

СУЧАСНІ ФОРМИ СПІВПРАЦІ ВЕЛИКИХ І МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ В АГРАРНІЙ СФЕРІ

*Д. В. Борисовський, здобувач**

*Харківський національний технічний університет
сільського господарства ім. Петра Василенка*

Розкрито напрями і форми взаємовигідної співпраці малих і великих підприємств аграрної сфери на комерційній основі, які забезпечать дохідність і конкурентоспроможність сільськогосподарських товаровиробників.

Малі форми господарювання, агрофранчайзинг, венчурний бізнес, аутсорсинг, комерційний розрахунок.

Перспективи розвитку суб'єктів малого підприємництва у сільському господарстві напряму залежать від організації стійкої взаємодії різних за розмірами підприємницьких структур. Тому актуалізується питання форм співпраці великих і малих підприємств аграрного профілю на комерційній взаємовигідній основі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вирішення проблем розвитку підприємництва в сільському господарстві внесли економісти-аграрники В. Г. Андрійчук, М. Я. Дем'яненко, М. Й. Малік, В. Я. Месель-Веселяк, П. Т. Саблук, О. М. Шпичак, В. В. Юрчишин та ін. Водночас, питання напрямів та форм співпраці малих і великих підприємств поки що не знайшли широкого висвітлення у вітчизняних публікаціях, а зарубіжний досвід потребує ґрунтовної адаптації до сучасних умов господарювання в Україні.

Мета дослідження – наукове обґрунтування напрямів і форм взаємовигідної співпраці різних за обсягами землекористування сільськогосподарських товаровиробників на комерційній основі.

Виклад основного матеріалу. Трансформаційні зміни в аграрній сфері призвели до виникнення нових форм господарювання на селі. На сьогодні у сільському господарстві функціонують понад 15,1 тис. підприємств різних організаційно-правових форм, 40,7 тис. фермерських та 4,3 млн господарств населення. Ці форми є різними за розмірами земельних ділянок і спеціалізацією, способами організації виробництва і праці, пріоритетами розвитку та ефективністю сільськогосподарського виробництва. Усі вони виконують свою роль у формуванні продовольчої безпеки держави. Проте спостерігається чітка тенденція збільшення частки виробництва валової продукції у господарствах населення. Якщо частка господарств населення у 1990 році становила 29,6%, то у 2011 році цей показник у цілому по Україні дорівнював 48,2%, або в 1,6 раза

*Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Т.Г. Маренич.

більше, а в галузі рослинництва він перевищив рівень 1990 року в 2,3 рази. На фермерські господарства припадає, відповідно, 13,4% і 16,3% [8, с. 166, 221].

Хоча частка господарств населення у виробництві продукції сільськогосподарства, починаючи з 2000 року, постійно зменшується, протягом тривалого періоду основними виробниками сільськогосподарської продукції залишаються малі форми господарювання. Щоб зберегти провідні позиції на ринку сільськогосподарської продукції, необхідно фермерським господарствам і господарствам населення налагодити дієвий механізм взаємовигідної співпраці, коопераційних зв'язків з іншими категоріями суб'єктів господарювання, які забезпечать матеріально-технічне обслуговування, заготівлю, зберігання та збут виробленої продукції.

Як свідчить практика, між колективними сільськогосподарськими підприємствами і малими формами господарювання існують тісні зв'язки. Як фермерам, так і власникам господарств населення сільськогосподарські підприємства продають насіння, розсаду, саджанці, добрива, молодняк худоби і птиці, виконують механізовані роботи. Власникам особистих підсобних господарств за необтяжливими розцінками оброблюють городи, заготовляють сіно, надають транспорт, пальне та інші послуги. Звичайно, поганий фінансовий стан, постійне зростання цін на всі фактори виробництва, низькі закупівельні ціни на сільськогосподарську продукцію не дають змоги колективним формуванням надавати в необхідному розмірі допомогу господарствам населення і фермерам. При цьому, практично вся інфраструктура сільськогосподарських підприємств використовується власниками особистих господарств.

Деякі керівники великих підприємств вважають, що утримання худоби в господарствах населення створює ветеринарний ризик для їх виробництва і забороняють своїм працівникам утримувати тварин. А у фермерах вбачають конкурентів. Тобто, населення віддає перевагу неформальним формам взаємодії з великими сільськогосподарськими підприємствами. У свою чергу, активної взаємодії фермерських господарств з іншими формами господарювання на сьогодні теж не відбувається. Здебільшого, вони взаємодіють між собою і з іншими суб'єктами ринку. Така ситуація завдає не тільки економічного збитку і тим і іншим господарюючим суб'єктам, але й формує нездоровий соціально-психологічний клімат на селі, який знижує мотивацію до сільськогосподарської праці [3, с. 56].

Безумовно, рівень взаємодії малих форм господарювання з великими слід поліпшувати по всьому ланцюжку «виробництво – зберігання – переробка – реалізація сільськогосподарської продукції». Важливу роль у цих процесах відіграють кооперація й інтеграція як форми організаційно-економічного об'єднання суб'єктів малого, середнього і великого підприємництва. Проте вони призводять, як правило, до створення нової бізнес-структури і втрати незалежності суб'єктів, що входять до об'єднання.

Зарубіжною практикою доведено, що формування раціональної системи взаємодії всіх суб'єктів господарювання забезпечує саме кластерна

організація виробництва і територій. Кластерний підхід до розвитку АПК сприяє появі синергетичного ефекту від взаємодії географічно сконцентрованих, взаємопов'язаних галузей і багатопрофільних підприємств [9, с. 64]. Хоча даний напрям для економіки у цілому не є інноваційним, багато теоретичних і методологічних проблем формування кластерів в АПК не знайшли наукового вирішення. Публікації по створенню і функціонуванню кластерів мають загальнотеоретичну спрямованість. Офіційних відомостей про функціонування кластерів в Україні немає. Учасники кластерних дискусій роблять спроби пристосувати кластер, запропонований М. Портером для умов США, до наших реалій суспільного розвитку. Все відбувається на рівні висновків, пропозицій без супроводження перевіркою, без вивчення, узагальнення й оцінки досвіду роботи реально діючих (якщо такі є) кластерів [4, с. 65]. Слід зазначити, що у цілому в АПК України є ознаки, які характерні для регіональних аграрних кластерів, і в перспективі відповідні структури можуть бути сформовані.

Активізації взаємодії фермерських господарств і господарств населення із сільськогосподарськими підприємствами сприятимуть: операції на договірній основі з дорощування й відгодівлі тварин, із відтворення продуктивного стада, реалізації сільськогосподарської продукції, зберігання та переробки продукції, спільного виконання певних заходів (створення сумісних виробничих потужностей, будівництво та ін.); розвиток орендних відносин (оренда виробничих будівель, приміщень, продуктивної худоби та інших основних засобів); надання напрокат необхідної техніки за плату тощо.

Звичайно, дрібні товаровиробники можуть самостійно на пряму вступати у договірні відносини з кожним із учасників ринкової інфраструктури: заготівельними, переробними й торговими організаціями, збутовими кооперативами та ін. У такому випадку, вони матимуть додаткові витрати на зберігання, транспортування, підготовку продукції до реалізації.

У розвинених країнах формами співпраці та взаємовідносин на комерційній основі між великими й малими підприємствами є франчайзинг, венчурний бізнес, аутсорсинг, аутстафінг, субконтрактація та ін.

Франчайзинг – система угод, за якими власник торгової марки, торгового імені чи авторських прав (франчайзер) дозволяє іншій фірмі (франчазі) використовувати їх за певних умов. У діловому світі його ще називають королем малого бізнесу [5, с. 126]. Організації, що надають такі привілеї, можуть одержувати за них разову плату або певну частку одержаного прибутку.

Агрофранчайзинг передбачає розповсюдження типізованих і перевірених технологій дрібнотоварного виробництва у галузях, що мають дефіцитні ринки збуту. До таких технологій можна віднести розведення і виробництво м'яса кролів, виробництво перепелиних яєць, овець романівської породи, з відгодівлі індичок, гусей, страусів, з вирощування форелі та ін. По кожній з них можуть бути затверджені базові господарства (власники), які, маючи великий досвід роботи з пропонованого до тиражування виробництва, організовують і

забезпечують супроводження його впровадження учасниками проекту, які придбали технологію (користувачі) [2, с. 56].

Особливою формою взаємовідносин між великим і малим бізнесом є венчурний (ризиковий) бізнес. З самого початку свого існування він розрахований на підприємницькі проекти, які через вищий ступінь ризику і ймовірності невдачі не можуть отримати необхідної фінансової підтримки з традиційних джерел. Важливою є роль венчурного бізнесу в процесі здійснення науково-технічних нововведень. За даними Національного дослідницького бюро США, малі підприємства створили у чотири рази більше науково-технічних нововведень на один долар, витрачений на НДДКР, ніж великі підприємства. Це такі напрями НТП: біотехнологія, програмне забезпечення, наукове приладобудування [5, с. 129]. Великий бізнес відстежує й відбирає найперспективніші ідеї та розробки малого бізнесу для оновлення і диверсифікації власного виробництва.

На думку Б. А. Райзберга, під аутсорсингом розуміють передачу традиційних неключових функцій організації зовнішнім виконавцям – аутсорсерам, субпідрядникам, висококваліфікованим спеціалістам сторонньої фірми [7]. Напрями застосування аутсорсингу в сільськогосподарському виробництві такі: організаційно-економічна діяльність (створення автоматизованих робочих місць, створення локальних комп'ютерних мереж, впровадження інтернет-технологій та ін.); виробнича діяльність (будівництво, транспорт, тимчасові й сезонні працівники); маркетингова діяльність (дослідження ринків сільськогосподарської продукції, реклама, зв'язки з громадськістю, організація виставок, ярмарок); кадрова діяльність (розробка стратегії управління персоналом, проведення стажування, навчання); інноваційна діяльність (розробка стратегії інноваційної діяльності, реалізація різноманітних проектів тощо) [10, с. 40]. Зокрема, фермерські господарства мають потребу у кваліфікованій допомозі для вирішення проблем вивчення ринку, збуту готової продукції, ведення бухгалтерського обліку та ін.

Аутстафінг – залучення компанією зовнішнього спеціаліста (фрілансера), який має відповідні знання, професійні навички і досвід на час виконання певного проекту [10, с. 40]. Сільськогосподарські товаровиробники використовують дану форму ведення бізнесу для вирішення конкретних проблем, наприклад, перехід на нову технологію.

Субконтрактація – це форма коопераційної співпраці між малими, середніми і великими підприємствами, яка ґрунтується на спеціалізації, раціональному використанні наявних виробничо-технологічних потужностей, оптимізації використання ресурсів [10, с. 41].

У розвиненій ринковій економіці останнім часом спостерігається становлення внутріфірмового підприємництва, сутність якого полягає в організації у великих компаніях (корпораціях) внутріфірмових ризикових малих підприємств на основі прояву творчої ініціативи з метою ефективного використання ресурсів та досягнення внутрішніми підприємцями (інтрепренерами) високих кінцевих результатів. Такий вид взаємодії великих і малих підприємств може розвиватися за умов, якщо окремі підрозділи мають: свободу у розпорядженні фінансовими та матеріально-технічними ресурсами,

які необхідні для здійснення підприємницького проекту; самостійний вихід на ринок з продуктами праці; можливість проведення власної кадрової політики і особливої мотивації працівників; право розпоряджатися частиною прибутку, одержаного від реалізації власного проекту; прийняти на себе частину ризику при здійсненні проекту [6, с. 126].

Прообразом внутріфірмового підприємництва у вітчизняній практиці в дореформений період було запровадження на сільськогосподарських підприємствах орендного підряду, внутрішнього госпрозрахунку. В сучасних умовах господарювання, коли агроформування представлені колективами власників, які спільно використовують земельні ділянки і майнові паї, на перший план виходить організація внутрішньогосподарських відносин на основі комерційного розрахунку. Перебудова внутрішньогосподарських відносин повинна надати кожному структурному підрозділу більшу економічну самостійність у вирішенні питань організації і технології виробництва, оплати праці, розподілу продукції, доходів і прибутку. Перехід до комерційного розрахунку відповідає вимогам закону вартості й ринку, принципам самофінансування. Питання господарювання на принципах комерційного розрахунку і досі недостатньо досліджені. Практика його застосування також обмежена [1, с. 11].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Взаємодія дрібних товаровиробників із великими ґрунтується на подальшому розвитку договірних відносин між ними з приводу операцій по дорощуванню й відгодівлі худоби, постачанню виробничих ресурсів, зберіганню і реалізації сільськогосподарської продукції; ветеринарному, зоотехнічному, транспортному обслуговуванню; сумісному створенні цехів переробки агросировини; використанні різних форм оренди й наданні напрокат необхідної техніки тощо.

Формування дієвої системи взаємодії структур великого і малого підприємництва в АПК забезпечує кластерний підхід. Проте у наукових публікаціях створення і функціонування кластерів розглядається, здебільшого, в теоретичному аспекті, не розкривається вплив власне кластерної організації на ефективність сільськогосподарського виробництва.

У сучасних умовах комерційна взаємовигідна співпраця великих і малих підприємств аграрного профілю можлива на основі використання франчайзингу, аутсорсингу, аутстафінгу, субконтрактації та венчурного бізнесу, комерційного розрахунку.

Слід розвивати всі напрями й форми взаємовигідної співпраці малих і великих підприємств на комерційній основі. Стійка взаємодія різних за розмірами суб'єктів господарювання у сільському господарстві забезпечить їх дохідність, конкурентоспроможність, запровадження інновацій, що призведе до збільшення обсягів виробництва сільгосппродукції, стійкого розвитку сільських територій, гарантування продовольчої безпеки держави.

Список літератури

1. Амбросов В. Я. Організація комерційного розрахунку в агроформуваннях: навч. посіб. / В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич. – Х. : ХНТУСГ, 2006. – 172 с.

2. Буторин С. Н. Эволюция малых форм хозяйствования в системе агропромышленного комплекса / С. Н. Буторин // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2011. – № 5. – С. 54–57.
3. Кудряшов В. И. О взаимодействии крестьянских (фермерских) хозяйств с сельскохозяйственными предприятиями (поиск возможных направлений и механизмов) / В. И. Кудряшов // Рыночная интеграция в агропродовольственном секторе: тенденции, проблемы, государственное регулирование. – М. : ВИАПИ им. А. А. Никонова: «Энциклопедия российских деревень», 2010. – С. 56–58.
4. Панкова К. И. Еще о кластерах // К. И. Панкова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – № 1. – С. 63–66.
5. Підприємницька діяльність та агробізнес : підруч. / за ред. М. М. Ільчука, Т. Д. Іщенко. – К. : Вища освіта, 2006. – 543 с.
6. Предпринимательство : учебник / под. ред. М. Г. Лапусты. – М. : ИНФРА – М., 2000. – 448 с.
7. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг [и др.]. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА – М., 2004. – 480 с.
8. Сільське господарство України – 2011 : стат. зб. / за ред. Н. С. Власенко. – К. : Державна служба статистики України, 2012. – 387 с.
9. Соломонко Д. О. Розвиток аграрного сектору регіону на основі кластерного підходу / Д. О. Соломонко // Економіка АПК. – 2008. – № 3. – С. 60–66.
10. Тетерин Ю. Н. Современные модели ведения агробизнеса / Ю. Н. Тетерин // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2011. – № 12. – С. 39–42.

Раскрыты направления и формы взаимовыгодного сотрудничества малых и крупных предприятий аграрной сферы на коммерческой основе, которые обеспечат доходность и конкурентоспособность сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Малые формы хозяйствования, агрофранчайзинг, венчурный бизнес, аутсорсинг, коммерческий расчет.

An article are exposed the directions and forms of mutual collaboration of small and large enterprises of agrarian sphere are exposed on commercial basis, which will provide a profitability and competitiveness of agricultural commodity producers.

Small forms of itinetity management, agrofranchayzing, venture business, autsorsing, commercial calculation.

РОЛЬ БІОЕКОНОМІКИ В ДИВЕРСИФІКАЦІЇ НАПРЯМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕНЕРГЕТИЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

***В. В. Байдала, кандидат економічних наук
Національний університет біоресурсів
і природокористування України***

***В. М. Бутенко, кандидат економічних наук
Сумська філія Харківського національного університету
внутрішніх справ***

Розглянуто проблемні питання енергетичної безпеки України. Проаналізовано енергоємність ВВП, структуру споживання первинних енергоресурсів, наявний потенціал біомаси для виробництва енергії. Зазначено, що розвиток виробництва біопалив не вирішує проблему енергетичної безпеки через значну енергоємність ВВП. Визначено, що комплексний підхід до розвитку біоекономіки в цілому сприятиме досягненню цілей економічної та екологічної безпеки. Запропоновано використовувати низку заходів фінансового та нефінансового стимулювання, включаючи механізм соціального партнерства.

Біоекономіка, диверсифікація, енергетична безпека, біомаса, відновлювані джерела енергії, соціальне партнерство.

Енергозбереження та енергоефективність в Україні є актуальними задачами, причому, з року в рік ці питання стають дедалі гострішими. Наразі перед Україною є два шляхи, один з яких призведе до подовження залежності від викопних палив для забезпечення енергетичних потреб, другий – до створення диверсифікованого енергетичного «портфеля», до складу якого входять власні джерела відновлюваної енергії, у тому числі і біомаси. Розвиток біоекономіки може допомогти зменшити енергетичну залежність країни від вичерпних ресурсів як вітчизняного походження, так і імпорتنих. Біомасові ресурси є екологічно чистою сировиною для виробництва електроенергії, транспортних палив, хімікатів та матеріалів, які зараз виробляють з нафти та природного газу. Враховуючи наявність в Україні значного потенціалу для виробництва біомаси (сільськогосподарські культури та дерева, промислові, міські та лісові відходи, а також побічні продукти сільського господарства, лісопереробної та целюлозно-паперової промисловості) така перспектива є багатообіцяючою для нашої економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У працях зарубіжних та вітчизняних вчених знаходимо результати досліджень таких аспектів, як ефективність виробництва біопалива (Калетнік Г. М., Чибіскова Г., Кобець М., Гументик М. та ін.), біоенергетики (Гелетука Г. Г., Шпичак О. М. та ін.). Концепцію біоекономіки аналізують В. І. Глазко, О. В. Шубравська,

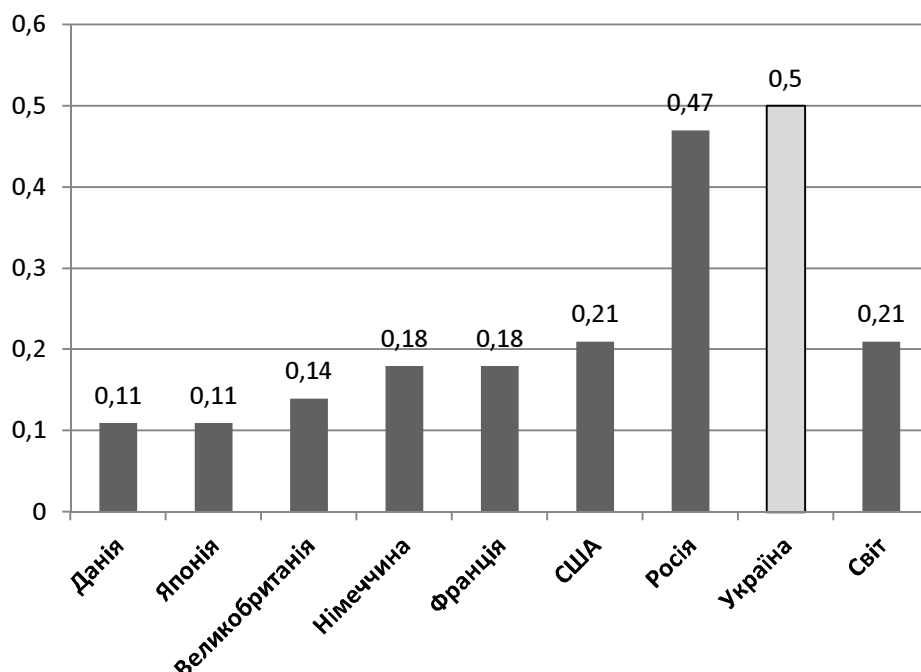
М. П. Талавирия. Значну увагу науковці приділяють питанням енергетичної безпеки України (Гладій М. В., Іванух Р. А., Стогній Б. С.). Водночас, роль біоекономіки в забезпеченні диверсифікації енергетичного «портфеля» вивчена недостатньо.

Мета дослідження – розкрити роль біоекономіки у забезпеченні енергетичної безпеки в умовах глобалізації та інтеграції України у світову економіку.

Виклад основного матеріалу. За даними Міжнародного енергетичного агентства та органів державної статистики, енергоємність ВВП в Україні становить 0,5 кг нафтового еквівалента на 1 долар США з урахуванням паритету реальної купівельної спроможності, що у 2,6 раза перевищує середнє значення енергоємності ВВП розвинених держав світу. При цьому його величина в Данії та Японії дорівнює 0,11, у Великобританії – 0,14, Німеччині та Франції – 0,18, Сполучених Штатах Америки – 0,21, Росії – 0,47 кг нафтового еквівалента на 1 долар США (див. рисунок) [1].

Як видно з наведеної діаграми, енергоємність ВВП в Україні є чи не найвищою у світі. Така висока енергоємність є наслідком істотного технологічного відставання у більшості галузей економіки і житлово-комунальній сфері, незадовільної галузевої структури національної економіки та, зокрема, імпортно-експортних операцій і впливу «тіньового» сектору економіки.

кг н.е./дол.США



Енергоємність ВВП країн світу, кг н.е./дол. США (за даними Міжнародного Енергетичного Агентства) [3].

Також відомо, що Україна належить до країн із дефіцитом власних природних вуглеводневих ресурсів, задовольняючи потребу в газі шляхом власного видобутку на 35–40%, у нафті – на 12–15% [4].

Структура споживання первинних енергоресурсів в Україні та інших країнах світу наведена в таблиці.

Структура споживання первинних енергоресурсів, %

Енергоносії	2010				2030	
	Світ у цілому	Україна	ЄС	США	Україна	ЄС
Природний газ	20,9	42,6	25,1	25,2	28,0	24,0
Нафта	32,9	10,0	35,1	36,1	14,5	33,0
Вугілля	27,1	27,9	15,9	23,0	30,0	7,0
Уран	5,8	17,9	13,5	9,8	22,5	11,0
ВДЕ	13,1	1,6	9,8	5,6	5,7	25,0

Джерело [2].

Як свідчать наведені в таблиці дані, в Україні в структурі споживання енергетичних ресурсів найбільшу частку займають вичерпні природні ресурси: природний газ (42,6%, що майже вдвічі більше, ніж у світі), вугілля (27,9% проти 15,9% в ЄС, уран (17,9% проти 9,8% у США). При цьому питома вага відновлюваних джерел енергії (ВДЕ) є занадто низькою і становить усього 1,6% (в ЄС – 9,8%). У перспективі на 2030 рік країни ЄС планують довести використання ВДЕ до 25%, тоді як в Україні заплановано зростання використання цих джерел енергії до 5,7%.

За оцінками спеціалістів, Україна має значний потенціал для розвитку відновлюваної енергетики, у першу чергу – для біоенергетики. Біомасові ресурси (біологічна сировина та органічні відходи) за допомогою біотехнологій можуть бути з успіхом перероблені у паливо (біоетанол, біодизель, біогаз), спалювання яких, до того ж, менш шкідливе для довкілля порівняно з нафтопродуктами. На сьогодні у паливно-енергетичному балансі України біоенергетика становить лише 0,8% споживання енергоресурсів. Варто зазначити, що задача забезпечення енергетичної незалежності країни тільки використанням біопалив не вирішується, оскільки за існуючої енергоемності виробництва збільшення використання біопалив є, переважно, дуже дорогим заходом. На нашу думку, варто застосувати комплексний підхід, який полягає в наступному: широке використання біомаси у якості ВДЕ там, де це економічно доцільно (це перший етап), а в подальшій перспективі – формування повноцінної біоекономіки.

Нинішня залежність від нафти та газу підвищує нашу вразливість до коливань цін на них та збільшує залежність України від імпортованих енергоносіїв. Розробка диверсифікованого «портфеля» видів сировини сприятиме зміцненню енергетичної безпеки країни. Ресурси біомаси в Україні є достатньо сталими та можуть сприяти створенню такого «портфеля». Також негативні екологічні наслідки споживання викопних палив (наприклад, глобальне потепління) можуть бути зменшені при зміщенні до біоенергетики, яка використовує сучасні біотехнології.

Розвиток біоекономіки вливатиме гроші назад у вітчизняну економіку, створюючи нові ринки та робочі місця. Біомасові ресурси можуть замінити нафту та природний газ для виробництва електроенергії, моторних палив, хімікатів та інших матеріалів.

Економічно обґрунтований потенціал існуючих відходів біомаси в Україні становить 25 млн. т у.п., а енергетичний потенціал біомаси, яку можна виростити на невикористаних сільськогосподарських землях площею понад 4 млн га – близько 13 млн т у.п. За рахунок цього потенціалу можна покрити до 18% загального обсягу споживання первинних енергоносіїв в Україні [2]. Біопереробні заводи, розташовані по всій території країни, могли б стати альтернативою та створити додатковий потік продукції вітчизняного виробництва, яка могла б частково зменшити економічну небезпеку, що впливає з підвищеної залежності від викопних палив.

Варто ще раз підкреслити, що перехід від нафтопродуктів до біопалив сам по собі не є панацеєю від енергетичної залежності. Але біоекономіка, заснована на знаннях, дає реальні перспективи для забезпечення енергетичної безпеки. Наприклад, за даними Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) запровадження біотехнології забезпечує одночасно економічні та екологічні переваги: зниження собівартості на 10–50%; скорочення енергоспоживання/викидів CO₂ на 10-80%; економія витрат води на 20–50%; значне скорочення промислового забруднення та викиду токсичних речовин [6]. За оцінками Royal Dutch Shell, прогноз світового ринку біоенергетики до 2050 р. становить 150 млрд дол.; 30% від загальної світової потреби в енергії буде припадати на використання поновлюваних джерел; ринок біомаси для забезпечення потреби становитиме 150 млрд дол. [5].

Розвиток біоекономіки в Україні потребує розробки довгострокової політики, яка включає як фінансові, так і нефінансові стимули. Оскільки в нашій країні однією з основних причин високої енергоємності ВВП є морально застаріле та фізично зношене обладнання, то, перш за все, державна підтримка фінансування технічного переобладнання є важливим стимулом для підприємств щодо переходу на новітні енергозберігаючі технології. До фінансових інструментів можна також віднести довготривалі позики, субсидії на збір сільгоспвідходів, податкові пільги для інвесторів, вимоги щодо закупівлі екологічно чистої продукції, податки на викиди або нормативи викидів, кредити для досліджень та інвестицій у відновлювану енергію тощо.

Важливими заходами, спрямованими на довгострокову перспективу, є заходи стимулювання попиту на біотехнологічну продукцію, розвитку ринків та підвищення конкурентоспроможності біотехнологічних підприємств, а також заходи, спрямовані на розвиток науки і освіти у сфері біотехнологій, розвиток експериментальної виробничої бази. У цьому контексті важлива роль належить вищим навчальним закладам, які забезпечують підготовку кадрів для роботи в біомасовій індустрії. Без ретельно спланованої освітньої, науково-дослідницької діяльності та

розробок, зусилля, спрямовані на досягнення енергетичної безпеки країни, не будуть ефективними. Також варто взяти до уваги, що пересічні споживачі, здебільшого, слабо поінформовані про переваги біопродуктів, тому важливо просвітити громадськість щодо реальних витрат, пов'язаних із використанням викопних палив, та переваг використання біомаси.

Певним чином організований громадський рух (наприклад, на базі громадських організацій), може розповсюджувати інформацію про економічний ефект, якого можна досягти, використовуючи альтернативні джерела енергії, доводити до відома споживачів, що біомаса може принести вигоду місцевим громадам в різних сферах життєдіяльності, проводити навчання громадськості з даних питань. З іншого боку, необхідним є також створення асоціацій біомасових галузей, які допоможуть фермерам, переробникам, власникам лісових та водних угідь, розробникам нових технологій об'єднати зусилля для переходу до біоекономіки. Також слід пам'ятати, що промисловим підприємствам найважче переходити від використання нафти до біомаси. У найближчій перспективі це навряд чи доцільно.

Більш реальною перспективою в найближчому майбутньому може стати своєрідна комбінована «нафтово-біомасова» економіка, в якій:

1. Основною сировиною для енергетики та промисловості залишається нафта, а біопродукти будуть заміщувати нафтопродукти:

- а) коли собівартість біопродуктів нижча за собівартість нафтопродуктів;

- б) у випадках негативного впливу на довкілля та викиду парникових газів за рівної собівартості біо- та нафтопродуктів.

2. В умовах постійного зростання цін на нафту, використання біомаси як сировини сприятиме збереженню її запасів.

3. Нафта може мати переваги у тих випадках, коли процеси біодеградації є небажаними (наприклад, пластикове покриття для оптоволоконних кабелів, які багато років можуть бути недосяжні під землею).

Якщо ж мова йде про довгострокову перспективу, то спільні зусилля громад можуть заохотити законодавців до прийняття відповідних стратегій та запровадити фінансові стимули для початку переходу до біоекономіки. Таким чином, використовуючи інструментарій соціального партнерства, можна досягти певного консенсусу між інтересами суспільства, бізнесу та влади.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Враховуючи все вищезазначене, приходимо до висновку, що, оскільки енергоємність ВВП в Україні є зависокою через технологічне відставання у більшості галузей економіки і житлово-комунальній сфері тощо, поряд зі значною залежністю від імпортованих енергоресурсів, життєво необхідним для забезпечення енергетичної безпеки держави є розвиток біоекономіки, заснованої на знаннях. Диверсифікація енергетичного «портфеля» зміцнить енергетичну незалежність країни. Біомасові ресурси в Україні можуть стати одним із таких диверсифікованих джерел, особливо

враховуючи той факт, що потенціал біомаси є доволі значним. На нашу думку, для досягнення життєздатної біоекономіки варто скористатися механізмами соціального партнерства, які поєднують в собі фінансові стимули для виробників з боку держави, організацію потужних громадських рухів та об'єднань і асоціацій виробників біомасових галузей, заходи стимулювання попиту на біотехнологічну продукцію, розвитку ринків, а також всебічне сприяння науково-дослідницьким розробкам. Ці зусилля з формування біоекономіки спрямовані як на короткострокові, так і на довгострокові цілі енергетичної та екологічної безпеки.

Список літератури

1. Воронцов С. Про відповідність Енергетичної стратегії України на період до 2030 року сучасним викликам і загрозам у сфері енергетичної безпеки. Аналітична доповідь [Електронний ресурс] / С. Воронцов. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/470/>
2. Гелетуша Г. Г. Місце біоенергетики в проекті оновленої енергетичної стратегії України до 2030 року [Електронний ресурс] / Г. Г. Гелетуша, Т. А. Железна. – Режим доступу : www.uabio.org
3. Державне агентство з енергоефективності та енергозбереження [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.naer.gov.ua/> – Назва з екрана.
4. Міністерство енергетики та вугільної промисловості України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/category?cat_id=61059
5. Общество биотехнологов России им. Ю. А. Овчинникова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.biorosinfo.ru – Назва з екрана.
6. Організація Економічного Співробітництва і Розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.oecd.org/biotechnology – Назва з екрана.

Рассмотрены проблемные вопросы энергетической безопасности Украины. Проанализирована энергоемкость ВВП, структура потребления первичных энергоресурсов, имеющийся потенциал биомассы для производства энергии. Отмечено, что развитие производства биотоплив не решает проблему энергетической безопасности по причине значительной энергоемкости ВВП. Указано, что комплексный подход к развитию биоэкономики в целом будет способствовать достижению целей экономической и экологической безопасности. Предложено использовать ряд мер финансового и нефинансового стимулирования, включая механизм социального партнерства.

Биоэкономика, диверсификация, энергетическая безопасность, биомасса, возобновляемые источники энергии, социальное партнерство.

The article discusses the problematic issues of energy security of Ukraine.

There are analyzed the energy intensity of GDP, the structure of consumption of primary energy resources, the existing biomass potential for energy production. It is noted that the development of biofuel production

doesn't solve the problem of energy security because of significant energy intensity of GDP. Authors indicated that an integrated approach to the development of bioeconomy as a whole will contribute to achieving the objectives of economic and environmental security. There are considered to use a number of measures of financial and nonfinancial incentives, including a mechanism of social partnership.

Bioeconomy, diversification, energy security, biomass, renewable energy sources, social partnership.

УДК 336.226.322:658

ВПЛИВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ

Л. О. Березовська, кандидат економічних наук

Досліджено вплив податку на додану вартість на фінансово-господарську діяльність підприємств та окреслено шляхи удосконалення механізму непрямого оподаткування в Україні.

Податки, непрямі податки, податок на додану вартість, показники фінансового стану підприємства.

Важливим елементом податкової системи України є непрямі податки, а саме: податок на додану вартість, доходи до бюджету від якого займають найбільшу питому вагу серед податків, якими оподатковується споживання. ПДВ є тим податком, теоретичному та практичному застосуванню якого присвячують дискусії вітчизняні й зарубіжні науковці та практики.

Незважаючи на те, що податок на додану вартість сформував до себе позитивне ставлення у багатьох зарубіжних країнах, механізм його функціонування в нашій державі потребує вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми функціонування непрямих податків в Україні досліджували такі вчені-економісти, як: О. Амоша, О. Василик, В. Вишневський, М. Дем'яненко, Д. Дема, Д. Дяковський, Л. Ликова, Я. Литвиненко, С. Лондар, С. Луніна, В. Калюжний, А. Крисоватий, В. Опарін, І. Панасейко, Д. Полозенко, В. Синчак, А. Соколовська та інші.

У багатьох працях глибоко досліджено теоретичні питання, а саме: економічну сутність непрямих податків, їх роль та місце в податковій системі, механізм оподаткування доданої вартості підприємств тощо.

Разом з тим, лише деякі автори приділяють у своїх дослідженнях увагу впливу непрямих податків на фінансово-господарську діяльність підприємств окремих галузей економіки [1–3; 5].

doesn't solve the problem of energy security because of significant energy intensity of GDP. Authors indicated that an integrated approach to the development of bioeconomy as a whole will contribute to achieving the objectives of economic and environmental security. There are considered to use a number of measures of financial and nonfinancial incentives, including a mechanism of social partnership.

