі не мають ні адекватних ринковим реаліям механізмів розв'язання, ні системи протидій, що перешкоджали б появі цих проблем. У роботі виділено основні проблеми підприємств промисловості, які потрібно вирішити на основі впровадження системи стратегічного управління розвитком: у виробничому процесі – спад обсягів виробництва; у процесі реалізації продукції – низька якість виконання контрактних зобов'язань, нестабільність ринків збуту, низька конкурентоспроможність продукції; у процесі генерування фінансового стану – недостатність фінансових ресурсів для виконання зобов'язань, нестабільність бізнес-середовища, низький рівень ділової активності, розбалансування, десинхронізація коштів у часі і за обсягами, низький рівень оновлення основних засобів, падіння рентабельності виробництва і продажу продукції.

Другий компонент методології дослідження – обґрунтування концептуальних положень означеної проблеми. Слід зазначити, що концептуальні положення мають розвиток у сукупності принципів, умов, моделей, механізмів, вимог процедур тощо [2, с. 161] і утворюють цілісну концепцію дослідження проблеми. У процесі проведеного дослідження запропоновано концепцію формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства, основними складовими якої, що повинні закласти практичні підходи до розв'язання проблеми і створити практичну значущість теоретичних наукових тверджень, думок, є емпірична основа, теоретична основа і методологічна основа.

Емпіричну основу концепції склали об'єкти дослідження, що узагальнюють існуючий досвід щодо розв'язання проблем управління і розвитку підприємства: система, підходи до управління, розвиток, управління, стратегічне управління.

Теоретичну основу представлено такими сформульованими у процесі розкриття розглядуваної наукової проблеми поняттями, як: головна ідея концепції формування системи управління та управлінський підхід; мета, завдання і функції; суб'єкт, об'єкт і предмет формування системи управління на підприємстві. Також до теоретичної основи концепції увійшли виведені поняття (система управління розвитком, система стратегічного управління розвитком), допоміжні поняття (підсистеми управління, елементи підсистем управління, розвиток, керовані елементи) та теоретичні положення різних теорій (теорії систем, управління, менеджменту, розвитку, стратегічного управління).

Методологічна основа характеризує процес формування системи управління, розкриває логічну і часову структури її побудови. В основу методології формування системи управління покладено системний аналіз, філософію і науковедення. Зміст основи методології запропонованої концепції полягає у такому:

- системний аналіз: досліджує протікання господарсько-фінансової діяльності підприємства як складної системи, в рамках якої обґрунтовуються важливі для суб'єкта господарювання питання (проблеми) щодо прийняття технічних, технологічних, економічних, екологічних, соціальних та інших рішень;

- філософія: розглядає існування людини, її поведінку, отже і діяльність, пов'язану із організацією господарсько-фінансових відносин, усіх операцій і процесів, які стимулюють розвиток промислового підприємства; пояснює призначення суб'єкта і об'єкта діяльності, у тому числі діяльності щодо формування системи стратегічного управління розвитком підприємства;

- науковедення: вивчає науку як систему достовірних знань про природу, людину,

суспільство. Формування системи управління має відповідати таким ознакам наукового знання, як істинність, інтерсуб'єктивність та системність.

Істинність знання щодо сутності процесів побудови системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства реалізується через формування дійсного, достовірного змісту системи управління, механізмів її функціонування. Впровадження системи управління у рамках інтерсуб'єктивної ознаки сприяє отриманню задовільних результатів на різних об'єктах дослідження (промислових підприємствах), тобто відповідає вимогам щодо відтворюваності та загальнозначимості. У межах такої ознаки наукового знання як системність обґрунтовується зміст системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства, її структура, зв'язки всередині системи на основі використання реальних фактичних даних щодо функціонування підприємства у різні періоди часу.

Характеризуючи процес формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства, виділено принципи, особливості і умови. Так, базовими принципами формування системи управління визначено гнучкість, комплексність, оптимальність, ефективність і результативність. Ці базові принципи підсилюються додатковими принципами, до яких включено раціональність, відповідність, динамізм і контроль [7].

Серед особливостей формування системи виділено такі:

по-перше, формування системи відбувається поетапно для досягнення цілей розвитку у відповідності із принципами формування;

по-друге, система управління будується із урахуванням накопиченого досвіду управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємства в залежності від галузі господарювання, організаційної структури, підпорядкованості, від пріоритетів розвитку тощо із збереженням зв'язків між керованими елементами системи;

по-третє, система стратегічного управління розвитком промислового підприємства є єдиною і всеохоплюючою, що об'єднує усі важливі аспекти діяльності підприємства, які утворюють внутрішні підсистеми (підсистему виробництва і реалізації продукції, підсистему фінансового стану і підсистему ресурсного стану) із відповідними елементами;

по-четверте, формування системи має бути представлено у вигляді внутрішнього документу із призначенням відповідальних осіб за функціонування і координацію зв'язків усередині системи.

У процесі дослідження обґрунтовано умови, за якими формується система – це мотиваційні, матеріально-технічні, фінансові, організаційні, інформаційні умови. Кожна група умов націлена на полегшення, раціональне спрямування та правильне орієнтування процесу побудови системи управління на підприємстві, а саме:

– мотиваційні умови: менеджерський склад персоналу підприємства має розуміти необхідність впровадження системи управління та усвідомлювати переваги, які відбудуться завдяки її введенню, що призведе до обрання найбільш оптимального варіанту роботи усіх механізмів системи, що функціонує;

– інформаційні умови: для впровадження системи стратегічного управління розвитком підприємства виникає потреба в додаткових інформаційних ресурсах, що забезпечують єдність елементів системи і створюють більш ефективну для прийняття управлінських рішень інформаційну базу;

– матеріально-технічні умови: формування системи супроводжується придбанням необхідних для забезпечення даного процесу матеріальних і технічних засобів для різних функціональних служб підприємства (фінансових, економічних, служб з виробництва, маркетингу тощо) з метою створення цілісної і взаємопов'язаної мережі елементів системи, що підтримує процес реалізації цілей розвитку промислового підприємства;

– фінансові умови: побудова системи управління має враховувати фінансові питання функціонування підприємства від погашення поточної заборгованості на момент створення цієї системи до фінансування заходів щодо розвитку підприємства, у тому числі витрат з впровадження безпосередньо системи управління, таких як витрати на матеріально-технічне

оснащення, на винагороду персоналу тощо;

– організаційні умови: керівному складу підприємства необхідно забезпечити процес розробки посадових інструкцій, розпоряджень, вказівок, графіків щодо підготовки, формування і введення у дію системи стратегічного управління розвитком підприємства.

Логічна структура формування системи управління як складова методологічної основи концепції містить механізм формування, базові механізми і очікуваний результат. Механізм формування системи управління досліджується з позиції формулювання мети, засобів і методів та виділення основних керуючих елементів системи в залежності від спрямованості розвитку підприємства. Базовими механізмами формування системи стратегічного управління розвитком визначено: системність у прийнятті управлінських рішень; узгодженість цілей управління керованими елементами за підсистемами управління; забезпеченість взаємодії підсистем управління. Основні очікувані результати формування системи стратегічного управління розвитком зводяться до досягнення (забезпечення, підтримки) стійкості діяльності, виконання цілей розвитку, забезпечення виваженості та обґрунтованості управлінських рішень.

Часова структура формування системи управління передбачає виділення етапів формування системи, серед яких найбільш важливими є такі:

1. Діагностика існуючої на підприємстві системи управління та побудова внутрішньої підсистеми управління.

2. Визначення рівня розвитку промислового підприємства.

3. Оцінка ефективності управління розвитком на підприємстві.

4. Аналіз зовнішніх факторів впливу на діяльність підприємства та побудова зовнішньої підсистеми управління.

5. Визначення потенційних можливостей подальшого розвитку підприємства.

6. Формування цілей і завдань розвитку (реалізація функції цілевизначення у процесі формування системи управління).

7. Розробка плану щодо впровадження заходів розвитку, при цьому відбувається формування мотиваційних регуляторів щодо побудови системи та планується процес формування системи управління.

8. Впровадження плану розвитку і контроль за його виконанням, при цьому організується, координується і контролюється робота системи управління. Результатами контрольних дій можуть бути:

а) успішне виконання плану розвитку – досягнення цілей і завдань розвитку;

б) необхідність коригування плану розвитку – повернення до реалізації етапу 7;

в) невиконання плану розвитку – повернення до реалізації етапу 5.

9. Оцінка ефективності системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства.

10. Прийняття управлінського рішення про необхідність подальшого розвитку: активізації іншого виду розвитку, перехід на інший рівень розвитку, розвиток іншої сфери діяльності та ін.

У третьому компоненті методології дослідження частково розкривається логічна структура процесу формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства через обґрунтування механізму побудови і функціонування системи управління.

Четвертий компонент методології дослідження – це визначення ефективності від впровадження запропонованої системи управління. Слід підкреслити, що ознакою ефективності насамперед є досягнення мети і завдань розвитку на основі генерування оптимальних управлінських рішень щодо управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємства в умовах дії механізмів системи стратегічного управління розвитком.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У роботі запропоновано методологію дослідження процесу формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства. Обґрунтовано

методологічні основи формування системи управління: розкрито основу методології; надано характеристику процесу побудови системи управління на основі формулювання принципів, особливостей і умов; пояснено логічну і часову структури системи стратегічного управління розвитком підприємства. Використання результатів дослідження дозволить системно вирішувати проблеми у сфері розвитку підприємства. Перспективами наукових здобутків є підбір необхідного інструментарію для забезпечення ефективного функціонування системи управління.

Список використаних джерел

1. Костирко, Л.А. Формування механізму фінансової стратегії сталого розвитку підприємства [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.04.01 / Костирко Лідія Андріївна ; Ін-т економіки промисловості НАН України. – Донецьк, 2004. – 31 с.
2. Новиков, А.М. Методология научного исследования [Текст] / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М. : Либроком, 2010. – 280 с.
3. Попова, О.Ю. Методологічні засади забезпечення екологічної спрямованості розвитку суб'єктів господарювання [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: 08.00.06 / Попова Ольга Юріївна, Донецький державний університет управління. – Донецьк, 2012. – 36 с.
4. Раєвнева, О.В. Управління розвитком підприємства: методологія, механізми, моделі [Текст]: монографія / О.В. Раєвнева. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. – 496 с.
5. Сердюк, В.Н. Концепция управления стратегическим развитием машиностроительных предприятий [Текст] / В.Н. Сердюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.18. – С. 155–161.
6. Сущенко, О.А. Методологічний базис побудови системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств регіону [Текст] / О.А. Сущенко // Управління проектами та розвиток виробництва. – 2013. – №1. – С. 50–58.
7. Харченко, В.А. Принципи формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства [Текст] / В.А. Харченко // Схід. – 2014. – №4. – С. 66–71.

Научно обоснованы методологические основы формирования системы стратегического управления развитием промышленного предприятия: основа методологии; принципы, особенности и условия процесса формирования системы управления; логическая и временная структуры.

Ключевые слова: система управления, предприятие, методология, концепция.

УДК 657.12

P.Y. Khomyn, Doctor of Economics, Professor,
Ternopil Ivan Pul'uj National Technical University
N.S. Palyukh, Ph.D., Assistant professor
Ternopil National Economic University

PERMUTATIONS AND MODIFICATIONS IN THE THEORY OF ACCOUNTING

Abstract. The article considers approaches to the modern understanding of the problem and practical solutions to demolish existing deviations in the methodology of financial and tax accounting of the expenses and revenues of the enterprise through the prism of the theory of accounting. In particular, the review of literature, in which, according to the authors, there are substitution of modern concepts, complicating the accounting methodology in practice, and resulted in to the distortion of accounting information in the financial statements of the company. The auttior made an attempt of practical solution of problem.

Keywords: accounting, balance sheet, account, accounting, business transaction, changes in the balance sheet, management accounting, financial accounting, cost, profit, equity, financial results.