Bioeconomy, diversification, energy security, biomass, renewable energy sources, social partnership.

УДК 336.226.322:658

ВПЛИВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ

Л. О. Березовська, кандидат економічних наук

Досліджено вплив податку на додану вартість на фінансово-господарську діяльність підприємств та окреслено шляхи удосконалення механізму непрямого оподаткування в Україні.

Податки, непрямі податки, податок на додану вартість, показники фінансового стану підприємства.

Важливим елементом податкової системи України є непрямі податки, а саме: податок на додану вартість, доходи до бюджету від якого займають найбільшу питому вагу серед податків, якими оподатковується споживання. ПДВ є тим податком, теоретичному та практичному застосуванню якого присвячують дискусії вітчизняні й зарубіжні науковці та практики.

Незважаючи на те, що податок на додану вартість сформував до себе позитивне ставлення у багатьох зарубіжних країнах, механізм його функціонування в нашій державі потребує вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми функціонування непрямих податків в Україні досліджували такі вчені-економісти, як: О. Амоша, О. Василик, В. Вишневський, М. Дем'яненко, Д. Дема, Д. Дяковський, Л. Ликова, Я. Литвиненко, С. Лондар, С. Луніна, В. Калюжний, А. Крисоватий, В. Опарін, І. Панасейко, Д. Полозенко, В. Синчак, А. Соколовська та інші.

У багатьох працях глибоко досліджено теоретичні питання, а саме: економічну сутність непрямих податків, їх роль та місце в податковій системі, механізм оподаткування доданої вартості підприємств тощо.

Разом з тим, лише деякі автори приділяють у своїх дослідженнях увагу впливу непрямих податків на фінансово-господарську діяльність підприємств окремих галузей економіки [1–3; 5].

Проте, в умовах фінансово-економічної кризи, коли перед більшістю підприємств постала проблема платоспроможності, ліквідності, погіршення фінансового стану, гостро постає питання щодо впливу ПДВ на їх фінансово-господарську діяльність, що змушує шукати шляхи мінімізації його негативних проявів.

Мета дослідження – визначення впливу податку на додану вартість на фінансово-господарську діяльність підприємств та окреслення шляхів удосконалення механізму непрямого оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Вплив непрямих податків на фінансово-господарську діяльність підприємств залежить від багатьох обставин і чинників. Цей вплив можна розглядати у двох аспектах.

По-перше, він пов'язаний зі сплатою непрямих податків у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей, оплати виконаних робіт і отриманих послуг. На даному етапі сплата непрямих податків здійснюється за рахунок оборотних коштів суб'єктів підприємництва, тобто, має місце тимчасова іммобілізація оборотних коштів для сплати податків.

По-друге, цей вплив пов'язаний із надходженням непрямих податків на рахунки суб'єктів підприємства, які реалізують товари, роботи, послуги. Отож, непрямі податки, що надходять на рахунки суб'єктів підприємництва, використовуються для відшкодування сплачених ними непрямих податків у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг). При цьому, певний час, до перерахування в бюджет, непрямі податки можуть залишатися в розпорядженні (обороті) підприємств.

Вплив ПДВ на обсяги реалізації товарів, робіт, послуг безпосередньо проявляється через ставку податку. Визначена чинним законодавством ставка ПДВ у розмірі 20% призводить до відповідного зростання цін на товари, роботи, послуги. Здебільшого, це негативно впливає на обсяги реалізації, а отже, і на фінансовий результат діяльності суб'єктів підприємництва. Більш доцільним щодо зниження негативного впливу ПДВ платників податку є поступове зниження загальної ставки ПДВ.

Дослідження впливу зміни ставки ПДВ на результати діяльності переробного підприємства, за умови, що ціни на продукцію залишаються незмінними, дали змогу зробити висновок, що зі зниженням ставки податку до 17% покращаться майже всі показники, що характеризують фінансовий стан підприємства. Зросте коефіцієнт автономії, оскільки збільшення прибутку призведе до збільшення власного капіталу та збільшення грошових коштів підприємства (табл. 1).

Несуттєво, але зросте коефіцієнт фінансової залежності, коефіцієнт співвідношення зобов'язань і власного капіталу та коефіцієнт маневреності власних коштів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшиться на 0,081 пункта. Це означає, що в найкоротший термін підприємство зможе сплатити 8,5%, а не 0,4%, як у звітному періоді, своїх поточних зобов'язань.

Коефіцієнт критичної ліквідності збільшиться на 0,09 пункта і становитиме 0,42 проти 0,33 у звітному періоді за нормативу 0,7–0,8.

Коефіцієнт поточної ліквідності також збільшиться на 0,08 пункта і становитиме 0,65 проти 0,57 у звітному періоді за нормативного значення від 1 до 2.

1. Динаміка відносних показників фінансової стійкості за зміненої ставки ПДВ ТОВ «Білоцерківський молочний комбінат»

Показники	Звітний період (2012 р.)	Плановий період (2014 р.)	Відхилення, (+,-)
Коефіцієнт автономії	-0,34	-0,29	+0,05
Коефіцієнт заборгованості	0,53	0,53	0,00
Коефіцієнт фінансової залежності	-3,0	-3,4	-0,4
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,47	0,51	+0,04
Коефіцієнт співвідношення зобов'язань і власного капіталу	-1,58	-1,81	-0,23
Коефіцієнт фінансового лівериджу	-2,39	-2,74	-0,35
Коефіцієнт маневреності власних коштів	-0,96	-1,24	-0,28

Зі зменшенням ставки ПДВ покращаться також всі показники ділової активності досліджуваного підприємства (табл. 2).

2. Динаміка показників ділової активності ТОВ «Білоцерківський молочний комбінат»

№	Показники	Звітний період (2012 р.)	Плановий період (2014 р.)	Відхилення, (+,-)
1	Коефіцієнт оборотності активів	2,03	2,06	+0,03
2	Коефіцієнт оборотності основних засобів	2,98	3,1	+0,12
3	Коефіцієнт оборотності запасів	26,81	27,09	+0,28
4	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	17,82	18,55	+0,73
5	Середня тривалість обороту дебіторської заборгованості	20,54	19,67	-0,86
6	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	10,71	11,15	+0,43
7	Середня тривалість обороту кредиторської заборгованості	34,17	32,74	-1,44
8	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	-5,5	-6,1	-0,6

Аналіз рівня впливу зменшення ставки ПДВ на 3% свідчить, що збільшення валової рентабельності продукції у плановому році становитиме 4%. Це відбудеться за рахунок збільшення валового прибутку на 11 802 тис. грн, або на 11%. При цьому собівартість продукції зросте лише на 1,2%.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Податковий кодекс України передбачає зниження ставки податку на додану вартість з нинішніх 20 % до 17 % з 1 січня 2015 р. [4].

Ця реформа податкового законодавства матиме позитивні наслідки для підприємств-платників ПДВ.

По-перше, відбудеться загальне зниження рівня цін на товари, роботи, послуги, що буде супроводжуватися зростанням обсягів їх реалізації, а отже, і поліпшенням фінансових результатів діяльності платників.

По-друге, скоротяться видатки на придбання основних засобів і нематеріальних активів, вартості будівництва, що сприятиме активізації здійснення реальних капітальних вкладень та впровадження інновацій.

По-третє, зменшаться обсяги витрат у сумі вхідного ПДВ, які будуть відноситися на поточні витрати – собівартість товарів, робіт, послуг (якщо відповідні види діяльності суб'єктів підприємництва будуть звільнені від ПДВ). Це також буде сприяти поліпшенню фінансових результатів діяльності платників. Зростання обсягів реалізації товарів, робіт і послуг сприятиме й збільшенню надходжень ПДВ до бюджету, а отже, компенсує їх зменшення внаслідок зниження загальної ставки ПДВ.

Список літератури

1. Данко І. М. Непрямі податки: їх вплив на фінансово-господарські рішення / І. М. Данко // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 131–135.
2. Дем'яненко М. Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві / М. Я. Дем'яненко // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 3–8.
3. Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю. Б. Іванов / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 448 с.
4. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року: № 2755-IV, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Тулуш Л. Д. Функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві: досвід ЄС / Л. Д. Тулуш // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 2. – С. 90–95.

Исследовано влияние налога на добавленную стоимость на финансово-хозяйственную деятельность предприятий и намечены пути усовершенствования механизма косвенного налогообложения в Украине.

Налоги, косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, показатели финансового состояния предприятия.

The effect of VAT on financial and economic activities of enterprises and ways to improve the mechanism of indirect taxation in Ukraine.

Taxes, indirect taxes, value added tax, rates financial condition.

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА НАПРЯМИ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ РАЦІОНАЛЬНОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ В АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ

Л. В. Богач, кандидат економічних наук

Розроблено та обґрунтовано основні положення та напрями реалізації стратегії раціонального землекористування в аграрних формуваннях.

Стратегія, раціональне землекористування, оренда, земельні відносини, механізм, охорона земельних ресурсів.

Організація ефективних орендних відносин – ключове пріоритетне завдання стратегії розвитку аграрного сектору економіки України. У цьому контексті особливої уваги потребує раціональна побудова системи оренди земель сільськогосподарського призначення. Недосконалість економічного механізму регулювання орендних земельних відносин на державному й регіональному рівнях, відсутність цілеспрямованості їх реформування загострили багато проблем, пов'язаних із погіршенням стану ґрунтів, а саме: недотримання системи землеробства і технологічних процесів вирощування сільськогосподарських культур; різке скорочення застосування у землеробстві органічних і мінеральних добрив, що зумовило дефіцит балансу поживних речовин; виснаження ґрунтів і зниження продуктивності ріллі; призупинення робіт з осушення та зрошення земель, реконструкції діючих меліоративних систем, вапнування та гіпсування ґрунтів тощо. Саме тому, одним із пріоритетних напрямів розвитку земельних відносин у нинішніх умовах є вдосконалення орендних відносин, які є на сьогодні важливою частиною економічного механізму, що формує результативність діяльності сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розв'язання проблем ефективності використання земельних ресурсів, охорони й екологізації раціонального землекористування зробили такі вчені-економісти, як Д. І. Бабміндра, В. М. Будзяк, В. П. Галушко, Ю. Г. Гуцуляк, Д. С. Добряк, О. Ю. Єрмаков, М. В. Калінчик, С. М. Кваша, В. Я. Месель-Веселяк, А. М. Мірошниченко, Л. Я. Новаковський, П. Т. Саблук, А. М. Третяк, В. М. Трегобчук, М. М. Федоров, М. А. Хвесик, О. В. Шкільов та багатьох інших. Проте ще значна кількість питань залишається невирішеною.

Мета дослідження – розглянути основні положення та напрями реалізації стратегії раціонального землекористування в аграрних формуваннях, які сприятимуть підвищенню ефективного використання та охорони земельних ресурсів.

Виклад основного матеріалу. Сучасний розвиток аграрної економіки, незалежно від соціально-економічної орієнтації країни та способу виробництва стає все більш екологічно спрямованим, потребує збереження й відтворення природних ресурсів і раціонального їх використання. Земельні ресурси відіграють важливу роль у розвитку продуктивних сил країни, тому раціональне землекористування є обов'язковою складовою комплексної системи експлуатації та охорони природних ресурсів, знаходиться в центрі уваги багатьох вчених-аграріїв і потребує подальших досліджень.

Раціональне використання й охорона земель передбачають:

- оптимізацію структури окремих видів земельних угідь відповідно до природно-економічних зон і районів;
- розробку і впровадження раціональної системи землеробства, яка включає ґрунтозахисний обробіток, удобрення;
- вапнування кислих та гіпсування засолених і солонцюватих ґрунтів, технологію вирощування сільськогосподарських культур, систему сівозмін тощо;
- впровадження еколого-економічної оцінки орендованих земель та використання її для визначення обсягу державних закупівель сільськогосподарської продукції, витрат на виробництво і прибутковості аграрних підприємств та встановлення науково обґрунтованих цін.

Аналіз існуючих проблем раціонального землекористування, на які неодноразово звертав увагу Президент України, Верховна Рада України, а також Рада національної безпеки та оборони України, дає змогу окреслити в загальних рисах пріоритетні завдання вдосконалення нормативно-правової бази регулювання орендних земельних відносин. На нашу думку, можна виокремити такі стратегічні напрями нормотворчої діяльності:

1. Забезпечення галузей економіки, суб'єктів економічної діяльності та громадян земельними ресурсами.

Важливим завданням щодо активізації економічної активності та розвитку бізнесу в країні є створення умов для якнайповнішого і безперешкодного забезпечення господарюючих суб'єктів земельними ділянками відповідного цільового призначення з метою реалізації інвестиційних проектів, збільшення виробничих потужностей, розвитку транспортної інфраструктури тощо. Земля є основним ресурсом людського розвитку в сільській місцевості, але цю функцію вона виконуватиме лише за умови консолідації сільськогосподарського раціонального землекористування та формування ефективних аграрних формувань.

Це завдання можна вирішити за допомогою таких заходів:

- ухвалення і реалізації загальнодержавної та регіональних програм використання й охорони земель;
- завершення земельної реформи, лібералізації земельних орендних відносин щодо земель сільськогосподарського призначення;
- удосконалення платності землекористування, монетизації пільг щодо плати за оренду землі.

2. Гарантування конституційних прав на землю та захисту земельної власності.

Конституція України гарантує непорушність прав власності. Право безперешкодно володіти, користуватися та розпоряджатися своєю власністю належить до числа фундаментальних свобод особи в умовах ринкової економіки. Гарантування прав на нерухоме майно і, в тому числі, на землю, є особливо відповідальною функцією держави, від ефективності здійснення якої залежить довіра до неї громадян, власників землі та землекористувачів, інвесторів, а отже – це привабливість економіки в цілому, зменшення інвестиційних ризиків тощо. Створення дієвої системи гарантування прав на нерухоме майно належить до принципових умов набуття членства у Європейському Союзі.

Вирішити це завдання слід за рахунок реалізації таких заходів [7]:

- створення організаційно-правового середовища та забезпечення ведення Державного земельного кадастру як єдиної державної системи необхідних, достовірних і своєчасних відомостей та документів про стан земель та їх використання, що має включати Державний реєстр прав на нерухоме майно та їх обмежень, забезпечення ухвалення закону «Про державний земельний кадастр»;

- сприяння ухваленню закону «Про державну інвентаризацію земель» і забезпечення проведення такої інвентаризації, відшкодування збитків власникам землі та землекористувачам, що спричинені неналежною реєстрацією земельних ділянок, переоформлення правовстановлюючих документів на земельні ділянки за рахунок коштів державного бюджету;

- забезпечення реєстрації у складі Державного земельного кадастру в межах єдиної інформаційної системи відомостей про обтяження прав власності (заборони розпорядження нерухомим майном), обмежень права користування земельними ділянками (охоронні зони, прибережні захисні смуги, водоохоронні зони, санітарні зони тощо) та земельних сервітутів.

3. Забезпечення дієвого державного контролю за раціональним використанням та охороною земель.

Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Власність на землю зобов'язує землекористувача берегти її. Такі правопорушення, як самовільне захоплення та нецільове використання земельних ділянок, зняття родючого шару без дозволу, забруднення земель, непроведення рекультивації земель тощо завдають значних збитків державі та власникам землі, призводять до незворотної втрати землями якості та родючості. Ефективна протидія порушенням земельного законодавства та недотриманню норм раціонального землекористування є головною запорукою збереження корисних властивостей землі для майбутніх поколінь, забезпечення високої якості довкілля та умов для проживання людей.

Вирішення завдання може бути здійснене за рахунок реалізації таких заходів [3]:

- запровадження економічного механізму відповідальності порушників земельного законодавства;
- розроблення галузевої системи стандартів і нормативів у сфері охорони та використання земель, а також запровадження їх у процес розробки документації із землеустрою та при встановленні обмежень у використанні земель;
- створення нормативної бази для проведення періодичного моніторингу земель на основі використання даних дистанційного зондування Землі, створення автоматизованої інформаційної системи для виявлення порушень земельного законодавства і, перш за все, нецільового використання земельних ділянок.

4. Забезпечення охорони земель та формування раціонального землекористування.

Найістотнішим фактором зниження продуктивності земельних ресурсів і зростання деградації агроландшафтів є водна ерозія ґрунтів. Інтенсивне сільськогосподарське використання земель призводить до зниження родючості ґрунтів, втрати грудкувато-зернистої структури, водопроникності та аераційної здатності з усіма екологічними наслідками, що звідси випливають. Найбільшу небезпеку для навколишнього природного середовища становить забруднення ґрунтів радіонуклідами, важкими металами, збудниками хвороб. Варто відзначити, що, за таких умов, надзвичайної актуальності в Україні набувають питання охорони орендованих земель та створення передумов для формування раціонального землекористування.

Вирішення завдання має бути здійснене за рахунок реалізації таких заходів [4]:

- створення Державного фонду охорони земель для акумулювання та цільового використання коштів, що надходять у порядку відшкодування втрат сільськогосподарського й лісгосподарського виробництва, відшкодування шкоди, завданої порушеннями земельного законодавства, бюджетних коштів за державними цільовими програмами, частини плати за землю тощо;
- забезпечення поетапного відновлення екологічно збалансованого співвідношення земельних угідь у зональних системах землекористування, у тому числі, зменшення розораності земельного фонду та збільшення лісистості території;
- припинення вилучення (зміну цільового призначення) особливо цінних земель, зокрема сільськогосподарського призначення, для несільськогосподарських потреб;
- сприяння розробці проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічне обґрунтування сівозміни та впорядкування угідь, проектів землеустрою щодо впорядкування території населених пунктів, спеціальних тематичних карт і атласів стану земель та їх використання.

Так, з 1986 р. до 2002 р. розроблено проекти землеустрою з контурно-меліоративною організацією території на площу близько 11 млн га для 2,5 тис. господарств різних форм господарювання. Це становить

лише 1/4 від загальної потреби. Крім того, передбачені проектами землеустрою заходи з охорони земель здійснено лише на 30 %. Переважно проекти землеустрою було розроблено для територій колишніх колективних сільськогосподарських підприємств. Під час земельної реформи відбулися суттєві зміни землекористувань КСП, через що втрачено можливість реалізувати запроектовані агротехнічні, лісомеліоративні та гідромеліоративні заходи з охорони земель.

За останні дванадцять років обсяги проектування та виконання робіт з охорони земель значно скоротилися, в окремих випадках у десятки разів, за винятком робіт з консервації земель, яка переважно відбувається природним шляхом. Це зумовлено тим, що землекористувачі (орендарі) сільськогосподарських земель не зацікавлені у розробленні землепорядної документації з охорони земель, а також проектів будівництва протиерозійних споруд та їх реалізації за власний рахунок. Здебільшого, договори оренди на використання земельних паїв укладено на короткий термін – до п'яти років, що, як свідчить практика, утворює споживачьке ставлення до орендованої землі. Крім того, відбувається безсистемне використання орних земель. Не застосовуються науково-обґрунтовані сівозміни, припинено запровадження контурно-меліоративної системи землеробства, не дотримуються вимоги проведення агротехнічного обробітку ґрунту.

Реалізація пріоритетних завдань шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів (або внесення змін до існуючих) дасть змогу створити правову основу для формування в Україні раціонального землекористування. В економічній сфері має підвищитись інвестиційна привабливість українського землекористування, а завдяки більш раціональному використанню природно-ресурсного потенціалу земель зросте ефективність виробництва [7]. В екологічній сфері мають бути створені гарантії техногенно-екологічної безпеки життєдіяльності людини, збереження та збагачення довкілля. Соціальна сфера має бути покращена завдяки поліпшенню умов праці і життя сільського населення, створенню та підтримці повноцінного життєвого середовища, усунення регіональних відмінностей в умовах життєдіяльності.

Право оренди земельної ділянки – це тимчасово нематеріальний актив, а тому не можна вважати ефективним господарем і сучасного орендаря, який в Україні переважно отримує земельну ділянку на строк до п'яти років, і для якого земля стає економічним ресурсом, що відзначається значною дискретністю не лише у просторі, але й у часі [3, с. 23]. Цілком природно, що за порівняно невеликий строк оренди землекористувач намагається максимально збільшити власний прибуток шляхом вирощування лише тих сільськогосподарських культур, поточна ринкова кон'юнктура цін на які здатна забезпечити найвищу рентабельність виробництва (пшениця, ячмінь, соняшник, кукурудза, рапс тощо), відверто нехтуючи при цьому вимогами еколого- безпечного землеробства. Орендар, як правило, не має стійкої економічної мотивації на збереження та відтворення родючості ґрунтів орендованих ділянок, оскільки вони не є його власністю, а запровадження й дотримання сівозмін, внесення добрив і проведення меліорацій, розвиток

тваринництва знижуватимуть прибутковість бізнесу та його ринкову капіталізацію [4].

Зважаючи на вищевикладене, особливе занепокоєння викликає й те, що на перспективності збереження орендного характеру земельних відносин на селі для подальшого розвитку сільського господарства достатньо часто наголошують багато економістів-аграрників, політиків та експертів. Більш ефективною, на нашу думку, варто вважати державну політику, що буде спрямована на формування та регулювання орендних земельних відносин на сільськогосподарських підприємствах. Стратегічним завданням держави у сфері аграрного землекористування нині є забезпечення раціонального використання та охорони земель, збереження їх родючості. Аналіз земельно-ресурсного потенціалу Київської області свідчить про екологічну нестабільність і його нераціональне використання.

Формулювання стратегії розглядається як один із суттєвих компонентів системи стратегічного управління і передбачає визначення особливостей процесу сільськогосподарського виробництва. Враховуючи, що стратегія це спосіб досягнення результату, сформульованого як мета, можна стверджувати, що формулювання стратегій є процесом, під час якого керівники встановлюють місію, формують систему цілей, обирають стратегії, а також визначають усі складові (компоненти) процесу стратегічного управління [2].

Стратегія визначається як спосіб поведінки або план, який інтегрує основні цілі організації, норми та дії в єдине ціле, допомагає спрямовувати та розміщувати ресурси, або план, заснований на відносинах внутрішніх переваг та недоліках організації, очікуваних змін в оточенні та пов'язаних із ними діями конкурентів [5].

Так, Г. Ансофф визначає стратегію як набір правил для прийняття рішень, якими організація керується у своїй діяльності. Стратегія – це комплексний план, сформований для здійснення місії організації та досягнення поставлених цілей [1].

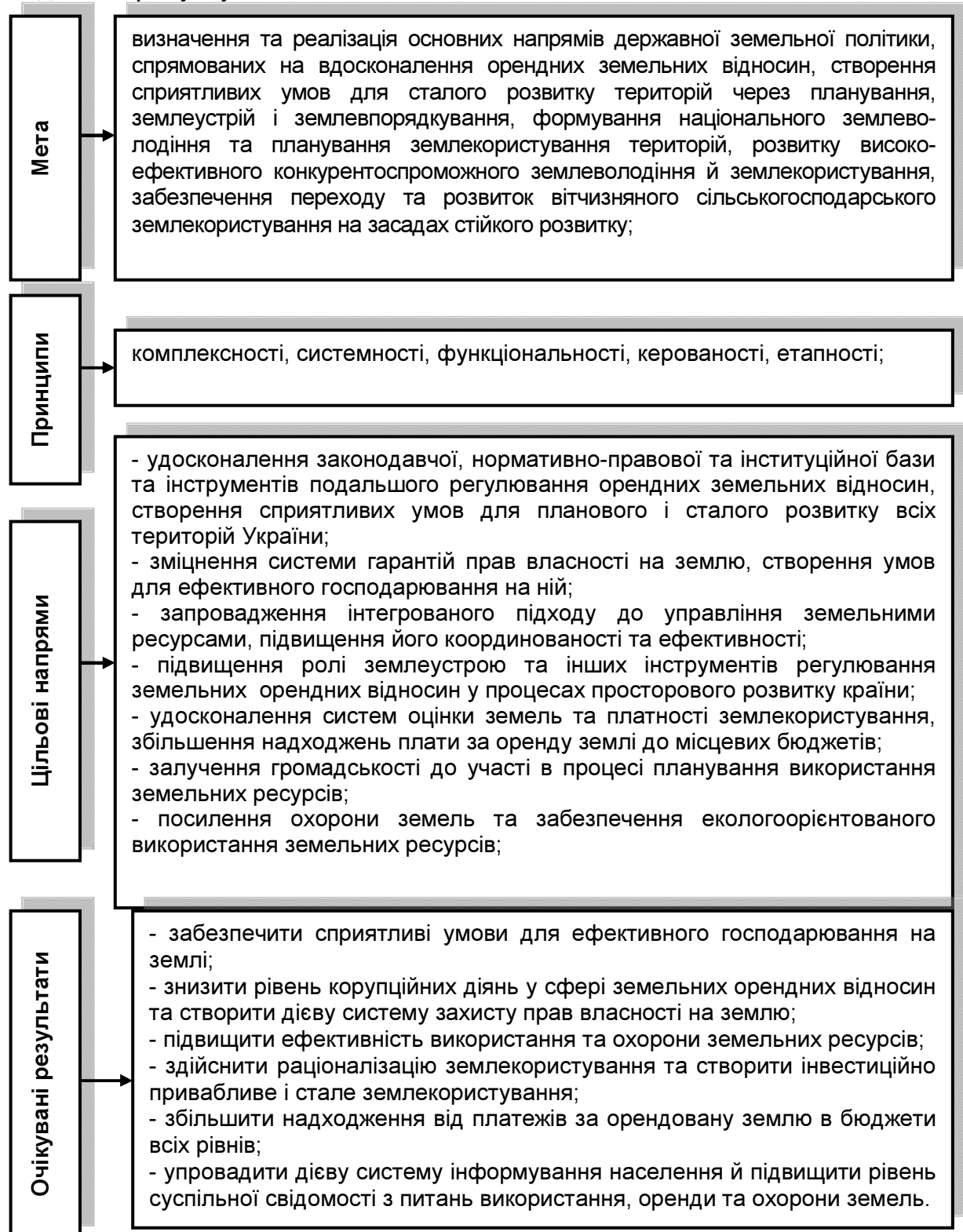
Отже, можна зробити висновок, що нині не існує одного чіткого трактування сутності поняття «стратегія», проте переважна більшість провідних науковців і дослідників визначають стратегію як сукупність певних обов'язкових елементів для досягнення поставлених цілей.

У нинішніх соціально-економічних умовах постає необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління орендними земельними відносинами та раціонального землекористування, виправлення допущених помилок та розв'язання існуючих проблем на основі врахування досвіду управління земельними ресурсами через функції землі як природного ресурсу – основного національного багатства країни.

Метою Стратегії раціонального землекористування в аграрних формуваннях має бути визначення та реалізація основних напрямів державної земельної політики, спрямованих на вдосконалення орендних земельних відносин, створення сприятливих умов для сталого розвитку територій через планування, землеустрій і землевпорядкування, формування національного землеволодіння та планування землекористування територій, розвитку високоефективного конкурентоспроможного землеволодіння й

землекористування, забезпечення переходу та розвиток вітчизняного сільськогосподарського землекористування на засадах стійкого розвитку [6].

Основні положення та напрями реалізації Стратегії схематично подані на рисунку.



Основні положення та напрями реалізації Стратегії раціонального землекористування в аграрних формуваннях

У результаті виконання Стратегії передбачається:

- забезпечити сприятливі умови для ефективного господарювання на землі;
- знизити рівень корупційних діянь у сфері земельних орендних відносин та створити дієву систему захисту прав власності на землю;
- підвищити ефективність використання та охорони земельних ресурсів;
- здійснити раціоналізацію землекористування та створити інвестиційно привабливе і стає землекористування;
- збільшити надходження від платежів за орендовану землю до бюджетів усіх рівнів;
- упровадити дієву систему інформування населення й підвищити рівень суспільної свідомості з питань використання, оренди та охорони земель.

Механізмом реалізації Стратегії раціонального землекористування в аграрних формуваннях є розроблення проекту Програми стійкого розвитку орендних земельних відносин. Ефективним шляхом розв'язання проблеми раціоналізації землекористування в аграрній сфері мають стати активізація інвестиційної діяльності з метою фінансування придбання ґрунтозахисних і ресурсозберігаючих технологій, здійснення природоохоронних заходів. Адже досвід країн із розвинутою економікою свідчить, що сфера агробізнесу приваблива для інвестицій, оскільки на сільськогосподарську продукцію завжди є сталий попит. Водночас, науковці правомірно зазначають, що без глибокого, системного вивчення процесів розвитку, використання й відтворення земельних ресурсів неможливе підвищення інвестиційної привабливості сільського господарства.

У зв'язку з цим, необхідне створення економічних моделей, в основу яких повинно бути покладено розв'язання двох проблем: як зміни у цінах на сільськогосподарську продукцію вплинуть на рішення агровиробників відносно реалізації заходів щодо подолання процесів деградації ґрунтів і яку роль мають відігравати економічні й фізичні зв'язки між сільським господарством та іншими сферами економіки при оцінці шкоди, заподіяної ерозією і забрудненням ґрунтів [6].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, основними еколого-економічними підходами щодо раціонального використання, відтворення та охорони земель сільськогосподарського призначення повинні бути: пріоритетність екологічних критеріїв і показників над економічними в земельних відносинах; переважання довгострокових соціально-економічних програм та підходів над короткотерміновими потребами; комплексність у розв'язанні екологічних проблем і завдань із рекультивації порушених земель; інвестування у відновлення родючості сільськогосподарських земель; інтеграція і взаємоузгодження природоресурсної та матеріально-технічної складових загального ресурсно-виробничого потенціалу аграрного сектору; системність у розв'язанні екологічних проблем агропромислового комплексу; платність за використання сільськогосподарських угідь, включаючи штрафні санкції за їх забруднення.

Список літератури

1. Ансофф Г. Стратегическое управление / Г. Ансофф ; [пер. с англ.]. – М. : Экономика, 1989. – 519 с.
2. Володькина М. В. Стратегический менеджмент : учеб. пособие / М. В. Володькина. – К. : Знання-Прес, 2002. – 149 с.
3. Мартин А. Г. Проблеми орендних відносин у сільськогосподарському землекористуванні / А. Г. Мартин // Землевпорядний вісник. – 2011. – № 9. – С. 18–24.
4. Мартин А. Г. Розвиток земельних відносин в Україні у середньостроковій перспективі: цілі та завдання / А. Г. Мартин // Землеустрій і кадастр. – 2010. – № 3. – С. 10–19.
5. Мартиненко М. М. Стратегічний менеджмент : підруч. / М. М. Мартиненко, І. А. Ігнатська. – К. : Каравела, 2006. – 320 с.
6. Мельник Л. В. Стратегічні засади раціонального землекористування в аграрних формуваннях / Л. В. Мельник // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Серія «Економічні науки». – 2012. – Вип. 126. – С. 225–233.
7. Сучасна земельна політика України : монографія / А. Д. Юрченко, А. М. Мірошніченко, А. В. Кузьмін ; Рада Національної безпеки і оборони України, інститут проблем Національної безпеки. – К. : Інтертехнологія, 2009. – 264 с.

Разработаны и обоснованы основные положения и направления реализации стратегии рационального землепользования в аграрных формированиях.

Стратегия, рациональное землепользование, аренда, земельные отношения, механизм, охрана земли.

Substantive provisions and directions of realization of strategy of rational land-tenure are developed and grounded in the agrarian formings.

Strategy, rational land-tenure, lease, land relations, mechanism, guard of the landed resources.

УДК 657.471

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ РЕЗЕРВУ У СТРУКТУРІ ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ

В. В. Ващенко, аспірант*

Розглянуто підходи вітчизняних і зарубіжних науковців до визначення категорії «резерв» в економічній літературі. Приділено увагу забезпеченню формування та використання резервів на вітчизняних підприємствах.

Підприємство, резерв, розвиток, система.

*Науковий керівник – доктор економічних наук, професор М. П. Талавиря

Список літератури

1. Ансофф Г. Стратегическое управление / Г. Ансофф ; [пер. с англ.]. – М. : Экономика, 1989. – 519 с.
2. Володькина М. В. Стратегический менеджмент : учеб. пособие / М. В. Володькина. – К. : Знання-Прес, 2002. – 149 с.
3. Мартин А. Г. Проблеми орендних відносин у сільськогосподарському землекористуванні / А. Г. Мартин // Землевпорядний вісник. – 2011. – № 9. – С. 18–24.
4. Мартин А. Г. Розвиток земельних відносин в Україні у середньостроковій перспективі: цілі та завдання / А. Г. Мартин // Землеустрій і кадастр. – 2010. – № 3. – С. 10–19.
5. Мартиненко М. М. Стратегічний менеджмент : підруч. / М. М. Мартиненко, І. А. Ігнатська. – К. : Каравела, 2006. – 320 с.
6. Мельник Л. В. Стратегічні засади раціонального землекористування в аграрних формуваннях / Л. В. Мельник // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Серія «Економічні науки». – 2012. – Вип. 126. – С. 225–233.
7. Сучасна земельна політика України : монографія / А. Д. Юрченко, А. М. Мірошніченко, А. В. Кузьмін ; Рада Національної безпеки і оборони України, інститут проблем Національної безпеки. – К. : Інтертехнологія, 2009. – 264 с.

Разработаны и обоснованы основные положения и направления реализации стратегии рационального землепользования в аграрных формированиях.

Стратегия, рациональное землепользование, аренда, земельные отношения, механизм, охрана земли.

Substantive provisions and directions of realization of strategy of rational land-tenure are developed and grounded in the agrarian formings.

Strategy, rational land-tenure, lease, land relations, mechanism, guard of the landed resources.

УДК 657.471

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ РЕЗЕРВУ У СТРУКТУРІ ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ

В. В. Ващенко, аспірант*

Розглянуто підходи вітчизняних і зарубіжних науковців до визначення категорії «резерв» в економічній літературі. Приділено увагу забезпеченню формування та використання резервів на вітчизняних підприємствах.

Підприємство, резерв, розвиток, система.