П.Я. Хомин, д.е.н., професор

Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя

М.С. Палюх, к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

ПЕРМУТАЦІЙ І МОДИФІКАЦІЙ В ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В статті обґрунтовані підходи до сучасного розуміння проблеми і шляхи практичного рішення щодо усунення існуючих розбіжностей у методології фінансового і податкового обліку витрат і прибутку підприємства крізь призму теорії бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бухгалтерський баланс, рахунки бухгалтерського обліку, господарська операція, змінив бухгалтерському балансі, управлінський облік, фінансовий облік, податковий облік, затрати, прибуток, власний капітал, фінансові результати.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В теорії бухгалтерського обліку ще з часів Дж. Чербоні (1873), автора вчення логісмографії (логос – розум, графія – опис) фігурують модифікації (видозміни) та пермутації (перестановки)*, які помилково пов'язані з балансом підприємства, не зважаючи на те, що він є лише засобом перевірки правильності відображення операцій – фактів господарського життя підприємства. Оскільки ж метою бухгалтерського обліку є відображення колообігу його капіталу, то логічно вважати, що тут повинні фіксуватися лише ті факти господарської діяльності, які змінюють капітал** підприємства.

Проте традиційним, яке кочує з одного підручника в інший, стало визначення: «Бухгалтерський облік ... засіб узагальнення всіх господарських операцій (підкр. наше – Авт.) у вартісному вираженні» [5, с. 21], що дисонує з його метою, зумовлюючи надмірну громіздкість і неекономічність як системи формування інформації.

Відтак наяву проблема, яка має вагоме практичне, отже й наукове значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній літературі тепер сутність термінів модифікації та пермутації не розглядається. Водночас автори підручників не оминають формул т.зв. «чотирьох типів змін», скопійованих або скомпільованих із чотирьох «тестів» Г. Бахчисарайцева (1926), як і тривіальних повторень нібито «найрізноманітніші операції можуть змінювати баланс ... у чотирьох напрямках» (?! – Авт.) [1, с. 18], що є помилковим принаймні з таких міркувань.

По-перше, слово «напрямки» в українській мові означає навіпростець.

А, по-друге, навіть коли цитований автор думає, що воно ідентичне зі словом «напрями», то і тут воно не може бути заміном усталеного в теорії бухгалтерського обліку словосполучення «чотири типи змін», бо чотири напрями можуть означати хіба що вперед, назад, управо, вліво чи південь, північ, схід, захід, отже стосовно впливу господарських операцій на валюту балансу, а тим паче суму капіталу недоречно.

По-третє, якщо враховувати, що «бухгалтерський облік є наука про сутність та структуру сутності фактів господарського життя» [10, с. 14], то доведеться визнати: з позицій меж бухгалтерського обліку – відображення колообігу капіталу – «найрізноманітніші операції» доведеться сепарувати, адже «неправильно вважати, що кожній господарській операції іманентно присутні позитивні й негативні сторони, наприклад, якщо у підприємства вкрали машину, то наяву тільки негативні зміни, а коли машину виділили йому безплатно, то тільки позитивні» [8, с. 474].

До чого можна додати, що класик облікової теорії О. Рудановський чітко зазначив: «Недопустимы, как правило, в балансе внутренние обороты всякого рода, вздувающие обороты баланса, каковы: обороты между кассой и текущими счетами в банке, между складами, между агентами, между дебиторами и между кредиторами, вообще обороты по

*За іншими даними автором такої класифікації фактів господарського життя є Д. Москетті (1610) [8, с. 121].

** В радянський період категорію „капітал” оминали, тому вживали ерзаци – замітники, як-от „кругооборот средств” [4, с. 10].

дебетованню якого-либo счeтa кредитуваннeм тoгo жe сaмoгo счeтa². Самoe лyчшee всe-тaки oбoрoтy мeжy сyбсчeтaми – пoдpаздeлeннями глaвнoгo счeтa – пpoизвoдить в книгaх aнaлитичeскoгo yчeтa и нe пpoвoдить в книгaх синтeтичeскoгo yчeтa» [8, с. 469].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). З урахуванням цього метою статті є привернення уваги до окресленої проблеми, а завданнями – обґрунтування власного розуміння шляхів її вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На початку трохи з історії проблеми. Творець логісмографії Дж. Чербоні у своєму «логісмографічному балансі» розглядав лише два основних рахунки (рахунки першого порядку): 1) власника і 2) агентів та кореспондентів, а всі господарські операції ділив на три групи: 1) власне юридичні, які відображали розрахунки з кореспондентами; 2) статистичні, що призводять до внутрішніх змін у складі майна; 3) економічні, котрі змінюють суми розрахунків із власником ... При цьому перша і третя групи називались модифікаціями, оскільки вони змінювали підсумок балансу, друга – пермутаціями (вони не змінювали підсумку) [8, с. 121].

Проте пізніше (1925) Ж.-Б. Дюмарше, виходячи зі своєї теорії «трьох рядів рахунків» – на відміну від «двох рядів рахунків» К. ван Гезеля (1698), – побудованої на перестановці членів рівняння балансу (в капітальному рівнянні Й. Шера $A - P = K$, в основному рівнянні Ж.-Б. Дюмарше $A = P + K$), передбачав «потенціальну кореспонденцію, при якій допускались проводки всередині одного рахунка ...», стверджуючи, що факти господарського життя викликають у балансі чотири типи змін, які можна описати наступним чином:

активні пермутації $A - a + a$,

пасивні пермутації $P - v + v$,

компенсаційні модифікації $A \pm c = P \pm c$

результатні модифікації $(A + \Delta)$ або $(P - \Delta)$ – прибутки $(A - \Delta)$ або $(P + \Delta)$ – збитки» [8, с. 339].

Відповідно розширювалася кількість рахунків бухгалтерського обліку, оскільки Ж.-Б. Дюмарше вважав, що «вчений бухгалтер ... відкриває рахунки подібно до того, як Колумб відкривав Америку ... , описує їх подібно до того, як зоолог знаходить і описує тих або інших тварин, молюсків і т.д. Всі ці «живі організми» – рахунки – виводяться з елементарної «клітинки», початкового рахунковідного рахунка, яким виступає рахунок Капіталу», продекларувавши «амністію всім рахункам» [8, с. 336].

Майже одночасно з ним Р. Вейцман (1929) у своїх висновках, пов'язаних із типізацією господарських операцій ... , свідомо ігнорував їхню змістовну сторону ...», а ще до цього О. Галаган (1928) «чотири тести» Г. Бахчисарайцева назвав «чотирма типами господарських операцій», і вони як указує Я. Соколов, «становлять основу будь-якого сучасного курсу теорії обліку» [8, с. 458].

Але ж власне «змістова сторона» господарських операцій визначає бути чи не бути їм об'єктом бухгалтерського обліку, адже «кожного разу, коли бухгалтер отримує первинний документ і задумується, якими обліковими записами (проводеннями) відобразити факт господарського життя, який стоїть за цим документом, він застосовує силогізм» [8, с. 473], тобто дедуктивний умовивід, що перш за все мав би із двох суджень – засновків, отримувати третє судження – висновок.

Конкретизуючи процитоване твердження, можна відразу ж застановитися на тому, що такий силогізм неминуче приводить до витоків логісмографії Дж. Чербоні, оскільки засновок «бухгалтерський облік ... засіб узагальнення всіх господарських операцій» вступає у

² Його сучасник О. Гуляев теж був на півдорозі якщо й не до вирішення проблеми відображення пермутацій, то принаймні до її постановки, зауваживши, що „не кожна господарська операція може бути зведена до міні“, відтак підлягає подвійному запису, хіба припустити, що „у всіх тих випадках, де немає справжнього руху цінностей, є уявний рух“ [9, с. 186-187]. Та категоричне неприйняття їхньої позиції главою столичної на той час школи (Є. Сіверсом), мовляв „жодного руху цінностей, уявлюваного в рахівництві, ніколи немає, не може і не повинно бути“ [9, с. 187], поклало край пошукам у цьому напрямі, зважаючи не тільки на авторитет ученого, але й те, що мінова теорія подвійного запису стала панівною на довгі роки, включаючи й радянський період.

протиріччя з поділом їх на три групи, адже очевидно: статистичні операції (включені Дж. Чербоні до другої групи) не повинні входити у предмет бухгалтерського обліку.

Проте у вітчизняній обліковій теорії, замість осмислення сутності пермутацій, маємо кальки, де формули типів змін у балансі О. Галагана відрізняються лише заміною окремих букв та невідомо з якого дива переміщення в операціях другого типу активу – вправо, а пасиву – вліво (рис. 1).

У Галагана О.М. [8, 459]		У новочасного автора [1, 118]	
Типи змін	Формули	Типи змін	Формули
1	$A + a - a = П$	Перший	$A + C - C = П$
2	$A = П + в - в$	Другий	$П + C - C = A$
3	$A + c = П + c$	Третій	$A + C = П + C$
4	$A - d = П - d$	Четвертий	$A - C = П - C$

Рис. 1. Позначення типів змін балансу в різних джерелах

Можливо це підсвідома прив'язаність до згадуваних «чотирьох напрямків», яка спонукала таку плутанину? А може все простіше – це лише камуфляж, котрим намагаються приховати компілятивність викладу, що більш переконливе з урахуванням поділу Ж.-Б. Дюмарше пермутацій на активні й пасивні та наведенням останніх так: $П - в + в$ [8, с. 339].

Але на відміну від О. Галагана, який «пробував розглядати господарську операцію з точки зору індукції й дедукції» та добре розумів: «Досліджуючи будь-яку операцію господарства, неважко встановити, що кожна без винятку операція завжди здійснює в один і той самий час позитивний і від'ємний вплив на окремі процеси, які виконуються в тому господарстві, де здійснена ця операція» [8, с. 473], для компіляторів це, звісно, нехарактерне. Тому й виходить у них подібний плутаний конгломерат із різних запозичень.

Правда, заодно остаточно заплутують «бухгалтера-початківця», заявляючи від імені «бухгалтера-професіонала» нібито вплив господарських операцій є таким:

– «Перший тип: актив і пасив збільшуються на рівну величину», хоча насправді це можна твердити щодо третього типу операцій.

– «Другий тип: актив і пасив зменшуються на рівну величину», попри те, що це стосується четвертого типу операцій.

– «Третій тип: сума окремих статей активу збільшується або зменшується, а сума пасиву залишається без змін», і тут наявна плутанина не тільки щодо порядковості, але й сутності, бо сполучник «або» перетворює її в абсурд.

Адже досить заглянути у підручник Н. Грабової «Теорія бухгалтерського обліку», аби переконатися, що за операціями першого типу (підкр. наше – Авт.) може «відбуватись тільки переміщення активів з однієї статті на іншу» (в її прикладі без усіляких «або» кошти в касі збільшуються і водночас на Розрахунковому рахунку зменшуються, тому «рівність підсумків активу і пасиву балансу не порушилась» [2, с. 66]. Зрештою варто було хоча глянути на власну формулу і відразу стало би ясно, що тут щось не так не тільки щодо помилкового віднесення таких операцій до третього типу, адже мова йде про перший тип, але й стосовно їхнього тлумачення.

Проте, інерція компіляції призвела до такого ж хибного тлумачення четвертого типу впливу господарських операцій на бухгалтерський баланс, тому й стверджується: Четвертий тип: збільшується або (підкр. наше – Авт.) зменшується сума окремих статей пасиву, а сума активу залишається без змін» [1, с. 121].

Загалом же це наштовхує на думку, що видатний теоретик обліку Я. Соколов поклавився з висновком, що «простота й доступність зробили з часом балансову теорію, по суті, єдино визнаною, хоч у 30-х роках вона зазнавала нападок як нібито формалістична», зокрема з боку Я. Гальперіна [8, с. 459]. Бо виявляється, скопіювати написане ще не означає

зрозуміти його сутність!

Відтак зважаючи на висновок Я. Соколова: «Задача (бухгалтерського обліку – Авт.) – розкриття змісту господарських процесів і зв'язку між юридичними й економічними категоріями, за допомогою яких ці процеси пізнаються» [10, с. 14] очевидно, що визначений у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принцип «превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми» [3, ст.4] має бути головним і першочерговим, а не сьомим чи дев'ятим, як він наведений у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6, ст.3].