*Науковий керівник – доктор економічних наук, професор М. П. Талавиря

Розвиток суспільства і розвиток наук – взаємопов'язаний процес, який безпосередньо впливає на розвиток економічної думки. Все частіше в науковій літературі ми зустрічаємося з дискусіями, які стосуються тлумачення категорії «резерв», що підтверджує актуальність цієї теми. У зв'язку з тим, що кожен науковець вкладає у поняття «резерв» різний зміст, залежно від своєї галузевої специфіки знань, а також враховуючи недосконалість нормативно-законодавчої бази України, поряд із проблемою термінології виникає проблема класифікації резервів, яка потребує розгляду й вирішення. З огляду на це, ми дослідили економічний зміст категорії «резерв», види резервів відповідно до вимог чинного законодавства та їх класифікацію.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Великий вклад у вчення про розвиток резервів внесли такі вітчизняні й зарубіжні вчені, як Й. Бетге, Ю. А. Верига, М. О. Козлова, І. О. Кошкіна, Я. Д. Крупка, Я. В. Соколов, які зосереджують увагу на необхідності створення резервів капіталу з метою своєчасного захисту підприємства від негативних явищ, підвищення його фінансової стійкості та управління ризиками.

Мета дослідження – визначення основних етапів розвитку людського суспільства та їх вплив на процес еволюції резервів підприємств України.

Виклад основного матеріалу. Сприйняття будь-якого поняття з часом змінюється, трансформується, набуває нових смислових значень. І резерви підприємства не є винятком. Перші згадки про резерви знаходять свої витоки ще у Стародавньому Китаї (1256–1122 рр. до н. д.). Вже тоді існувала система резервних фондів (загальний, спеціальний та власне резервний фонд), яка детально описана у Фу. Визначали не тільки склад фондів, описували також джерела їх формування, цілі використання та періодичність стягнення й максимальний розмір кожного з податків. Проаналізувавши відповідні теоретичні та практичні джерела, ми дійшли висновку, що моделі захисту підприємства від непередбачених подій вивчали відомі економісти й пропонували для використання у взаємозв'язку з різними макроекономічними процесами в межах створених ними моделей:

- економічного росту (Соллоу Р., Харрада-Дюмарше);
- ринкової вартості (Модільяні – Міллер);
- статистичної та динамічної економічних теорій (Пол Е. Самуельсон);
- теорії рівноваги (Ерроу К.);
- теорії оптимального розподілу ресурсів (Кантарович Л. В.);
- монетарної теорії (Фрідман М.);
- процесу прийняття рішень (Саймон Г.).

Поняття «резерв» має доволі змістовне навантаження та широко використовується в наукових економічних виданнях і практичній діяльності суб'єктів господарювання. Кожен автор намагається розкрити зміст поняття «резерв» відповідно до специфіки своєї галузі знань. Існування різноманітних підходів до визначення поняття «резерв»

призводить до плутанини в оцінці їхнього економічного змісту у зв'язку з тим, що резерви розглядаються з різних позицій: з позиції держави, регіону, окремої галузі та підприємства.

Поняття «резерв» походить від французького «*reserve*», що в перекладі означає «запас», чи від латинського «*reserve*» – економлю, зберігаю». Так, у Великій радянській енциклопедії резерв – це запас чогонбудь на випадок необхідності; джерело, звідки черпаються необхідні нові ресурси [1]. Відповідно до Тлумачного словника В. Даля, резерв – запас, речі про запас, у запасі, запасне військо, запасна сила [2]. Словник С. І. Ожегова визначає резерв як запас, звідки черпаються нові сили, ресурси; частина військ що залишається у розпорядженні керівника для використання її в потрібний момент; склад військовозобов'язаних, яких призивають в армію за мобілізацією [3]. Відповідно до Великого економічного словника А. Б. Борисова, резерви – це запаси (матеріальні й грошові), створені для компенсації дії різних неврахованих факторів на ринку, стихійних лих, збоїв у виробництві; можливості покращання використання наявних виробничих ресурсів [4].

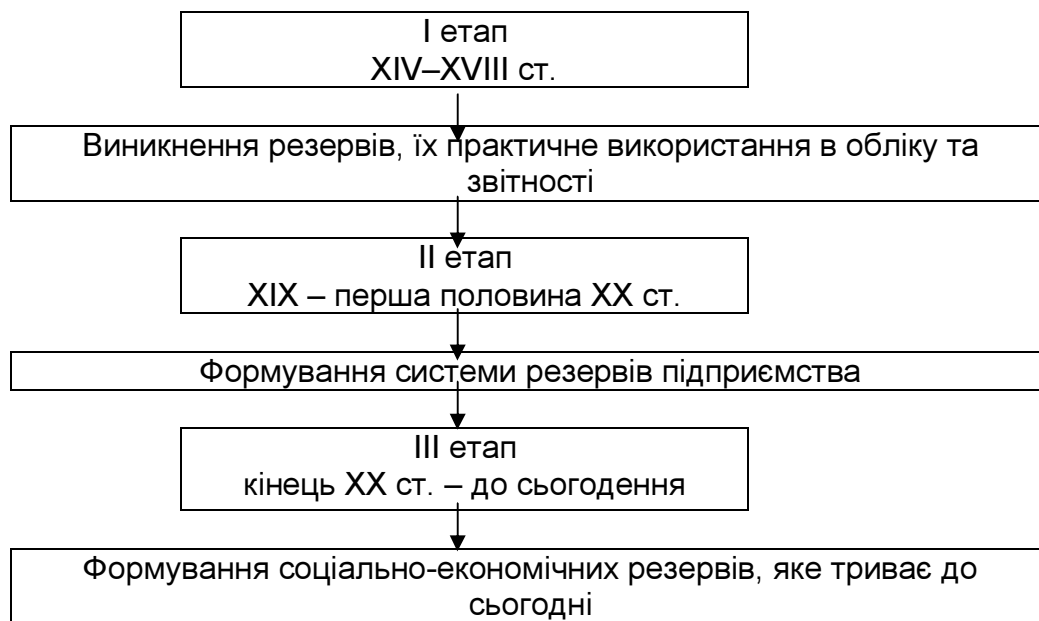
Великий економічний словник під редакцією А. Азриліяна пропонує нам ґрунтовніше визначення резервів, доповнюючи наведене вище і додає нове, визначає, що резерв – це відокремлена частина активів, яка концентрується у резервних (страхових) фондах – як централізованих, так і децентралізованих, і призначається для покриття непередбачуваних потреб, витрат для підстрахування [5]. В економічній літературі довідкового характеру можна зустріти такі види резервів залежно від видів діяльності: банківський, бюджетний, валютний (золотовалютний), ліквідний, майбутніх платежів, обов'язковий, офіційний, статутний, фінансовий, добровільний, страховий, капітальний. Отже, наведені визначення поняття «резервів» відрізняються, тому що кожен автор характеризує різні їх види.

В економічній літературі вперше резерви знайшли своє відображення в бухгалтерських балансах наприкінці XIV – початку XV ст. В історичній перспективі процес розвитку резервів можна розподілити на декілька етапів (див. рисунок).

Для першого етапу резервування характерне створення таких резервів: резерви для компенсації збитків, спричинених сумнівними боргами; оціночні резерви фіскального характеру (для сплати податків та мита). На цьому етапі розвитку людського суспільства не існувало законодавчої бази, яка б регламентувала створення резервів, тому підприємствам доводилося формувати за рахунок власного прибутку джерела для покриття податкових потреб держави та запобігання банкрутству. Таку практику створення резервів використовували в Іспанії, Португалії, Італії та Греції.

Період становлення та розвитку резервування (другий етап) пов'язаний з виникненням та розвитком акціонерних товариств у складі власного капіталу яких з'являється резервний капітал, створений за рахунок прибутку. На цьому етапі розвитку процес створення,

функціонування акціонерних товариств, порядок створення та розмір статутного й резервного капіталу регламентовано на законодавчому рівні. Унаслідок цього, наприкінці XIX – початку XX ст. було сформовано систему резервів, яка складалася з восьми категорій: статутні законодавчі резерви; регламентовані статутні резерви; оціночні резерви по знеціненню активів; оціночні податкові резерви (відстрочені податки); амортизація; оціночні резерви цільового характеру; оціночні резерви регулюючого характеру; приховані резерви.



Етапи розвитку системи резервування

Третій етап розвитку резервування характеризується початком формування та використання резервів соціально-економічного характеру: резерв участі працівників у прибутку, додаткові пенсійні фонди, спеціальні пенсійні фонди. Джерелом формування зазначених резервів виступав чистий прибуток. На цьому етапі особливу увагу було приділено державному регулюванню формування пенсійних фондів і створення системи резервів для захисту пенсійних вкладів підприємств та працівників. Створення резерву участі працівників у прибутку було напрямом реалізації завдань соціально-орієнтованої економіки. На нашу думку, формування соціально-економічних резервів є передумовою стабільного функціонування економіки держави, збільшення її продуктивності та дозволить досягти “економічного спокою” серед працюючого населення.

Зазначимо, що поняття «резерви» можна розглядати як з економічного, так і з практичного погляду. З економічного погляду, під резервами ми розуміємо запаси ресурсів, необхідні для постійної роботи підприємства. Вони створюються цілеспрямовано на випадок потреби у вигляді резервних запасів сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, виробничих потужностей. Під час аналізу фінансово-господарської

діяльності ми визначаємо їх необхідні норми для безперервної та ритмічної роботи підприємства. З практичного погляду, під резервами ми розуміємо невикористані можливості поліпшення ефективності виробництва. Вияв резервів та визначення реальних шляхів їх ефективного використання є основним завданням економічного аналізу.

З боку економічного аналізу, вчені кінця ХХ ст. під резервами розуміли невикористані можливості збільшення ефективності виробництва, посилення дії факторів, що сприяють зростанню ефективності господарювання та усунення негативного впливу інших факторів [6]. На думку М. І. Баканова та О. Д. Шеремета, під резервами треба розуміти невикористані можливості зменшення поточних та авансованих затрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів за умови незмінного рівня розвитку продуктивних сил та виробничих відносин [7]. Савицька Г. В. у своїх роботах використовує термін «господарські резерви» як можливість розвитку виробництва щодо досягнутого рівня при використанні досягнень науково-технічного прогресу. Крім цього, за її словами, економічна сутність резервів збільшення ефективності виробництва полягає в повному та раціональному використанні зростаючого потенціалу для отримання більшого обсягу високоякісної продукції за мінімальних затрат праці на одиницю продукції [9].

Виконане дослідження дало нам змогу дійти висновку, що під резервами необхідно розуміти витрати цільового характеру, створені відповідно до чинного законодавства, установчих документів, принципів бухгалтерського обліку, резервів майбутніх витрат і платежів, резервного капіталу та призначені для здійснення обов'язкових виплат, покриття передбачуваних і очікуваних витрат, усунення наслідків надзвичайних подій та забезпечення задовільних умов функціонування суб'єкта господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі розглянутих вище міркувань щодо сутності поняття “резерв” ми можемо зробити висновок, що наведені визначення в цілому розкривають економічний зміст досліджуваної категорії як джерела покриття очікуваних, чітко визначених витрат і можливих збитків; внутрішніх зобов'язань підприємства; виступають у ролі стабілізатора впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства внутрішніх та зовнішніх факторів. Дійсно, з кожною характеристикою резерву можна погодитися, тому що резерв є внутрішнім зобов'язанням підприємства з невизначеною сумою та датою погашення; джерелом для накопичення ресурсів чи покриття збитків.

Список літератури

1. Баканов М. И. Теория экономического анализа : учеб. / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. — 4-е изд., доп. и перераб. — М. : Финансы и статистика, 1998. — 416 с.
2. Барнгольц С. Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития / С. Б. Барнгольц. — М. : Финансы и статистика, 1984. — 214 с.
3. Большая Советская Энциклопедия : в 30 т. / гл. ред. А. М. Прохоров. — 3-е изд. — М. : Советская Энциклопедия, 1975. — Т. 21. — 640 с.

4. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Фонд «Правовая культура», 1994. – 528 с.

5. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2001. – 895 с.

6. Верига Ю. А. Резерви підприємств України: види, методи створення і подання інформації у фінансовій звітності / Ю. А. Верига // Науковий вісник ПУСКУ. – 2004. – № 1 (11). – С.116–119.

7. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В. И. Даль. – Т. 4 : Н- V - Оформл. «Диамант». – СПб. : Диамант, 1996. – 688 с.

8. Ожегов С. И. Словарь русского языка : ок. 57 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. чл.- корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз., 1988. – 750 с.

9. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : Новое знание, 2000. 688 с.

Рассмотрены подходы отечественных и зарубежных ученых к определению категории «резерв» в экономической литературе. Уделено внимание обеспечению формирования и использования резервов на отечественных предприятиях.

Предприятие, резерв, развитие, система.

Approaches domestic and foreign scholars to the definition of "reserve" in the economic literature. Paid attention to the development and use of reserves for domestic enterprises.

Enterprise, reserve development, system.

УДК 338.432

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ РОЗВИТКУ ТВАРИННИЦТВА НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

***З. М. Герасимів, кандидат географічних наук
Бережанський агротехнічний інститут***

Розглянуто сучасний стан розвитку тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області, розкрито ефективність виробництва продукції галузі. Проаналізовано основні проблеми тваринництва, запропоновано заходи для його перспективного розвитку.

Ефективність, продуктивність, товарність, собівартість, рентабельність, прибуток, інтенсифікація.

Тваринництво в Тернопільській області є важливою галуззю сільського господарства, що значною мірою впливає на розвиток рослинництва, однак,

4. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Фонд «Правовая культура», 1994. – 528 с.
5. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2001. – 895 с.
6. Верига Ю. А. Резерви підприємств України: види, методи створення і подання інформації у фінансовій звітності / Ю. А. Верига // Науковий вісник ПУСКУ. – 2004. – № 1 (11). – С.116–119.
7. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В. И. Даль. – Т. 4 : Н- V - Оформл. «Диамант». – СПб. : Диамант, 1996. – 688 с.
8. Ожегов С. И. Словарь русского языка : ок. 57 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. чл.- корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз., 1988. – 750 с.
9. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : Новое знание, 2000. 688 с.

Рассмотрены подходы отечественных и зарубежных ученых к определению категории «резерв» в экономической литературе. Уделено внимание обеспечению формирования и использования резервов на отечественных предприятиях.

Предприятие, резерв, развитие, система.

Approaches domestic and foreign scholars to the definition of "reserve" in the economic literature. Paid attention to the development and use of reserves for domestic enterprises.

Enterprise, reserve development, system.

УДК 338.432

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ РОЗВИТКУ ТВАРИННИЦТВА НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

***З. М. Герасимів, кандидат географічних наук
Бережанський агротехнічний інститут***

Розглянуто сучасний стан розвитку тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області, розкрито ефективність виробництва продукції галузі. Проаналізовано основні проблеми тваринництва, запропоновано заходи для його перспективного розвитку.

Ефективність, продуктивність, товарність, собівартість, рентабельність, прибуток, інтенсифікація.

Тваринництво в Тернопільській області є важливою галуззю сільського господарства, що значною мірою впливає на розвиток рослинництва, однак,

на відміну від рослинництва, воно є збитковим, спостерігається скорочення поголів'я тварин, хоча в регіоні є необхідні передумови для розвитку галузі: кормова база, достатня кількість трудових ресурсів, споживач, традиції господарювання. Важливим завданням є подальше відродження тваринництва та забезпечення його ефективного функціонування.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Окремі аспекти розвитку тваринництва та ефективності функціонування сільськогосподарського комплексу відображені в працях В. Г. Андрійчука, В. Я. Мессель-Веселяка, М. Й. Маліка, П. Т. Саблука, В. П. Долинського, О. В. Крисального та ін. Однак невирішеними залишаються питання, що стосуються регіональних аспектів та проблем розвитку тваринництва.

Мета дослідження – аналіз стану тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області, проблем та перспектив його розвитку. Для досягнення мети поставлено такі завдання:

- визначити тенденції виробництва продукції тваринництва;
- проаналізувати ефективність виробництва продукції галузі;
- висвітлити проблеми та перспективи розвитку тваринництва;
- розробити заходи підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва на підприємствах області.

Виклад основного матеріалу. Тваринництво в Тернопільській області не є пріоритетною галуззю. Основними виробниками тваринницької продукції є господарства населення.

Для сільськогосподарських підприємств області виробництво продукції тваринництва вже четвертий рік поспіль було прибутковим: рівень рентабельності по галузі у 2012 році становив 7,7 % [3]. Наприкінці 2012 року на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області налічувалося 30,6 тис. голів ВРХ (15,6 % від усього поголів'я ВРХ), у тому числі 9,5 тис. голів корів. Поголів'я свиней становило 116,8 тис. голів (31,4 % від усього поголів'я свиней). Порівняно з 2009 роком, кількість ВРХ збільшилася на 15,5 %, у тому числі корів на 11,8 %, поголів'я свиней зросло на 32,7 %. Дещо збільшилося поголів'я овець та кіз (на 0,2 тис. голів), зменшилося поголів'я коней (на 0,5 тис. голів), в 1,8 раза скоротилася кількість бджолосімей (до 0,8 тис. сімей). Кількість птиці усіх видів на кінець 2012 року становила 1042,7 тис. голів, що в 1,7 раза більше, ніж у 2009 році (табл. 1).

1. Динаміка поголів'я тварин на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області (на кінець року; тис. голів)*

	2009	2010	2011	2012
ВРХ	26,5	26,6	29,4	30,6
у т.ч. корови	8,5	9,0	9,4	9,5
Свині	88,0	109,3	93,2	116,8
Вівці та кози	0,3	0,4	0,4	0,5
Коні	1,3	1,0	0,9	0,8
Птиця	628,6	760,5	744,4	1042,7
Бджоли, тис. сімей	1,4	1,1	0,7	0,8

* За даними Головного управління статистики у Тернопільській області

Основна частка голів ВРХ (26,2 %) сконцентрована на 12 підприємствах області з поголів'ям 500–999 голів (14,8 % від їх загальної кількості). На шести підприємствах із поголів'ям 1000–1999 голів (7,4 % від їх загальної кількості) зосереджено 25,7 % голів ВРХ. Переважна більшість поголів'я свиней (50,3 %) припадає на три підприємства з кількістю голів понад 6000 кожне (2,1 % від їх загальної кількості).

Аналіз поголів'я тварин на сільськогосподарських підприємствах по районах області у 2012 році показує, що найбільше поголів'я ВРХ було у Буцацькому районі (5740 гол.), Лановецькому (5104 гол.), Теремовлянському (3975 гол.) та Підволочиському (3467 гол.) районах. За поголів'ям свиней виділяються Тернопільський (49 879 гол.), Гусятинський (16723 гол.) та Заліщицький (9638 гол.) райони, за поголів'ям птиці – Тернопільський (503,3 тис. голів) та Теремовлянський (365,2 тис. голів) райони області [3].

Основними причинами зниження поголів'я тварин є низькі закупівельні ціни на продукцію тваринництва, недостатня кормова база.

Середньодобові прирости ВРХ на вирощуванні, відгодівлі та нагулі у 2012 році становили 543 г (у 2009 році – 514 г), що на 39 г більше, ніж в середньому по Україні. Середньодобові прирости свиней на вирощуванні та відгодівлі у 2012 році становили 429 г (у 2009 році – 357 г), що на 19 г менше, ніж в середньому по Україні. Упродовж останніх трьох років спостерігається збільшення продуктивності молочних корів. Середній річний удій молока від однієї корови у 2012 році становив 4815 кг, що на 647 кг більше, ніж у 2009 році (у середньому по Україні – 4361 кг). Середня річна несучість курей-несучок у 2012 році становила 252 шт. яєць (у середньому по Україні 293 шт. яєць) (табл. 2).

2. Продуктивність худоби та птиці на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області*

	2009	2010	2011	2012
Середньодобові прирости ВРХ на вирощуванні, відгодівлі та нагулі, г	514	526	515	543
Середньодобові прирости свиней на вирощуванні, відгодівлі та нагулі, г	357	376	371	429
Середній річний удій молока від однієї корови, кг	4168	4279	4330	4815
Середня річна несучість курей-несучок, шт.	238	236	217	252

*За даними Головного управління статистики у Тернопільській області

У 2012 році на сільськогосподарських підприємствах області збільшилося виробництво всіх видів продукції тваринництва. М'яса всіх видів (у забійній вазі) вироблено 11,3 тис. т, що в 1,8 раза більше, ніж у 2009 році. Виробництво молока становило 44,2 тис. т, (на 33,9 % більше, ніж у 2009 році), що пов'язано зі збільшенням поголів'я корів та їх продуктивності. Виробництво яєць у 2012 році, порівняно із 2009 роком, збільшилося на 61,8 % і становило 167,1 млн шт., виробництво меду скоротилося до 8 т (на 33,3 %) (табл. 3).

3. Виробництво основних видів продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області*

	2009	2010	2011	2012
М'ясо (у забійній вазі), тис. т	6,3	7,9	10,6	11,3
Молоко, тис. т	33,0	34,5	37,7	44,2
Яйця, млн. шт.	103,3	118,4	132,8	167,1
Мед, т	12	7	7	8

*За даними Головного управління статистики у Тернопільській області

Частка сільськогосподарських підприємств області у виробництві м'яса у 2012 році становила 27,9 % (у 2009 році – 18,1 %), у виробництві молока – 9,6 % (у 2009 році – 7,9 %), яєць – 40,3 % (у 2009 році – 29,3 %).

Упродовж 2012 року сільськогосподарські підприємства на функціонування тваринницької галузі витратили 220,5 тис. т корм. од. кормів усіх видів. На виробництво 1 ц молока господарства затратили в середньому по 1,06 ц корм. од, на отримання приросту ВРХ та свиней, відповідно, 14,20 та 6,45 ц корм. од. кормів усіх видів [3, с. 68].

Собівартість виробництва 1 ц продукції ВРХ у живій масі за останні три роки зросла на 290,5 грн і становила у 2012 році 1433,4 грн, собівартість виробництва 1 ц продукції свинарства становила 1521,9 грн, що на 243,7 грн більше, ніж у 2010 році. Збільшилася також собівартість виробництва 1 ц птиці до 918,8 грн (на 125 грн), молока – до 242,9 грн (на 33,4 грн та яєць – до 428,2 грн (на 12,4 грн). Аналіз структури собівартості показує, що найбільшу питому вагу у 2012 році мали матеріальні витрати – 82,4 % від загальної суми собівартості, прямі витрати на оплату праці становили 9,3 % від собівартості виробництва продукції тваринництва. На амортизацію основних засобів у 2012 році припадало 2,7 % від загальної суми витрат на виробництво продукції тваринництва, відрахування на соціальні заходи становили 3,5 % витрат.

Упродовж трьох останніх років збільшилася виручка від реалізації продукції тваринництва. Зокрема, виручка від реалізації яловичини збільшилася на 14959,1 тис. грн і становила у 2012 році 43550,2 тис. грн (10,1 % від усієї виручки від реалізації продукції тваринництва).

Виручка від реалізації свинини у 2012 році становила 164216,0 тис. грн (38,2 %), що на 78966,0 тис. грн більше, ніж у 2010 році. Виручка від реалізації молока у 2012 році становила 108128,0 тис. грн (25,2 %), що на 28325,0 тис. грн більше, ніж у 2010 році. Збільшилася також виручка від реалізації м'яса птиці на 18556,8 тис. грн та яєць на 39267,2 тис. грн. У 2012 році, порівняно із 2010 роком, зросли обсяги реалізації продукції вирощування ВРХ на 957 ц і становили у 2012 році 33 336 ц. Збільшилися також обсяги реалізації продукції свинарства на 30 802 ц, молока – на 114 029 ц, м'яса птиці – на 19 408 ц, яєць – на 51 620 тис. шт.

Збільшилася собівартість 1 ц реалізованої продукції вирощування ВРХ (на 290,5 грн), продукції вирощування свиней (на 243,7 грн), 1 ц реалізованого молока (на 33,4 грн). Знизилася ціна реалізації молока (на 9,0 грн), зросли реалізаційні ціни на продукцію вирощування ВРХ (на 423,4 грн за 1 ц), продукцію вирощування свиней (на 412,5 грн за 1 ц),

м'ясо птиці (на 57,4 грн за 1 ц), яєць (на 51620 грн за 1000 шт.) у 2012 році.

У 2012 році тваринництво, як і в 2010 році, було прибутковою галуззю і принесло 32255,5 тис. грн прибутку (у 2010 році – 5403,4 тис. грн). Прибутковим у 2012 році було виробництво молока (11,6 %), галузь принесла 11216,8 тис. грн прибутку. На собівартість молока та його прибутковість значною мірою впливають продуктивність корів, вартість 1 ц кормової одиниці раціону годівлі тварин та трудомісткість виробництва молока.

Прибутковим у 2012 році було розведення свиней (5,4 %), свинарство принесло 8342,4 тис. грн прибутку. У 2010 році розведення свиней принесло 6261,9 тис. грн збитку (- 6,8 %). Основними причинами високої собівартості свинини і низької рентабельності її виробництва є низька продуктивність молодняку на вирощуванні й відгодівлі, перевитрати кормів і праці на виробництво продукції через нестачу білка в раціонах, низький рівень механізації, недосконалість технології, низька продуктивність праці.

Рентабельним у 2012 році було розведення птиці (1,4 %), яке принесло 357,5 тис. грн прибутку, та виробництво яєць (23,2 %), яке принесло 16604,4 тис. грн прибутку. Вирощування ВРХ у 2012 році завдало 4233,2 тис. грн збитку (- 8,9 %), у 2010 році галузь зазнала 8414,1 тис. грн збитку (- 22,7 %). Основними причинами нерентабельності виробництва яловичини є низька продуктивність молодняку і мала жива маса при його реалізації, перевитрати праці й кормів на 1 ц приросту живої маси, висока собівартість (табл. 4).

4. Економічна ефективність виробництва продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Види продукції	Фінансовий результат, тис. грн.		Рівень рентабельності, %	
	2010 р.	2012 р.	2010 р.	2012 р.
Продукція вирощування ВРХ	-8414,1	-4233,2	-22,7	-8,9
Продукція вирощування свиней	-6261,9	8342,4	-6,8	5,4
Молоко	20101,3	11216,8	33,7	11,6
Птиця	665,5	357,5	10,2	1,4
Яйця	875,5	16604,4	1,8	23,2
Продукція тваринництва, всього	5403,4	32255,5	2,1	7,7

Основними проблемами розвитку тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області є:

- відсутність якісної кормової бази та кормів, адаптованих до фізіологічних потреб тварин;
- низькі закупівельні ціни на продукцію тваринництва;
- використання застарілої техніки;

- нестача коштів на покращення продуктивних якостей тварин;
- низька заробітна плата працівників сільського господарства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сучасний стан розвитку тваринництва на сільськогосподарських підприємствах є незадовільним. Першочерговими заходами, які слід здійснити для перспективного розвитку галузі, повинні бути такі:

- послідовна інтенсифікація на основі зміцнення кормової бази і забезпечення збалансованої годівлі тварин;
- удосконалення племінних і продуктивних якостей поголів'я;
- поглиблення спеціалізації та концентрації галузі;
- забезпечення державного контролю за закупівельними цінами на продукцію тваринництва з метою захисту виробників;
- збільшення державних дотацій галузі;
- підвищення конкурентоспроможності продукції тваринництва.

Список літератури

1. Концептуальні напрями стратегії розвитку агропромислового комплексу та сільськогосподарських територій України на період до 2020 року / Ю. Ф. Мельник, Ю. Я. Лузан, М. В. Зубець [та ін.] – К. : ІАЕ, 2008. – 46 с.

2. Малік М. Й. Сталий розвиток сільських територій на засадах регіонального природокористування та екологобезпечного агропромислового виробництва / М. Й. Малік, М. А. Хвесик // Економіка АПК. – 2010. – № 5. – С. 3–11.

3. Сільське господарство Тернопільської області за 2012 рік : стат. зб. / за ред. В. Г. Кирича. Головне управління статистики у Тернопільській області. – Тернопіль, 2013. – 219 с.

Рассмотрено современное состояние развития животноводства на сельскохозяйственных предприятиях Тернопольской области, раскрыта эффективность производства продукции отрасли. Проанализированы основные проблемы животноводства, предложены меры по его перспективному развитию.

Ефективність, продуктивність, товарність, себестоимость, рентабельність, прибуль, інтенсифікація.

The article reviews the modern consisting of development of livestock farms in the Ternopil region, reveals the effectiveness of the production area. The basic problem of livestock, suggested arrangements for its prospective development.

Efficiency, productivity, marketability, cost, profitability, revenue intensification.

ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ І ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

***В. М. Головачко, кандидат економічних наук
Мукачівський державний університет***

Розкрито поняття поточного, капітального та середнього ремонту. Показані способи виконання ремонтів і поліпшення основних засобів. Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів в Україні, з метою їх удосконалення.

Поліпшення, ремонт, витрати, податковий облік, фінансовий облік.

Підвищення ефективності виробництва залежить наряду від забезпеченості підприємства основними засобами. Проблема зношеності основних засобів на промислових підприємствах нині є дуже актуальною в Україні. Зношеність основних засобів сягає близько 77% у цілому по Україні, у зв'язку з чим, кожне підприємство прагне відновлювати початкові можливості об'єктів основних засобів. Така ситуація є однією з причин погіршення показників ефективного використання цих об'єктів. Також можуть виникати труднощі у відображенні таких витрат в системі бухгалтерського обліку.

Але, на жаль, на сьогодні в чинному законодавстві та нормативно-правовій базі України не розкрито повністю поняття «ремонт основних засобів» та вимог до відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку таких витрат і економічних вигід, від їх здійснення, від правильного відображення їх у податковому обліку. Має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку на рівні підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У нормативно-законодавчій базі України, в науковій літературі з бухгалтерського обліку цьому питанню приділено недостатньо уваги.

Окремим питанням методики та організації обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів приділено увагу в працях В. В. Бабича, Л. К. Сука, П. Я. Хомина, С. Ф. Голови, А. У. Жданова, С. Ф. Покропивного, Н. М. Ткаченка, Я. Д. Крупки, І. Павлюка та інших вітчизняних і зарубіжних науковців. Але, незважаючи на це, залишається багато спірних питань, серед яких найважливішими є розбіжності, що стосуються відображення витрат на поліпшення основних засобів у фінансовому та податковому обліку. Недостатній рівень дослідження, актуальність та необхідність

вирішення питань, пов'язаних із методикою обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів зумовили вибір даної теми дослідження.

Мета дослідження – визначити сутність поняття «ремонт і поліпшення основних засобів», проаналізувати особливості відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів для визначення перспективних напрямів удосконалення їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Цілі даної роботи передбачають виконання таких завдань: визначити поняття і роль ремонтів основних засобів, правильно відображувати в бухгалтерському обліку процес ремонту основних засобів та показати особливості податкового обліку ремонтів основних засобів.

Виклад основного матеріалу. За умов прискореного розвитку економіки й технологічного прогресу необхідним у процесі здійснення ефективної господарської діяльності стає підвищення конкурентоспроможності готової продукції підприємств. У даному процесі головну роль відіграє собівартість продукції, вагому частину якої займають амортизаційні відрахування та витрати на ремонт і поліпшення, модернізацію та підтримання в належному стані основних засобів.

Створені руками людини об'єкти основних засобів під впливом природних і технічних факторів втрачають свої першочергові властивості та якості, піддаючись моральному та фізичному зносу. З наслідками таких впливів та явищ можна справитися за допомогою ремонтних робіт.

Цілком очевидним є те, що фінансовий результат підприємства прямо залежить від того, якими будуть визнані витрати і яким чином їх буде списано.

Поняття «поліпшення основних засобів» вперше з'явилося в ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Наразі норми Податкового Кодексу України також не визначають даного терміна. Однак, податковим законодавством поліпшення ідентифікується як поточний та капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт, що поліпшують стан основних засобів.

У загальному плані, під «ремонтом» розуміють комплекс операцій щодо відновлення справності або працездатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх частин, тобто, після операцій виріб (об'єкт) має бути здатним виконувати задані функції та відповідати вимогам нормативно-технічної документації.

Таке розуміння ремонту певною мірою застосовується і до ремонту основних засобів – це комплекс робіт щодо підтримання основних засобів у робочому стані протягом їх корисної експлуатації.

Найпоширеніша ознака, за якою класифікують ремонти основних засобів, залежить від ролі у відтворенні та оновленні засобів, за якою ремонти поділяють на поточний, капітальний і середній.

Поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення роботоздатності виробу і полягає в заміні й (або) відновленні окремих частин (може виконуватися заявочно або за результатами

діагностування агрегатним, знеособленим та іншими методами). За допомогою поточного ремонту можна усунути дрібні неполадки, ушкодження, замінити окремі деталі, запобігти прогресуючому фізичному зносу.

Отже, поточний ремонт не відновлює основні засоби, а лише підтримує їх у робочому стані.

Поточний ремонт за видами робіт поділяють на поточний профілактичний ремонт, який запланований заздалегідь за часом виконання, обсягами та вартістю виконання робіт і поточний непередбачений ремонт, який виявляють у процесі експлуатації та виконують у терміновому порядку. На виконання поточного профілактичного ремонту планується, як правило, до 75-80 % коштів, виділених на поточний ремонт. Річні й квартальні плани поточного профілактичного ремонту складають за результатами технічного огляду та на основі опису виконаних робіт. На виконання робіт поточного непередбачуваного ремонту передбачаються інші 20–25% витрат, призначених на поточний ремонт.

Капітальний ремонт зумовлений нормальним закономірним фізичним зносом основних засобів, у підсумку призводить до оновлення об'єктів основних засобів, і, на відміну від поточного, складніший за обсягом виконуваних робіт, потребує значних одноразових витрат і здійснюється значно рідше.

Капітальний ремонт є формою відтворення основних засобів та складним за обсягом робіт видом ремонту. Його проведення передбачає комплекс робіт із відновлення справності об'єктів основних засобів, їх повного демонтажу, заміни спрацьованих деталей і вузлів, важливих частин та основних конструкцій. Капітальний ремонт передбачає повне зупинення обладнання на тривалий час. Проводять його з періодичністю понад рік, з інтенсивністю, яка залежить від умов експлуатації об'єктів основних засобів. Економічна доцільність проведення капітального ремонту визначається шляхом порівняння витрат на капітальний ремонт із вартістю об'єктів, що ремонтуються.