Це означає, що на підприємствах не всі, без винятку, господарські операції мають відображатися у бухгалтерському обліку – як стверджується у вітчизняних підручниках, причому інколи всупереч своїм же заувагам.

Приміром, вказується: «В обліковій практиці використовують два закони (! – Авт.) реєстрації:

1) факти господарського життя підлягають реєстрації тільки в тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив (підкр. наше – Авт.) на господарські процеси;

2) витрати на реєстрацію фактів господарського життя ні за яких обставин не повинні перевищувати економічний ефект від управлінських рішень, отриманих на підставі нових даних» [1, с. 59], до речі, дослівно переписаних у Я. Соколова [10, с. 33], звісно, в перекладі з російської мови на українську, але без посилання на джерело запозичення.

Правда, невдовзі видно забувши сказане перед тим, стверджується вже інше, причому не в статусі законів, а тільки в контексті «принципу суцільності та безперервності: « ... Бухгалтерському обліку підлягають всі (підкр. наше – Авт.) господарські операції, що виникають зміни ресурсів, які мають грошовий вираз ...» [1, с. 21].

Про що тут «йдеться мова», як висловлюється цей компілятор, йому мабуть невтямки, бо жодної конкретики він не наводить. Хоча якби вдумався в наведене і ще в застереження О. Рудановського, то міг би прийти до висновку, який може стати основою розмежування бухгалтерського й так званого управлінського, а насправді внутрігосподарського обліку, адже за нинішнім змістом згадуваного Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф.№1 це цілком можливе.

Зокрема перший, або фінансовий облік, має бути публічним так само, як і ця та інші форми звітності. На внутрішню звітність повинна розповсюджуватися комерційна таємниця, тому її облікове забезпечення якраз і має здійснюватися «в книгах аналітичного учета», тим самим роблячи «недопустимими ... в балансе внутренние обороты ...» – як писав О. Рудановський.

Та через те, що в методику синтетичного бухгалтерського обліку ввели пермутації, виникають непояснювані з позицій типів змін у балансі чи то пак «чотирьох напрямків» методологічні невідповідності щодо впливу на нього господарських операцій. Так, стверджуючи: «Збільшення суми балансу підприємства обумовлене в основному надходженням зовнішніх коштів»³, наприклад, надходженням основних засобів, придбання матеріальних цінностей, отримання позик банку тощо», відразу доводиться посилатися на винятки:

«Слід знати, що деякі операції, хоч і не пов'язані безпосередньо з надходженням зовнішніх коштів ... , одночасно відображаються в активі та пасиві, викликаючи загальну зміну підсумку балансу» [1, ст.120].

З урахуванням цього можна погодитися, що бухгалтерський облік є системою безперервного, суцільного, документально обґрунтованого запису господарських операцій, але тільки тих, які відображені у грошовому вимірнику, а їхня систематизація повинна будуватися за ознакою впливу – на капітал підприємства. При цьому помилково вважати, що

³ Мабуть автор заплутався при перекладі російського „средства“, бо „надходження основних засобів“ чи „придбання матеріальних цінностей“ вважати „зовнішніми коштами“ не можна.

чотири типи змін стосуються не капіталу, а балансу.

Бо насправді – баланс вторинний, це лише метод перевірки впливу господарських операцій на капітал підприємства. Впливають же операції на останній у момент здійснення, коли до балансу ще далеко. А їхня систематизація вимагає розуміння впливу цих операцій на капітал підприємства саме в цей момент, а не тоді, коли буде підраховано баланс рахунків у Головній книзі.

Без цього розуміння ніякий подвійний запис не в змозі дати можливість визначити вплив цих операцій на баланс підприємства, в чому й слабкість подвійної бухгалтерії. До такого розуміння впритул наблизився класик облікової теорії Й. Шер, який вказував, що предметом подвійної бухгалтерії є колообіг індивідуального капіталу, водночас звертаючи увагу на недосконалість записів, оскільки при цьому не можуть бути виявлені помилки⁴ в основних документах, у складанні журнальних статей і т.ін.» [11, с. 186].

І справді, переміщення, скажімо, якогось виду запасів з одного складу на інший, жодного впливу на капітал підприємства не справляє, тим не менше це розглядається в теорії бухгалтерського обліку як активні пермутації, й такі «перекидання» відразу призводять до «вздування внутрішніх оборотів», що виглядає нібито капітал підприємства змінюється. Насправді тут лише відбувається його метаморфози, а загальна сума залишається величиною константною.

Водночас цього роздвоєння чогось не виникає при виплаті заробітної плати, бо тут усе однозначно: її виплата працівникам є компенсаційною модифікацією (видозміною), яка позірно виглядає як зменшення валюти балансу.

Коли ж прийняти до уваги, що господарські операції впливають або не впливають на капітал підприємства, то пояснення наведеної суперечності очевидне – від того, що працівникам нараховано заробітну плату жодної зміни суми капіталу підприємства не відбувається, хоча валюта балансу і збільшується. Подібне відбувається при нарахуванні амортизації, створенні резервів, ба навіть формуванні капіталу підприємства – якщо мати на увазі баланс, про який класиками теорії бухгалтерського обліку велась мова у цьому контексті, тобто баланс рахунків Головної книги, а не про Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф.№1, де позаоблікова процедура переміщення сальдо рахунка 46 «Неоплачений капітал» у пасив нівелює зміну його валюти, яка виникає за господарською операцією, відображеною записом дебет 46 «Неоплачений капітал», кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Інша річ, коли на підприємство надходять ще не оплачені постачальникам засоби (основні чи оборотні), тоді його капітал, хоча й тимчасово, зростає, однак і в цьому випадку за теорією бухгалтерського обліку маємо ті ж самі компенсаційні модифікації, що й за попередніми, які ніяк не можна віднести до «збільшення суми балансу підприємства, обумовленого ... надходженням зовнішніх коштів ...»

Таким чином очевидно, що віднесення пермутацій і модифікацій до балансу підприємства подібне до ситуації, якби віз поставити попереду коня. Можна повторити вслід за Я. Соколовим, що «... автори впадали в теорію причинно-наслідкових явищ, у варіанті вхід – вихід, а тому сплутували результат – валюту балансу – з причиною її зміни, яка зумовлена винятково станом капіталу підприємства в той чи інший момент часу [9, с. 296-297].

⁴ Саме на цьому Ф. Єзерський побудував, як йому видавалось, нищівну критику подвійного запису, заявляючи: „Облік штучно ділиться на „мертвий” (синтетичний) та „живий” (аналітичний) ... і виявляється, що перші книги служать, так би мовити, тільки для параду: пиши в них правильно, пиши в них неправильно – все одно баланс вийде ... Співпадання обігів у реєстрах подвійної бухгалтерії створює ілюзію безпомилковості роботи рахівника, але найбільш суттєві помилки, пов’язані з віднесенням сум не на ті рахунки, а також помилки в натуральних одиницях не розкриваються через механізм подвійного запису. Тому подвійній бухгалтерії, на думку Ф. Єзерського, не можна дати іншого характеру, іншої назви, як системи злодійської” [8, с.246].

Водночас нагадаємо, що Л. Пачіолі так само вказував на можливість помилок: „Доброму квадэрн’єрі (тобто рахівникові – Авт.) необхідно також уміти анулювати, або, як кажуть у Флоренції, сторнувати статтю, яка через помилку була записана в дебет, а не в кредит, або навпаки; або ж вона записана на рахунок Мартіна, а не Джованні, чи навпаки.

Іноді таке трапляється, тому що неможливо бути завжди настільки уважним, щоби не помилитись. Як говориться в прислів’ї: „Хто нічого не робить, той не помиляється, а хто не помиляється, нічого не навчиться” [7, с. 93].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Пануюче в теорії бухгалтерського обліку тлумачення пермутацій та модифікацій нібито господарські операції, які до них відносяться, призводять до зміни балансу підприємства є хибним, зумовленим оманливим позірним враженням. Бо дедуктивне осмислення процесу їхнього відображення цього не підтверджує, адже бухгалтер, складаючи проводки, перш за все обдумує «прихований, дійсний, а не формальний смисл» [10, с. 40] господарських операцій, яким безперечно є вплив на капітал підприємства⁵.

Думати, що при кожному проведенні бухгалтер уявляє баланс підприємства та подумки аналізує, як зміниться його актив чи пасив, або обидві сторони одночасно, є оманною, адже не про форму звітності взагалі-то йдеться, а про баланс Головної книги, де, як відомо, немає згрупованих сальдо в такому розрізі, як у «Балансі» ф.№1, фрагменти з якої наводять для ілюстрації чотирьох типів змін у ньому.

Якщо б і припустити, що при обдумуванні «прихованого, дійсного, а не формального смислу» господарських операцій виникає їхнє індуктивне поєднання з балансом, то в першу чергу це мав би бути баланс Головної книги, а не форма звітності, яка надто віддалена від моменту дедуктивного розуміння «прихованого смислу», адже складається не частіше, як один раз на квартал. Баланс рахунків Головної книги за сучасного технічного оснащення може бути підрахований після кожної операції, але чогось-то ніхто з авторів не пробує навести як ілюстрації пермутацій чи модифікацій витяг з неї, а повторює, зазвичай, столітньої давності методологічну помилку з використанням звітної форми балансу.

Очевидно, існуюча методика ведення бухгалтерського обліку має головну ваду – відсутність цілісності, яка власне є головною ознакою системи. Тому й маємо «бродіння в умах», яке проявляється у спробах виокремити з нього окремі підсистеми, що безуспішне без чіткого уявлення, як же розділити між ними успадковану конгломерацію об'єктів і процедур.

На наш погляд, ключем до вирішення проблеми може бути настанова класика облікової теорії О. Рудановського стосовно того, що «обіги між субрахунками – підрозділами головного рахунка – проводити в книгах аналітичного обліку і не проводити в книгах синтетичного обліку». Це можна конкретизувати щодо виокремлення з бухгалтерського обліку підсистем наступним чином:

- фінансовий облік своїм предметом має колообіг капіталу, відтак це може бути підсистема відображення господарських операцій, які за обліковою теорією відносяться до модифікацій (видозмін) майна підприємства, і для цього достатньо синтетичних рахунків;
- управлінський облік, який зараз зведено до управління витратами виробництва, повинен забезпечувати деталізацію обігів за аналітичними рахунками, включаючи перш за все господарські операції, що відносяться до пермутацій.

За сучасного технічного оснащення побоювання, що при цьому «втрачається можливість звірити обігову відомість із журналом хронологічного запису» [8, с. 469] можна відкинути, бо це доволі легко забезпечити, розробивши відповідну програму для комп'ютера.

Втім, це лише переконання авторів статті, які не претендують на непомильність, отождінші точки зору щодо вирішення окресленої проблеми мають перспективу для досліджень.

Список використаних джерел

1. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник для студентів / Вид. 2-е, доп. і перероб. // Бутинець Ф.Ф. — Житомир, ЖІТІ, 2000. — 640 с.
2. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / За ред. М.В. Кужельного. — 6-те вид. — К. : Видавництво А.С.К., 2007. — 266 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : [закон України : офіц.текст : за станом на 15.10.2014 року] / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV/ // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1999. — N 40.

⁵ Навіть якщо це відбувається на підсвідомому рівні, або саму дефініцію „капітал” розуміється в дусі М. Кіпарісова як „окремих елементів процесу розширеного відтворення” – до такої схоластики змушений був він удатись після т.зв. „великої дискусії” 1933 року [8, с. 493].

- С.365. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 05.11.14). — Назва з екрана.
4. Каракоз, И.И. Вопросы теории и практики оперативного учета [Текст] / Каракоз И.И., Савичев П.И. — М. : Финансы, 1972. — 208 с.
 5. Кужельний, М.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Кужельний М.В., Лінник В.Г. — К. : КНЕУ, 2001. — 334 с.
 6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності : [офіц. текст] : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення, Стандарт від 07.02.2013 № 73. — К. : МФУ, 2013. — Доступно також з Інтернету: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. — Назва з екрана. — Дата звернення: 03.11.14.
 7. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Под ред. проф. М.И. Кутера. — М.: Финансы и статистика; Краснодар : Просвещение. — ЮГ, 2009. — 308 с.
 8. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. — М. : Аудит ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
 9. Соколов, Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 1985. — 367 с.
 10. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
 11. Шер, Й.Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / Й.Ф.Шер ; пер. с 5-го нем. изд. С.И. Цедербаума ; под ред., дополн. и примеч. Н.С. Лунского. — [4-е изд.]. — М. : Экономическая жизнь, 1926. — 525 с.