Капітальний ремонт поділяють на: комплексний капітальний ремонт, який проходить в усій будівлі загалом та при якому передбачається одночасне відновлення зношених конструктивних елементів, обладнання загалом та вибіркового капітальний ремонт, при якому здійснюють ремонт, заміну чи підсилення конструкцій та обладнання, несправність яких може погіршити стан сусідніх конструкцій.

Середній ремонт – це ремонт, при якому змінюються зношені деталі, вузли, конструкції обмеженої номенклатури без повного розбирання об'єкта, що ремонтується.

Є такі способи виконання ремонтів основних засобів: господарський, підрядний та змішаний. При господарському способі всі роботи з ремонту основних засобів виконуються власними силами суб'єкта господарювання та оплачуються за рахунок коштів основної діяльності цього суб'єкта. Підрядний спосіб – це спосіб, за яким роботи по ремонту виконуються

підрядником для замовника, за договором підряду на ремонт, що укладається між підрядником та замовником. І змішаним є спосіб, при якому частина ремонтних робіт виконується господарським способом, а частина – підрядним.

Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням основних засобів, врегульовано у П(с)БО 7 «Основні засоби» та Розділом 6 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів», а також п.146.11 та п.146.12 Податкового Кодексу України.

Законодавством передбачено, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єктів, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством. Тобто, витрати на ремонт можна розподілити таким чином:

- ремонтні витрати в розмірі 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року включати до витрат відповідного звітного періоду;
- решту витрат – відносити на збільшення вартості основних засобів і амортизувати.

Як бачимо, маємо чергову спробу наближення бухгалтерського та податкового обліку. Але формулювання «може бути збільшена» означає, що П(с)БО 7 лише надає підприємству право на таке збільшення, а не зобов'язує. Таким чином, ремонтні витрати можна одразу в повному обсязі відносити до витрат або частково включити до вартості й амортизувати.

Розподіл і відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, згідно з П(с)БО 7, здійснюється за такими напрямками:

а) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів;

б) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (п. 32 Методичних рекомендацій № 561)

Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, повинні акумулюватися за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на окремих субрахунках (631, 685, 377, 66, 65), а після закінчення всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкта, що підлягав поліпшенню.

Чітку класифікацію робіт щодо обслуговування та технічного огляду й нагляду за основними засобами підприємства можуть розробити самі. У бухгалтерському обліку витрати на ремонт відображаються дебетом рахунку 23 «Виробництво», або рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (80, 81, 82, 84) та класу 9 «Витрати діяльності» (92, 93, 94),

а в податковому обліку, згідно з Кодексом, можуть бути віднесені до складу загальновиробничих витрат (п.138.10.1), адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством (п.138.10.2), та до складу витрат на збут (п.138.10.3).

Згідно з Податковим Кодексом України, суми витрат, пов'язаних із ремонтом і поліпшенням, у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відносяться до витрат поточного звітного податкового періоду. Варто зауважити, що у податковому обліку до поліпшення основних засобів відносять як поточний, так і капітальний ремонт.

Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт господарським способом ведеться у розрізі видів витрат, так і за кожним об'єктом при позамовному методі у розрізі статей витрат, за підрядного методу витрати на поточні ремонти та обслуговування відносяться безпосередньо на об'єкти їх виконання.

Доцільним є відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт з погляду не лише на його вид, а й до його вартості. Адже навіть незначне усунення пошкоджень шляхом заміни деталей може вплинути на фінансовий результат періоду, у якому воно здійснювалося. Тому кожному підприємству необхідно, з огляду на свій фінансово-господарський стан і особливості діяльності, встановити межу істотності витрат на ремонт. Якщо собівартість ремонтних робіт буде менша за встановлений критерій, то всю суму можна відразу віднести на витрати діяльності; якщо ж більше – то розподілити рівними частинками між суміжними періодами.

Але якщо ці витрати у разі перевищення 10% ліміту розподілялися пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, то, згідно з Кодексом, вже не треба розподіляти, а віднести конкретні суми на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт чи поліпшення. Тобто, кожен суму поліпшення потрібно ідентифікувати з об'єктом, для чого потрібно складати відповідний кошторис на проведення ремонту того чи іншого об'єкта. До цього кошторису треба віднести матеріали, використані при проведенні ремонту, послуги сторонніх підрядників або зарплату, з нарахуваннями до неї, власних працівників, які були задіяні в проведенні таких ремонтних робіт. У разі неможливості складання кошторисів, з метою ідентифікації проведених ремонтів пооб'єктно, можна чітко зазначати об'єкт ремонту в таких документах як: Акт на списання матеріалів, вимоги на відпускання матеріалів зі складу та інші первинні документи, які можуть бути встановлені самим підприємством, будуть складатися відповідальними за проведення ремонтів основних засобів та своєчасно подаватися до бухгалтерії для відображення їх в бухгалтерському та податковому обліках.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сучасному етапі на більшості підприємств України спостерігається тенденція до

нарощення застарілих основних засобів. І чим більше застарілих основних засобів буде на підприємстві, тим більше коштів потрібно буде витрачати на їх ремонт. На жаль, на сьогодні підприємства в Україні також відійшли від системи планово-запобіжних ремонтів, що негативно вплинуло на утримання та використання основних засобів. А тому, в цьому напрямі необхідно вдосконалювати систему обліку витрат на поліпшення основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та запобігати нераціональним витратам.

Ефективність роботи будь-якого підприємства значною мірою залежить від ефективності устаткування. Однією з головних задач при цьому є запобігання передчасного зношування об'єктів основних засобів, підтримка їх у стані постійної готовності до експлуатації. Ремонтні роботи можуть повністю відновити їх першочергові властивості.

Залишаються спірними деякі неузгоджені питання щодо відображення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів у фінансовому та податковому обліках. І вирішення цих питань є важливим для вдосконалення методики системи бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства Фінансів України зі змінами та доповненнями № 561 від 30.09.2003 р. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5H901A.html
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : затв. Наказом Міністерства Фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 (з наступними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>
4. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту : затв. наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. № 102. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>

Раскрыты понятия текущего, капитального и среднего ремонта. Показаны способы выполнения ремонтов и улучшения основных средств. Рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета расходов на ремонт и улучшение основных средств в Украине, с целью их усовершенствования.

Улучшение, ремонт, расходы, налоговый учет, финансовый учет.

The article deals with the concept of current, capital and medium repairs. They are show how to perform repairs and improvements of fixed assets. The features of accounting and tax costs of repair and improvement of fixed assets in Ukraine, with a view to their improvement.

The improvement, the maintenance, the expenses, tax accounting, financial accounting.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ ДОХОДІВ СІЛЬСЬКОГО НАСЕЛЕННЯ

*І. В. Дворник, аспірант**

Проаналізовано основні економічні школи, що сформували методологічну й термінологічну базу та досліджували формування й розподіл доходів сільського населення. Наведено складові, які лягли в основу визначення їх рівня.

Дохід, сільське населення, теорія, економічна школа, концепція.

Доходи сільського населення є одним із найважливіших показників рівня їхнього життя та розвитку суспільства загалом. Тому сама суть доходів та їх економічна природа заслуговують на пильну увагу фахівців, оскільки категорія “дохід” є методологічною передумовою для розуміння рівня життя населення й лежить в основі Системи національних рахунків, яка відображує результати функціонування національної економіки та обґрунтування економічної політики держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом багатьох століть питання вивчення поняття “дохід” цікавило науковців та є актуальним на сьогодні. Проблемою обчислення національного доходу, а потім і особистого доходу, займалися такі економісти, як: Ф. Кене, В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Д. С. Мілль, К. Маркс, Г. Шмоллер, Л. Брентано, К. Бюхер, М. Туган-Барановський, В. С. Джевонс, А. Маршалл, Дж. Р. Гікс, Дж. М. Кейнс та інші. Серед вітчизняних дослідників варто виділити М. Туган-Барановського. Щодо сучасних економістів, то різні аспекти категорії “дохід” у своїх працях досліджували: І. Гнибіденко, Е. Лібанова, В. Мандибура, В. Новіков, Г. Оганян, С. Панчишин, О. Савенко, І. Тивончук, Н. Холод та інші. Кожен із вищеназваних вчених, розкриваючи сутність цього поняття, розглядає різні його аспекти і трактує по-різному.

Мета дослідження – проаналізувати основні економічні школи, що сформували методологічну й термінологічну базу та досліджували формування і розподіл доходів сільського населення.

Виклад основного матеріалу. В європейському науковому просторі ще давньогрецький мислитель Платон ввів поняття вартості наділу землі як «межі бідності» (урожай, з якого можна прогодувати одну людину). За його переконанням, жоден громадянин не повинен мати права утримувати в приватній власності землі більше, ніж у чотири рази від цього мінімуму.

За часів середньовіччя переважна більшість наукових праць учених мала яскраво виражену релігійну ознаку. Оскільки панівною формою релігії в Європі було християнство у формі католицизму, то й автори

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор М. П. Талавири

розглядали добробут відповідно до канонів Святого Письма. Каноністи вважали, що лише землеробство та ремесло угодні йому, а лихварство й торгівля з метою одержання прибутку є смертельним гріхом. Фома Аквінський (1225/6–1274 рр.) у своєму трактаті «Сума теології» звернув увагу на питання «справедливої ціни».

Одну з перших спроб обчислити національний дохід зробив Франсуа Кене в «Економічній таблиці», опублікованій у 1758 р. У цій праці він зосередив аналіз на сфері виробництва, шукаючи джерело добробуту нації. Кене Ф. стверджував: «могутність держави становлять люди: завдяки їхнім потребам зростають багатства; чим більше народи виробляють необхідної продукції і чим більше вони її споживають, тим багатшими вони стають». На думку Кене, лише землеробська праця здатна створити «чистий продукт» – «багатство, яке формує дохід нації і є продуктом, який залишається після сплати всіх видатків із доходу, що отримується із земельних володінь». Отже, Кене вперше намагався збагнути економічну природу доходу.

В основі визначення категорії «дохід» лежить ідея англійського економіста Дж. Р. Гікса. У своїй праці «Вартість і капітал» економіст дав кілька визначень:

1. Дохід – це максимальна кількість засобів, які можна витратити протягом певного періоду за умови, що відповідно до наявних очікувань капітальна вартість майбутніх надходжень залишиться попередньою.

2. Дохід – це максимальна кількість засобів, які індивід може витратити протягом конкретного тижня, і які він очікує витратити протягом кожного наступного тижня [3].

Ці ідеї Гікса лягли в основу концепції доходів, прийнятої в новій Системі національних рахунків ООН 1993 року. Згідно з нею, дохід потрібно визначати як максимальну суму грошей, яку можна використати на споживання впродовж деякого проміжку часу і, водночас, зберегти наприкінці цього періоду капітал, який був на початку.

Доходи населення, що є сумою грошових коштів і матеріальних благ домашніх господарств за певний проміжок часу, є найважливішим показником їхнього добробуту, оскільки визначають можливості матеріального та духовного життя громадян (відпочинку, отримання освіти, охорони здоров'я, задоволення потреб). В економічній науці виокремлюють кілька основних шкіл, які досліджували формування та розподіл доходів населення.

Класична школа (Сміт А., Рікардо Д., Петті У., Мілль Дж. С., Берк Е., Прістлі Дж., Бентам Дж., Юнг А., Лассаль Ф., Мак-Кулох). Її представники вважали, що суспільство, як єдність і кожен його член мають свою частку в національному доході. Добробут кожного залежить від добробуту суспільства. Зростання національного багатства впливає на життєвий рівень громадян [7]. Вільне підприємництво повинно забезпечувати зростання національного багатства і тому воно отримує гарант недоторканності в державній політиці невтручання. У суспільстві є три класи: капіталісти, наймані робітники й земельні власники та три види доходів: прибуток, заробітна плата й земельна рента [5].

Адам Сміт вважав, що «...людина завжди повинна мати можливість існувати своєю працею, і її заробітна платня мусить, щонайменше, бути достатньою для її існування. Здебільшого, вона має навіть дещо перевищувати цей рівень: в іншому разі робітник не мав би можливості утримувати сім'ю...». Досліджувалася залежність між продуктивністю та заробітною платою: «Не розміри національного багатства, а його постійне зростання спричинює збільшення заробітної платні за працю». Розглядалися причини диференціації робітників за розміром заробітної плати [6].

Уільям Петті у «Трактаті про податки та збори» переважно з'ясовував ефективність системи соціального забезпечення та її вплив на доходи населення. Він визначив роль держави за ринкової економіки та необхідність адресної допомоги, щоб виключити зловживання з боку населення й утриманство. Петті досліджував вплив оподаткування на рівень доходів населення й зробив висновок, що зростання податкового навантаження не спричинює погіршення добробуту населення, оскільки, по-перше, за рівномірного оподаткування всіх зберігається статусний рівень у суспільстві, по-друге, податки повертаються до платників із системи соціального забезпечення та з інших джерел. Програючи в чомусь одному, людина може виграти в чомусь іншому [2].

Давід Рікардо в праці «Початки політичної економії та оподаткування» розглядав питання розміру заробітної плати та її достатності для задоволення потреб робітників. «Природною ціною праці є та, яка необхідна, щоб робітники мали можливість існувати та продовжувати свій рід без збільшення чи зменшення їх кількості». Були підняті питання реальної та номінальної заробітної плати: «Здатність робітника утримувати себе та сім'ю ... залежить не від кількості грошей, які він отримує у вигляді заробітної плати, а від кількості їжі, предметів життєвої необхідності та комфорту, що стали для нього вкрай необхідними в силу звикання, які можна придбати за ці гроші» [5]. Тому природна ціна праці прямо пропорційно залежить від ціни харчування, непродовольчих товарів. При зростанні цін на товари та послуги ціна робочої сили також зростає. З другого боку, не відкидався вплив ринкового механізму, співвідношення попиту та пропозиції.

Марксизм (Маркс К., Каутський К.). Згідно з марксистським підходом, лише праця створює національний дохід, а всі інші фактори виробництва беруть участь у привласненні того, що створили наймані працівники. Якщо земля і капітал перебувають у приватній власності, то в суспільстві неминуче існує експлуатація. Прихильники класичної школи та марксистського підходу, розглядаючи поняття «дохід», акцентували на джерелах доходу.

Власники капіталу привласнюють додаткову вартість, а наймані працівники – вартість робочої сили. Робітники створюють продукцію на більшу величину, ніж складають витрати на їх утримання та відтворення. Прибуток власника оцінюється як результат експлуатації робочої сили. Зростання продуктивності праці, досягнуте при капітальному способі виробництва, даючи вигоди капіталісту, не звільняє робітників від всезростаючої бідності.

Маркс К. вважав, що заробітна плата як одне з джерел доходів повинна забезпечувати робітникам звичний для них рівень існування. Каутський К. стверджував, що зубожіння робітників треба сприймати як тенденцію, а не як реальний факт [9]. Актуальними суспільними проблемами на той час були такі, як достатність розміру отримуваної заробітної плати, державної допомоги малозабезпеченим сім'ям, чинники зростання добробуту нації тощо. Особливе місце в працях відводилося ролі держави в регулюванні суспільних відносин.

Маржиналізм (Енгель Е., Парето В., Пігу А., Вальра Л., Менгер К., Бем-Баверк Е., Візер Л., Кларк Дж. Б., Тюнен Й., Джевонс В., Маршалл А.). Розглядаючи цю теорію, зазначимо, що її представники також займалися проблемою диференціації доходів. Теорія розподілу доходів ґрунтується на основі граничної корисності. Усі фактори виробництва створюють національний дохід і беруть участь у його привласненні. Прибуток є платою за використання підприємницького хисту. Існує природний закон розподілу, згідно з яким кожен економічний суб'єкт має свою винагороду [1].

У праці «Підручник політичної економії» (видання 1906 р.) В. Парето на основі аналізу статистичних даних вивів закон розподілу доходів («закон Парето»), який виражає залежність між величиною доходу та кількістю його отримувачів, засновану на розподілі здібностей людей. Відштовхуючись від «суспільної гетерогенності», що ґрунтується на «фізичній, моральній та інтелектуальній» нерівності людей, учений стверджував, що «цій нерівності, властивій людській істоті, відповідає економічна та соціальна нерівність». Таким чином, на думку дослідника, суспільство повертається до властивого йому типу розподілу доходів. Переважна частина доходів акумулюється у основної маси населення, тоді як високі доходи утворюють незначну частину національного доходу. Проблему бідності він убачав, передусім, у недостатності виробництва. Найкращий спосіб поліпшити становище бідних верств населення – зробити так, щоб багатство зростало швидшими за населення темпами. Отже, основою доходів держави має стати оподаткування доходів більшості, а не великих статків, що робить доцільним відміну від прямого оподаткування та прогресивного оподаткування капіталів.

Маршалл А. аналізував поведінку працівника як раціонального суб'єкта, який оцінює свою участь у виробництві через зіставлення доходів і витрат. Пропозицію праці дослідник пояснював як демографічними факторами, так і суб'єктивними оцінками важкості праці. Попит на робочу силу детермінований законами спадної корисності та спадної продуктивності, «заробітна плата кожної категорії працівників має тенденцію дорівнювати чистому продукту, виробленому додатковою працею граничного робітника» [4]. Маршалл А. був проти зрівняльного розподілу національного доходу, але й не схвалював нерівномірності в розподілі багатства суспільства. Вчений вважав, що немає жодної реальної потреби й морального виправдання для існування крайньої бідності поряд із величезним багатством; нерівномірність багатства – серйозний дефект в економічному устрої.

Послідовником А. Маршала є А. Пігу, який створив економічну теорію добробуту. Учений наголошував, що поняття індивідуального добробуту не зводиться до його економічного аспекту і включає такі показники якості життя, як умови довілля, праці, відпочинку, доступність освіти, громадський порядок, медичне обслуговування тощо. Економічний добробут суспільства А. Пігу обумовлював розміром національного дивіденду і способом його розподілу між членами суспільства. Одним із перших звернув увагу на недосконалість показника національного доходу як вимірювача економічного добробуту.

Кейнсіанство (Кейнс Дж. М.). Автор цієї теорії обґрунтував необхідність державного регулювання доходів та створення платоспроможного попиту населення. Зробив значний внесок у дослідження проблем зайнятості та перерозподілу доходів. Кейнс Дж. М. вважав, що немає соціальних виправдань такій великій нерівності в розподілі багатств, яка існувала в його часи. Водночас, він не підтримує зрівняльного розподілу, вважаючи, що є певні соціальні й психологічні виправдання нерівності доходів і багатства.

Німецька історична школа (Штольцман Р., Штамлер Р., Зіммель Г., Шмоллер Г., Брентано Л., Бюхер К., Вагнер А.). Визначено, що тільки влада контролює розподіл доходів між різними факторами виробництва. Представники школи розглядали проблему диференціації доходів. Шмоллер Г. наполягав на здійсненні реформ, які б усунули надмірну майнову нерівність. Прихильників соціального напрямку (Штольцман Р., Штамлер Р., Шпан О. та ін.), який є продовженням історичної школи, об'єднував соціальний підхід – підвищена увага до проблем соціальної справедливості, «достойне існування всіх членів суспільства».

Інституціоналізм (Веблен Т., Комонс В., Мітчел В., Гамільтон В., Берлі А., Льюїс В., Туган-Барановський М., Таката Я.). Відзначалося, що економіку неможливо розглядати без аналізу соціальних, політичних та соціально-психологічних чинників. Величина заробітної плати визначається двома чинниками: продуктивністю суспільної праці, яка визначає обсяг суспільного продукту, що підлягає розподілу між суспільними класами, та соціальною силою робітничого класу, від якої залежить частка суспільного продукту, що надходить у розпорядження робітника.

Серед українських представників цієї школи економісти виділяють М. Туган-Барановського, який запропонував соціальну теорію розподілу доходів. Розглядаючи поняття «дохід», дослідник зосередив увагу на історичному та соціальному аспектах цього поняття та глибоко досліджував джерела доходу, такі як прибуток і заробітна плата. Вчений детально аналізував проблему розподілу доходів і наголошував, що нерівність є соціальним злом, але й рівність сама по собі не є позитивним фактом. Туган-Барановський вважав, що «чим більше згуртовані робітники, тим вони економічно сильніші по відношенню до капіталістів і тим більшу частку свого продукту можуть відстояти у боротьбі з останніми» [8].

Неоінституціоналізм (Кузнець С., Гелбрейт Дж., Хансен Е.). Представники стверджують, що в розвинених капіталістичних країнах

сталися зміни в розподілі національного доходу, суть якого полягає у поступовому зближенні доходів різних верств населення.

Дослідження концептуальних підходів до визначення рівня доходів сільського населення в Україні має свою специфіку, оскільки пов'язується спочатку із входженням до царської Росії, потім – до Радянського Союзу, а з 1991 року – зі здобуттям країною незалежності та розбудовою нової держави. По-перше, розвиток наукового дослідження рівня життя в царській Росії відставав від західного та мав свою специфічну проблематику, оскільки країна відзначалася переважно сільськогосподарською орієнтацією. По-друге, радянська держава мала своєрідну політичну орієнтацію та відставала в розвитку від західних держав за показниками з розрахунку на душу населення, що передбачало розробку власної концепції формування рівня доходів населення та накладало відбиток як на термінологічну базу, так і на формування переважно статистичного напрямку досліджень. По-третє, важко відокремити дослідження російських та українських учених до часів незалежності України.

В епоху Петра I найвидатнішими економічними діячами були І. Т. Посошков, Ф. Салтиков, Г. Фік. Їхні праці були пов'язані з реформуванням економіки, що розпочав Петро I, проте відображували власні погляди щодо проведення реформ. Посошков І. Т. у праці «Мізерність та багатство», що за назвою й проблематикою була дуже схожою на працю У. Петті, розглянув питання суспільного механізму зростання багатства, розвитку продуктивних сил суспільства, використовуючи при цьому лозунг: бідні селяни – бідна держава, багаті селяни – багата держава. Окрім матеріального добробуту, великого значення він надавав сприятливому моральному клімату життя людей, ефективному управлінню, особистій безпеці, загальному доступу до грамотності та знань – на той час утопічним ідеям. Посошков прослідкував чітку залежність між зростанням багатства та продуктивністю праці. На його думку, праця має давати прибуток, тобто надлишок понад витрати, що є достатнім для існування працівника. Розмір такого надлишку залежить від рівня продуктивності праці й від міри залучення до виробництва всього працездатного населення. Автор висловлювався негативно щодо паразитування й неробства, виступав за кріпацтво і матеріальне заохочення якісної та продуктивної праці. Проте пропонував внести у відносини між панами й кріпаками гуманність та економічну раціональність: «...оскільки селянське багатство – багатство царське».

У середині XIX століття близькими до проблеми формування доходів населення були праці А. Бутовського, який аналізував багатство, доходи, земельну ренту, відсоток, прибуток, заробітну плату як форми отриманого доходу. Він дослідив зв'язок між банківською ставкою та отримуваним прибутком, порушив питання диференціації доходів. Виправдовував більший розмір доходів підприємців, оскільки їхня праця є ризикованішою та складнішою. Виправдовував матеріальну нерівність, яка впливає з трьох основних причин: «...нерівність витікає із законів, встановлених Творцем; вона сприяє економічній ефективності та безпеці суспільства; капіталізм має тенденцію згладжувати занадто різкі відтінки».

Таким чином, за часів царської Росії дослідження вчених мали яскраво виражений класовий характер, у них обґрунтовувалися раціональні потреби різних верств населення.

Розглядаючи розуміння суті доходів населення у командно-адміністративній економіці, варто відзначити, що цю категорію комуністична влада розглядала як підозрілу діяльність, тому дослідників цієї проблематики у Радянському Союзі було небагато. Припинення публікацій і досліджень було пов'язано з тим, що їх результати істотно відрізнялися від офіційно декларованої ситуації. Державний комітет статистики СРСР зараховував до категорії «доходи» гроші, отримані у формі заробітної плати, пенсій, стипендій, доходів колгоспників, надходження від продажу сільськогосподарської продукції, вирощеної на індивідуальних земельних ділянках, і навіть вартість продукції, спожитої будь-яким сільськогосподарським виробником. Також враховувалися субсидії для дитячих садків, санаторіїв, літніх таборів для дітей тощо. Під поняттям «дохід» розуміли сукупність грошових надходжень. Зате не враховувалися доходи від приватного сектору (легального й нелегального).

Приватна активність – така як будівництво, ремонт будинків і автомобілів та інші додаткові доходи – також не належала до категорії доходу домогосподарств. Партійно-господарська та військова номенклатура, а також працівники органів безпеки користувалися значними пільгами й привілеями, які не враховувались у доходи домогосподарств. [9] Отже, у командно-адміністративній економіці, розглядаючи термін «дохід», наголошували на грошових доходах та їх джерелах, акцентували на економічному аспекті поняття зі значною регіональною диференціацією та необхідністю її виміру.

Сучасні вітчизняні науковці термін «дохід» розглядають у всіх його аспектах, хоча трактуванню терміна приділяють мало уваги. Серед економістів, які розглянули це поняття і дали йому чітке визначення, слід назвати З. Ватаманюка, Т. Ленеяка, С. Панчишина, О. Савенка, Н. Холода та інших. Ці вчені дають сучасне трактування доходу, в основі якого лежить класичне визначення Дж. Р. Гікса, тобто розглядають це поняття на мікрорівні та в економічному аспекті.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, історія вивчення формування рівня доходів сільського населення налічує не одне століття, має чітку методологічну й термінологічну базу. Проте дані дослідження є динамічними, змінюються відповідно до реалій суспільного розвитку. Сучасні умови економічного стану України вимагають розбудови власної концепції та спонукають до формування нових теоретико-методологічних підходів до дослідження рівня доходів населення як країни в цілому, так і окремих її регіонів.

Список літератури

1. Clark John Bates. The Distribution of Wealth. A Theory of Wages, Juterest and Profits. – New York, the Macmillan Company, 1908.
2. Антология экономической классики. – М., 1993.
3. Гікс Дж. Р. Вартість і капітал /Дж. Р. Гікс ; пер. з англ. – М. : Прогрес, 1993.

4. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – Т. 3. – М., 1993.
5. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо // Антология экономической классики. Т. 1. – М.: Экономклуб, 1991.
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Кн. I–III. – М., 1993.
7. Сміт Адам. Добробут націй: дослідження про природу та причини багатства народів / Адам Сміт. – К. : Port Royal, 2001.
8. Туган-Барановський М. І. Основи політичної економії / М. І. Туган-Барановський. – Л. : ЛНУ ім. І. Франка, 2003.
9. Холод Н. М. Розподіл доходів та бідність у перехідних економіках : монографія / Н. М. Холод. – Л. : ЛНУ ім. Івана Франка, 2009.

Проанализированы основные экономические школы, которые сформировали методологическую и терминологическую базу и исследовали формирование и распределение доходов сельского населения. Представлены составляющие, которые легли в основу определения их уровня.

Доход, сельское население, теория, экономическая школа, концепция.

The article analyzes the main economic schools that formed the methodological and terminological framework and examined the formation and distribution of income of rural population. Presented components that formed the basis for determining their level.

Income, rural population, theory, economic school, concept.

УДК 338.439.5\6

САМОЗАБЕЗПЕЧЕНІСТЬ ЯК ПРИНЦИП ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ КРАЇНИ

Т. А. Дзюба, аспірантка*

Розглянуто самозабезпеченість як один із головних принципів продовольчої безпеки країни та досліджено загальний сучасний стан самозабезпеченості продуктами харчування в Україні.

Продовольча безпека, агропромисловий комплекс, самозабезпеченість, харчова промисловість.

Однією зі стратегічних цілей аграрної політики кожної країни є забезпечення продовольчої безпеки шляхом створення сприятливих

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, академік НААН України В. К. Терещенко

4. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – Т. 3. – М., 1993.
5. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо // Антология экономической классики. Т. 1. – М.: Экономклуб, 1991.
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Кн. I–III. – М., 1993.
7. Сміт Адам. Добробут націй: дослідження про природу та причини багатства народів / Адам Сміт. – К. : Port Royal, 2001.
8. Туган-Барановський М. І. Основи політичної економії / М. І. Туган-Барановський. – Л. : ЛНУ ім. І. Франка, 2003.
9. Холод Н. М. Розподіл доходів та бідність у перехідних економіках : монографія / Н. М. Холод. – Л. : ЛНУ ім. Івана Франка, 2009.

Проанализированы основные экономические школы, которые сформировали методологическую и терминологическую базу и исследовали формирование и распределение доходов сельского населения. Представлены составляющие, которые легли в основу определения их уровня.

Доход, сельское население, теория, экономическая школа, концепция.

The article analyzes the main economic schools that formed the methodological and terminological framework and examined the formation and distribution of income of rural population. Presented components that formed the basis for determining their level.

Income, rural population, theory, economic school, concept.

УДК 338.439.5\6

САМОЗАБЕЗПЕЧЕНІСТЬ ЯК ПРИНЦИП ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ КРАЇНИ

Т. А. Дзюба, аспірантка*

Розглянуто самозабезпеченість як один із головних принципів продовольчої безпеки країни та досліджено загальний сучасний стан самозабезпеченості продуктами харчування в Україні.

Продовольча безпека, агропромисловий комплекс, самозабезпеченість, харчова промисловість.

Однією зі стратегічних цілей аграрної політики кожної країни є забезпечення продовольчої безпеки шляхом створення сприятливих

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, академік НААН України В. К. Терещенко

політичних, економічних, організаційних та правових умов здійснення сільськогосподарського виробництва. Одним із найважливіших принципів продовольчої безпеки є самозабезпеченість, адже, як показує світова практика, здійснювати незалежну політику здатна лише та держава, яка може гарантувати забезпечення населення продуктами харчування власного виробництва в будь-яких умовах. Щоб не допустити ситуації залежності, держава повинна нарощувати свій економічний потенціал і підвищувати ефективність агропромислового виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у теорію і практику забезпечення продовольчої безпеки України внесли такі вчені, як В. С. Балабанов, О. В. Березін, О. М. Борисенко, О. М. Варченко, В. П. Галушко, О. І. Гойчук, Є. М. Кирилюк, О. М. Чечель, О. В. Шубравська, В. В. Юрчишин та інші. Проте, багатогранність та перманентність даної проблематики зумовлює необхідність продовжувати дослідження та потребує постійного аналізу й моніторингу.

Мета дослідження – визначення сучасного стану самозабезпеченості країни та основних шляхів її вирішення.

Виклад основного матеріалу. Термін “самозабезпеченість” походить від давньогрецького “автаркія” (самодостатність), що розуміє під собою систему замкнутого відтворення спільноти, з мінімальною залежністю від обміну із зовнішнім середовищем; економічний режим самозабезпечення країни, в якому мінімізується зовнішній товарний оборот. У сучасній економічній лексиці автаркією позначають економіку, орієнтовану всередину, на саму себе, на розвиток без зв'язків із іншими країнами, тобто таку, що припускає абсолютний суверенітет. У науковій літературі продовольчу самозабезпеченість характеризують як здатність країни виробляти в достатній кількості все те, що вона споживає на внутрішньому ринку.

Під принципом самозабезпеченості розуміють здатність аграрного сектору кожної держави самостійно забезпечувати своє населення необхідною для підтримання звичайної життєдіяльності кількістю якісних і безпечних продуктів харчування та продовольства, незалежно від зовнішніх поставок цього продовольства, в тому числі, за наявності будь-яких внутрішніх чи зовнішніх загроз [6].

Підтримання відповідного рівня продовольчого самозабезпечення потребує вжиття заходів щодо ефективного розвитку харчової промисловості, раціонального використання природних ресурсів та забезпечення державної підтримки вітчизняних виробників (рис. 1).

Від стану харчової промисловості безпосередньо залежить рівень продовольчої безпеки України. Для досягнення продовольчого забезпечення на рівні самозабезпечуваної держави вона має базуватися на власному виробництві. Продовольче самозабезпечення передбачає задоволення основної частини потреб у продуктах харчування за рахунок вітчизняного виробництва. Тому системоутворювальним центром у гарантуванні продовольчої безпеки є харчова промисловість. Для цього необхідно встановити контроль за такими її підсистемами як планування, збут і розподіл; резерви і споживання продовольства; кадрове, інформаційно-консультативне, фінансове, наукове та матеріально-технічне забезпечення тощо [2, с. 353].



Рис. 1. Основні шляхи формування самозабезпеченості

Значною мірою забезпечення продовольчої безпеки залежить від потенціалу агропродовольчого сектору. Відповідно нормативно-правових актів, потенціал розвитку харчової промисловості є основою забезпечення продовольчої безпеки країни. Аграрний сектор забезпечує продовольчу безпеку та продовольчу незалежність країни, формує 17–18% її валового внутрішнього продукту [5, с. 151].

Україна має достатньо сприятливі природно-кліматичні умови для вирощування переважної більшості сільськогосподарських культур і потужний людський потенціал, що дозволяють не лише забезпечити власну продовольчу безпеку, а й стати активними гравцем на світовому ринку продовольства. Відтак, необхідно прискорити процеси реформування аграрного сектору України, що потребує суттєвої модернізації в напрямі розвитку підприємницької діяльності на селі, впровадження інноваційних технологій у виробництво, забезпечення дохідності товаровиробників, а також розбудови соціальної інфраструктури та розвитку сільських територій [4].

Забезпечення продовольчої безпеки досягається за рахунок власного виробництва необхідної кількості продуктів харчування або за рахунок власного виробництва продовольства і системи заходів, що максимально згладжує цінові аспекти, у тому числі з урахуванням транспортування, збереження, переробки тощо. Вважається, що стан продовольчої безпеки досягнуто, якщо забезпечено достатнє харчування всього населення за нормальних умов та мінімально необхідне – за надзвичайних обставин. Зі збільшенням питомої ваги власної продукції зростає стабільність продовольчої безпеки країни [3].

Щодо співвідношення між фактичним споживанням продуктів харчування та його раціональними та мінімальними нормами, то споживання основних продуктів харчування населенням України у 2012 році відповідає раціональним нормам лише по хлібу та хлібопродуктах, яйцях, картоплі, овочі, олії й навіть перевищує їх. Близькими до норми є споживання цукру, дещо меншим є споживання м'яса та риби. Мінімальні норми споживання забезпечено майже по всіх видах продовольства, окрім молока, плодів та ягід (див. таблицю).