В статті обґрунтовані підходи к сучасному розумінню проблеми і шляхи практичного рішення по усуненню існуючих розбіжностей в методології фінансового і податкового обліку витрат і прибутку підприємства крізь призму теорії бухгалтерського обліку.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бухгалтерский баланс, счета бухгалтерского учета, хозяйственная операция, изменения в бухгалтерском балансе, управленческий учет, финансовый учет, затраты, прибыль, собственный капитал, финансовые результаты.

УДК 657

O.A. Shevchuk, Ph.D., Senior lecturer
Ternopil National Economic University

REFLECTION OF FINANCIAL ACTIVITIES OF THE REPORTING ENTERPRISE IN TERMS OF ITS HARMONIZATION WITH INTERNATIONAL REQUIREMENTS

Abstract. The thesis is devoted to problems of improving the theoretical, methods of accounting and financial activities of enterprises.

It is worth noting that currently there are no agreed recommendations for names of indicators and their calculation in the financial statements as a whole and by type of activity in particular, to be coordinated by the governing bodies of Ukraine. This debatable may lead to incorrect conclusions regarding the financial risk and solvency of the company in Ukraine and its investment attractiveness.

Thesis is devoted the problems of perfection of theoretical positions, method and organization of record-keeping of financial activity of industry enterprises. Progress and problem of effective management financial resources trends are investigational by the methods of record-keeping. Economic essence of category is considered «financial activity» and certainly them constituents but certainly their constituents in industry production. Research of organization of registration policy is conducted in relation to financial charges for industry enterprises. On the basis of the conducted research on separate industry enterprises it is given recommendation in relation to the prospects of development of account of financial activity of industry.

Keywords: account, financial activity, enterprises, methods of account, financial charges, financial profits, managements, financings.

*О.А. Шевчук, к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет*

ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ЇЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ

Досліджено тенденції розвитку та проблеми ефективного управління фінансовими ресурсами методами бухгалтерського обліку. Впровадження наукових рекомендацій дозволить підвищити ефективність обліку фінансової діяльності, її методичне та облікове забезпечення й ефективне управління у сфері фінансового управління.

Ключові слова: облік, фінансова діяльність, підприємство, методи обліку, фінансові витрати, фінансові доходи, управління, фінансування.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним із головних завдань при плануванні фінансових потоків підприємств є оцінка їх ефективності, тобто господарюючий суб'єкт має за мету досягнення максимального позитивного ефекту у вигляді фінансових та не фінансових результатів. Оскільки основним мірилом фінансових результатів підприємства є насамперед його прибутковість, важливим завданням управління розглядається оптимізація прибутків і факторів, що на них впливають.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вивчення методології бухгалтерського обліку та звітності про фінансові результати зробили вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Л.С. Шатковська та інших. Проте ряд проблем, пов'язаних із накопиченням та відображенням у фінансовій звітності інформації про прибутки (збитки), залишаються недостатньо дослідженими та вимагають свого розв'язання з урахуванням галузевих особливостей бухгалтерського обліку. Щодо доходів та прибутків фінансової діяльності, то питання залишається маловивченим.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є науково-прикладне обґрунтування теоретичних положень і розробка рекомендацій щодо удосконалення методичних засад обліку фінансової діяльності на вимоги управління.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах ринкової економіки попит на фінансову інформацію досить значний. Щоб задовольнити такі різноманітні інформаційні потреби всіх зацікавлених сторін, підприємства повинні конструювати упорядковані потоки фінансової інформації, її систематизоване подання залежно від змісту запиту відповідної групи споживачів з точки зору її корисності. Зокрема, Н.Д. Богоніколю вказує на важливе значення моделі управління у фінансовій діяльності підприємств.

З іншого боку, фінансова інформація, яка є продуктом праці вищого менеджменту підприємства, формується на ґрунті ідеї раціонального управління фінансами. Це об'єктивне за своєю природою переважне право вищого менеджменту підприємства формувати фінансову інформацію безперечно нехтує інтересами інших користувачів, що є головною причиною появи асиметрії фінансової інформації, на думку Т.Г. Камінської.

У процесі аналізу показників фінансової звітності щодо здійснення грошових потоків від фінансової діяльності слід обґрунтувати, що збільшення виручки від доходів за цим видом діяльності прямо, а за іншими видами діяльності опосередковано перевищить приріст витрат. Зусилля обліку для забезпечення потреб фінансового менеджменту значною мірою спрямовані на те, щоб виявити зайві з погляду їх вартості та корисності для споживачів параметри діяльності. Щодо організації системи фінансової діяльності це означає, що вона повинна забезпечувати менеджмент такою потрібною інформацією, яка порівняно з вартістю її отримання приносить значний управлінський ефект. Зразок здійснення такого аналізу за даними бухгалтерського обліку та фінансової й іншої звітності приведено на рис. 1.

Рівень аналітичної системи	Етап облікового процесу	Завдання, що вирішуються
Перший	Первинний облік	Підготовка і фіксація первинних даних щодо фінансових ресурсів Аналіз, контроль і коригування первинної інформації
Визначення фактичного стану об'єкта а) Збір інформації б) Характеристика функцій	Підготовчі заходи а) Вибір об'єктів б) Постановка кількісних цілей	Перевірка фактичного стану а) Перевірка якості виконання функцій б) Перевірка обґрунтованості витрат і доходів
Другий	Поточний облік	Систематизація і узагальнення первинної інформації на рахунках обліку; контроль результатів систематизації; усунення помилок, виявлених у процесі контролю.
Третій	Зведений облік а) Перевірка можливості реалізації б) Перевірка стратегій і ефективності	Формування інформації для управління фін. діяльністю Прийняття рішення щодо впровадження а) Вибір рішення б) Рекомендації щодо реалізації

Рис. 1. Етапи проведення аналізу показників фінансової діяльності за системою обліку та звітності [1]

Даний аналіз розглядається як один з найефективніших інструментів скорочення втрат, оптимізації фінансових ресурсів за складом та структурою. В процесі аналізу досліджуються всі без винятку складові фінансової діяльності.

Доцільно зауважити, що аналіз може проводитися не тільки стосовно суб'єкта господарювання, а також у розрізі окремих структурних підрозділів, тоді використовують аналітичні дані чи дані управлінського обліку. На практиці аналіз, як правило, комбінується з іншими методами контролю.

Місце бухгалтерської звітності в системі прийняття рішень є предметом розгляду О.С. Шмигель [2, с. 193] та інших дослідників. Вимоги щодо потреб різних користувачів спричиняють побудову фінансової інформації на певних принципах, які встановлюються на об'єктивних аргументах для максимального задоволення інтересів всіх користувачів.

Формування Звіту про фінансові результати визначається важливістю ефективного управління підприємством, що потребує повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки) за звітний період. З введенням у дію НП(С)БО 2 „Консолідована фінансова звітність” [3] форма звітності про прибутки й збитки суттєво змінилася в напрямі орієнтації на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що розширило можливості не тільки аналізу, а й прогнозування результатів діяльності промислового підприємства, в тому числі й щодо фінансової діяльності.

Так, у Звіті про фінансові результати за НП(С)БО 2 „Консолідована фінансова звітність” інформація про податок на прибуток наводиться лише в статтях звітності, тоді як до 2000 р. існували окремі розділи: платежі до бюджету; затрати і витрати, що враховуються

при обчисленні пільг з податку на прибуток; пільговий прибуток, як зазначає Н.В. Прохар [4]. А саме за такими показниками, як нами розглянуто вище, і аналізують ефективність фінансової діяльності та забезпечення її потреб обліковими показниками.

У зарубіжних країнах формат Звіту про прибутки та збитки не встановлений на законодавчому рівні, що передбачає його варіативність та гнучкість при прийнятті рішень. Разом з тим, на практиці використовують дві форми звітності: багато- та одноступеневі. Багатоступенева форма передбачає послідовне визначення фінансового результату, а одноступенева дозволяє визначити чистий прибуток, вираховуючи із загальної суми доходів суму понесених витрат, за дослідженнями Н.В. Прохара [4, с. 99]. Залежно від варіанту подання інформації про витрати Звіт про прибутки та збитки може бути складений за характером або функціями витрат. Звітність за характером витрат передбачає групування витрат за елементами, а звітність за функціями витрат – за видами діяльності, що передбачає визначення проміжних фінансових результатів. Для фінансової діяльності другий варіант є особливо результативним.

В Україні більшість підприємств, заповнюють багатоступеневий формат Звіту про фінансові результати, в якому витрати згруповано за функціями, малі підприємства складають одноступеневий формат вказаного звіту за характером витрат. Зауважимо, що законодавчо встановлена форма звітності серед науковців викликає як критику, так і підтримку. На нашу думку, інформативність звітності про прибутки та збитки не зменшується при уніфікації її форми, однак перегляду потребує саме склад статей звітності. Навпаки, менталітет вітчизняних економістів, що формувався десятиріччями під впливом адміністративно-планової системи, набагато легше сприймає макет звітності з інструкцією щодо її заповнення, ніж власними силами розроблений варіант звіту. До того ж стандартизація звітності на державному рівні полегшує узагальнення результатів за регіонами країни, галузями господарства тощо, що узагальнено за дослідженням Н.В. Прохар [4].

Як зауважує В.Б. Моссаковський, порівняння показників Звіту про фінансові результати підприємств України свідчить, що: важко порівнювати фінансові результати діяльності підприємств, зокрема малих; використання методики визначення фінансових результатів підприємств передбачає уособлене існування податкового обліку, де застосовується схема визначення прибутку, характерна для малих підприємств. Отже більш доцільною, на думку науковця, є методика складання звітності для малих підприємств [5, с. 10].

Вище наведену пропозицію вважаємо дискусійною, оскільки більшість підприємств, в т.ч. й у сфері фінансової діяльності, інформацію про витрати накопичує за видами діяльності, а не елементами витрат, до того ж удосконалення фінансової звітності не повинно слугувати суто податковим інтересам, які майже в усьому світі формують власну методику визначення доходу до оподаткування, але не завжди ідентичну обліковій.

У цілому, як обґрунтовує С.Ф. Голов, звітність про фінансові результати підприємств України відповідає Четвертій Директиві ЄС. Деякі відмінності пов'язані з більшою деталізацією статей звітності, що не суперечить цій Директиві [6]. Однак звітність для малих підприємств України містить дещо узагальнену інформацію про неопераційні доходи та витрати, що пояснюється, на нашу думку, слабким розвитком фондового ринку, а тому й недостатньою поширеністю фінансових та інвестиційних операцій. Крім того, межа віднесення підприємств до малих в Україні, порівняно з іншими країнами, значно занижена, тому більшість підприємств складають звітність за звичайною формою, що дає змогу і на рівні невеликого за штатом фінансового менеджменту здійснювати логічне управління вилами діяльності, й фінансовою зокрема [7].

Розглядаючи Звіт про фінансові результати, а саме розділ I передбачає послідовне визначення прибутку (збитку) за видами діяльності шляхом порівняння доходів і витрат. Однак, у ньому заходять відображення валовий прибуток (збиток), тобто результат основної діяльності, прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної

діяльності та надзвичайні доходи і витрати, що дають змогу визначити результат надзвичайної дальності. Звідси, на переконання С.Ф. Голова, порушується логіка визначення фінансового результату, адже інформація про результати фінансової та інвестиційної діяльності розкривається неповністю. Погоджуємося з тим, що фінансова та інвестиційна діяльність здійснюється невеликою часткою підприємств, у тому числі й аграрних, надзвичайні доходи і витрати становлять також несуттєву питому вагу в загальній величині фінансових результатів. До того ж, порівняння статей звітності про прибутки (збитки) України та визначених Четвертою Директивою ЄС дає змогу зробити висновок, що оскільки до доходу не включають непрямі податки та інші вирахування з доходу, то їх не доцільно наводити у звітності шляхом наступного віднімання. Така позиція врахована при наведенні доходів від неопераційної діяльності.

Беручи до уваги особливий підхід в управлінні фінансовими результатами підприємств, вважаємо за доцільне запропонувати порядок визначення фінансового результату з врахуванням впливу інших об'єктивних факторів. Виходячи з цього, у Звіті про фінансові результати доцільно наводити інформацію про фінансові результати від реалізації фінансових продуктів, від зміни цін, від володіння активами й від впливу інших факторів. Це, у свою чергу, забезпечить послідовне визначення фінансового результату, який відповідно залежить та не залежить від здійснених підприємством операцій щодо реалізації. Крім того, фінансовий результат звітного періоду доцільно відкоригувати, врахувавши помилки минулих періодів, оскільки вони призвели до випадкової зміни розміру фінансових результатів.

Запропонована форма Звіту про фінансові результати спростить порядок розрахунку прибутку й збитку на підприємстві та є більш інформативною для зовнішніх та внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зазначені пропозиції мають практичне значення й забезпечать подальше удосконалення методології обліку фінансових результатів.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, доцільно зауважити, що нині відсутні узгоджені рекомендації щодо назв показників та їх розрахунку у фінансовій звітності загалом і за видами діяльності зокрема, які б мали координуватися керівними органами України. Така дискусійність може привести до неправильних висновків щодо фінансового ризику та платоспроможності суб'єкта господарювання в Україні та його інвестиційної привабливості.

Список використаних джерел

1. Опарін, В. М. Фінанси (Загальна теорія) [Текст] : навч. посібник / В. М. Опарін. — К.: КНЕУ, 2002. — 240 с.
2. Шмигель, О. Є. Формування облікової політики на базі креативного фінансового обліку [Електронний ресурс] / О.Є. Шмигель. — Джерело доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/soc...3/193 .pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc...3/193.pdf) (дата звернення 06.10.14). — Назва з екрана.
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Текст] : офіц. текст : за станом на 27.06.2013 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення, Стандарт від 27.06.2013 № 628. — К. : МФУ, 2013. — Доступно також з мережі Інтернет : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення 04.11.14). — Назва з екрана.
4. Прохар, Н.В. Напрями вдосконалення звітності про фінансові результати в агроформуваннях [Електронний ресурс] / Н. В. Прохар. — Джерело доступу : mydisser.com/files/10846478.doc (дата звернення 04.11.14). — Назва з екрана.
5. Моссаковський, В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] : монографія. / В. Б. Моссаковський. — К.: Інтерпрес ЛТД; 2009. — 326 с.
6. Голов, С. Ф. Фінансовий облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. — К. : Лібра, 2005. — 976 с.
7. Коваль, Н.І. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгал.

Исследованы тенденции развития и проблемы эффективного управления финансовыми ресурсами методами бухгалтерского учета. Внедрение научных рекомендаций позволит повысить эффективность учета финансовой деятельности, ее методическое и учетное обеспечения и эффективное управление в сфере финансового управления.

Ключевые слова: учет, финансовая деятельность, предприятие, методы учета, финансовые расходы, финансовые доходы, управления, финансирования.

УДК 336.221:338.24.021.8(045)

L.P. Shevchuk, Ph.D., Associate professor

Vinnitsa Finance and Economics University,

A.A. Shevchuk, adjunct

Military Institute of the Kyiv National University Taras Shevchenko

IMPACT OF THE PROPOSED TAX REFORM OF FINANCIAL RESOURCES: INTERNATIONAL EXPERIENCE

Abstract. In article viewed the problem of filling local budgets with financial resources in the context of international experience. Due to achievement of economic science and the use of experience of foreign practices continue to study the influence factors on the formation of financial resources of local budgets that match current requirements and will help increase local revenues by introducing changes to the taxation of wages based on the experience of foreign countries. The features of tax systems on the experience of Russia and France in terms of tax on personal income. Analyzed taxes using the method of comparison in terms of personal income tax in Ukraine, Russia, France and conclusions. The implementation of the tax reform will increase the wages of financial instruments of control will increase the potential financial resources of local budgets through tax personal income. The use of financial instruments of control will facilitate the potentially financial resources that allow to attain balance between income and expenditures of local budgets, which will be aimed at satisfying needs of local communities of the region.

In order to increase the financial resources of local budgets proposed directions for reform taxation on the salaries of further research reducing the tax pressure on businesses and optimize the tax system of Ukraine.

Keywords: tax reform, financial resources, tax pressure, potential financial resources, control.

Л.П. Шевчук, к.е.н., доцент

Вінницький фінансово-економічний університет

А.А. Шевчук, ад'юнкт

Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ВПЛИВ ЗАПРОПОНОВАНОЇ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ НА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

У статті розглядається проблема наповнення фінансовими ресурсами у розрізі міжнародного досвіду. Описано особливості податкових систем з урахуванням досвіду Росії та Франції в частині податку з доходів фізичних осіб. З метою збільшення фінансових ресурсів місцевих бюджетів запропоновано напрямки реформування оподаткування заробітної плати з подальшим дослідженням зменшення податкового навантаження на бізнес.

Ключові слова: податкова реформа, фінансові ресурси, податкове навантаження, потенційні фінансові ресурси, контроль.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Важливим стратегічним завданням стабілізації та розвитку економіки України сьогодні є необхідність проведення податкової реформи, яка зменшить кількість податків та податкове навантаження на бізнес, використовуючи зарубіжний досвід.

Формування та реалізація ефективної податкової політики у сфері наповнення місцевих бюджетів фінансовими ресурсами сприяє процесу соціально-економічного розвитку регіонів країни, які виступають одним із засобів макроекономічної стабілізації й економічного зростання, що сприятиме оптимізації функціонування та реалізації програм розвитку територіальних громад і зростання добробуту населення регіонів.

На сучасному етапі розвитку місцевого самоврядування досить гостро постала проблема ефективного функціонування органів місцевого самоврядування, викликана обмеженістю фінансових бюджетних ресурсів, необхідних для забезпечення належного виконання бюджету і ефективного надання суспільних послуг населенню.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем оподаткування, податкової реформи та її впливу на фінансові ресурси для функціонування місцевих бюджетів розглядали такі вчені-економісти, як: Алексєєв І.В., Майстренко О.І., Якимчук Л.М., Клименко О.В. та інші, які визначали важливість даної проблематики. Серед науковців слід відзначити Майстренко О.І., яка зазначає, що податкова система є визначальною складовою, що чинить вагомий вплив на економіку країни, зокрема на діяльність юридичних осіб і приватних підприємств. Вдосконалення податкової системи викликає дискусії між представниками влади та суб'єктами господарювання. Особливо гострий характер цих суперечок зумовлений фінансовою нестабільністю підприємств, зменшенням сукупного попиту та податкових надходжень до бюджету, економічною кризою, яка суттєво вплинула на податкові платежі. Якимчук Л.М. у своїх дослідженнях звертає увагу на зменшення податкового навантаження, що сприятиме створенню ефективної податкової системи, Алексєєв І.В. виокремив податки як основне джерело наповнення бюджету [1, 2, 3].

Незважаючи на значні наукові надбання в дослідженні вдосконалення податкової системи її вплив на збільшення фінансових ресурсів місцевих бюджетів аргументовано недостатньо. Науковці розглядають дану проблему узагальнено, не виокремлюючи впливу на формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів впровадження запропонованої податкової реформи з урахуванням зарубіжного досвіду в частині оподаткування заробітної плати податком з доходів фізичних осіб.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Враховуючи досягнення економічної науки та використання досвіду зарубіжної практики продовжити вивчення впливу факторів на формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів, які відповідатимуть сучасним вимогам та сприятимуть збільшенню надходжень до місцевого бюджету, запровадивши зміни в системі оподаткування заробітної плати з урахуванням досвіду зарубіжних країн.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Важливим аспектом дослідження є теоретичне і практичне вивчення актуальних проблем, пов'язаних зі збільшенням надходжень фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Обмеженість ресурсів доцільно розглядати, як недостатній обсяг фінансових ресурсів для задоволення потреб населення регіону, який визначається розрахунковим методом, як різницю між максимально можливими доходами та максимально необхідними видатками.

Причинами недостатньої кількості фінансових ресурсів у регіоні є існування тіньового сектора економіки, що породжує приховування доходів від оподаткування через незацікавленість суб'єктів господарювання у повній сплаті податків.

Ці проблемні питання потребують реформування податкової системи, пропонуючи шляхи усунення з врахуванням досвіду економічно розвинутих країн світу. Оскільки податкові системи різних країн формувалися під впливом різних економічних, політичних та соціальних умов, це пояснює їхню специфіку і, в свою чергу, зумовлює ту обставину, що в різних країнах ведеться постійний пошук взаємоузгоджених оптимальних рішень у сфері оподаткування. Адже основне протиріччя при формуванні податкових систем полягає в неузгодженості потреб у податкових надходженнях із можливостями їхнього отримання.

Формування систем оподаткування в економічно розвинутих країнах відбувається в напрямку гармонізації податкових систем різних країн. Особливо це стосується європейських держав. Варто зазначити, що питома вага податкових платежів у загальній структурі ВВП країн європейського союзу значно вища, ніж у США чи Японії [4].

Для того, щоб оцінити ефективність функціонування податкової системи з метою

визначення її відповідності зазначеній меті, реалізації функцій і завдань, необхідно визначити основні критерії, на підставі яких здійснюватиметься така оцінка. Оскільки кожна країна відрізняється одна від одної ставками податків методами їх стягнення, термінами сплати, проаналізуємо податкові системи деяких країн світу.

Зокрема, французька податкова система відома своїм податковим контролем. Розглядаючи податкову систему Франції в порівнянні з українською системою, можна сказати, що її переваги можна використати в частині нарахування податку з доходів фізичних осіб. Адже у Франції прибутковим податком (IR - *Impôt sur le revenu*) обкладається не кожна окремо фізична особа, а податкова база обчислюється для всієї родини як сукупний річний дохід всіх членів сім'ї за вирахуванням певних видів витрат, які не оподатковуються.

Наступний етап в оподаткуванні доходів фізичних осіб - це визначення сімейного коефіцієнта, при підрахунку якого враховуються вагові коефіцієнти всіх членів сім'ї. Дорослі (самотні або дружини з офіційно зареєстрованим шлюбом) - кожен по 1, перший і другий неповнолітні діти (що живуть з обома батьками) - по 0,5, третій і наступні неповнолітні діти (що живуть з обома батьками) - кожен по 1. При розлученні або смерті одного з батьків вага дитини в підрахунку сімейного коефіцієнта збільшується.

Оподатковувана частка одного члена сім'ї визначається за формулою:

$$QF = (\text{Сукупний дохід сім'ї}) / (\text{Сімейний коефіцієнт}), \quad (1)$$

де, QF- середньодушовий дохід сім'ї, який і визначає величину ставки прибуткового податку для цієї сім'ї.

У Франції шкала податкових ставок прибуткового податку (ІК) не лінійна, а прогресивна. Чим вищий дохід, тим вище ставка податку, однак шкала податків переглядається та затверджується парламентом Франції щороку в залежності від рівня інфляції, бюджету та економічної ситуації в країні. Розглянемо шкалу податкових ставок прибуткового податку (ІК) Франції за 2012-2014 рік (табл. 1).