**Порівняння обсягів виробництва з рівнем споживання основних видів сільськогосподарської продукції
України на одну особу за 2008–2012 роки***

Види продукції	Виробництво				Споживання					Рациональна (рекомендо- вана) норма споживання	Міні- мальна норма споживання
	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012	
М'ясо та м'ясопродукти, кг	41	42	45	47	48,5	50,6	49,7	52,0	51,2	54,4	52
Молоко та похідні продукти, кг	254	252	245	243	249,5	213,8	212,4	206,4	204,9	214,9	341
Яйця, шт.	323	345	372	409	419	260	272	290	310	307	231
Картопля, кг	423	427	408	531	510	131,8	133	128,9	139,3	140,2	96
Овочі та баштанні, кг	172	181	177	215	220	129,2	137,1	143,5	162,8	163,4	105
Плоди та ягоди, кг	36	37	38	41	44	43,5	45,6	48,0	52,6	53,3	68
Хлібні продукти, кг	42,8	39,7	39,4	38,7	35,33	115,4	111,7	111,3	110,4	109,4	94
Риба та рибні продукти, кг	5,2	5,3	5,3	5,1	5,2	17,5	15,1	14,5	13,4	13,6	12
Цукор, кг	34	27,7	39,3	56,6	39,2	40,9	37,9	37,1	38,5	37,6	32
Олія, кг	40,4	60,7	65,2	69,5	72,63	15	15,4	14,8	13,7	13	8

*Складено за даними Державної служби статистики України

Варто відзначити, що наявний потенціал виробництва сільськогосподарської продукції України використовується недостатньо. Так, потенційна здатність вітчизняних земель щодо продовольчого забезпечення, за оцінками різних експертів, знаходиться у межах від 150 до 500 млн осіб. При цьому аграрне виробництво в Україні залишається серед провідних галузей економіки і становить близько 8,2 % ВВП, що майже вдвічі перевищує середньоєвропейський рівень.

Як наслідок, за рівнем виробництва основних видів сільськогосподарської продукції Україна перебуває на провідних позиціях у світі й має достатньо високі показники самозабезпеченості.

Зокрема, рівень самозабезпеченості зерном, яйцями, овочами перевищує 100% та окремі види продукції, за якими рівень забезпеченості дещо нижчий: картопля – 98,4%, м'ясо та м'ясопродукти – 88,9 %, плоди, ягоди й виноград – 71,8 % (рис. 2) [7].

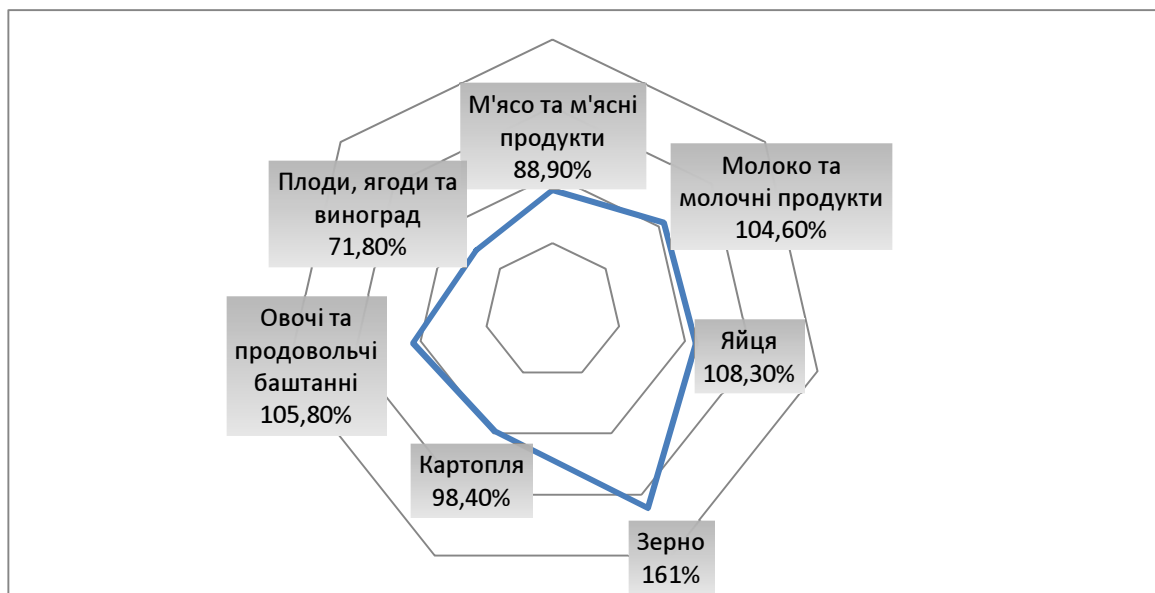


Рис. 2. Рівень самозабезпеченості основними видами продовольства у 2012 році (відношення виробництва до внутрішнього використання в Україні, %)

Формування ефективного конкурентоспроможного аграрного сектору економіки, здатного забезпечити потреби населення країни продуктами харчування, буде здійснюватися шляхом нарощування обсягів виробництва зернових культур, розвитку плодоовочевого виробництва та галузі тваринництва, зміцнення матеріальної-технічної бази сільськогосподарських підприємств, формування і розвиток інфраструктури аграрного ринку [3].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження показують, що на сьогодні питанням продовольчої безпеки переймається кожна держава. Це стосується виробництва та розподілу продовольчих товарів, споживання продуктів харчування, імпорту-експорту

продовольства, тощо. Продовольча безпека має національний характер, їй притаманна комплексність і перманентність. Отже, систему продовольчої безпеки необхідно формувати спільними зусиллями органів влади з виробниками, науковцями, фінансовим та аграрним бізнесом. Значну увагу слід приділити принципу самозабезпеченості, що розуміє під собою задоволення потреби в продовольстві за рахунок внутрішнього виробництва за мінімальної залежності від зовнішніх чинників. Для цього необхідно забезпечити стабільний розвиток аграрного сектору, комплексний розвиток сільських територій, підвищувати рівень конкурентоспроможності вітчизняної продукції тощо.

Список літератури

1. Про продовольчу безпеку України : закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF6GI01A.html
2. Гойчук О. І. Продовольча безпека : монографія / О. І. Гойчук. – Житомир : Полісся, 2004. – 348–359 с.
3. Димань Т. М. Екотрофологія. Основи екологічно безпечного харчування : навч. посіб. / Т. М. Димань ; за наук. ред. Т. М. Димань. – К. : Лібра, 2006. – 304 с.
4. Жаліло Я. А. Розвиток аграрного виробництва як передумова забезпечення продовольчої безпеки України / Я. А. Жаліло ; за ред. к. е. н. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. – 39 с.
5. Кочетков О. В. Формування системи показників продовольчої безпеки України / О. В. Кочетков, Р. В. Марков // Економіка АПК. – 2002. – № 9. – С. 142–158.
6. Курман Т. В. Щодо принципів забезпечення продовольчої безпеки / Т. В. Курман // Сучасні досягнення наук земельного, аграрного та екологічного права : круглий стіл / Нац. акад. прав. наук України. – Х., 2013. – С. 94–96.
7. Сучасна земельна політика України / [Юрченко А. Д., Греков Л. Д., Мірошніченко А. М., Кузьмін А. В.]. – К. : Інтертехнологія, 2009. – 260 с.

Рассмотрено самообеспечение как один из главных принципов продовольственной безопасности страны и исследовано общее современное состояние самообеспечения продуктами питания в Украине.

Продовольственная безопасность, агропромышленный комплекс, самообеспечение, пищевая промышленность.

In the article self-sufficiency as one of main principles of food safety of country is considered and the modern general of self-sufficiency foodstuffs is investigational in Ukraine.

Food security, agriculture, self-sufficiency, food industry.

АДАПТАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДО ПОТРЕБ БЮДЖЕТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

***С. В. Додонов, кандидат економічних наук
Кримський агротехнологічний університет***

Розглянуто методичні питання інформаційного обґрунтування процесу бюджетування на підприємстві. Особливу увагу зосереджено на визначенні методу формування витрат. Обґрунтовано доцільність застосування нормативного «директ-костингу».

Інформаційне забезпечення бюджетування, методи калькулювання, директ-костинг, нормативний метод.

Усі компоненти бюджетного процесу, які є складовими інфраструктури системи бюджетування на підприємстві, спираються на систему облікової інформації. Вона, у свою чергу, базується на інформації бухгалтерського (управлінського) обліку, тому що саме в цій системі, значною мірою, розкриваються можливості технології бюджетування, його управлінські функції – планування, аналіз, контроль. Розробка зазначених аспектів є основою підвищення фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства. Нині на більшості вітчизняних підприємств бухгалтерський облік організований таким чином, що інформація, яка міститься у ньому, непридатна для аналізу та оперативного управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання організації процесу бюджетування в межах управлінського обліку широко розглянуто в працях закордонних економістів, таких як К. Друрі, Я. В. Соколов, Ч. Т. Хорнгрен, В. Є. Хруцький та багато інших. Однак існування національних особливостей управління, а також системи обліку і звітності не дають змоги застосувати західні концепції до умов діяльності вітчизняних підприємств. Питання бюджетування розкривали у своїх працях багато вітчизняних вчених, серед яких варто відзначити М. Д. Білик, В. П. Завгороднього, С. В. Івахненкова, С. Ковтуна та ін.

Мета дослідження – визначення оптимальної системи обліку витрат із урахуванням вимог бюджетування.

Виклад основного матеріалу. Інформація управлінського обліку призначена для внутрішнього управління підприємством і має конфіденційний характер. Необхідно відзначити доцільність інтеграції методів управління в єдину систему управлінського обліку, що було не так ефективно в умовах централізовано керованої економіки. Цю проблему можна вирішити шляхом створення на великих підприємствах служби управлінського обліку, а на малих підприємствах ввести посаду бухгалтера-аналітика.

На основі діючої системи бухгалтерського обліку впровадження бюджетування є дуже проблематичним. Водночас, бюджетування, будучи частиною системи управління, спирається, насамперед, на широкий спектр інформації. Такого роду інформацію на підприємстві генерують тільки дані бухгалтерського обліку, і система бюджетування повинна будуватися на її основі. Отже, бюджетування потребує спеціальної настройки бухгалтерського обліку під рамки управлінського.

У бюджетуванні інформація про витрати розглядається, насамперед, з точки зору можливості оперативного управління ними, обчислення собівартості продукції за певний проміжок часу – з метою зіставлення її з ринковою ціною і визначення фінансового результату. При управлінні витратами в бюджетуванні на основі маржинального підходу можна зіткнутися з безліччю проблем, ключові з яких: непідготовленість системи бухгалтерського обліку, відсутність необхідної інформації для проведення комплексу аналітичних процедур. Це пов'язано, головним чином, із нерозвиненістю існуючої системи обліку і калькулювання витрат, що мало адекватна до ринкових умов.

Протягом багатьох років у нашій країні діє переважно калькуляційний («котловий») метод обліку витрат (відомий за кордоном як абзорпшен-костинг), заснований на поділі витрат на прямі й непрямі, і формуванні повної собівартості продукції. Лише близько 10% бухгалтерів викорис-товують нові облікові системи. Це свідчить про те, що на переважній більшості підприємств відсутні умови для впровадження нових інформаційно-управлінських технологій. Як і раніше, облік на даних підприємствах зводиться тільки лише до забезпечення достовірної калькуляції одиничного продукту (констатації фактів), при цьому нехтуються широкі аналітичні можливості управління витратами.

Система обліку з метою бюджетування на підприємстві повинна повністю, і головне оперативно, задовольняти інформаційні потреби апарату управління. Тільки тоді можна говорити про ефективність даної системи. Тому традиційний бухгалтерський облік повинен бути модифікований з урахуванням цих потреб.

Однією з модифікацій традиційної системи калькулювання є система «директ-костинг». Її суть полягає в тому, що собівартість враховується і планується тільки в частині змінних витрат, тобто, лише змінні витрати розподіляються по носіях витрат. Частину витрат (постійні витрати) збирають на окремому рахунку, в калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто, враховують при розрахунку прибутків і збитків за звітний період.

Основна проблема реалізації системи директ-костинг: з одного боку, держава дає дозвіл на ведення обліку за системою директ-костинг, з іншого – обмежує можливість її повного застосування, оскільки в категорію умовно-постійних витрат включаються не всі постійні витрати, а лише дуже незначна їх частина, що в принципі робить недоцільним застосування даної системи підприємствами.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, метод директ-костинг рекомендований до застосування у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу, бюджетування і для прийняття управлінських рішень. Однак в англійських країнах (США, Австралія) директ-костинг є основою складання пакета зовнішньої звітності і роз-рахунку податків.

Вочевидь переваги методу обліку витрат за системою директ-костинг повинні лягти в основу постановки бюджетування. Надійна система обліку витрат як основа для бюджетування має на увазі правильне відображення і застосування інформації, що генерується методом директ-костинг, на бухгалтерських рахунках. Нині практично всі сільськогосподарські підприємства ведуть облік витрат традиційним методом відповідно до галузевих рекомендацій, згідно з якими прямі витрати збираються на рахунок 23 «Виробництво», непрямі враховуються на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати» і 92 «Адміністративні витрати». Потім, наприкінці звітного періоду, з метою визначення фактичної собівартості продукції, загальновиробничі витрати розподіляються на рахунок 23 «Виробництво».

Водночас, у фінансовому обліку сільськогосподарських підприємств існують певні, досить значні особливості, формування собівартості готової продукції. Зокрема, П(с)БО 30 «Біологічні активи» вимагає оцінювати готову продукцію сільськогосподарського виробництва в момент її оприбуткування винятково за справедливою вартістю. Таким чином, фінансовий результат від реалізації готової продукції у фінансовій звітності перетвориться в результат від операційної діяльності підприємства в цілому, а не саме від реалізації (оскільки різниця між фактичними витратами, відображеними в дебеті рахунку 23 і справедливою вартістю продукції, що відображена в кредиті цього рахунку, відноситься на доходи або витрати від первісного визнання, які, відповідно до порядку їх відображення у Звіті про фінансові результати, і формують фінансовий результат операційної діяльності).

Таким чином, говорити про формування фактичної собівартості продукції в системі фінансового обліку, а також про доцільність використання того чи іншого методу розподілу загальновиробничих витрат в ньому, немає сенсу. Отже, для обґрунтування оперативних рішень інформація фінансового обліку непридатна.

Проблемними моментами в такій системі обліку, з позиції оперативності та ефективності управління, є те, що:

- по-перше, у сільськогосподарському виробництві фактичний фінансовий результат визначається один раз наприкінці звітного (фінансового) року, тим самим управляти витратами, а тим більше контролювати їх, видається дуже важким з огляду на застарівання інформації;

- по-друге, розподіл витрат – процес дуже трудомісткий, потребує ефективної бази розподілу, якої, як зазначають багато економістів, дійсно не існує;

- по-третє, і це найголовніше, не дотримується основний принцип ринкової економіки: важлива оцінка тільки самого реалізованого продукту,

а не всієї вартості підприємства, закладеної в його оцінці, тобто, реалізований продукт повинен бути максимально конкурентоспроможний на ринку.

У сучасних умовах сільськогосподарські організації починають відчувати дедалі більшу потребу в отриманні всебічної інформації про госпо-дарські процеси. Цим пояснюється необхідність створення системи управлінської інформації для бюджетування, що заснована на даних, одержуваних у процесі обліку витрат і валової продукції підприємства. Дані виробничого обліку повинні давати вичерпну інформацію для оцінки вартості продукції, порівняльного план-факт аналізу.

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинні бути гнучкими, простими в застосуванні та оперативними. При цьому оперативність інформації важливіша за її абсолютну точність (абсолютно точну калькуляцію в рослинництві отримати практично неможливо). На практиці при прагненні до точної облікової інформації про собівартість відбувається зворотне, тобто інформація, отримана в результаті обліку повних витрат, стає малопридатною для оперативного управління в поточному звітному періоді.

За системи директ-костинг зіставляється інформація управлінського і фінансового обліку, необхідна для оперативного прогнозування, поточного аналізу й планування. Впровадження в практику обліку системи директ-костинг дозволить пов'язати результати діяльності організації та її структурних підрозділів за системою «витрати – випуск – результат», яка є відправною точкою моделювання зведеного бюджету. Це особливо важливо в сільському господарстві, де період виробництва тривалий і інші системи обліку не дозволяють повністю вирішити питання поточного аналізу та оперативності інформації, зниження трудомісткості обліку, що зумовлені розподілом витрат на обслуговування виробництва та управління ним.

Для того, щоб остаточно вирішити ці проблеми, систему директ-костинг можна використовувати в поєднанні з нормативним методом обліку витрат. Зауважимо, що не можна, як це часто відбувається у вітчизняній літературі, трактувати «директ-костинг» та нормативну систему обліку витрат, як дві рівноцінні системи обліку. Ці концепції обліку лежать в різних площинах і не суперечать одна одній, а отже, можуть бути об'єднані в одну систему комплексного «нормативного директ-костингу».

За визначенням, і нормативний облік витрат, і директ-костинг націлені на вирішення, у першу чергу, завдань управлінського планування. Тому комплексний «нормативний директ-костинг» найвищою мірою відповідає вимогам системи бюджетування. Поза бюджетним процесом ведення комплексного нормативного обліку втрачає сенс і призводить тільки до зайвих витрат для підприємства. Саме деталізація, алгоритм, галузеві та інші особливості аналізу й планування бюджету визначають вимоги до змісту і форми подання (структури) облікової інформації.

Сутність нормативного методу полягає в роздільному обліку витрат за встановленими нормами. Відхилення від норм враховується таким чином, щоб можна було виявити їх причини, місце виникнення, винних

осіб, а також вплив цих відхилень на собівартість продукції. Відхилення фіксуються у вигляді економії або перевитрат. Природно, що відхилення від встановлених норм витрат показують, як дотримується технологія виробництва, встановлені норми витрат насіння, добрив, кормів, витрат праці тощо. Тому головним завданням нормативного методу обліку витрат у сільськогосподарському виробництві є своєчасне виявлення і запобігання нераціональному витрачання коштів, визначення внутрішніх резервів і зміцнення комерційного розрахунку на підприємстві та його структурних підрозділах.

Система обліку «нормативний директ-костинг» якнайкраще враховує всі принципи бюджетування, саме розрахунок бюджетних показників нормативного методу є основою бюджетування. Керівництво підприємства може оперативно втручатися протягом господарських процесів і ефективно управляти ними. Таким чином, застосування нормативного методу в поєднанні з директ-костингом має такі переваги:

1. Простота і менша трудомісткість розрахунку нормативів. Змінні витрати визначають як витрати виробництва, що залежать від конструкції, складу, технології виробництва продукції, постійні витрати розраховують як витрати періоду. Істотно спрощується планування, облік і контроль, в результаті собівартість стає більш доступною для розгляду.

2. У системі директ-костинг відхилення залежать тільки від рівня фактичних постійних витрат за звітний період. Підвищується адресність та відповідальність за відхилення. Підрозділи підприємства, які не можуть вплинути на обсяг виробництва і продажів, не відповідають і за пов'язані з цим відхилення у витратах з обслуговування виробництва й управління.

3. За використання директ-костингу посилюється контроль витрат підприємства: контроль змінних витрат на основі нормативу їх величини більш логічний і природний, ніж за іншими критеріями. При цьому враховуються особливості кожного виду продукції і технології її виробництва. Контроль постійних витрат з використанням нормативів, розрахованих, виходячи з тривалості періоду, також здається більш обґрунтованим, ніж за іншими критеріями, оскільки вони залежать, у першу чергу, від тривалості звітного періоду.

4. Директ-костинг націлює підприємство на досягнення максимально можливого рівня продажів, оскільки тільки в цьому випадку можна отримати найбільший прибуток.

5. Можливість розрахунку ставки покриття (маржинального доходу) дасть змогу більш оперативно і обґрунтовано корегувати ціни і тим самим своєчасно реагувати на зміну умов ринку, поведінку покупців, визначати межу рентабельності продажів.

При впровадженні моделі «нормативний директ-костинг» трудомісткість обліку витрат зростає несуттєво, а оперативність інформації як первинного, так і бухгалтерського обліку підвищується і, отже, краще виконуються їх контрольні функції щодо управління виробництвом.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У разі застосування нормативного директ-костингу як основи інформаційного забезпечення процесу бюджетування на вітчизняних підприємствах докорінно змінюється порядок діючого обліку витрат: по-перше, об'єктами бухгал-терського обліку стають не всі фактичні витрати за статтями, а тільки відхилення від нормативних (планових) їх величин; по-друге, об'єктами аналітичного, обліку витрат у первинних підрозділах при колективних формах організації та оплати праці стають етапи технологічних процесів за структурними одиницями (бригадами, ланками та ін.). Однак в організаціях, які використовують облік витрат по структурних підрозділах наприкінці року для обчислення собівартості продукції, витрати за статтями розподіляють на окремі об'єкти виробництва пропорційно нормативним витратам, що при обчисленні собівартості призводить до спотворення її величини. Крім того, з огляду на зазначену причину, знижується контроль витрат у підрозділах.

Список літератури

1. Білик М. Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : навч. посіб. / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2013. – 689 с.
2. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Х. : Фактор, 2005. – 340 с.
3. Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50–52.
4. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
5. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 464 с.

Рассмотрены методические вопросы информационного обоснования процесса бюджетирования на предприятии. Особое внимание уделено определению метода формирования расходов. Обоснована целесообразность применения нормативного «директ-костинга».

Информационное обеспечение бюджетирования, методы калькулирования, директ-костинг, нормативный метод.

The article describes the methodological issues of information justify the budgeting process in the enterprise. Special attention is given to determining the method of formation expenses. The expediency of application of normative «direct costing».

Dataware budgeting, methods of calculation, direct costing, standard method.

ОЦІНКА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ МОЛОКА НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

В. Д. Євтушенко, здобувач*

Розглянуто сутність конкурентоспроможності молочної сировини та визначено її основні показники й чинники впливу. Запропоновано методику оцінки рівня конкурентоспроможності молока на сільськогосподарських підприємствах по регіонах України.

Сільськогосподарські підприємства, конкурентоспроможність, молоко, якість, ефективність.

У 2012 р. в Україні обсяг виробництва молока становив 11,38 млн т [5]. Ринок молока стає все більш привабливим для інвесторів. З 2011 р. розпочато будівництво близько 70 комплексів молочного напрямку. У Державній цільовій економічній програмі розвитку молочного скотарства в Україні, концепцію якої розробило Міністерство аграрної політики та продовольства України, поставлено завдання збільшити виробництво молока в Україні у 2020 р. майже на 25%, порівняно з нинішніми обсягами, при цьому, майже третину із загального обсягу буде експортовано.

Найважливішими проблемами ринку молока є нині недостатність пропозиції молока та, переважно, низька його конкурентоспроможність і якість. Тому важливим чинником стабільного розвитку галузі молочного скотарства є підвищення якості й конкурентоспроможності продукції цієї галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний вклад у розвиток методології аналізу й оцінки конкурентоспроможності продукції та підприємницьких структур у сільському господарстві внесли М. М. Ільчук, П. К. Канінський, С. М. Кваша, Л. С. Кобиляцький, С. І. Мельник, П. І. Островський, Л. Н. Родионова, І. Я. Рожков, В. П. Рябоконт, П. Т. Саблук, В. Г. Ткаченко, О. М. Шпичак та ін. Різним аспектам формування конкурентоспроможності підприємств присвячені праці зарубіжних науковців М. Портера, А. Мескон, Ф. Котлера, Р. Олсон та ін.

Вітчизняні та зарубіжні науковці розглядають конкурентоспроможність продукції як комплексне поняття, що складається із сукупності елементів та залежить від багатьох чинників зовнішнього і внутрішнього середовища. Разом з тим, вивчення й узагальнення наукових праць свідчить, що залишаються відкритими для дослідження багато питань і, зокрема, визначення кількісної оцінки конкурентоспроможності молока на сільськогосподарських підприємствах України.

Мета дослідження – визначити кількісну оцінку конкурентоспроможності молока на сільськогосподарських підприємствах по регіонах України.

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН України М. М. Ільчук

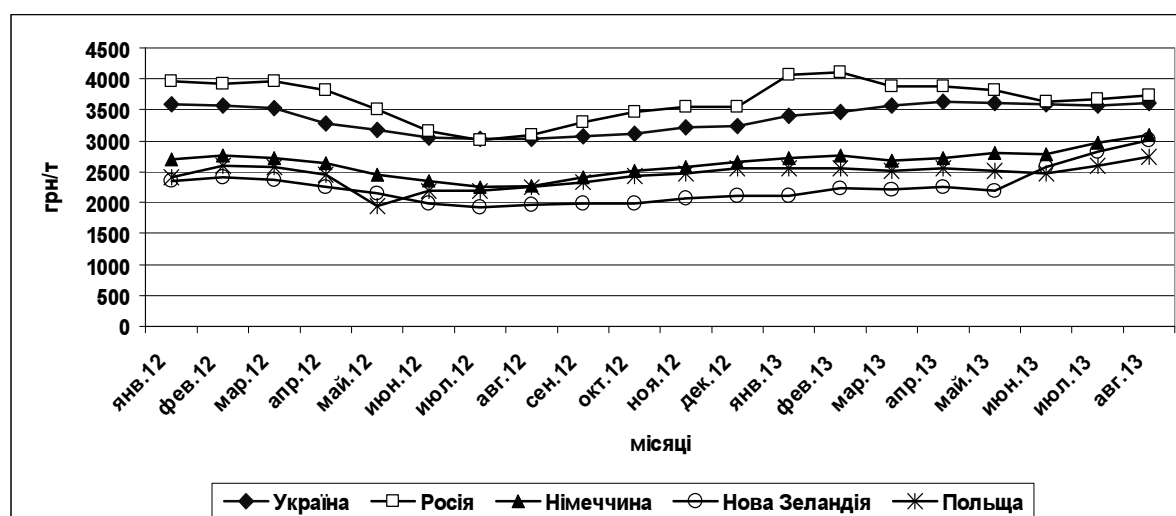
Виклад основного матеріалу. Молочна сировина, яку виробляють на сільськогосподарських підприємствах, з одного боку, є об'єктом споживання, а з іншого – об'єктом виробництва. Вона потрапляє на ринок, на якому споживачі, значною мірою, визначають її техніко-економічні характеристики. На ринку молочна сировина певного підприємства протиставляється сировині іншого підприємства, яка задовольняє ту саму потребу. Відмінність між ними буде існувати в комплексності задоволення потреб і в структурі потреб. Тут проявляється конкурентна перевага одного товару над іншим [1].

Конкурентна перевага – це та характеристика, властивість товару-продукту, яка створює для підприємства відповідну перевагу над конкурентами. Сукупність таких характеристик товару утворює систему критеріїв (показників) конкурентоспроможності товару (рівень якості товару, його безпечність та соціальна адресність, ціна споживання товару тощо), які є основою для оцінки її конкурентоспроможності.

Під конкурентоспроможністю молочної сировини, яку реалізують сільськогосподарські підприємства, слід розуміти сукупність характеристик, що відрізняють її від аналогічної продукції іншого підприємства за ступенем задоволення потреб споживача та за рівнем витрат на її придбання. Це також здатність молочної сировини відповідати очікуванням споживачів та бути проданою [4].

Конкурентоспроможність молочної сировини на сільськогосподарських підприємствах залежить від техніко-економічних (якість, продажна ціна і витрати на використання продукції), комерційних (кон'юнктура ринку) та нормативно-правових чинників, які відображують вимоги технічної, екологічної та морально-етичної безпеки використання продукції на ринку.

Так, підвищення попиту на молоко і молочні продукти, а також дефіцит молочної сировини, сприяли підвищенню закупівельних цін в Україні до рівня світових (див. рисунок).



**Динаміка цін на молоко в Україні, січень 2012 р. – серпень 2013 р.
(за даними переробних підприємств)***

*Побудовано автором за даними Інформаційно-аналітичного порталу про молоко і молочне скотарство <http://www.milkua.info>

У результаті цього, конкурентоспроможність молочної сировини на сільськогосподарських підприємствах, незважаючи на достатньо високу собівартість одиниці продукції, значно підвищилася.

Ефективність діяльності підприємств із виробництва молока залежить від рівня конкурентоспроможності продукції, що пропонується ними споживачам. Оцінка конкурентоспроможності продукції – це визначення її рівня, що дає відносну характеристику здатності продукції задовольняти вимоги конкретного ринку в даний період, порівняно з продукцією конкурентів. Результатом порівняння найсуттєвіших показників продукції є визначення рівня її конкурентоспроможності.

Оцінка рівня конкурентоспроможності молочної сировини необхідна для прийняття обґрунтованих рішень щодо виробництва і перспектив реалізації молочних продуктів для внутрішнього й зовнішнього ринків, припиненні закупівлі імпортованих аналогічних продуктів, формуванні товаровиробниками політики у сфері якості та конкурентоспроможності продукції.

При визначенні оцінки рівня конкурентоспроможності молочної сировини було враховано такі показники: а) якість виробленого молока; б) обсяг реалізації молока і частка ринку, яку займає підприємство; в) темпи зростання обсягів реалізації молока; г) прибутковість виробництва молока на сільськогосподарських підприємствах, тобто рівень його рентабельності.

Оцінка рівня конкурентоспроможності молока на сільськогосподарських підприємствах по регіонах України визначалася за формулою:

$$K_K = (\Pi_1 \times K_1) + (\Pi_2 \times K_2) + \dots + (\Pi_n \times K_n),$$

де K_K – коефіцієнт конкурентоспроможності;

$\Pi_1, \Pi_2, \dots, \Pi_n$ – рейтингова оцінка в балах значення певного показника щодо конкурентоспроможності виробленого молока за десятибальною шкалою;

$K_1, K_2, \dots, K_n$ – коефіцієнти вагомості певного показника молочної сировини при оцінці споживної вартості (див. таблицю).

Дані таблиці свідчать, що найвищі рівні конкурентоспроможності має молоко, яке виробляють на сільськогосподарських підприємствах Полтавської, Харківської та Київської областей.

Найменш конкурентоспроможне молоко виробляють в АР Крим, Запорізькій, Кіровоградській, Одеській, Чернівецькій областях.

Негативний вплив на розвиток молочного скотарства та рівень конкурентоспроможності його продукції в Україні здійснюють окремі фактори, які можна класифікувати за такими основними групами [2]:

1. Економіко-виробничі (зменшення обсягів виробництва продукції внаслідок скорочення поголів'я тварин, недосконалість механізму взаємовідносин у ланцюгу «виробництво-заготівля-переробка-торгівля», використання на більшості сільськогосподарських підприємств молочної спеціалізації застарілих засобів виробництва і технологій утримування тварин).

2. Організаційні (недосконалість механізму державного регулювання галуззю).

**Показники конкурентоспроможності молока на
сільськогосподарських підприємствах України за регіонами***

Показники	2012 р.		Реалізо- вано продукції 2012 р. до 2008 р., %	Частка молока реалізо- ваного вищим гатунком та "екстра", %	Рівень рентабель- ності (+), збитко- вості (-), %	Коефіцієнт конкурен- тоспро- можності
	Реалізо- вано продукції, тис. т	%				
Коефіцієнти вагомості показників	х	0,3	0,2	0,1	0,4	х
<i>Регіони України:</i>						
Автономна Республіка Крим	22,9	1,04	86,4	17,90	-6	2,5
Вінницька	129,6	5,88	138,9	21,90	6,5	6,2
Волинська	63,3	2,87	106,0	4,40	8,5	5
Дніпропетровсь- ка	64,9	2,95	118,6	61,30	-8,3	3,8
Донецька	114,2	5,18	99,6	20,00	0,3	5
Житомирська	74,9	3,40	122,2	13,60	4,7	4,9
Закарпатська	2	0,09	74,1	0,00	39,4	5
Запорізька	25	1,13	85,3	44,20	-16,8	2
Івано- Франківська	8,6	0,39	128,4	0,00	15,7	5,6
Київська	215	9,76	110,3	60,30	6,4	7,2
Кіровоградська	37,8	1,72	125,6	0,00	-9,4	2,7
Луганська	45,4	2,06	127,5	22,00	-4,1	3,6
Львівська	17,2	0,78	114,7	22,10	3,2	4,3
Миколаївська	35,7	1,62	145,7	64,10	-10,1	3,5
Одеська	30,8	1,40	91,9	0,00	-10,3	2,1
Полтавська	352,3	15,99	158,4	28,60	5,7	7,8
Рівненська	45,2	2,05	126,3	5,00	3,6	4,7
Сумська	130,1	5,91	120,5	42,90	-4,8	5,1
Тернопільська	39,9	1,81	170,5	29,80	11,6	6,4
Харківська	189,8	8,62	137,4	43,20	9,1	7,7
Херсонська	28,9	1,31	148,2	71,10	3,8	5,3
Хмельницька	93,9	4,26	118,1	5,40	8,6	5,7
Черкаська	240	10,89	140,6	29,40	2,5	6,7
Чернівецька	18,6	0,84	112,7	0,00	-17	2,2
Чернігівська	177	8,03	134,2	32,10	-1,2	5,4
Україна	2203	100,0	127,5	36,50	2,3	4,8

*Розраховано автором за даними Державної служби статистики України [3, 5, 6]

3. Фінансові (невисокий рівень фінансового забезпечення товаровиробників молока, недосконалість кредитної політики).

4. Соціальний (низький рівень платоспроможності населення України, незадовільні умови і недостатній рівень заробітної плати працівників галузі).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підвищення конкурентоспроможності молока на сільськогосподарських підприємствах м'ясо-молочної спеціалізації нерозривно пов'язане з необхідністю оновлення та реструктуризацією галузі на інноваційній основі, яка передбачає впровадження нових, високопродуктивних порід тварин, ресурсозберігаючих технологій утримання й годівлі худоби, розробку та запровадження виробничих, маркетингових і організаційних стратегій, які дадуть змогу суттєво прискорити процес адаптації підприємства до конкурентного середовища.

Список літератури

1. Кобиляцький Л. С. Управління конкурентоспроможністю : навч. посіб. / Л.С. Кобиляцький. – К. : Зовнішня торгівля, 2003. – 304 с.
2. Микитюк В. М. Відродження галузі скотарства в умовах ринкових трансформацій : монографія / В. М. Микитюк. – Житомир : Житомирський національний агроекологічний університет, 2012. – 508 с.
3. Реалізація продукції сільськогосподарськими підприємствами за 2012 рік : стат. бюлетень // Держслужба статистики України / за ред. Н. С. Власенко. – К., 2013. – 110 с.
4. Родионова Л. Н. Оценка конкурентоспособности продукции / Л. Н. Родионова, О. Г. Кантор, Ю. Р. Хакимова // Маркетинг в России и за рубежом. – 2000. – № 1. – С. 63–77.
5. Сільське господарство України за 2012 р. : стат. зб. // Держслужба статистики України / за ред. Н. С. Власенко. – К., 2013. – 402 с.
6. Тваринництво України : стат. зб. // Держслужба статистики України / за ред. Н. С. Власенко. – К., 2013. – 212 с.

Рассмотрена сущность конкурентоспособности молочного сырья и определены ее основные показатели и факторы влияния. Предложена методика оценки уровня конкурентоспособности молока на сельскохозяйственных предприятиях по регионам Украины.

Сельскохозяйственные предприятия, конкурентоспособность, молоко, качество, эффективность.

The essence of competitiveness raw milk is detected and its key indicators and factors of influence are identified. The methods of evaluation of competitiveness milk in agricultural enterprises in the regions of Ukraine are proposed.

Agricultural enterprises, competitiveness, milk, quality, efficiency.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

*Т. В. Кирик, кандидат економічних наук
Фонд комунального майна в Тернопільському районі*

*С. В. Сисюк, кандидат економічних наук
Тернопільський національний економічний університет*

Розглянуто методичні питання оподаткування орендних операцій через призму податкового законодавства України, систематизовано інформацію про податкові наслідки за операціями з оренди. Розроблено пропозиції щодо відображення операцій з оподаткування орендних операцій в Наказі про облікову політику підприємства.

Оренда, оперативна оренда, фінансова оренда, вішкодування комунальних платежів.

Оренда відіграє важливу роль у забезпеченні раціонального та ефективного використання об'єктів основних засобів. Окрім цього, завдяки їхній передачі в користування зацікавлених суб'єктів, орендодавець має можливість вирішувати проблеми, які полягають у необхідності оновлення існуючої матеріально-технічної бази, що в контексті швидкого морального старіння основних засобів і потреби їхнього оновлення є надзвичайно актуальним. Проте наразі розвиток орендних відносин відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі, у частині нормативно-правового забезпечення та оподаткування. Незважаючи на те, що у вітчизняному законодавстві регулюванню орендних відносин приділено достатньо уваги, частина питань, пов'язаних зі здійсненням орендних операцій, залишається дискусійною та знаходиться в полі зору вітчизняних дослідників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. питання орендних відносин та їхнє нормативно-правове забезпечення висвітлено, зокрема, у роботах Г. І. Лебедик, Л. М. Братчук, І. Ю. Литвиненко, Я. Б. Усенко. Не применшуючи вагомості досліджень згаданих авторів, зазначимо, що проблемні аспекти оподаткування орендних відносин опрацьовані недостатньо. Існує чимало спірних і суперечливих організаційно-методичних питань, які виникають через неоднозначність трактувань економічних категорій у законодавчих актах.

Мета дослідження – розкрити особливості оподаткування орендних відносин через призму податкового законодавства України та визначити податкові наслідки від таких операцій.

Виклад основного матеріалу. Основними нормативно-правовими актами, що регулюють порядок здійснення орендних операцій та відносини між суб'єктами оренди, є: Господарський кодекс України,

Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України “Про оренду державного та комунального майна”.

Однак наявність багатьох нормативно-правових актів ще не свідчить про однозначність викладених в них позицій. Так, у нормативній літературі є випадки, коли законодавці ототожнюють поняття “лізинг” і “оренда”, тоді як Господарський кодекс України чітко розмежовує ці поняття. Натомість, у Податковому кодексі України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [7], ці терміни вживаються як синоніми, а їхні визначення окремо не виділяються. Представлені в табл. 1 дослідження наочно демонструють суперечливий характер чинної нормативно-правової бази в частині визначення поняття “оренда”.

1. Визначення поняття “оренда” у нормативних актах*

Нормативний акт	Зміст поняття “оренда”
Цивільний кодекс України (стаття 759 ЦК)	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов’язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [11].
Господарський кодекс України (стаття 283 ГКУ)	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності [2].
Податковий кодекс України (стаття 14.1.97 ПКУ)	Лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів або землі у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за орендну плату на визначений строк [7].
ЗУ “Про оренду державного та комунального майна” (ст.2)	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності [3].

*Примітка: узагальнено та систематизовано авторами на основі дослідження нормативно-правової бази

Окремі законодавчі акти вищих рівнів правового регулювання орендних відносин (Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України) взагалі не містять визначення оренди, чим підкреслюється, що цей термін можна вважати загальнозрозумілим. Однак, така ситуація негативно позначається на трактуванні цих операцій і в системі обліку, адже без посилань на кодекси в інших нормативних документах виникають розбіжності, при цьому недостатня урегульованість будь-яких відносин породжує суперечності. Особливо важливим є забезпечення однозначності трактувань з точки зору встановлення об’єктів оподаткування.

Для дослідження нормативного забезпечення оподаткування орендних відносин доцільно звернутися до Податкового кодексу України, оскільки податковий аспект облікового відображення орендних операцій регламентується саме ним [7] (табл. 2).

2. Відображення орендних операцій відповідно до норм ПКУ

№ з/п	Види орендних відносин	Податковий аспект операцій
1.	Передача майна в оперативний лізинг (оренду)	Податкові зобов'язання орендодавця та орендаря не змінюються. Орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу. Орендодавець продовжує нараховувати амортизацію таких об'єктів. Витрати на оренду приміщення та комунальні послуги включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування залежно від призначення орендованого приміщення. Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням орендованих об'єктів основних засобів, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, належить до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт і поліпшення було здійснено, частина вартості ремонтів /поліпшень у сумі, що перевищує віднесено на витрати, амортизується орендарем як окремий об'єкт.
2.	Оренда землі	
3.	Оренда житлових приміщень	
	- передача житла в оренду з подальшим викупом	Якщо договір оренди укладено після 01.04.2012 р., то доходи підприємства-орендодавця збільшуються на суму нарахованого фізичній особі орендного платежу. При цьому витрати орендодавця у звітному періоді збільшуються на частину собівартості об'єкта оренди. Передача житла фізичній особі в оренду з викупом не змінює податкових зобов'язань підприємства-орендодавця.
4.	Передача майна у фінансовий лізинг (оренду)	Прирівнюється до продажу, тому орендодавець збільшує доходи, балансова вартість переданого об'єкта прирівнюється до нуля. Орендар включає вартість об'єкта до складу основних засобів з метою нарахування амортизації. Доходи орендодавця та витрати орендаря збільшуються на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу.
	- повернення об'єкта фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність	Прирівнюється до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю. Вартість такого об'єкта визначається на рівні суми лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта фінансового лізингу, що є не сплаченими за такий об'єкт лізингу на дату такого повернення.
5.	Оренда ЦМК державного чи комунального підприємства	Якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі, відповідно до закону, зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету, операції з

		оплати орендної плати не є об'єктом оподаткування ПДВ. Поліпшення орендованого ЦМК, здійснені орендарем, є власністю держави, тому орендар не має права на формування податкового кредиту за операціями з поліпшення орендованого майна.
6.	Відшкодування комунальних платежів, спожитих орендарем	
	- передача нерухомого майна фізичною особою (діє на загальній системі оподаткування)	Доходи оподатковуються орендарем, як податковим агентом, під час їх виплати за їх рахунок за ставкою 15 %, а у разі, якщо загальна сума отриманих платником податку доходів у звітному податковому місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 % від суми перевищення.
	- передача нерухомого майна фізичною особою (платником єдиного податку)	Сума комунальних послуг повністю включається до виручки від реалізації фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку та не є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
	- передача нерухомого майна юридичною особою (платником єдиного податку)	Сума комунальних платежів, яка згідно з договором оренди відшкодовується орендарем окремо від орендної плати, включається до доходу юридичної особи – платника єдиного податку (орендодавця).

У податковому обліку під лізинговою (орендною) операцією розуміють господарську операцію (за винятком операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк (пп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу) [7].

Відповідно до положень Податкового кодексу, лізингові та орендні операції є синонімічними і здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень.

Для цілей оподаткування передача майна в операційну оренду не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого орендного платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому самому порядку здійснюється оподаткування операцій з оренди землі та житлових приміщень.

При передачі основних засобів в операційну оренду право власності до орендаря не переходить, тому орендодавець продовжує нараховувати амортизацію таких об'єктів та враховувати суму амортизації у складі відповідної групи витрат.

Так, витрати на оренду приміщення та витрати, понесені на оплату вартості спожитих комунальних послуг (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення), за умови наявності первинних документів (договорів, рахунків, платіжних документів тощо) включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування залежно від

призначення орендованого приміщення. Зокрема, якщо орендоване приміщення використовується у виробничих цілях, то витрати на оренду приміщення, на сплату комунальних послуг належать до загальновиробничих витрат, а якщо орендоване приміщення використовується під офіс, то зазначені витрати включаються до складу адміністративних витрат.

При передачі майна у фінансову оренду чи лізинг така операція для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі, тому орендодавець збільшує доходи, а в разі передачі майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, балансова вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля згідно з правилами, визначеними ст. 146 Податкового кодексу (п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу) [7].

Орендар включає вартість об'єкта фінансового лізингу до складу основних засобів з метою амортизації за наслідками податкового періоду, в якому відбувається така передача (без урахування нарахованих відсотків або відсотків, що нараховуватимуться відповідно до договору).

При цьому доходи орендодавця та, відповідно, витрати орендаря збільшуються на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування.

Повернення об'єкта фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність прирівнюється для цілей оподаткування до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю. Вартість такого об'єкта визначається на рівні суми лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта фінансового лізингу, що є не сплаченими за такий об'єкт лізингу на дату такого повернення.

Відображення в обліку операцій з передачі підприємством житла в оренду з подальшим викупом мають деякі особливості. Зокрема, якщо договір оренди укладено після 01.04.2012 р., то доходи підприємства-орендодавця збільшуються на суму нарахованого фізичній особі орендного платежу (з урахуванням частини орендного платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди).

При цьому витрати орендодавця у звітному періоді збільшуються на частину собівартості об'єкта оренди, яка так відноситься до загальної собівартості цього об'єкта, як сума нарахованого у цьому періоді фізичній особі орендного платежу (у частині орендного платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди) до загальної суми орендних платежів (у частині орендних платежів, що надаються в рахунок компенсації частини вартості об'єкта оренди), що нараховуватимуться за весь період оренди. Передача житла фізичній особі в оренду з викупом не змінює податкових зобов'язань підприємства-орендодавця.

Відповідно до пп. 196.1.15 п. 196.1 ст. 196 ПКУ, не є об'єктом оподаткування операції з оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами, відповідно, оренди чи концесії цілісного майнового комплексу

державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі, відповідно до закону, зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету.

З метою застосування пп. 196.1.15 п. 196.1 ст. 196 ПКУ повинні бути дотримані такі умови:

- в оренду повинні надаватися цілісні майнові комплекси державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу);
- орендодавцями за договорами повинні виступати органи державної влади чи органи місцевого самоврядування;
- орендні платежі повинні зараховуватися до Державного бюджету України або місцевого бюджету.

Лише за умови дотримання всіх перелічених умов, операції з оплати орендної плати не будуть об'єктом оподаткування ПДВ. Таким чином, при здійсненні операцій з надання в оренду комунального майна комунальними підприємствами (за умови дотримання вимог, визначених пп. 196.1.15 п. 196.1 ст. 196 ПКУ), операції з надання в оперативну оренду (лізинг) комунальними підприємствами комунального майна та операції з оплати орендних платежів, що нараховуються (сплачуються) за договорами оренди такого комунального майна, не підлягають оподаткуванню ПДВ.

Поліпшення орендованого цілісного майнового комплексу, відповідно до Листа Державної податкової служби України від 06.04.2012 р. [6], здійснені орендарем, є власністю держави. Враховуючи викладене, орендар не має права на формування податкового кредиту за операціями з поліпшення орендованого майна.

У випадку, якщо договір оперативної оренди / лізингу зобов'язує або дає змогу орендарю здійснювати ремонти або поліпшення об'єкта оперативної оренди / лізингу, частина вартості таких ремонтів або поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати, амортизується орендарем як окремий об'єкт [4].

Облік вартості ремонту, поліпшення основних засобів, отриманих в оперативний лізинг / оренду, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі як за окремим об'єктом амортизації.

Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням орендованих об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, належить до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт і поліпшення було здійснено (п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу).

Строк амортизації вартості ремонтів / поліпшень орендованого майна (у сумі, яка перевищує віднесену на витрати), що амортизується таким орендарем як окремий об'єкт, не може бути менше, ніж строк, визначений в наказі по підприємству, а також менше, ніж визначено в п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу.

У разі повернення орендарем об'єкта оперативного лізингу / оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії лізингового / орендного договору, орендар у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації такого об'єкта основних засобів. Якщо орендодавець здійснює компенсацію витрат, понесених орендарем на ремонт або поліпшення об'єкта оперативної оренди / лізингу, то орендар повинен суму такої компенсації включити до складу доходів за датою їх визнання згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Ще одним актуальним питанням здійснення податкових розрахунків щодо орендних відносин є оподаткування операцій з відшкодування комунальних платежів, спожитих орендарем, що залежить від статусу орендаря та орендодавця (табл. 3).

3. Оподаткування операцій з відшкодування комунальних платежів, спожитих орендарем

Варіант	Оподаткування операцій з відшкодування комунальних платежів, спожитих орендарем
Якщо юридичною або фізичною особою укладено договір оренди приміщення з фізичною особою (діє на загальній системі оподаткування) з умовою відшкодування комунальних платежів, спожитих орендарем	Якщо орендар самостійно не укладає договори на споживання комунальних послуг, а здійснює відшкодування орендодавцю в частині понесених ним витрат на оплату комунальних послуг, то у договорі оренди обов'язково має бути визначено порядок розрахунку вартості спожитих орендарем комунальних послуг та їх оплати (компенсації). Якщо орендодавець, згідно з договором оренди, отримує від орендаря відшкодування витрат на оплату спожитих комунальних послуг (опалення, електричної енергії, водопостачання, водовідведення) та на утримання приміщення, то при обчисленні об'єкта оподаткування орендодавець враховує суми такої отриманої компенсації у складі доходу на підставі пп. 135.5.14 п. 135.5 ст. 135 Податкового кодексу України [7], а суму коштів, сплачених постачальнику комунальних послуг, – у складі інших витрат операційної діяльності, пов'язаних з господарською діяльністю (пп. "в" пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ). При цьому такі витрати мають бути підтверджені відповідними первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та іншими документами, встановленими розділом II ПКУ (п. 138.2 ст. 138 ПКУ).

Оподаткування податком з доходів фізичних осіб суми комунальних платежів, яка відшкодовується податковим агентом фізичною особою – підприємцем – платнику єдиного податку відповідно до договору оренди, якщо вид діяльності “Здавання нежитлового нерухомого майна в оренду” та рахунки виставляються комунальними підприємствами безпосередньо на фізичну особу – підприємця.	Якщо сплата комунальних платежів передбачена договором оренди, то, незалежно від того, що квитанції оформлені на ім'я власника нежитлового нерухомого майна та перерахування коштів за надані комунальні послуги здійснюється безпосередньо на розрахункові рахунки комунальних підприємств, то сума комунальних послуг повністю включається до виручки від реалізації фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку та не є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб. При цьому, якщо договором оренди не передбачено сплату орендарем комунальних платежів, але, відповідно до квитанцій, які виписані на ім'я орендодавця (фізичної особи – підприємця), орендар сплачує ці платежі безпосередньо на розрахункові рахунки комунальних підприємств, то сума цих платежів буде вважатися доходом, отриманим від виду діяльності, який не зазначений у Свідоцтві про сплату єдиного податку, та підлягати оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за загальними правилами, встановленими Податковим кодексом України [7] для фізичних осіб – підприємців.
Включення до доходу юридичної особи – платника єдиного податку відшкодованої орендарем суми комунальних платежів, яка, згідно з договором, не включається до орендної плати.	Згідно з пп. 2 п. 292.1 ст. 292 Податкового кодексу України [7], доходом платника єдиного податку для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг). Сума комунальних платежів, яка, згідно з договором оренди, відшкодовується орендарем окремо від орендної плати, включається до доходу юридичної особи – платника єдиного податку (орендодавця).

Враховуючи вищенаведені особливості оподаткування орендних операцій, вважаємо за доцільне їхнє врегулювання в обліковій політиці

підприємства. Врахування податкових наслідків у Наказі про облікову політику сприятиме підвищенню достовірності інформації щодо стану і змін орендованого майна, отриманої з системи бухгалтерського обліку та, відповідно, зростанню ступеня довіри до бухгалтерської інформації як ефективного інструменту управління підприємствами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Загалом, дослідження системи нормативно-правового забезпечення орендних відносин свідчить про актуальність розгляду їхнього податкового аспекту. Причинами цього є розбіжності в чинному законодавстві щодо категорійного та понятійного апарату, пов'язаного зі здійсненням операцій з передачі в оренду основних засобів. Негативний результат таких розбіжностей особливо позначається на точності та правильності податкових розрахунків. Внесені пропозиції певним чином забезпечують вирішення ряду питань, однак не повною мірою охоплюють усі існуючі проблемні аспекти. У перспективі актуальним напрямом подальших наукових пошуків є дослідження проблематики вдосконалення документального та рахункового відображення орендних операцій, оскільки це дасть змогу досягти впорядкування та систематизації облікової інформації не лише для потреб управління ресурсами підприємства, але й для складання звітності та оподаткування.

Список літератури

1. Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах : монографія / Л. М. Братчук . – К. : ННЦІАЕ, 2006. – 254 с.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Про оренду державного та комунального майна : закон України від 10.04.1992 р. № 2269-XII / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2269-12/print1330070456408245>
4. Занько Б. Облік та оподаткування орендних операцій / Б. Занько // Вісник Державної податкової служби України. – 2012. – № 13 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1295>
5. Лебедик Г. В. Аналіз впливу операцій оренди на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємств / Г. В. Лебедик // Економіка і регіон : наук. вісн. – Полтава : ПолтНТУ, 2011. – № 4 (31). – С. 213–217.
6. Щодо правомірності формування податкового кредиту за операціями з поліпшення основних фондів, що орендовані як цілісний майновий комплекс державного підприємства : лист Державної податкової служби України від 06.04.2012 р. № 10156/7/15-3417-09, № 5153/5/15-3416 / [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2927-10156.html>
7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Романенко Ю. Облік орендних операцій та оподаткування орендних платежів у бюджетній сфері [Електронний ресурс] / Ю. Романенко. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_1/56.pdf
9. Тимошук С. Податковий облік лізингових (орендних) операцій / С. Тимошук // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 13 (681). – С. 26 (273).

10. Усенко Я. Б. Методологічні та економіко-правові проблеми оренди і лізингу майна / Я. Б. Усенко. – К. : Критика, 2001. – 240 с.

11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

Рассмотрены методические вопросы налогообложения арендных операций через призму налогового законодательства Украины, систематизирована информация о налоговых последствиях за операциями из аренды. Разработаны предложения относительно формирования принципов отображения налогообложения аренды в Наказе про учётную политику предприятия.

Аренда, оперативная аренда, финансовая аренда, возмещение коммунальных платежей.

The article deals with tax leases methodological issues through the prism of the Ukrainian tax legislation, systematized information about the tax consequences of rent transactions. Made proposals about reflection of the tax lease operations in the Decree of the accounting policies of the company.

Lease, operating lease, finance lease, indemnity of public utilities.

УДК 63:658.818.2:167.1“313”

АУТСОРСИНГ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

***О. В. Кириллова, кандидат економічних наук
Одеський державний аграрний університет***

Розглянуто використання аутсорсингу в сільському господарстві й визначено його проблеми та перспективи використання в цій галузі.

Аутсорсинг, ефективність, конкурентоспроможність, зниження витрат, сільське господарство.

Успішний розвиток агробізнесу нині неможливий без виконання інноваційних проектів. Перспективним шляхом підвищення рівня впровадження інновацій, а відтак і підвищення конкурентоспроможності сільгоспвиробників, є залучення зовнішніх ресурсів і не лише фінансових, але й у вигляді послуг чи готової продукції. Одним із інструментів реалізації такої ідеї може стати використання нового, особливо для сільського господарства, організаційно-економічного механізму, який ефективно сприяє зниженню витрат і підвищенню доходу господарюючих суб'єктів ринкового середовища – аутсорсинга. Аутсорсинг у період

10. Усенко Я. Б. Методологічні та економіко-правові проблеми оренди і лізингу майна / Я. Б. Усенко. – К. : Критика, 2001. – 240 с.

11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

Рассмотрены методические вопросы налогообложения арендных операций через призму налогового законодательства Украины, систематизирована информация о налоговых последствиях за операциями из аренды. Разработаны предложения относительно формирования принципов отображения налогообложения аренды в Наказе про учётную политику предприятия.

Аренда, оперативная аренда, финансовая аренда, возмещение коммунальных платежей.

The article deals with tax leases methodological issues through the prism of the Ukrainian tax legislation, systematized information about the tax consequences of rent transactions. Made proposals about reflection of the tax lease operations in the Decree of the accounting policies of the company.

Lease, operating lease, finance lease, indemnity of public utilities.

УДК 63:658.818.2:167.1“313”

АУТСОРСИНГ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

***О. В. Кириллова, кандидат економічних наук
Одеський державний аграрний університет***

Розглянуто використання аутсорсингу в сільському господарстві й визначено його проблеми та перспективи використання в цій галузі.

Аутсорсинг, ефективність, конкурентоспроможність, зниження витрат, сільське господарство.

Успішний розвиток агробізнесу нині неможливий без виконання інноваційних проектів. Перспективним шляхом підвищення рівня впровадження інновацій, а відтак і підвищення конкурентоспроможності сільгоспвиробників, є залучення зовнішніх ресурсів і не лише фінансових, але й у вигляді послуг чи готової продукції. Одним із інструментів реалізації такої ідеї може стати використання нового, особливо для сільського господарства, організаційно-економічного механізму, який ефективно сприяє зниженню витрат і підвищенню доходу господарюючих суб'єктів ринкового середовища – аутсорсинга. Аутсорсинг у період

економічної кризи особливо актуальний для сільськогосподарських підприємств, оскільки керівник господарства повинен сконцентрувати зусилля на розвитку підприємницької діяльності, пошуку нових рішень, ринків, продуктів, при цьому довіривши певні функції професіоналам у відповідній області.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними та методологічними питаннями різних аспектів концепції аутсорсинга займалася низка зарубіжних і вітчизняних дослідників, зокрема: Р. Аалдерс, Е. Андерсон, С. Баден-Фюллер, Д. Брюс, М. Донеллан, А. П. Слоун, Б. А. Анікіна, Д. М. Михайлова, І. Л. Руда, С. Н. Сафієва та ін. Ці дослідження сприяли усвідомленню важливості розвитку теорії та практики використання господарського механізму аутсорсинга в умовах переходу до ринкової економіки. Проте використання аутсорсингу саме в сільському господарстві має свою специфіку, тому окремі питання недостатньо висвітлено у працях науковців і вони потребують детальнішого опрацювання.

Мета дослідження – розкриття сутності аутсорсинга, визначення аутсорсингових послуг, що надаються в сучасних умовах господарювання саме сільському господарству, з'ясування основних проблем та перспектив використання аутсорсинга в цій галузі.

Виклад основного матеріалу. Існує велика кількість визначень терміна аутсорсинг (*outsourcing*). Найбільш вдале, на наш погляд, таке: аутсорсинг – передача організацією на підставі договору певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується у відповідній області [2, с. 30].

У загальному вигляді ринок аутсорсинга підрозділяється на два основні сегменти: аутсорсинг інтелектуальних послуг (опрацювання інформації; дослідження, розробка проектів, програмування та інші технічні роботи) і промисловий аутсорсинг. Промисловий аутсорсинг – це виробництво й постачання заготовок, метизів і комплектуючих виробів, а, з іншого боку, – це виконання деяких допоміжних функцій та операцій щодо забезпечення виробництва продукції (облік, складування, ремонт і обслуговування устаткування, реклама, прибирання приміщень, логістика тощо). Одним із чинників, що сприяє розвитку аутсорсинга, є наявність сучасного високоефективного комунікаційного середовища (зв'язок, комп'ютеризація і транспорт), який забезпечує швидкий і надійний обмін фінансовими, матеріальними й інформаційними потоками, поряд із високим рівнем спеціалізації різних підприємств у сфері виробництва та послуг [5].

Найважливішою відмінністю аутсорсинга від інших видів взаємодії між суб'єктами підприємницької діяльності (кооперація, управління потужностями) є його стратегічний характер.

Згідно з останніми дослідженнями, серед найпопулярніших видів аутсорсингу, якими користуються вітчизняні компанії, – це ІТ-послуги, бухгалтерський аудит, транспортні, кадрові послуги, юридичний супровід, охорона об'єктів [3, с. 49]. На сьогодні сільське господарство і аутсорсинг

– дві сполуки, які ще не поєднувалися. Однак, не розглядати можливість аутсорсинга – це вже не маленький проступок, а серйозний злочин керівника [2, с. 36].

Розглянемо більш детально, які послуги може надати аутсорсингова компанія сільгосппідприємствам, і як це відбувається.

Спеціалісти аутсорсингової компанії попередньо обстежують кожне поле, оцінюють його родючість, аналізують кліматичні фактори конкретної території, на якій розташовані землі, інфраструктуру підприємства, забезпеченість технікою, враховують логістичні фактори тощо.

На основі проведених досліджень розробляють структуру посівів. Розробляють технологічні карти, де описують операції з вирощування цих культур, з індикацією термінів виконання, набору необхідної техніки, залучених ресурсів у фізичному вимірі й грошовому виразі в розрізі кожного окремого поля та культури. Такий підхід дає можливість оцінити загальну вартість проекту, а також ресурсів, необхідних для виконання процесу, потребу в грошових коштах помісячно, а також надходження коштів від зібраної та реалізованої продукції. З іншого боку, за наявності сформованої таким чином технологічної карти легко розраховується рентабельність проекту.

Надзвичайно важливо при цьому адекватно спрогнозувати врожайність вирощуваних культур. Якщо розглядати вирощування сільгоспкультур з бізнесової точки зору, то програмування врожайності є обов'язковим завданням. Це дає змогу завчасно визначити кінцевий результат (прибуток). Саме тому передбачуваність рівня врожайності є основою всього бізнес-процесу. Це одна з ключових характеристик, від яких залежить обсяг ресурсів, що необхідно витратити для досягнення планового показника, особливо коли сільгосппідприємство оперує тисячами гектарів сільськогосподарських угідь. Занижені або завищені показники врожайності культур призведуть у першому випадку до недоотримання прибутку, а в другому – до перевитрат ресурсів. Як одне, так і інше не призведе до стабільного прогнозованого бізнесу в аграрному секторі.

Формування врожаю – складний процес, який визначається генетичною програмою рослин і зовнішніми умовами. Щоб отримати високий урожай, спеціаліст повинен враховувати інформацію про всю багатогранність дії окремих чинників та їх взаємодію, що обумовлюють ріст і розвиток рослин, вміти передбачати реакцію на них останніх. Це можливо лише в тому випадку, коли спеціаліст постійно проводить аналіз величезної кількості знань з фізіології рослин, ґрунтознавства, землеробства, рослинництва, агрохімії, метеорології, кліматології, агрофізики тощо. Безумовно, фахівці-агрономи, які надають аутсорсингові послуги, повинні мати найвищий рівень підготовки й володіти величезною кількістю знань. Мати великий практичний агрономічний досвід і, водночас, постійну жагу до отримання нових знань. Останній фактор посилюється тим, що технології вирощування сільськогосподарських культур стають все більш складними і наукоємними [1, с. 3–4].

Отже, використання аутсорсинга в сільському господарстві дає великі переваги. Але шлях до перспектив завжди пов'язаний з перешкодами (див. таблицю).

Проблеми та перспективи розвитку аутсорсинга в сільському господарстві*

Аутсорсинг	
проблеми	перспективи
- недосконала законодавча база; - невизначена податкова політика; - відсутність системи контролю та оцінки роботи виконавців; - послуги аутсорсинга коштують дорого; - витік інформації про замовника; - загроза банкрутства аутсорсингової компанії; - отримання від аутсорсера продуктів неналежної якості; - залежність від аутсорсера.	- трансформація бізнес-процесів господарства; - економічна стійкість; - конкурентоспроможність та розвиток господарства; - скорочення витрат на обслуговування бізнес-процесів; - підвищення якості та контролю робочих процесів; - можливість використання рішень, які ґрунтуються на останніх досягненнях у галузі; - спеціалізація на визначеному виді діяльності; - відповідальність за роботу, що виконується згідно з контрактом і поточним законодавством; - аутсорсери консультують та передають свої знання й досвід працівникам господарства; - гнучкість масштабів бізнесу; - підвищення ефективності роботи господарства; - вимушена зміна застарілого обладнання; - передача основної (або другорядної) виробничої функції; - покращення якості продукції та зростання обсягів її реалізації;
	- відповідальність за витрати коштів замовника.

* Джерело: власна розробка автора

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, використання аутсорсинга в аграрному секторі економіки підвищить ефективність роботи сільгосппідприємств та відкриє нові можливості для взаємовигідного співробітництва, посилить їх конкурентоспроможність. Однак проблема залишається невирішеною і, враховуючи ризики, пов'язані з використанням аутсорсинга (зокрема, недосконала законодавча база; керівники аграрних підприємств повинні осмислити та прийняти виважені рішення про необхідність залучення додаткових ресурсів щодо управління їх виробничою діяльністю), подальшої розробки потребують питання ефективності його впровадження на сільськогоспо-

дарських підприємствах та розробка механізму взаємодії підприємств-замовників і постачальників аутсорсинга.

Список літератури

1. Бовсуновський О. М. Аутсорсинг в аграрному бізнесі / О. М. Бовсуновський, С. О. В'ялий //АМАКО-Інформ. – 2010. – № 3. – С. 2–5.
2. Бравар Жан-Луї. Ефективний аутсорсинг: розуміння, планування та використання успішних аутсорсингових відносин / Жан-Луї Бравар, Морган Роберт ; [пер. з англ.]. – Дніпропетровськ : Баланс Бізнес Букс, 2007. – 288 с.
3. Гаевая Ю. Бизнес на вынос / Ю. Гаевая // Власть Денег. – 2008. – № 49 (206). – С. 48–50.
4. Зозульов О. Аутсорсинг як інструмент підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств в умовах глобалізації / О. Зозульов, О. Микало // Економіка України. – 2009. – № 8 (573). – С. 16–24.
5. Что такое аутсорсинг и чем он полезен для бизнеса // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://it-pulse.com.ua>

Рассмотрено использование аутсорсинга в сельском хозяйстве, выявлены проблемы и перспективы его использования в этой отрасли.

Аутсорсинг, эффективность, конкурентоспособность, снижение затрат, сельское хозяйство.

In the article is reviewed the use of outsourcing in agriculture and analyzed the main problems and prospects of outsourcing in this industry.

Outsourcing, efficiency, competitiveness, cost reduction, agriculture.

УДК 338.432:636.2.034 (44)

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ МОЛОЧНОГО КОЗІВНИЦТВА ФРАНЦІЇ

О. В. Кірейцева, кандидат економічних наук

Розглянуто стан молочного козівництва Франції, зокрема, регіону Пуату-Шарант та його департаментів, поголів'я козиного стада, кількість виробленого козиного молока. Проаналізовано структуру власників і найманих робітників на козиних фермах.

Кози, молоко, козині ферми, підприємства.

За численними даними іноземних аграрних видань та інтернет-сайтів, нині одним із найперспективніших напрямів сільськогосподарського молочного бізнесу вважається виробництво козиного молока. Щорічне світове виробництво цього продукту сягає 8299 тис. тонн. В окремих європейських країнах частка козиного молока становить близько 30% у загальному обсязі його виробництва, а в арабських – досягає 50,0–58,0%.

дарських підприємствах та розробка механізму взаємодії підприємств-замовників і постачальників аутсорсинга.

Список літератури

1. Бовсуновський О. М. Аутсорсинг в аграрному бізнесі / О. М. Бовсуновський, С. О. В'ялий //АМАКО-Інформ. – 2010. – № 3. – С. 2–5.
2. Бравар Жан-Луї. Ефективний аутсорсинг: розуміння, планування та використання успішних аутсорсингових відносин / Жан-Луї Бравар, Морган Роберт ; [пер. з англ.]. – Дніпропетровськ : Баланс Бізнес Букс, 2007. – 288 с.
3. Гаевая Ю. Бизнес на вынос / Ю. Гаевая // Власть Денег. – 2008. – № 49 (206). – С. 48–50.
4. Зозульов О. Аутсорсинг як інструмент підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств в умовах глобалізації / О. Зозульов, О. Микало // Економіка України. – 2009. – № 8 (573). – С. 16–24.
5. Что такое аутсорсинг и чем он полезен для бизнеса // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://it-pulse.com.ua>

Рассмотрено использование аутсорсинга в сельском хозяйстве, выявлены проблемы и перспективы его использования в этой отрасли.

Аутсорсинг, эффективность, конкурентоспособность, снижение затрат, сельское хозяйство.

In the article is reviewed the use of outsourcing in agriculture and analyzed the main problems and prospects of outsourcing in this industry.

Outsourcing, efficiency, competitiveness, cost reduction, agriculture.

УДК 338.432:636.2.034 (44)

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ МОЛОЧНОГО КОЗІВНИЦТВА ФРАНЦІЇ

О. В. Кірейцева, кандидат економічних наук

Розглянуто стан молочного козівництва Франції, зокрема, регіону Пуату-Шарант та його департаментів, поголів'я козиного стада, кількість виробленого козиного молока. Проаналізовано структуру власників і найманих робітників на козиних фермах.

Кози, молоко, козині ферми, підприємства.

За численними даними іноземних аграрних видань та інтернет-сайтів, нині одним із найперспективніших напрямів сільськогосподарського молочного бізнесу вважається виробництво козиного молока. Щорічне світове виробництво цього продукту сягає 8299 тис. тонн. В окремих європейських країнах частка козиного молока становить близько 30% у загальному обсязі його виробництва, а в арабських – досягає 50,0–58,0%.