Таблиця 1

**Шкала податкових ставок прибуткового податку (ІК) Франції
за 2012-2014 рік***

Податкові ставки прибуткового податку (ІК) (%)	Середньодушовий дохід сім'ї який і визначає величину ставки прибуткового податку для цієї сім'ї (QF) (євро на рік)		
	2012	2013	2014
0	до 5963	до 5963	до 6011
5.5	від 5963 до 11896	від 5963 до 11896	від 6012 до 11991
14	від 11897 до 26420	від 11897 до 26420	Від 11992 до 26631
30	від 26421 до 70830	від 26421 до 70830	від 26632 до 71397
41	понад 70831	від 70831 до 150000	від 71398 до 151200
45 (застосовується з 2013 року)		понад 150 000	понад 151200

Джерело: складено автором за даними [7-9]

Аналізуючи дані табл. 1 слід зазначити, що частина середньодушового доходу на члена сім'ї до 5963 євро в рік за 2012-2013 рр. та до 6011 євро у 2014 році не обкладається податком взагалі, частина середньодушового доходу на члена сім'ї від 6011 до 11991 євро на 2014 рік оподатковується за ставкою 5,5%. Отже, виходячи з проаналізованих даних табл. 1 максимальна ставка згідно цієї шкали, застосовувана тільки до самої верхньої частини доходу, тоді як більш низькі частини доходу будуть обкладатися податком за нижчими ставками або оподатковуватися за нульовою ставкою, що є позитивним моментом, який доречно використати при реформуванні податкової системи України в частині оподаткування доходів населення.

Шкала прибуткового податку (ПДФО — податок на доходи фізичних осіб) у Росії

лінійна, тобто податкова ставка єдина для всіх і не залежить від рівня доходу. У Росії податкова база, тобто сума, з якої сплачується податок обчислюється індивідуально для кожного платника податків за сумою його персональних доходів, щодо податкової ставки, то в Росії її розмір складає - 13%. В Україні шкалу можна назвати умовно прогресивною, адже має лише один етап підвищення з 15% до 17% при зарплаті більшій за 10 мінімальних зарплат.

Розглянемо приклад, де визначимо суму сплати податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) за лінійною шкалою, як у Росії та Україні та за прогресивною, як проводиться розрахунок у Франції.

Сім'я, що складається з подружжя з двома неповнолітніми дітьми, заробляє сукупно 40 000 євро на рік, що складе 2 095 000 рублів в Росії і 692 000 гривень в Україні.

Розрахунок прибуткового податку з цієї сім'ї в Росії (на рік): $40000 \times 0,13 = 5200$ євро (~ 271 960 рублів);

Розрахунок прибуткового податку з цієї родини у Франції (на рік): Коефіцієнт розміру сім'ї = 3 QF = $40000 \div 3 = 13333 \Rightarrow$ податкова ставка (максимальна) 14% (табл.1);

$(6011 \times 0 + (11991-6011) \times 0,055 + (13333-11991) \times 0,14) \times 3 = (0 + 328,9 + 187,88) \times 3 = 1550,34$ євро (~ 81 080 рублів чи ~ 26 820 гривень);

Розрахунок прибуткового податку з цієї родини в Україні (на рік):

$40000 \times 0,17 = 6800$ євро (117 640 гривень).

Виходячи з розрахунків сім'я з таким річним доходом в Росії буде сплачувати в три рази вище податкові відрахування прибуткового податку, порівняно з Францією, а в Україні більш ніж в чотири рази, тоді як для сімей з меншим доходом платити податок з доходів фізичних осіб у Росії та Україні буде ще менш вигідно, ніж у Франції.

Відрахування в соціальні фонди не вважаються податком ні в Україні, ні в Росії, ні у Франції, а йдуть в фонд обов'язкового соціального страхування і здійснюються роботодавцем з зарплатного фонду. В Україні це є прихованими платежами, адже найманий працівник самостійно ці відрахування не сплачує і їх реальний розмір у зарплатній відомості не відображено, тоді як у Франції зазначено у зарплатній відомості суму, сплачену у вигляді соціальних відрахувань, тобто є усвідомлення своєї персональної частини соціальних відрахувань, а саме скільки саме грошей передається зі своїх доходів до фондів соціального страхування, що сприятиме отриманню соціальних благ на належному рівні, що доречно започаткувати в Україні.

Французька система оподаткування характеризується яскраво вираженими соціальними функціями, легкістю адміністрування податків, розвинутим територіальним аспектом та відсутністю суперечливості податків та зборів. Але, враховуючи період часу, протягом якого розвивалися ці системи, можна відзначити, що податкова система України проходить етапи формування і вдосконалення достатньо інтенсивно, хоча досвід розвинутих країн в даному напрямку використовувати дуже доречно.

Фінансове забезпечення економічного і соціального розвитку кожного регіону вимагає координації всієї системи фінансових відносин, що потребує впровадження таких законодавчих документів, які сприятимуть збільшенню фінансових ресурсів місцевих бюджетів через податки, які сплачуються із заробітної плати. Запропоновані зміни податковою реформою стосуються оподаткування заробітної плати, адже всім відомо, що значна частка зарплат в Україні виплачується в конвертах. Тіньова економіка породжує тіньові зарплати, що сприяє недостатності коштів у бюджеті.

Проведений аналіз систем оподаткування заробітної плати в Україні та Євросоюзі показав, що загальне навантаження на фонд оплати праці в країнах – членах Євросоюзу складає приблизно 36%, в Україні ця цифра сягає 55%, що майже на 20% більше. Високе навантаження на оплату праці в Україні, що значно більше ніж у набагато більш конкурентних і сильніших ринках Євросоюзу, не сприяє легалізації офіційної заробітної плати, яка безпосередньо впливає на збільшення фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Податкова реформа пропонує встановити фіксовану плату працюючому з мінімальної

зарплати, яка буде складати 41%, а перевищення мінімальної пропонується оподатковувати в розмірі 15%, що сприятиме майже трикратному зменшенню єдиного соціального внеску, що призведе до зменшення податкового навантаження на бізнес.

Впровадження податкових змін потребує фінансових інструментів контролю, що сприятиме отриманню потенційних ресурсів місцевих бюджетів [5]. Ефективність контролю можна забезпечити за допомогою рахунків. Запропоноване нами бухгалтерське відображення нарахування заробітної плати, здійснювати на додаткових субрахунках, а саме: 661.1 «Розрахунки по оплаті праці в розмірі мінімальної заробітної плати» застосувавши ставку єдиного соціального внеску в розмірі 41% згідно запропонованої податкової реформи, а другу частину заробітної плати, що перевищує мінімальну ставку ЄСВ складатиме 15% обліковувати на субрахунок 661.2 «Розрахунки по оплаті праці в розмірі перевищення над мінімальною заробітною платою» [6].

Виходячи з проведеного дослідження, на наш погляд модель оподаткування доходів фізичних осіб Франції може стати основою подальшого реформування оподаткування заробітної плати в Україні, що сприятиме збільшенню фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Тому пропонуємо:

1. проводити розрахунок нарахування єдиного соціального внеску по кожному працівнику за рахунок підприємства автоматизовано;
2. запровадити відображення у зарплатних відомостях не тільки суму утриманого з працівника, а й суму єдиного соціального внеску нарахованого підприємством;
3. запровадити можливість розрахунку бази оподаткування ПДФО в цілому на сім'ю;
4. застосовувати нульову ставку ПДФО на сім'ю з визначеною сумою, скасувавши при цьому податкові соціальні пільги;
5. використати рахунки, як фінансовий інструмент контролю заробітної плати, які сприятимуть збільшенню потенційних ресурсів місцевих бюджетів, згідно запропонованої податкової реформи;
6. використовувати нові фінансові інструменти контролю місцевих податків і зборів, що сприятиме надходженню фінансових ресурсів завдяки легалізації заробітної плати, що збільшить сплату податку з доходів фізичних осіб

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Впровадження податкової реформи сприятиме підвищенню заробітної плати, а використання фінансових інструментів контролю сприятиме збільшенню потенційних фінансових ресурсів місцевих бюджетів за рахунок надходження податку доходів фізичних осіб, що дозволить досягнути збалансованості доходів і видатків місцевих бюджетів, які будуть спрямовані на задоволення потреб територіальних громад відповідного регіону.

Перспективами подальших досліджень буде використання зарубіжного досвіду для реформування системи оподаткування заробітної плати в частині ПДФО та ЄСВ, зокрема використання в майбутньому розрахунку бази оподаткування для сім'ї, впровадження нульової ставки ПДФО, скасування податкових соціальних пільг, запровадження автоматизованого розрахунку нарахування єдиного соціального внеску по кожному працівнику, відображення у зарплатних відомостях не тільки суму утриманого з працівника, а й суму ЄСВ нарахованого підприємством, вивчення механізму коригування ЄСВ за рахунок інших податків, що зменшить податкове навантаження на бізнес та збільшить фінансові ресурси.

Список використаних джерел

1. Майстренко, О. І. Реформування податкової системи України як спосіб вирішення податкових колізій [Текст] / О.І. Майстренко // Право України. — 2012. — № 2. — 323 с.
2. Якимчук, Л.М. Вибір оптимальних принципів оподаткування та зменшення податкового навантаження як передумова створення ефективної податкової системи [Електронний ресурс] / Л.М.Якимчук, В.М.Чубай. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem-nvnru/12-7/283-jak.pdf> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.

3. Алексєєв, І.В. Податки як елемент наповнення державного бюджету [Текст] / І.В.Алексєєв // Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. — 2011. — № 3. — С.49—50.
4. Клименко О. В. Правові основи податкових систем України та Німеччини : порівняльно-правовий аналіз [Текст] : автореф. дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. В. Клименко. — Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. — К., 2011. — 320 с.
5. Шевчук, А.А. Теоретичні аспекти дослідження ролі інструментів контролю щодо формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів [Текст] / А.А.Шевчук // Актуальні проблеми міжнародних відносин : Збірник наукових праць. — Випуск 118 (частина 2). — К. : Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин. — 2014. — С.170—173.
6. Шевчук, Л.П. Контроль нарахування податків із заробітної плати як фінансовий інструмент збільшення потенційних ресурсів місцевих бюджетів [Текст] / Л.П. Шевчук, А.А. Шевчук // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці : історія, сучасність, перспективи : Збірник матеріалів конференції ПДАТУ. — Кам'янець-Подільський : Подільський державний аграрно-технічний університет. — 2014.
7. BARÈME DE L'IMPÔT 2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://impotsurlerevenu.org/fonctionnement-de-l-impot/662-bareme-impots-2012.php> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
8. BARÈME IMPÔT 2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://impotsurlerevenu.org/comprendre-le-calcul-de-l-impot/756-bareme-impot-2013.php> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.
9. BARÈME IMPÔT 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://impotsurlerevenu.org/nouveautes-impot-2014/817-bareme-impot-2014.php> (дата звернення 18.10.2014р.). — Заголовок з екрана.

В статье рассматривается проблема наполнения финансовыми ресурсами в разрезе международного опыта. Описаны особенности налоговых систем с учетом опыта России и Франции в части налога с доходов физических лиц. С целью увеличения финансовых ресурсов местных бюджетов предложены направления реформирования налогообложения заработной платы с последующим исследованием уменьшения налоговой нагрузки на бизнес.

Ключевые слова : налоговая реформа, финансовые ресурсы, налоговая нагрузка, контроль.

УДК 336.1

G.V. Yavorova, Ph.D., Associate professor

Podilian State Agrarian Engineering University

ISSUES AND TRENDS REFORMING PUBLIC FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Abstract. *The need to improve the methodological and organizational aspects of control in the economy is increasing due to Ukraine's transition to a market economy and change of business units of ownership. State financial control today is one of the most important functions of government, the importance of which is increasing. Building an integrated system of financial control is an important step in ensuring the functioning of the government and is of particular interest both in theoretical and practical terms. The article discusses the process of formation and development of public financial control in Ukraine, determined main stages. The problems of state financial control, analyzes the current state of development and compliance with international principles of national principles in this area. Prospects of reforming public financial control in Ukraine.*

Keywords: *state financial control, internal public financial control, Revision Office of Ukraine, audit management, audit, audit institution.*

Г.В. Яворова, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

Подільський державний аграрно-технічний університет

ПРОБЛЕМАТИКА ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто процес становлення та розвитку державного фінансового контролю в Україні, виокремлено основні етапи. Визначено проблеми державного фінансового контролю, проаналізовано сучасний стан його розвитку та відповідність вітчизняних засад міжнародним принципам у цій сфері. Окреслено перспективи реформування державного фінансового контролю в Україні.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній державний фінансовий контроль, Державна фінансова інспекція України, контрольно-ревізійне управління, аудит, органи державного фінансового контролю.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Потреба у вдосконаленні методологічних та організаційних аспектів контролю в народному господарстві зростає у зв'язку з переходом України до ринкової економіки та зміною господарюючими об'єктами форм власності. Державний фінансовий контроль на сьогодні є однією із найважливіших функцій державного управління, значення якої дедалі зростає. Розбудова цілісної системи фінансового контролю є важливим кроком у забезпеченні функціонування системи державної влади й викликає особливе зацікавлення як у теоретичному, так і в практичному плані.