І в Україні одним із резервів поповнення продовольчих ресурсів може стати належний розвиток галузі козівництва, яка характеризується різноманітністю одержуваної продукції, лікувальними та дієтичними властивостями молока, високою конкурентоспроможністю за рахунок ефективного використання кормів, гарних відтворювальних якостей та доброю акліматизацією тварин.

Козине молоко є цінним і корисним продуктом харчування з лікувальними властивостями. За рахунок високого вмісту солей кальцію та фосфору, вітамінів В₁, В₂, В₁₂, С, А, Д, альбуміну і казеїну, його рекомендують для лікування дистрофії, рахіту, алергії, бронхіальної астми та інших хвороб. Порівняно з коров'ячим, козине молоко калорійніше, має підвищений вміст сухої речовини, жиру, білка та мінеральних солей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Козівництво – галузь світового продуктивного тваринництва, займає важливе місце у формуванні екологічно збалансованої та економічно стійкої агроєкосистеми й продовольчої безпеки країни. За останні 18 років поголів'я кіз в Україні зросло майже в чотири рази. Разом з тим, у цій галузі накопичилися технологічні й економічні проблеми, розв'язання яких є необхідною умовою виведення козівництва на високотехнологічний рівень конкурентоспроможності (Соколов В. В., 2004; Остроумова П. А., Фриденберг Г. В., 2005; Pindak A., 2003; Horak F., 2006).

Мета дослідження – дослідити молочне козівництво Франції та проаналізувати його сучасний стан і перспективи розвитку.

Виклад основного матеріалу. Розвиток козівництва в країнах Європи супроводжується впровадженням сучасних технологій утримання тварин, удосконаленням технічної оснащеності ферм із впровадженням механізованого доїння кіз та створенням мережі підприємств для переробки козиного молока. Здійснюється інтенсивна селекційно-племінна робота, завдяки якій збільшується продуктивність кіз. Так, у Голландії за 2–4 лактації надоюють 1800–2000 кг молока [1].

В європейських країнах частка козиного молока становить близько 30% у загальному виробництві молока, а в арабських країнах вона досягає 50,0–58,0%. Особливо інтенсивно розвивається козівництво у Франції. В країні створюють окремі ферми та кооперативи з виробництва та переробки козиного молока.

Французький регіон Пуату Шарант є лідером у Франції з вирощування кіз, маючи 497 277 козиних голів на більш ніж 1400 підприємствах. Він залишається першим козиним регіоном Франції. Регіон Пеї де Луар займає друге місце з поголів'ям 164 200 кіз. Пуату Шарант налічує 331 541 дійну козу, що становить 31% від національного стада. Лідером у козівництві регіону є департамент До-Севр, який налічує 243 351 козиних голів (табл. 1).

Упродовж останніх десяти років у Франції зникло 45% козиних підприємств. Тим часом, поголів'я худоби збільшилося на 16%. Така тенденція спостерігається в усіх великих регіонах Франції.

1. Козине поголів'я регіону Пуату-Шарант на 31.12.2013 року*

	Шарант	Шарант-Марітім	До-Севр	В'єн	Ванде	Пуату-Шарант	% у Франції
Молоді кози	6 610	4 360	63 665	24 919	22 363	123 317	35,0
Дійні кози	22 000	16 000	158 186	70 100	60 455	331 541	30,7
Інші кози (у т.ч. козли)	11 500	610	21 500	5 466	3 053	42 419	37,9
Всього	40 110	20 970	243 351	100 485	85 871	497 277	32,3

*Джерело: Agreste – Recensement agricole 2014 [2]

У Пуату Шарант кількість козиних ферм зменшилося на 41%, а кількість кіз зросла на 11% за той самий період. При цьому, регіон Пеї де Луар фактично подвоїв розмір свого козиного стада, тоді як він втратив шість підприємств із десяти.

Розмір стада на одній фермі значно виріс за десять років. У 2004 році великі підприємства департаментів До-Севр, Ванде і В'єн налічували, у середньому, по 100 голів. Так, у 2014 році 15 ферм До-Севр і три ферми В'єн мали більше, ніж 200 голів кіз. При цьому департамент Ванде зайняв перше місце з поголів'ям 260 кіз.

У Пуату Шарант 31% аграрних підприємств вирощує більше, ніж 250 кіз. Значна кількість поголів'я кіз – від 500 голів, знаходиться на 6% ферм регіону, що становить 23 % у Франції. Вони локалізовані 59% у департаменті До-Севр і 36% – у В'єн. Так, у 2004 році такі великі стада були на одному підприємстві з десяти і становили всього 6% від загального козиного поголів'я (табл. 2).

2. Козині підприємства департаменту Пуату-Шарант 2004-2014 роки*

		Великі підприємства	Середні	Малі
2014	Кількість підприємств	73%	17%	10%
	Поголів'я кіз	95%	4%	1%
	Площа землі в середньому (га)	100	42	10
2004	Кількість підприємств	52%	32%	16%
	Поголів'я кіз	83%	16%	1%
	Площа землі в середньому (га)	91	38	8

*Джерело: Agreste – Recensement agricole 2014 [3]

Козині підприємства становлять 5,5% від усієї кількості підприємств регіону, на яких працює 3900 робітників, що становить 8% на регіональному рівні. У середньому необхідно три особи на повну зайнятість, щоб вести козине господарство. На кожній козиній фермі Пуату-Шарант працює в середньому два робітники. Робоча сила залишається переважно сімейна. Тобто, на підприємствах працюють власники та їхні родичі. На сьогодні це становить 83% проти 91 % в 2004 році. Деякі козині ферми Франції мають одного або кілька найманих працівників, які, переважно, не є членами сім'ї власника даного

підприємства, що становить 6% від загальної маси зайнятих працівників у 2004 році і вже 12% – у 2014 році. Так, за останні десять років кількість найманих робітників на козiniх фермах регіону, які не є членами сім'ї власника, виросла на 26%, при цьому, в 2014 році 21% таких підприємств наймали на роботу, щонайменше, одного працівника.

Заміна власника або передача козиного підприємства буде ключовим питанням найближчими роками. Протягом 10 років 59% власників козiniх ферм будуть мати проблему, шукаючи собі заміну. Але, водночас, 19% із них уже працюють зі своїми послідовниками, які є членами їхніх сімей.

Традиційно вирощування кіз було жіночою роботою. Слухняна тварина, їсть мало, її можна вирощувати біля свого будинку і вона буде забезпечувати необхідною кількістю молока для сімейного споживання або продажу.

У 2004 році кожним четвертим власником козiniх ферм була жінка. У 2014 році їх стало трохи більше – майже три господині з десяти господарів. Тим не менше, вони стали трохи старшими – 51% із них молодші за 50 років і 14% – у віці до 40 років. У 2004 році 61% власників козiniх ферм мали вік до 50 років і 28% – менше за 40 років. На відміну від цього, частка жінок – керівників козiniх підприємств, збільшилася до 63%, порівняно з 2004 роком, що становило 43% [4].

Виробництво козиного молока в регіоні збільшилося на 7,7% між 2008 та 2009 роками. У 2010 р. обсяги козиного молока на господарствах регіону становили рекордні 240 млн літрів, тобто збільшилися ще на 7,2%. У 2013 році виробництво козиного молока у регіоні Пуату-Шарант зросло ще на 24 млн літрів і становило 255 824 млн літрів. Лідерами регіону за надоями в 2013 році були департаменти В'єн і Ванде, маючи 52 805 і 51 318 млн літрів козиного молока, відповідно. Департамент До-Севр виробив 21 695 млн літрів козиного молока, департамент Шарант – 16 380 млн літрів і Шарант-Марітім – 10 557 млн літрів, займаючи останнє місце в регіоні (див. рисунок).

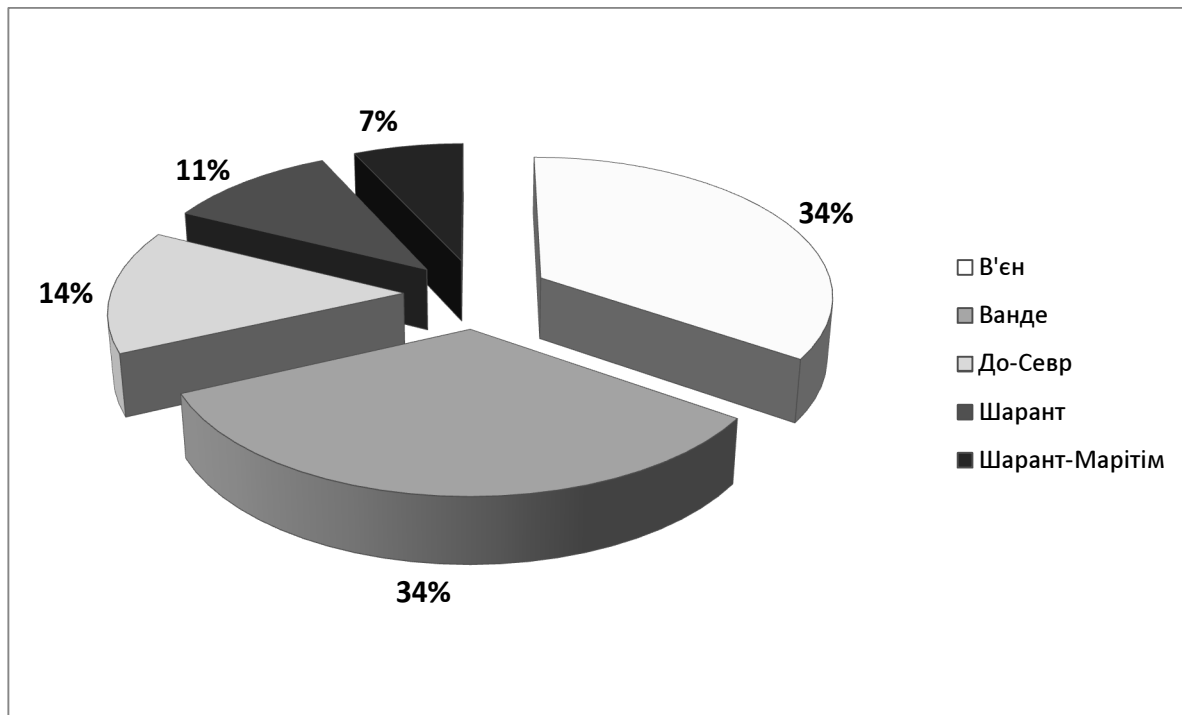
Пуату-Шарант є національним лідером з виробництва сиру з козиного молока. Регіон зберіг свої традиції і свою історію сиру. Виробники сиру Пуату-Шарант розробили продукцію для задоволення нових клієнтів і нових вимог (з точки зору смаку, текстури, презентації, використання, практичності), щоб стати першим козиним регіоном Франції.

Смак козиного сиру залежить від:

1. Типу виробництва, в результаті чого виробляється сир: з чистого козячого молока, змішаного молока, м'який "молочний" повільної коагуляції, "сичужний" швидка коагуляція і т. п.

2. Стадії дозрівання. Зміна смаку легко сприймається споживачами в межах від м'якого до твердого, відповідно до періоду дозрівання.

3. Форми сиру: журнал, піраміда, великі й малі форми, плаский, довгий, шабішу тощо.



Виробництво козиного молока в регіоні Пуату-Шарант по департаментах, 2013 рік

Висновки та перспективи подальших досліджень. Безперечно, Франція, зокрема регіон Пуату-Шарант, є лідером з виробництва козиного молока та за його трансформацією у велику різноманітну кількість смачного сиру. Але ринок, глобалізація, жорстка конкуренція та зникнення молочних квот у 2015 році змусить молочну промисловість Франції збільшити оперативність і пристосовуваність. Зіткнувшись із досвідченими ринками Європи, з ростом пропозицій країн, що розвиваються і з конкуренцією нових країн-експортерів, молочні компанії Пуату-Шарант будуть зливатися або об'єднуватися, щоб отримати частку на ринку, особливо для експорту.

Список літератури

1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://a7d.com.ua/tvarinnictvo/12604-a-chomu-b-ne-koza.html>
2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://draaf.poitou-charentes.agriculture.gouv.fr/statistique-agricole/IMG/pdf/8-Productions_animaux_cle0a5ee1.pdf
3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://draaf.poitou-charentes.agriculture.gouv.fr/statistique-agricole/IMG/pdf/2012_-_no_12_-_Elevage_caprin_cle81441c.pdf
4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://draaf.poitou-charentes.agriculture.gouv.fr/statistique-agricole/IMG/pdf/2012_-_no_13_-_Exploitations_caprines_cle024388.pdf

Рассмотрено состояние молочного козоводства Франции, в частности, региона Пуату-Шарант и его департаментов, поголовье козьего стада и количество производимого козьего молока. Проанализированы структура собственников и наемных рабочих на козьих фермах.

Козы, молоко, козы фермы, предприятия.

The state of the dairy goat breeding of France, Poitou-Charentes region and its departments. Considered herd goat herd goat milk quantity produced. The structure owners and laborers on goat farms.

Goat, milk, goat farm, enterprise.

УДК 657

ПРИНЦИПИ ТА ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Л. В. Коваль, кандидат економічних наук

Н. Ю. Усенко

Вінницький національний аграрний університет

Досліджено питання сутності «облікова політика». Узагальнено принципи формування облікової політики, як основи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві з метою забезпечення інформацією всіх користувачів. Визначено чинники, які мають найбільший вплив на формування облікової політики.

Облікова політика, принципи облікової політики, організація бухгалтерського обліку, чинники формування облікової політики.

Без досконалої організації бухгалтерського обліку розвиток ринкової економіки неможливий. Тому, опираючись на Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», підприємства самостійно обирають облікову політику, що сприяє появі особливостей ведення бухгалтерського обліку.

Організація роботи підприємства та облікового процесу починається з формування облікової політики. Ретельно продумана облікова політика забезпечує ефективну фінансово-господарську діяльність підприємства, а також максимальний ефект від ведення обліку. Основою для прийняття рішень про облікову політику має бути формування повної, достовірної, правдивої інформації, яка максимально ефективно розкривала б інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених осіб-користувачів. Проблема дослідження зумовлена тим, що при розробці облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними, властивими для бухгалтерському обліку принципами, але й загальними

Рассмотрено состояние молочного козоводства Франции, в частности, региона Пуату-Шарант и его департаментов, поголовье козьего стада и количество производимого козьего молока. Проанализированы структура собственников и наемных рабочих на козьих фермах.

Козы, молоко, козы фермы, предприятия.

The state of the dairy goat breeding of France, Poitou-Charentes region and its departments. Considered herd goat herd goat milk quantity produced. The structure owners and laborers on goat farms.

Goat, milk, goat farm, enterprise.

УДК 657

ПРИНЦИПИ ТА ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Л. В. Коваль, кандидат економічних наук

Н. Ю. Усенко

Вінницький національний аграрний університет

Досліджено питання сутності «облікова політика». Узагальнено принципи формування облікової політики, як основи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві з метою забезпечення інформацією всіх користувачів. Визначено чинники, які мають найбільший вплив на формування облікової політики.

Облікова політика, принципи облікової політики, організація бухгалтерського обліку, чинники формування облікової політики.

Без досконалої організації бухгалтерського обліку розвиток ринкової економіки неможливий. Тому, опираючись на Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», підприємства самостійно обирають облікову політику, що сприяє появі особливостей ведення бухгалтерського обліку.

Організація роботи підприємства та облікового процесу починається з формування облікової політики. Ретельно продумана облікова політика забезпечує ефективну фінансово-господарську діяльність підприємства, а також максимальний ефект від ведення обліку. Основою для прийняття рішень про облікову політику має бути формування повної, достовірної, правдивої інформації, яка максимально ефективно розкривала б інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених осіб-користувачів. Проблема дослідження зумовлена тим, що при розробці облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними, властивими для бухгалтерському обліку принципами, але й загальними

організаційно-управлінськими, які впливають на чинники формування облікової політики [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Як свідчить аналіз останніх досліджень, принципи та чинники впливу на облікову політику недостатньо розкрито в роботах вчених. Особливо це стосується чинників впливу на облікову політику. Проте, формування облікової політики, її реалізацію, основні принципи та методи розглядали такі відомі фахівці в галузі економіки, як Ф. Бутинець, З. Гуцайлюк, П. Житний, Л. Ловінська та інші. Однак і сьогодні між теоретичними аспектами і практикою формування облікової політики існує величезний розрив, адже не існує точного, єдиного, повного визначення як облікової політики, так і факторів, що впливають на її формування

Мета дослідження – визначення чинників формування облікової політики для ефективного функціонування та організації обліку суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. «Облікова політика підприємства» – термін, що почали використовувати українські спеціалісти наприкінці 80-х років минулого століття.

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікова політика – «конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів» [4].

Основною метою облікової політики є забезпечення якісною обліково-економічною інформацією про основні засади фінансово-господарської діяльності підприємства, яка використовується для складання й подання науково обґрунтованої фінансової звітності. Теоретичною основою облікової політики є положення теорії бухгалтерського обліку з проблем збирання даних, опрацювання інформації, використання облікових процедур (оцінка, відображення на рахунках, ведення синтетичного та аналітичного обліку, способи виявлення й усунення помилок, правила складання балансу та звітності тощо) [8].

Облікова система – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про фінансово-майновий стан підприємства. Як відомо, методична база ведення бухгалтерського обліку складається з використання первинних облікових документів, оцінки, калькулювання, організації обліку, контролю, підготовки та складання звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування елемента її регулювання – облікової політики підприємства. Тому облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, спрямована на досягнення його цілей і завдань і яка використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [5].

Часи, коли визначення облікової політики на підприємстві обмежувалося комплексом основних (стандартних) параметрів обліку

і звітності, механічно переписаних із законодавчих циркулярів (таких як порядок нарахування зносу за основними засобами і МШП, порядок звітності підзвітних осіб тощо), минули назавжди. Ринкові методи господарювання потребують досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві. А встановлення таких правил, у свою чергу, потребує наукового аналітичного підходу, глибоких маркетингових досліджень, зваженої та далеко-глядної кадрової політики, поєднання інтелекту й досвіду працівників підприємства [3].

Головною складовою облікової політики є принципи, що визначаються як базові концепції відображення діяльності в обліку, проте, оскільки в економічній літературі немає єдиного підходу до принципів формування облікової політики, науковці намагаються самостійно визначити пріоритетні шляхи її розвитку.

Так, М. С. Пушкар зазначає, що при складанні звітності необхідно дотримуватися таких принципів облікової політики:

- не змінювати засад облікової політики щодо відображення певних фактів господарської діяльності протягом року;
- повністю відображувати в обліку за звітний рік усі факти господарської діяльності;
- правильно відносити доходи і витрати до звітного періоду відповідно до рахунків обліку;
- гарантувати тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку та залишків по рахунках [7].

Однак не варто забувати і про специфічні принципи облікової політики. На основі праць вітчизняних економістів можна дійти висновку, що їхні думки збігаються лише щодо таких чотирьох основоположних принципів облікової політики:

1. Принцип безперервності передбачає послідовність облікового, контрольного та аналітичного процесів під час розв'язування конкретних завдань.

2. Принцип пропорційності потребує правильного співвідношення між різними елементами та об'єктами організації, зокрема обчислювальної техніки, кваліфікаційного складу виконавців.

3. Принцип прямоточності полягає у раціональній організації інформаційних потоків між учасниками облікового процесу.

4. Принцип ритмічності полягає у рівномірному надходженні даних та виході інформації [2].

Крім того, звертають увагу й на такі основні принципи бухгалтерського обліку як:

- обачність – застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим, особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства, здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

- нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності [6].

Рішення про використання принципів організації обліку приймають керівник підприємства та головний бухгалтер самостійно.

Облікова політика підприємства формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір для використання яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації. Тому слід при виборі облікової політики враховувати фактори впливу:

а) форму власності та організаційно-правовий статус підприємства (державне, приватне, акціонерне товариство); галузеву належність і вид діяльності (промисловість, будівництво, торгівля, сільське господарство); організаційну структуру управління і наявність структурних підрозділів; розміри (масштаби діяльності, обсяг продажу, кількість персоналу);

б) поточні й довгострокові цілі підприємництва (залучення додаткових фінансових ресурсів, зміцнення конкурентних позицій на ринку, здійснення інвестиційних програм, підвищення котирувань акцій);

в) особливості діяльності – виробничої (технологічна структура, споживані ресурси), комерційної (організація постачання і збуту, системи й форми розрахунків, взаємини з покупцями), фінансової (взаємини з банками та іншими фінансовими інститутами, податковою системою), управлінської

(структура, незалежність від власників, звітність перед ними, рівень технічного забезпечення, у тому числі комп'ютерною технікою);

г) кадрове забезпечення – рівень кваліфікації персоналу (досвід, навички, ступінь розуміння задач і проблем, які стоять перед ним, здатність їх вирішувати);

д) господарська ситуація – розвиток інфраструктури ринку, стан господарського, податкового, бухгалтерського законодавства, сприятливість інвестиційного клімату.

Вітчизняні науковці однозначно не визначили чинники, що впливають на облікову політику, тому в економічній літературі вирізняють кілька класифікацій. Серед них значне місце займає поділ чинників на основні групи:

1. Чинники зовнішнього ринкового середовища.

2. Чинники внутрішнього середовища виробничої системи [2].

До складу цих груп входять такі основні підгрупи чинників, як економічні, організаційні, політичні, правові, соціальні та екологічні. Усі підгрупи чинників мають однакову класифікацію, проте підгрупа зовнішніх чинників має непрямий вплив на формування облікової політики виробничої системи, тоді як підгрупа внутрішніх чинників має безпосередній вплив на формування облікової політики конкретного підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз наведених факторів дасть можливість керівництву сформувати оптимальний варіант облікової політики з урахуванням усіх особливостей підприємства, зважаючи на специфіку його діяльності. У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не зазначено чітких правил формування облікової політики, тому керівник і головний бухгалтер підприємства самостійно обирають принципи, опираючись на специфіку діяльності та організаційну форму. Економічною основою облікової політики є забезпечення поступового економічного розвитку. Тому головним завданням підприємства є розробка методичних та організаційних підходів до облікової політики, яка дасть можливість максимізувати ефективність використання фінансових та матеріальних ресурсів з урахуванням змін ринку відповідно до діяльності підприємства.

Список літератури

1. Бондаренко О. М. Проблеми формування облікової політики. Напрямки її удосконалення/ О. М. Бондаренко, М. П. Білан // Вісник Хмельницького національного аграрного університету. – 2011. – № 2. – С.101–106.

2. Касич А. О. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства / А. О. Касич, О. В. Онищенко // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – Вип. 1/2013 (78). – С. 172–180.

3. Криворучко Н. Є. Вибір облікової політики на підприємстві [Електронний ресурс] / Н. Є. Криворучко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/18_DNI_2010/Economics/69135.doc.htm

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua

5. Піскунова Н. В. Принципи формування облікової політики та чинники впливу на її вибір / Н. В. Піскунова // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". – Економіка, 2013. – Вип. 23. – С.174–177.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

7. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

8. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / К. А. Ягмур, Г. І. Монастиренко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm

Исследован вопрос сущности "учетная политика". Обобщены принципы формирования учетной политики, как основы ведения бухгалтерского учета на предприятии с целью обеспечения информацией всех пользователей. Определены факторы, имеющие наибольшее влияние на формирование учетной политики.

Учетная политика, принципы учетной политики, организация бухгалтерского учета, факторы формирования учетной политики.

Investigated the question of essence "accounting policies". Summarizes the principles of accounting policies as the basis of accounting in the enterprise to provide information to all users. Identified factors that have the greatest influence on the formation of accounting policy.

Accounting policies, principles of accounting policies, accounting organization, formation factors of accounting policies.

УДК 657.37:

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

О. В. Коваль, кандидат економічних наук

К. Ф. Лебєдєва, студентка

Вінницький національний аграрний університет

Розглянуто стан розвитку бухгалтерського обліку в Україні та основні напрями трансформації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Визначено, що перехід України на МСФЗ сприяє поліпшенню інвестиційного клімату в Україні.

Міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, фінансова звітність, управління.

5. Піскунова Н. В. Принципи формування облікової політики та чинники впливу на її вибір / Н. В. Піскунова // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". – Економіка, 2013. – Вип. 23. – С.174–177.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

7. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

8. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / К. А. Ягмур, Г. І. Монастиренко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm

Исследован вопрос сущности "учетная политика". Обобщены принципы формирования учетной политики, как основы ведения бухгалтерского учета на предприятии с целью обеспечения информацией всех пользователей. Определены факторы, имеющие наибольшее влияние на формирование учетной политики.

Учетная политика, принципы учетной политики, организация бухгалтерского учета, факторы формирования учетной политики.

Investigated the question of essence "accounting policies". Summarizes the principles of accounting policies as the basis of accounting in the enterprise to provide information to all users. Identified factors that have the greatest influence on the formation of accounting policy.

Accounting policies, principles of accounting policies, accounting organization, formation factors of accounting policies.

УДК 657.37:

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

О. В. Коваль, кандидат економічних наук

К. Ф. Лебєдєва, студентка

Вінницький національний аграрний університет

Розглянуто стан розвитку бухгалтерського обліку в Україні та основні напрями трансформації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Визначено, що перехід України на МСФЗ сприяє поліпшенню інвестиційного клімату в Україні.

Міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, фінансова звітність, управління.

На сьогодні формування ринкових відносин пов'язане з масштабною глобалізацією економік різних країн, у тому числі й України, та формуванням єдиної міжнародної системи бухгалтерського обліку. Потреба у складанні фінансової звітності за загальноприйнятими міжнародними стандартами виходить з поширюваного процесу європейської інтеграції, до якого, услід за великими компаніями, обов'язково долучатимуться інші.

На початку 2012 року у періодичних виданнях з'являється дедалі більше публікацій, присвячених практичним аспектам першого застосування МСФЗ та процесам трансформації бухгалтерського обліку на підприємствах у нових умовах господарювання [3]. А в лютому 2012 року Міністерство фінансів України навіть відкрило сайт, присвячений МСФЗ [6]. Останнім часом у вітчизняному законодавстві відбулося багато змін, що стосуються впровадження МСФЗ в Україні.

Для здійснення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління й сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем.

Стратегія реформування системи бухгалтерського обліку, яке відбувається в Україні, передбачає застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що характерно для більшості країн із розвинутою інфраструктурою ринкових відносин. Максимальна інтеграція та приведення бухгалтерського обліку в Україні до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів є необхідною умовою її активної співпраці з усіма цивілізованими зарубіжними країнами та розширення зовнішньоекономічних зв'язків українських підприємств [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доцільність формування фінансової звітності аграрних підприємств, згідно з принципами МСФЗ, є предметом уваги багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема таких як Г. Варіга, М. Войнаренко, Н. Пономарьова, О. Замазій, В. Костюченко, Л. Чижевський, В. Качалін, О. Малишкін, Л. Нищенко.

Мета дослідження – визначення стану розвитку бухгалтерського обліку в Україні та основних напрямів трансформації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу. МСФЗ – це документи, які визначають загальний підхід до складання фінансової звітності, а також пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємств [4]. Нині процес запровадження стандартів МСФЗ в Україні супроводжується труднощами фінансового, організаційного, ментального, кадрового характеру, але переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є.

На прикладі інших підприємств можна побачити, що використання МСФЗ забезпечує зменшення ризику для кредиторів та інвесторів, зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів, поглиблення міжнародної кооперації у сфері бухгалтерського обліку, однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників.

МСФЗ мають рекомендаційний характер, що найбільше відповідає сучасній ринковій економіці.

Існує кілька шляхів уніфікації та стандартизації національних облікових систем, основними з яких є:

- застосування МСФЗ як національних стандартів без змін у «чистому вигляді»;
- розробка національних стандартів бухгалтерського обліку на основі принципів МСФЗ;
- розробка національних стандартів бухгалтерського обліку автономно від МСФЗ (див. таблицю).

Підходи до застосування МСФЗ у різних країнах

№ з/п	Форма використання МСФЗ	Країни
1.	Національні стандарти розроблюються автономно без використання основних концепцій МСФЗ	США, Великобританія, Німеччина, Іспанія, Австрія, Японія, Корея, Бельгія, Росія
2.	Національні стандарти розроблюються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ. Посилання на МСФЗ відсутнє у національних стандартах, які можуть дати більший або менший вибір методів чи підходів	Франція, Литва, Португалія, Словаччина, Чехія, Україна, Туреччина, Норвегія, Індія, Сінгапур, Південна Африка, Мексика
3.	Національні стандарти розроблюються окремо, хоча при цьому використовуються основні концепції МСФЗ. Але кожен національний стандарт містить розділ, в якому дається порівняльна характеристика цих стандартів з відповідними МСФЗ	Італія, Швеція, Данія, Югославія, Австралія, Гонконг
4.	При розробці національних стандартів враховуються норми і правила відповідних МСФЗ	При розробці національних стандартів враховуються норми і правила відповідних МСФЗ
5.	МСФЗ використовуються без змін як національні стандарти, але з додатковими поясненнями	Латвія, Вірменія, Грузія, Румунія, Хорватія, Непал, Македонія, Киргизстан, Мальта, Панама, Гаїті
6.	МСФЗ використовуються без змін як національні стандарти. З питань, які не розкриті в МСФЗ, розроблюються власні національні стандарти	Малайзія, Папуа-Нова Гвінея
7.	МСФЗ використовуються як національні стандарти, але в окремих випадках вони можуть бути пристосовані до місцевих вимог та обставин	Польща, Албанія, Колумбія, Ямайка, Таїланд, Уругвай, Замбія, Кенія, Судан
8.	Національні стандарти відсутні. МСФЗ формально не визнані але, як правило, використовуються	Ботсвана, Лесото

Перехід України на МСФЗ сприяє поліпшенню інвестиційного клімату в Україні, що є достатньо важливим для прийняття ефективних управлінських рішень, а саме:

- а) з'являється позитивний вплив світової економічної інтеграції на розвиток підприємства;
- б) виникає об'єктивна потреба в залученні значних обсягів інвестицій у зв'язку з великим рівнем зносу основних засобів в Україні;
- в) посилюється орієнтація на підвищення якості продукції та її конкурентоспроможності;
- г) досягаються провідні позиції на ринках, що розвиваються;
- д) знижується залежність від альтернативного імпорту;
- е) запроваджуються новітні технології із забезпеченням тривалих капіталовкладень;
- ж) модернізується виробництво для поліпшення конкурентних переваг [7].

Компанія «ІНТАЛЄВ-Україна», яка спеціалізується на автоматизації систем управління підприємствами, при розробці автоматизованих рішень щодо трансформації фінансової звітності за МСФЗ встановила, що для керівника трансформація спричинює істотні проблеми, серед яких:

1. Нестача кваліфікованих кадрів, що призводить до постійного підвищення витрат на залучення кваліфікованих фахівців і аудиторів.
2. Трудомісткість і висока вартість подібного «перекладання». Необхідність регулярного залучення висококваліфікованих фахівців призводить до зростання постійних витрат для компанії.
3. Низька актуальність звітності. Дані у вітчизняному бухгалтерському обліку занадто формалізовані, а коли до періоду затримки бухгалтерських даних додається ще час на трансформацію та вивіряння даних, йдеться про квартали відставання даних за МСФЗ.
4. Формальність звітності. За традиційного підходу поліпшуються тільки алгоритми складання звітності, тоді як самі співробітники і процедури корпоративного управління залишаються на колишньому рівні [5].

Також можна зазначити такі перешкоди для успішного впровадження МСФЗ:

- непорозуміння щодо характеру МСБО;
- відсутність відповідних механізмів для контролю національного органу щодо МСБО;
- розбіжності між МСБО та національною нормативно-правовою базою;
- відсутність належного узгодження між загальними цілями фінансової звітності та регулярної звітності;
- недоцільність сфери застосування МСБО;
- відсутність можливості здійснювати ефективний нагляд за дотриманням вимог;
- невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та вимогами ринку;

- невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та здатністю дотримуватися цих вимог;
- невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку та аудиту та здатністю правозастосування щодо них на національному рівні.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, отримати прозору інформацію про свою діяльність.

Для вдосконалення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління й сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем. У першу чергу, необхідно здійснити докорінну реконструкцію його технічної та інформаційної бази на основі введення автоматизованої системи обліку, контролю та аудиту. Найбільш оптимальним варіантом трансформації бухгалтерського обліку і звітності є максимально можлива гармонізація вітчизняних П(С)БО із МСФЗ, що дасть змогу вчасно вносити до них необхідні доповнення у міру розвитку міжнародних стандартів. Але, який би варіант трансформації стандартів обліку і звітності не було обрано, процес переходу на міжнародні стандарти повинен регулюватися на державному рівні. Інакше підприємства будуть переходити на нові стандарти тільки за крайньої потреби, що буде викликати додаткові труднощі й суттєво гальмувати залучення коштів у вітчизняну економіку.

Список літератури

1. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 19–25.
2. Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектора. VII Міжнародна науково-практична конференція. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, 25 листопада 2011 р. : зб. тез та виступів / відп. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – 438 с.
3. Лапішко М. Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності / М. Л. Лапішко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 1 (44). – С. 326–330.
4. Малютін О. К. Концепція поліпшення інвестиційного клімату в Україні / О. К. Малютін // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 12–17.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Як добитися прозорості та ефективності? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://www.intalev.ua/index.php?id=22572>>
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
7. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 [Електронний ресурс] / Л. П. Нищенко. – К., 2008. – 22 с.

Рассмотрено состояние развития бухгалтерского учета в Украине и основные направления трансформации финансовой отчетности

в соответствии с требованиями международных стандартов. Определено, что переход Украины на МСФО способствует улучшению инвестиционного климата в Украине.

Международные стандарты, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, управление.

The article considers the state of development of accounting in Ukraine and the main directions of the transformation of financial statements in accordance with international standards. Determined that Ukraine's transition to IFRS improves the investment climate in Ukraine.

International standards, accounting, financial reporting, management.

УДК 657.6 : 631.16

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

А. І. Костюченко, студентка*

Сумський національний аграрний університет

Визначено особливості аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору, зумовлені дією П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розроблено методику аудиту фінансових результатів діяльності на підприємствах аграрного сектору.