Недооцінка ролі фінансового контролю є однією з причин кризових явищ, що відбуваються у нашій державі протягом останніх років. Існування об'єктивної потреби створення дієвої, ефективної та життєздатної фінансової системи, і як наслідок покращення рівня фінансової дисципліни, що забезпечить зменшення кількості бюджетно-фінансових порушень, породжує необхідність звернути увагу на вирішення проблемних питань у сфері функціонування системи державного фінансового контролю в Україні.

Зміни внутрішнього фінансового ладу, політичного й економічного курсу України в напрямі інтеграції до міжнародного простору повинні супроводжуватися докорінною перебудовою управлінських функцій держави, в тому числі й контрольних. [8].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам організації фінансового контролю та формування системи державного фінансового контролю присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: І.Л. Белобжецького, О.П. Кириленка, О.Д. Василика, Є.В. Калюги, М.П. Мельника, Л.А. Савченко, І.Б. Стефаника, В.О. Шевчука, Ф.О. Ярошенка, Ю.М. Бажала, М.Т. Білухи, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопко, Б.Ф. Усача, М.М. Голованя, В.М. Федосова, А. Аренса, Дж. Ваттса, Дж. Бейлі, Дж. Робертсона, Є. Аткінсона, Р. Адамса, Р. Зоді та інших.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є характеристика основних засад реформування та побудови єдиної системи державного фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала взаємозв'язок усіх її складових та враховувала б вирішення основних проблем її функціонування.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На сьогодні свідомі громадяни України, які хоча б в деякій мірі цікавляться економічним життям держави, спостерігають за процесами докорінної перебудови системи державного фінансового контролю. Така перебудова супроводжується як найщирішими надіями з приводу майбутньої системи, так й перешкодами на шляху такої перебудови. Існуючі перешкоди, перш за все, стосуються науково-методичного забезпечення процесу перебудови, який так стрімко розвивається. Тобто, уповноважені фахівці чітко усвідомлюють навіщо здійснюється реформування діючої системи, нагально представляють майбутню систему, уявляють навіть окремі її форми та ланки, але часто не мають відповіді на питання, як саме робити ті чи інші перетворення, отже не мають науково-методичного забезпечення процесу реформування діючої системи державного фінансового контролю, яке повинно бути представлено певними розробками науковців в цій сфері: ґрунтовними рекомендаціями, розробленими процедурами, методичними підходами тощо [3].

Про необхідність здійснення державного фінансового контролю свідчить те, що історія служби фінансового контролю починається з часів становлення державності і виступає як складова її фінансової безпеки [1].

Для наглядності проведемо короткий історичний екскурс.

Входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю, а контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919р.

З цього часу до 1937 р. органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але функції фінансового контролю залишилися незмінними.

До 1956 р. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Міністерства УРСР [5].

Історія державного фінансового контролю України починається після здобуття Україною незалежності. Власний орган внутрішнього державного фінансового контролю було створено у 1993 р. з прийняттям Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", згідно з яким державна контрольно-ревізійна служба діяла при Міністерстві фінансів України й підпорядковувалась Міністерству фінансів України.

Державний фінансовий контроль здійснювався державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудита, перевірки державних закупівель та інспектування. Пізніше, у 2006 р., було законодавчо закріплене визначення зазначених термінів.

За часів ринкових перетворень в економічній системі України відбулися докорінні зміни, а саме: процеси приватизації, роздержавлення, зменшення державного сектору, орієнтація суспільства на ринкові принципи господарювання [1].

Грунтовний підхід до вирішення проблем державного фінансового контролю передбачає вироблення та реалізацію стратегії розвитку системи державного контролю в країні, тому важливим було прийняття такого документа в Україні як "Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади".

Основними напрямками реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю було визначено:

- формування цілісної системи контролю;
- розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;
- удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення [6].

Економічні тенденції й наслідки світової фінансової кризи показали необхідність удосконалення фінансової політики й формування відповідних механізмів державного фінансового контролю як вагомої складової фінансової системи країни. Тому розробка Міністерством фінансів та Головним контрольно-ревізійним управлінням України "Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю" та її схвалення урядом 22 жовтня 2008 р. було важливим і своєчасним кроком у сучасних економічних умовах [2].

Понятійна база державного фінансового контролю, визначена в Концепції, ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами, згідно з чим, державний фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових:

- внутрішній контроль - інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального секторів перевірити стан виконання завдань органу;
- внутрішній аудит - діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій забезпечення впевненості в межах розумного в досягненні органами державного і комунального секторів мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи

нерентабельності, та надання консультацій.

- гармонізація внутрішнього контролю та аудиту [2].

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС, складовими яких є фінансове управління й контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

Важливим кроком у реформуванні внутрішнього державного фінансового контролю України стало видання Указу Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади", відповідно до якого Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

Реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням досвіду країн кандидатів у члени ЄС проводиться протягом тринадцяти років трьома етапами:

1. До 2011 р. передбачалося за участю європейських експертів розробити методологію управління ризиками, порядку звітування про внутрішній контроль та внутрішній аудит, стратегію навчання і підвищення кваліфікації працівників служб внутрішнього аудиту тощо.

2. У період 2012-2016 планується здійснити запровадження в органах державного і комунального секторів нової моделі внутрішнього контролю:

- утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів із поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит;

- запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду;

- запровадження щорічного звітування про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- удосконалення методології та розроблення посібника з питань внутрішнього аудиту;

- створення Міністерством фінансів та Державною фінансовою інспекцією єдиної бази даних внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів.

3. Під час здійснення заходів третього етапу, у 2017 р., планується забезпечити підбиття підсумків двох етапів реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення пріоритетів її подальшого розвитку на центральному та місцевому рівні відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку країни [1, 2].

Як бачимо, вітчизняна система державного фінансового контролю не в усіх аспектах відповідає європейським вимогам і перебуває у стані реформування.

Європейська інтеграція – ключовий пріоритет зовнішньої політики України, який передбачає проведення системних реформ в усіх сферах діяльності відповідно до норм та стандартів ЄС [7].

З метою вдосконалення системи державного управління, запровадження інноваційних досягнень з урахуванням інституційних змін, необхідно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність до сучасного етапу соціально-економічного розвитку країни.

Потрібно вирішити питання організації й функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного управління шляхом упорядкування понятійної бази та проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення стратегічних напрямів і основних етапів його розвитку.

Крім того, 2 серпня 2014 р. Президент України Петро Порошенко підписав Закон України від 31.07.2014 р. № 1622-VII «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» (щодо коригування показників), статтю 31 якого встановлено, що перевірки підприємств, установ та організацій контролюючими органами (крім Державної фіскальної служби України) здійснюватимуться протягом серпня–грудня 2014 р. виключно з дозволу Уряду або за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки. Тобто, Міністерствам дано завдання з урахуванням європейського досвіду

опрацювати питання стосовно зменшення кількості контролюючих органів, усунення дублювання, скорочення обсягу та децентралізації функцій і контрольно-наглядової роботи. (Перелік суб'єктів яким надано право проводити перевірки звузився до 63.)

Також Проектом змін до Держбюджету–2014 передбачено скоротити видатки на 70% порівняно з видатками, затвердженими станом на 1 липня 2014р., на забезпечення діяльності центральних органів виконавчої влади, які виконують контролюючі функції.

Скоротивши на 20 відсотків кількість центральних органів виконавчої влади, автоматично буде скорочено 51 відсоток контролюючих функцій, які мали ці центральні органи виконавчої влади.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Вітчизняна система фінансового контролю не в усіх аспектах відповідає європейським вимогам і перебуває у стані реформування.

З метою вдосконалення системи державного управління необхідно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність до сучасного етапу соціально-економічного розвитку країни.

Необхідно вирішити питання організації й функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного управління шляхом упорядкування понятійної бази та проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення стратегічних напрямів і основних етапів його розвитку.

Як бачимо, одним із кроків реформування системи контролю в Україні буде насамперед скорочення контролюючих органів.

Наступним кроком у реалізації реформи стануть положення про роботу контролюючих органів, до розробки яких залучатимуться донорські організації ЄС та США.

Отже, говорити про функціонування органів державного фінансового контролю як єдиної системи зарано, оскільки відсутній достатній рівень комунікації та координації їх дій, не налагоджена співпраця між Державною фінансовою інспекцією України та Рахунковою Палатою України, в той час як світова практика наголошує на необхідності такої взаємодії як інструмента підвищення ефективності реалізації контрольної функції держави в цілому.

Список використаних джерел

1. Державний внутрішній фінансовий контроль : Україна та європейський досвід [Текст] : навчальний посібник / Ян ван Тайнен, П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, М. Г. Тимохін, та ін. — К. : Європейський інститут державного управління та аудиту, 2012. — 184 с.
2. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [Текст] : офіц. текст : за станом на 17.09.2011 р. / Кабінет Міністрів України ; Розпорядження, Концепція від 24.05.2005 № 158-р. — К. : КМУ, 2005. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80> (дата звернення: 06.11.2014). — Назва з екрана.
3. Пашкевич, М. С. Розвиток методичних підходів фінансового планування і контролю на підприємстві [Текст] / М. С. Пашкевич // Економіка розвитку. — 2010. — № 2(54). — С. 53—56.
4. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [Текст] : офіц. текст : за станом на 28.09.2011 р. / Кабінет Міністрів України ; Постанова, Порядок від 28.09.2011 № 1001 // Офіційний вісник України. — 2011. — № 75. — Доступно також з мережі Інтернет : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF> (дата звернення: 06.11.2014). — Назва з екрана.
5. Державна фінансова інспекція України : Про органи Держфінінспекції України. Загальні положення [Електронний ресурс] : [сайт] : україн. версія / Державна фінансова інспекція України. — Електрон. текст. і граф. дані. — К. : Bigmir)net, 2002—2014. — Режим доступу

- : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84005> (дата звернення: 06.11.2014). — Назва з екрана.
6. Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади [Текст]: офіц. текст : за станом на 17.11.2004 р. / Кабінет Міністрів України; Постанова, Заходи, Стратегія від 24.07.2003 № 1156. — К. : Верховна Рада України, 1994-2014. — Доступно з мережі Інтернет : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1156-2003-%D0%BF> (дата звернення: 06.11.2014). — Назва з екрана.
 7. Тихомирова, І. Інтеграція України до ЄС та роль Держфінінспекції в євро інтеграційному процесі [Текст] / І. Тихомирова // Фінансовий контроль, 2013. — № 9 (92). — С. — 52—54.
 8. Шевченко, Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні : Сучасний стан, проблематика, напрями реформування [Текст] / Н. І.Шевченко, В.О. Куліченко // Управління розвитком. — 2012. — № 2 (99). — С. 191—192.

Потребность в совершенствовании методологических и организационных аспектов контроля в народном хозяйстве возрастает в связи с переходом Украины к рыночной экономике и изменением хозяйствующими объектами форм собственности. Государственный финансовый контроль на сегодня является одной из важнейших функций государственного управления, значение которой увеличивается. Развитие целостной системы финансового контроля является важным шагом в обеспечении функционирования системы государственной власти и вызывает особый интерес как в теоретическом, так и в практическом плане. В статье рассмотрен процесс становления и развития государственного финансового контроля в Украине, выделены основные этапы. Определены проблемы государственного финансового контроля, проанализировано современное состояние его развития и соответствие отечественных принципов международным принципам в этой сфере. Определены перспективы реформирования государственного финансового контроля в Украине.

Ключевые слова: *государственный финансовый контроль, внутренний государственный финансовый контроль, государственная финансовая инспекция Украины, контрольно-ревизионное управление, аудит, органы государственного финансового контроля.*

ЗМІСТ

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

Ю.В. Алескерова , к.е.н., старший науковий співробітник, докторант ННЦ «Інститут аграрної економіки» РОЛЬ АСП У РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО СТРАХУВАННЯ	3
Т.В. Беркута , к.е.н., доцент, Е.В. Добровольська , к.е.н., доцент Подільський державний аграрно-технічний університет ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА АГРАРНОГО ВИРОБНИЦТВА В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	8
О.В. Боднар , к.е.н., докторант, старший науковий співробітник ННЦ «Інститут аграрної економіки» КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ПЕРЕДУМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАБІЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ РИНКІВ РОСЛИННИЦЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	14
А.А. Болух , аспірант Житомирський державний технологічний університет ПРОДАЖІ В СИСТЕМІ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	21
Н.В. Бондарчук , д.держ.упр., професор кафедри обліку і аудиту Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет ДЕФІНІЦІЯ ПОНЯТТЯ «КОНТРОЛІНГ» ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ АПК	28
В.В. Борковська , к.е.н., доцент Подільський державний аграрно-технічний університет КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ ОБЛІКУ ЗА НОРМУВАННЯМ ВИТРАТ В М'ЯСОПЕРЕРОБНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ	33
М.М. Бортняк , студентка магістратури Подільський державний аграрно-технічний університет ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОПЛАТИ ПРАЦІ	39
І.В. Братенко , асистент кафедри обліку і аудиту Подільський державний аграрно-технічний університет ПІДТРИМКА М'ЯСНОГО ПІДКОМПЛЕКСУ АПК ШЛЯХОМ НАДАННЯ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ ДОТАЦІЙ ТА КОМПЕНСАЦІЙ ЗА РАХУНОК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	43
Р.Ф. Бруханський , к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення АПВ Тернопільський національний економічний університет ФУНКЦІЇ І ЗАВДАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	49
П.А. Бурковський , аспірант ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАНУ» ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПАРИТЕТНОСТІ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ	55
О.С. Височан , к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка» ФІЛОСОФСЬКЕ ОСМИСЛЕННЯ ПРИНЦИПУ РАЦІОНАЛЬНОГО ПЕСИМІЗМУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	60

Н.Л. Вільчинська, аспірант ННЦ «Інститут аграрної економіки»	
ПЕРЕДУМОВИ РОБОТИ ФІНАНСОВОГО МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ	70
П.М. Гарасим, д.е.н., професор, Н.О. Лобода, к.е.н., доцент, М.П. Гарасим, к.е.н., доцент Львівська державна фінансова академія	
ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ТЕХНОЛОГІЧНИЙ ФАКТОР І ФОРМА ХЕДЖ-ІНВЕСТИВАННЯ (АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ)	75
В.В. Гладка, здобувач Полтавська державна аграрна академія	
ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ФУНДАМЕНТ СИСТЕМИ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	81
О.І. Данилюк, к.е.н., викладач Кам'янець-Подільський національний університет ім. Івана Огієнка	
СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ – ЯК КОМПЛЕКСНИЙ ІНСТИТУТ ОБСТЕЖЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ	85
В.Ф. Дейнека, заступник директора, І.А. Шавло, науковий співробітник Науково-дослідний інститут фінансового права Національний університет ДПС України	
ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ОХОРОНИ ПРАЦІ	90
Л.В. Коваль, к.е.н., доцент Вінницький національний аграрний університет	
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАХУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	95
Н.Л. Корженівська, к.е.н., доцент, докторант Подільський державний аграрно-технічний університет	
РОЛЬ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНОЇ СИСТЕМИ У ФОРМУВАННІ ПРІОРИТЕТІВ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ЗЕРНА	100
Л.М. Краснолуцька, к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту Подільський державний аграрно-технічний університет	
НАЦІОНАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТИ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСОВОЮ СТІЙКІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА	104
Л.О. Куцеконь, к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства ім. проф. Романенка І.Н. Національний університет біоресурсів і природокористування України	
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ БУРЯКОЦУКОРОГО ПІДКОМПЛЕКСУ НА ОСНОВІ КЛАСТЕРИЗАЦІЇ ВИРОБНИЦТВА	109
І.В. Лозинська, к.е.н., доцент кафедри економіки Сумський національний аграрний університет	
ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА В ГАЛУЗІ М'ЯСО-МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА З УРАХУВАННЯМ СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГІЧНОЇ СКЛАДОВОЇ	114

Н.А. Мазур , д.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту Подільський державний аграрно-технічний університет	НАУКОВО-ДОСЛІДНА КОМПОНЕНТА У ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ	119
Л.О. Матвійчук , здобувач Тернопільський національний економічний університет	ФОРМУВАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ВИЗНАННЯ ЇХ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	123
К.П. Мельник , к.е.н., асистент кафедри обліку і аудиту Луцький національний технічний університет	ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ КРИЗОВИХ УМОВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	128
О.В. Мельничук , к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту Подільський державний аграрно-технічний університет	РОЗВИТОК СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РЕФОРМУВАННЯ	133
О.В. Мирна , к.е.н., доцент Полтавська державна аграрна академія	СТИЛІ УПРАВЛІННЯ В ОФІСНОМУ МЕНЕДЖМЕНТІ	138
В.В. Муравський , к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільський національний економічний університет	КОМУНІКАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ (ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ) ОБЛІКУ	143
І.М.Мушеник , к.е.н., доцент кафедри соціальної економіки і інформаційних технологій Т.В. Марусей , к.е.н., доцент кафедри соціальної економіки і інформаційних технологій Подільський державний аграрно-технічний університет	ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СТРУКТУРИ І РОЗМІРІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	148
А.О. Ніколашин , к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Подільський державний аграрно-технічний університет	ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	152
О.А. Нужна , к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту С.О. Пиріг , к.е.н., доцент кафедри фінансів Луцький національний технічний університет	ЕВОЛЮЦІЯ ФУНКЦІЙ КАПІТАЛІЗАЦІЇ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ	156
О.М. Петрук , д.е.н., професор, Директор Інституту обліку і фінансів, завідувач кафедри фінансів і кредиту О.В. Мельниченко , к.е.н., докторант Житомирський державний технологічний університет	СУЧАСНІ МІЖНАРОДНІ ТЕНДЕНЦІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБІГУ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ	160
В.В. Пікінер , старший викладач кафедри статистики, обліку та економічної інформатики Дніпропетровський національний університет ім. О. Гончара	НОРМАТИВНО-ПРАВОВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ВІДХОДАМИ	166

Т.Ф. Плахтій , к.е.н., доцент кафедри організації обліку та звітності Вінницький національний аграрний університет	
ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ФІНАНСОВИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ	171
Н.В. Покотильська , к.е.н., доцент кафедри менеджменту організацій і адміністрування Подільський державний аграрно-технічний університет	
ПРОБЛЕМИ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	176
Є.С. Полякова , к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту ВНЗ «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»	
ВПЛИВ КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА ТА РИЗИКІВ НА ЦІНОУТВОРЕННЯ В КОМЕРЦІЙНИХ БАНКАХ УКРАЇНИ	180
О.Д. Радченко , к.е.н., с.н.с., п.н.с. відділу податково-бюджетної політики ННЦ «Інститут аграрної економіки»	
ПРОДОВОЛЬЧА БЕЗПЕКА УКРАЇНИ ЯК ЦІЛЬ БЮДЖЕТНОЇ ПІДТРИМКИ АГРАРНОГО СЕКТОРУ	187
Є.М. Романів , к.е.н., професор, С.М. Гончарук , к.е.н., доцент, С.В. Приймак , к.е.н., доцент Львівська державна фінансова академія	
СУЧАСНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	193
С.О. Руснак , аспірант кафедри фінансів і кредиту Подільський державний аграрно-технічний університет	
ІНВЕСТИЦІЙНА СКЛАДОВА ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУТІВ НЕДЕРЖАВНОГО ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	198
І.Б. Садовська , к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Луцький національний технічний університет	
КУЛЬТУРА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНО- ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ	204
Т.І. Сафонов , аспірант кафедри обліку і аудиту Київський національний університет імені Тараса Шевченка	
АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СКЛАДОВА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ПІДПРИЄМСТВІ	209
Н.В. Семенишена , к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Подільський державний аграрно-технічний університет	
ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СВІТЛІ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ТЕОРІЇ	214
Г.В. Ситник , к.е.н., доцент кафедри економіки та фінансів підприємств, докторант Київський національний торговельно-економічний університет	
СИСТЕМА БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВА ТОРГІВЛІ	219
С.В. Стендер , к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту В.А. Цимбалюк , студент магістеріуму Подільський державний аграрно-технічний університет	
ОСОБЛИВОСТІ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В РОСЛИННИЦТВІ	224
Н.В. Стоянець , к.е.н., доцент кафедри менеджменту ЗЕД та євроінтеграції Сумський національний аграрний університет	
ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВИЙ ПІДХІД ДО ПРОГНОЗУВАННЯ РЕГІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ	228

С.А. Ткаченко , к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту, проректор з науково-педагогічної роботи (навчальний процес), ВНЗ МТУ «Миколаївська політехніка»	ДЕСКРИПЦІЯ АНАЛІТИЧНОЇ ОБРОБКИ ТЕХНІКО-ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДОДАТКОВИХ ВИТРАТ НА ПІДВИЩЕННЯ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК ТА ТЕХНІЧНИХ ПАРАМЕТРІВ ПРОДУКЦІЇ- ВИРОБІВ	236
А.І. Фарион , к.е.н., старший викладач Тернопільський національний економічний університет	УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ КОМП'ЮТЕРНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ	241
І.О. Федуняк , к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства ВП НУБіП України, «Бережанський агротехнічний інститут»	ПРОФЕСІЙНІ ЯКОСТІ В РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ОПТОВИХ РИНКАХ	246
М.О. Харкавий , здобувач Тернопільський національний економічний університет	ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА ПОСТ-МИТНОГО АУДИТУ У КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	250
В.А. Харченко , к.е.н., доцент ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»	МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	257
П.Я. Хомин , д.е.н., професор Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя		
М.С. Палюх , к.е.н., доцент Тернопільський національний економічний університет	ПЕРМУТАЦІЇ Й МОДИФІКАЦІЇ В ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	262
О.А. Шевчук , к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільський національний економічний університет	ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ЇЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ	269
Л.П. Шевчук , к.е.н., доцент Вінницький фінансово-економічний університет		
А.А. Шевчук , ад'юнкт Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка	ВПЛИВ ЗАПРОПОНОВАНОЇ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ НА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД	274
Г.В. Яворова , к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Подільський державний аграрно-технічний університет	ПРОБЛЕМАТИКА ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	279

341 **Збірник наукових праць:** випуск 22. Том 2. Економічні науки / Подільський державний аграрно-технічний університет; за редакцією доктора економічних наук, професора, Заслуженого працівника сільського господарства України, ректора університету (голова) В.В. Іванишина. – Кам'янець-Подільський: Подільський державний аграрно-технічний університет, 2014. – 290 с.; табл., рис.

У збірнику наукових праць представлені результати теоретичних та експериментальних досліджень вчених університету, працівників наукових установ та вищих навчальних закладів з питань механізмів забезпечення організаційно-економічного, інноваційно-інвестиційного, обліково-аналітичного розвитку АПК, економічної безпеки та формування і управління трудовим потенціалом тощо.

УДК 63.001
ББК 40.215.1

Відповідальність за зміст і достовірність публікацій несуть автори наукових статей. Точка зору редколегії не завжди збігаються з позицією автора.

Науково-виробниче видання

ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

Випуск 22

Том 2. Економічні науки

Здано в набір 05.11.2014 р.

Підписано до друку 11.11.2014 р.

Формат 60x84/8. Гарнітура Times.

Папір офсетний. Друк офсетний.

Зам.1111-18. Ум. друк. арк. 25,47. Обл.-вид. арк. 23,43

Тираж 300.

Віддруковано з готових діапозитивів в СМП «ТАЙП»

вул. Чернівецька, 44 б, м. Тернопіль, 46000

Тел. +38 0352 527500; +38 0352 522616

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
КВ № 9907 від 1.06.2005 р.