Аудит, методика аудиту, фінансові результати, аудит фінансових результатів підприємств аграрного сектору.

Велике значення під час прийняття управлінських рішень відіграє достовірна інформація про діяльність господарюючих суб'єктів, яка необхідна власнику чи керівнику підприємства – для вибору методів підвищення ефективності його діяльності, банкам та іншим кредиторам – для оцінки платоспроможності суб'єкта господарювання.

В умовах розвитку ринкової економіки значна увага приділяється обліку фінансових результатів, оскільки фінансові результати є основним показником ефективної діяльності господарюючого суб'єкта. На сучасному етапі в Україні дещо послаблений контроль за достовірністю визначення фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору. Пов'язано це з тим, що більшість з них не є платниками податку на прибуток, а сплачують фіксований сільськогосподарський податок.

Проте, незважаючи на це, постає необхідність у здійсненні незалежної форми контролю – аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору.

* Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент А. І. Орехова

© А. І. Костюченко, 2014

в соответствии с требованиями международных стандартов. Определено, что переход Украины на МСФО способствует улучшению инвестиционного климата в Украине.

Международные стандарты, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, управление.

The article considers the state of development of accounting in Ukraine and the main directions of the transformation of financial statements in accordance with international standards. Determined that Ukraine's transition to IFRS improves the investment climate in Ukraine.

International standards, accounting, financial reporting, management.

УДК 657.6 : 631.16

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

А. І. Костюченко, студентка*

Сумський національний аграрний університет

Визначено особливості аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору, зумовлені дією П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розроблено методику аудиту фінансових результатів діяльності на підприємствах аграрного сектору.

Аудит, методика аудиту, фінансові результати, аудит фінансових результатів підприємств аграрного сектору.

Велике значення під час прийняття управлінських рішень відіграє достовірна інформація про діяльність господарюючих суб'єктів, яка необхідна власнику чи керівнику підприємства – для вибору методів підвищення ефективності його діяльності, банкам та іншим кредиторам – для оцінки платоспроможності суб'єкта господарювання.

В умовах розвитку ринкової економіки значна увага приділяється обліку фінансових результатів, оскільки фінансові результати є основним показником ефективної діяльності господарюючого суб'єкта. На сучасному етапі в Україні дещо послаблений контроль за достовірністю визначення фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору. Пов'язано це з тим, що більшість з них не є платниками податку на прибуток, а сплачують фіксований сільськогосподарський податок.

Проте, незважаючи на це, постає необхідність у здійсненні незалежної форми контролю – аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору.

* Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент А. І. Орехова

© А. І. Костюченко, 2014

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації та методики аудиту фінансових результатів знайшли відображення у працях вчених-науковців: Ф. Ф. Бутинця, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука, А. Г. Загороднього, В. О. Шевчука та інших. Але, поряд із цим, слід відзначити, що існують питання, які потребують подальшого дослідження. Так, зокрема, постає необхідність в удосконаленні методики аудиту фінансових результатів, пошуку методів зниження ступеня аудиторського ризику, уточненні особливостей проведення аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору, що виникли у зв'язку з дією П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Визначені проблеми ускладнюють процес проведення аудиторської перевірки фінансових результатів та значно підвищують при цьому аудиторський ризик.

Мета дослідження – виявлення особливостей проведення аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору. Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання:

- визначити особливості аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору, які викликані прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- удосконалити методику проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрної сфери.

Виклад основного матеріалу. Останнім часом дедалі більше уваги приділяється питанням організації аудиту. Проте на сучасному етапі в Україні відсутня загальноприйнята методика аудиту фінансових результатів. Від повноти та обґрунтованості методики аудиту залежить ефективність аудиторської роботи в цілому. Методика аудиту – це комплексна, взаємопов'язана й логічно зумовлена послідовність виконання процедур [4].

Згідно зі ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» [3], підприємства аграрного сектору не підпадають під обов'язкове проведення аудиту. Тому власники чи керівники часто не розуміють необхідності його проведення та витрачання на це коштів. Але актуальність та значення аудиту не зменшується залежно від того, ініціативний аудит чи обов'язковий. Аудит фінансових результатів має вагоме значення, оскільки дозволяє забезпечити достовірність показників обліку й звітності про фінансові результати підприємств аграрного напрямку та сприяє зростанню рівня рентабельності суб'єктів господарювання в аграрному секторі.

Головною метою розроблення методики аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору є: підвищення якості аудиту; досягнення поставленої мети аудиторської перевірки; забезпечення повноти аудиту фінансових результатів діяльності.

Особливість проведення аудиту підприємств аграрного сектору відрізняється від інших характерною для сільського господарства сукупністю природних і галузевих чинників, які потрібно враховувати на всіх етапах перевірки [4].

Позитивний фінансовий результат є показником благополуччя господарської діяльності суб'єкта господарювання, джерелом його подальшого розвитку. Величина прибутку є головним показником, що впливає на економічну ефективність підприємства. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про фінансові результати роботи суб'єкта господарської діяльності.

Основною метою аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності в частині доходів, витрат, фінансових результатів, а також дотримання вимог законодавчо-нормативних актів під час визначення фінансового результату підприємства аграрного сектору.

З метою вдосконалення методики аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору, ми визначили питання, які потребують подальшого дослідження (рис. 1).

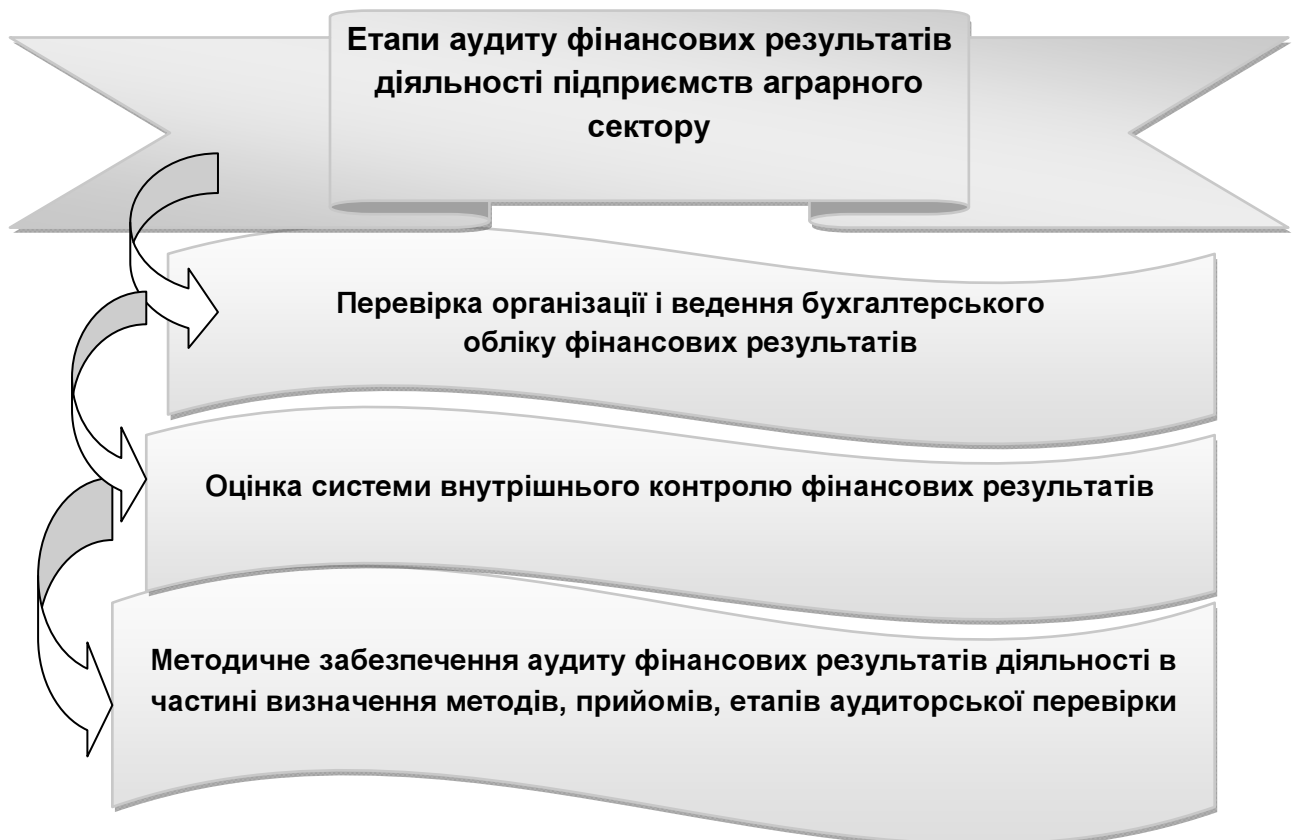


Рис. 1. Основні етапи аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору

На фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів впливає безліч як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Одним із найголовніших факторів, який впливає на фінансові результати виробничо-господарської діяльності підприємства, є вибір облікової політики.

При аудиторській перевірці організації та ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів повинні бути досліджені питання формування та відображення в бухгалтерському обліку інформації про

доходи, витрати й фінансові результати діяльності підприємства, повноти її відображення у фінансовій звітності та примітках до фінансової звітності. Зазначені вище питання вивчаються на підставі наказу про облікову політику.

Здійснюючи аудит фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору, необхідно проводити тестування системи внутрішнього контролю фінансових результатів, яка повинна охоплювати оцінку всієї діяльності суб'єкта господарювання, оскільки кожна господарська операція має вплив на результати діяльності.

Попередній контроль за фінансовими результатами передбачає вивчення вимог щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів, які передбачені внутрішніми документами підприємства (статут чи інші установчі документи).

Поточний контроль на підприємстві здійснюється за двома напрямками – контроль витрат і контроль доходів, оскільки це основні складові фінансових результатів і саме вони мають прямий вплив на його розмір. Перевагою даного виду контролю є те, що одночасно контролюються отримані доходи та понесені для їх отримання витрати, що забезпечує визначення якості отриманих результатів господарювання.

Наступний контроль пов'язаний зі здійсненням перевірки правильності та ефективності розподілу й використання фінансового результату підприємства.

Метою здійснення внутрішнього контролю на підприємстві є забезпечення отримання позитивного кінцевого результату діяльності та запобігання порушенню законодавства.

Здійснюючи аудит фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору, потрібно, насамперед, враховувати вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи», тому що з прийняттям даного стандарту дещо змінилася методика визначення фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору. Ця зміна пов'язана з тим, що, згідно з п. 19 П(С)БО 30 «Біологічні активи», фінансовий результат від основної діяльності складається з:

1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

2. Фінансового результату від реалізації запасів сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

3. Фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [2].

Подальше проведення аудиту фінансових результатів пов'язане з перевіркою форм фінансової звітності: Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про власний капітал, Приміток до річної фінансової звітності.

На початковому етапі дані форми перевіряють на предмет правильності заповнення їх адресної частини, повноти заповнення всіх граф і рядків. Далі аудитор розпочинає перевірку відповідності статей звітності на початок звітного періоду даним форм на кінець попереднього звітного періоду. Наступним етапом перевірки є встановлення достовірності інформації, що відображена у звітності з даними облікових реєстрів синтетичного обліку, за допомогою такого прийому як взаємозвіряння.

Після проведення перевірки відповідності показників звітності даним облікових реєстрів, аудитор здійснює перевірку узгодженості форм фінансової звітності між собою (наприклад, перевірка відповідності суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у Балансі (Звіті про фінансовий стан) і Звіті про власний капітал. При вивченні питання взаємоузгодження звітних форм аудитору необхідно поєднувати прийоми документального контролю з логічним мисленням, методами економічного аналізу.

Особливу увагу при проведенні аудиту фінансових результатів потрібно зосереджувати на Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. 2, яка й відображує інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, сукупний дохід підприємства. На підставі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. 2, перевіряють таку інформацію:

1. Вивчення та аналіз обсягів реалізації активів і визнання доходів та витрат звітного періоду.

2. Перевірка правильності класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна).

3. Перевірка правомірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат.

4. Перевірка правильності відображення доходів та витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

5. Дослідження структури доходів та витрат діяльності з метою визначення ефективності діяльності суб'єкта господарської діяльності.

На основі розділу XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» ф. 5 Примітки до річної фінансової звітності, аудитор перевіряє правильність визначення первісної вартості сільськогосподарської продукції, виручки від реалізації та собівартості реалізації, визначення фінансового результату від реалізації сільськогосподарської продукції.

Виходячи з вищевикладеного, на нашу думку, методика аудиту фінансових результатів діяльності підприємств аграрної сфери повинна мати такий вигляд:

- перевірка наказу про облікову політику на предмет наявності в ньому розкритої інформації про доходи, витрати, фінансові результати;

- тестування системи внутрішнього контролю, яка повинна забезпечувати отримання позитивного результату, а також запобігати порушенню законодавства;
- перевірка правильності визначення справедливої вартості біологічних активів;
- перевірка правильності визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності;
- перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції;
- перевірка правильності визначення фінансових результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу;
- перевірка правильності складання форм фінансової звітності, які відображують інформацію про фінансові результати;
- перевірка узгодженості показників форм фінансової звітності;
- перевірка достовірності визначення фінансового результату на підставі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. 2;
- узагальнення результатів аудиту.

До проблемних питань аудиту підприємств аграрного сектору належить також і якість надання аудиторських послуг. Оцінка якості аудиторських послуг полягає в здатності задовольняти потреби споживача в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації. Зрозуміло, що якісно надані аудиторські послуги не можуть бути дешевими, але підприємства аграрного сектору, через низьку платоспроможність та обмежені фінансові можливості, не завжди отримують аудиторські послуги належної якості [4].

Якісне проведення аудиту, безумовно, пов'язане з його плануванням. Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», план допомагає аудитору: приділяти належну увагу важливим аспектам аудиту; своєчасно виявляти та усувати потенційні загрози; правильно організовувати процес аудиту та управляти ним для підвищення ефективності й дієвості; обирати членів аудиторської групи з відповідним рівнем можливостей і компетенції, щоб відповісти на очікувані ризики, та ефективно співпрацювати з ними; контролювати роботу аудиторської групи та координувати її [1].

Плануючи аудит фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору, аудитор повинен враховувати такі фактори:

- особливості діяльності господарюючого суб'єкта;
- мету, цілі та предмет підприємства;
- об'єкт аудиту.

Ми виокремили основні напрями підвищення рівня якості наданих аудиторських послуг (рис. 2).

Після здійснення аудиторської перевірки аудитор надає керівнику підприємства аграрного сектору аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), де відображуються результати перевірки, надані поради щодо виправлення помилок у подальшій діяльності суб'єкта господарювання.

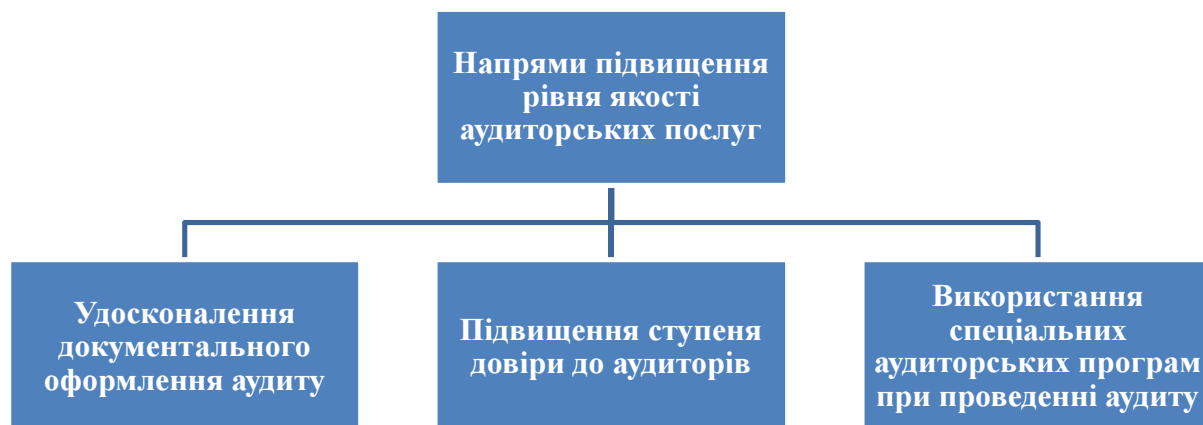


Рис. 2. Напрями підвищення рівня якості аудиторських послуг

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження свідчить про те, що проведення аудиту фінансових результатів підприємств аграрного сектору в умовах сьогодення є актуальним питанням і має ряд особливостей, які спричинені дією П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Аудит фінансових результатів підприємств аграрного сектору є однією з найскладніших ділянок аудиторської перевірки, яка починається з вивчення особливостей галузі, облікової політики суб'єкта господарювання, тестування системи внутрішнього контролю та завершується перевіркою правильності визначення фінансового результату діяльності підприємства і наданням аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора).

Отже, методика аудиту фінансових результатів – це застосування у визначеній послідовності певних прийомів і способів, за допомогою яких аудитор перевіряє достовірність визначення фінансових результатів діяльності досліджуваного суб'єкта господарської діяльності.

Список літератури

1. Борисейко Ю. В. Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту / Ю. В. Борисейко // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1(13). – С. 92–96.
2. Біологічні активи : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затв. Наказом МФУ від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05 – Назва з екрана.
3. Про аудиторську діяльність : закон України від 22 квітня 1993 року № 3125 : [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/3125-12 – Назва з екрана.
4. Сиротюк Г. Аудит аграрних підприємств: організаційний і методичний аспекти / Г. Сиротюк // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5, № 1–2. – С. 53–57.

Стаття посвящена определению особенностей аудита финансовых результатов деятельности предприятий аграрного сектора, которые обусловлены действием П(С)БУ 30 «Биологические

активы». Разработана методика аудита финансовых результатов на предприятиях аграрного сектора.

Аудит, методика аудита, финансовые результаты, аудит финансовых результатов предприятий аграрного сектора.

The article is devoted to defining features of the audit of the financial results of enterprises of the agricultural sector, caused by the action of P (S) 30 "Biological Assets". The methodology of auditing the financial results of companies in the agricultural sector.

Audit, audit methodology, financial results, audited financial results of the agricultural sector.

УДК 631.1:339.9(4+477)

РОЗВИТОК АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Н. М. Коробова, кандидат економічних наук

Досліджено державну політику відносно розвитку аграрного сектору економіки України в умовах інтеграції до світового економічного простору, з'ясовано роль міжнародної торгівлі та форми її регуляції. Розглянуто питання структурної перебудови національної економіки, зокрема, підвищення рівня стандартів виробництва та управління в агропромисловому секторі, налагодження нових ефективних механізмів державного захисту національних сільськогосподарських виробників.

Євроінтеграція, глобалізація, торгівля, державна політика, агропромисловий комплекс, сільське господарство, харчова промисловість.

В умовах стрімкого розвитку процесів глобалізації все більше підприємств України, у тому числі й підприємств аграрного сектору економіки, інтегруються у світовий економічний простір. Можна впевнено стверджувати, що конкурентоспроможність українських підприємств дедалі більшою мірою визначатиметься якістю інноваційного процесу, ефективністю та результативністю стратегічного управління інноваційним розвитком.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації та євроінтеграції присвячено праці провідних вчених: В. Я. Амбросова, О. А. Біловодської, О. Д. Гудзинського, А. Д. Діброви, С. М. Кваші, С. М. Козир, Т. М. Лозинської, Н. М. Сіренко, Л. М. Шульгіної, В. М. Шумилова та ін. Однак динамізм соціально-економічних змін потребує

активы». Разработана методика аудита финансовых результатов на предприятиях аграрного сектора.

Аудит, методика аудита, финансовые результаты, аудит финансовых результатов предприятий аграрного сектора.

The article is devoted to defining features of the audit of the financial results of enterprises of the agricultural sector, caused by the action of P (S) 30 "Biological Assets". The methodology of auditing the financial results of companies in the agricultural sector.

Audit, audit methodology, financial results, audited financial results of the agricultural sector.

УДК 631.1:339.9(4+477)

РОЗВИТОК АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Н. М. Коробова, кандидат економічних наук

Досліджено державну політику відносно розвитку аграрного сектору економіки України в умовах інтеграції до світового економічного простору, з'ясовано роль міжнародної торгівлі та форми її регуляції. Розглянуто питання структурної перебудови національної економіки, зокрема, підвищення рівня стандартів виробництва та управління в агропромисловому секторі, налагодження нових ефективних механізмів державного захисту національних сільськогосподарських виробників.

Євроінтеграція, глобалізація, торгівля, державна політика, агропромисловий комплекс, сільське господарство, харчова промисловість.

В умовах стрімкого розвитку процесів глобалізації все більше підприємств України, у тому числі й підприємств аграрного сектору економіки, інтегруються у світовий економічний простір. Можна впевнено стверджувати, що конкурентоспроможність українських підприємств дедалі більшою мірою визначатиметься якістю інноваційного процесу, ефективністю та результативністю стратегічного управління інноваційним розвитком.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації та євроінтеграції присвячено праці провідних вчених: В. Я. Амбросова, О. А. Біловодської, О. Д. Гудзинського, А. Д. Діброви, С. М. Кваші, С. М. Козир, Т. М. Лозинської, Н. М. Сіренко, Л. М. Шульгіної, В. М. Шумилова та ін. Однак динамізм соціально-економічних змін потребує

подальшого розвитку теоретико-методологічних підходів та організаційно-практичних засад інноваційної діяльності підприємств України з метою їх адаптації до мінливих умов зовнішнього середовища.

Мета дослідження – окреслення основних стратегічних напрямів розвитку підприємств аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації та євроінтеграції, визначення потенційної результативності діяльності організаційних формувань з позиції гармонійної збалансованості на принципах системності й комплексності, а також питання структурної перебудови національної економіки, зокрема, підвищення рівня стандартів виробництва та управління в агропродовольчому секторі.

Виклад основного матеріалу. Найбільш впливовим явищем сучасної світової економіки є процес її економічної інтеграції та глобалізації. З огляду на значний ресурсний потенціал, вигідне геополітичне положення України та зростаючий рівень конкуренції на зовнішніх ринках, важливого значення для забезпечення продовольчої безпеки нашої держави набуває стратегія інтеграції до світового економічного простору. Водночас, головним вектором зовнішньо-економічної політики України є інтеграція до Європейського Союзу (далі ЄС).

Прагнення України інтегруватися до європейської спільноти зумовлює необхідність здійснення виваженої державної політики в різних галузях економіки, у тому числі і в аграрному секторі. Така політика спрямована на розробку комплексу заходів щодо адаптації вітчизняного сільського господарства до вимог і стандартів спільної аграрної політики ЄС. Збалансована й ефективна аграрна політика, яка забезпечуватиме конкурентоспроможність вітчизняного продовольства та сільськогосподарської сировини на світових ринках, стане позитивним аргументом при вирішенні питання членства України в ЄС.

Особливості євроінтеграційних процесів в аграрній сфері зводяться до процесу структурного наближення аграрних секторів національних економік на основі утворення спільного ринкового простору сільськогосподарського продовольства, сировини та послуг, поширення міжнародних форм господарювання, узгодження аграрної економічної політики й спільного регулювання господарюючих суб'єктів на основі міждержавних угод. У межах ЄС проводиться спільна аграрна політика, згідно з якою відбувається квотування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, державне регулювання цін, запроваджуються єдині стандарти на аграрну продукцію, скасовуються митні збори, що діють між країнами ЄС та вводиться єдиний зовнішньоторгівельний тариф.

Україні потрібно формувати науково обґрунтовану й цілеспрямовану аграрну політику, яка б в умовах геоekonomічних змін була б її провідною ланкою, стимулюючим фактором усієї економічної системи. У сучасному світі сільське господарство розглядається як один із провідних факторів економічного розвитку. Від стану справ у аграрному секторі залежить і соціально-економічний розвиток держави і її енергетична незалежність в умовах обмеженості енергетичних ресурсів.

Державна політика аграрного сектору поширюється на сільське та рибне господарство, харчову промисловість і перероблення сільськогосподарських продуктів. Відповідно до Закону України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року», аграрний сектор України спрямований на досягнення таких цілей:

- гарантування продовольчої безпеки;
- перетворення аграрного сектору на високоефективний конкурентоспроможний, на внутрішньому та зовнішньому ринках, сектор економіки держави;
- збереження селянства як носія української ідентичності, культури й духовності нації;
- комплексний розвиток сільських територій і розв'язання соціальних проблем на селі.

Сільське господарство на сьогодні забезпечує продовольчу безпеку країни. Аграрний сектор має специфіку, яка залежить від кліматичних умов, рівня обороту капіталу, зростаючого попиту на продукти харчування. Отже, сільське господарство об'єктивно має нерівні стартові умови господарювання, порівняно з іншими галузями економіки країни. Усе це призводить до збитковості аграрних підприємств, зростання цін на продукцію промисловості та непропорційне зростання цін на продукцію сільського господарства.

За оцінками Світового банку, зростання ВВП, зумовлене зростанням сільського господарства, щонайменше вдвічі ефективніше сприяє скороченню бідності серед населення, ніж зростання ВВП, отримане за рахунок інших галузей економіки. Нині українські сільгоспвиробники вирощують переважно зернові, олійні й технічні культури. Водночас, у країні дуже мало сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на виробництві тваринницької продукції. Щоб вирішити цю проблему, Міністерству аграрної політики та продовольства України слід розробити заходи, які б забезпечили розвиток тваринництва в Україні таким чином, щоб воно було конкурентоспроможним не тільки на внутрішньому, а й на зовнішньому ринках.

У зв'язку з тим, що Україна проголосила курс на євроінтеграцію та створення зони вільної торгівлі з ЄС, важливим є врегулювання комплексу питань, пов'язаних із упровадженням в Україні прийнятих в ЄС форм і методів регулювання міжнародної торгівельної діяльності та сприяння державного регулювання розвитку аграрного сектору. Аграрна політика Європейського Союзу спрямована на зростання ефективності виробництва. На першому місці – конкурентоспроможність його аграрної продукції. Нова система дотацій повинна стимулювати також підвищення її якості, відповідність екологічним стандартам. Для ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій, у тому числі, відповідно до прийнятих країною зобов'язань зі вступом до СОТ та адаптації економічної системи до норм права Європейського Союзу, Україні потрібен розвиток відповідних правових інститутів.

Приєднавшись до СОТ, Україна, з одного боку, має інструменти виходу на зовнішні ринки, – відкриваються серйозні можливості щодо експорту вітчизняної сільськогосподарської продукції, з іншої – пільгового імпорту відповідної продукції з інших країн світу. Після вступу до СОТ у 2008 році Україна наростила експорт на 35,8%, а імпорт – на 41,1% у порівнянних цінах. Збільшити продажі за кордон вдалося не за рахунок фізичних обсягів, а за рахунок грошових надходжень від зростання цін на метал, міндобрива та зерно. Однак криза різко скоротила як реальний імпорт, так і експорт.

Маючи значні запаси фуражного зерна, вітчизняні аграрії могли б використовувати його для потреб тваринництва і продавати за кордон м'ясо-молочну продукцію. Натомість, Україна продає фуражне зерно за кордон, а м'ясо імпортує. Не виправдав себе і впроваджений в Україні механізм кількісних квот на імпорт сільськогосподарської продукції, тому в подальшому, при перегляді умов торгівлі в межах СОТ, слід віддати перевагу імпортному миту, як більш прозорому та ефективному методу захисту ринку.

Оскільки обсяги прямої державної підтримки аграріїв (видатки так званої жовтої скриньки) обмежуються правилами СОТ, перед урядовцями аграрного блоку стоїть надто відповідальне завдання з формування бюджетних програм, що належать до так званої зеленої скриньки, обсяги якої не обмежуються (до складу заходів «зеленої скриньки» включаються: державні дослідницькі програми; програми боротьби зі шкідниками та захворюваннями; послуги з навчання, розповсюдження інформації й консультаційні послуги; послуги з інспектування, маркетингу та просування товару на ринок, у тому числі інформації про ринок; послуги з інфраструктури тощо) [3, 19]. Безумовно, це пов'язано з певними ускладненнями, зокрема, нормативного та законодавчого забезпечення, відпрацювання фінансових механізмів тощо.

За умовами СОТ, фінансування таких програм як пільгове кредитування сільгоспвиробників за рахунок бюджету; дотації аграріям, у тому числі на племінне тваринництво, елітне насінництво; списання боргів; закупівлю у виробника товарів за цінами, що перевищують ринкові; надання сільгоспвиробнику товарів і послуг за цінами, нижчими від ринкових можливе або на мінімальному рівні, тобто не більше 5% від вартості відповідної валової продукції (умова *de minimis*: згідно з п. 4 ст. 6 Угоди про сільське господарство, від члена СОТ не вимагається включати до розрахунку його загального СВП та зменшувати внутрішню підтримку, пов'язану з конкретним товаром, якщо така підтримка не перевищує 5% від загальної вартості базового сільськогосподарського товару, та внутрішню підтримку, не пов'язану з конкретним товаром, якщо така підтримка не перевищує 5% від вартості сільськогосподарського виробництва), або за умови, якщо це не буде негативно впливати на торгівлю чи виробництво.

У високорозвинених країнах така підтримка сільського господарства набагато вища. За офіційними даними, щороку у світі на субсидування

аграрного сектору економіки використовується щонайменше 355–360 млрд дол. США. На високорозвинені країни, яких небагато, припадає 70 % від цієї суми.

У нашій країні існує тенденція до зростання частки заходів «зеленої скриньки» у структурі державної підтримки аграрної сфери. В Україні зростання підтримки села заходами «зеленої скриньки» означає, що поступово відбуватиметься зміщення акцентів бюджетної підтримки сільського господарства з підтримки сільськогосподарських підприємств у бік підтримки розвитку сільської місцевості. Як і в країнах Центральної та Східної Європи, ці тенденції посилюватимуться у процесі Європейської інтеграції України, адже розвиток сільської місцевості у країнах ЄС є рівно паритетним напрямом аграрної політики поряд із підтримкою сільськогосподарських виробників. Це означає, що держава буде активно підтримувати розвиток інфраструктури у сільській місцевості, підтримувати депресивні території, вкладати гроші у людський капітал села тощо. Нейтралізації можливих негативних наслідків для сільського населення від полегшення доступу імпортованих товарів на внутрішній ринок країни і реалізації можливих позитивних наслідків сприятимуть підтримка фінансування й розвитку ринкової та соціальної інфраструктури, обслуговуючих кооперативів, дорадчих служб.

Розвиток органічного виробництва – проблема загальнодержавна. Тільки обґрунтована державна політика зорієнтована на збереження екології у сфері аграрного сектору, а також розвитку споживчого ринку не тільки традиційних продуктів харчування, а й органічних, здатна забезпечити підйом аграрної галузі України та її конкурентоспроможність на світовому ринку.

У даному випадку державну підтримку треба концентрувати на програмі стимулювання органічного землеробства й тваринництва. Використання синтетичних мінеральних добрив і хімічних засобів захисту рослин з року в рік забруднює ґрунт та знижує якість культури землеробства і руйнує природну екосистему. Україна за своїм природно-кліматичним і ресурсним потенціалом має можливість зайняти одне з провідних місць у світі серед виробників сільськогосподарської органічної продукції та її експорту на світовий ринок, а також для її постачання на внутрішній ринок.

Міністерству аграрної політики та продовольства України слід розробити комплекс заходів для впровадження прогресивних технологій, які б дали змогу вирощувати достатню для забезпечення внутрішнього ринку кількість високоякісного зерна та стати потужним гравцем на світовому ринку продовольчого зерна.

Інтеграція аграрного сектору України у світову торгівлю передбачає необхідність впровадження торговельної політики, яка б враховувала стратегічні цілі, пріоритети й національні інтереси. Економіка України, а також її аграрний сектор нині потребують залучення інвестицій, ефективних технологій, а відтак – розширення сільськогосподарського експорту. Тому важливо стимулювати обсяги виробництва якісної

продукції, а також постачати на зовнішній ринок екологічно чисті продукти харчування.

Вступ України до СОТ потребує змін у напрямках та механізмах субсидування національних сільгоспвиробників. Адже розумна політика держпідтримки виробництва сільськогосподарської продукції та її експорту – це можливість реально оцінити перспективи зовнішньої торгівлі, продавати за кордон продукцію за найсприятливішими умовами, раціонально маневрувати власними ресурсами, продуктивно нарощувати виробництво в аграрному секторі, підтримувати доходи сільгосптоваровиробників на належному рівні, забезпечувати якісний рівень життя на селі.

Істотним чином ефективність державної підтримки могла б бути підвищена шляхом створення інституційної організації державного субсидування як сукупності розроблених правил поведінки, які регулюватимуть взаємовідносини між державою та отримувачами коштів і, зокрема, допомагатимуть формувати алгоритм певного способу дій сторін, задіяних у цьому процесі.

Стратегія інституційних реформ, заснована на інтеграції у світову економіку, є стратегією поширення цих реформ на всі сфери суспільства. І в цьому контексті інституційні зміни є достатньо дорогими, вони потребують величезних витрат якісних людських ресурсів, розвинених навиків управління суспільством і згуртованого політичного капіталу. Останнє може бути найбільш обмежуючим чинником у вітчизняних умовах. Хоча членство і правила СОТ можуть сприяти появі високоякісних інститутів, проте слід зазначити, що інституційний розвиток в Україні – більш системний процес, який пов'язаний не тільки із секторальною, а й макроекономічною політикою.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, державна підтримка аграрного сектору покликана забезпечити баланс інтересів виробників, споживачів та держави – достатній рівень рентабельності для розширеного виробництва, забезпечення продовольчої безпеки та економічного зростання. Зосередження бюджетних ресурсів на виробництві стратегічних сільськогосподарських продуктів забезпечить Україні завоювання стабільної частки у світовій торгівлі, а отже, постійні валютні та податкові надходження для сталого соціально-економічного розвитку. Для підтримання конкурентних можливостей різних організаційних форм сільськогосподарського виробництва держава повинна не обмежувати фінансову активність корпоративних структур, а забезпечити звуження тіньового обороту і спрямування частини його доходу для підтримки належного рівня соціального розвитку та захисту: оплати праці, соціальних гарантій і страхування, спільних державно-приватних житлових програм, вкладень у людський капітал села тощо.

Агропромисловий комплекс України має стати локомотивом національної економіки. Після вступу України до СОТ та за умови інтеграції до співробітництва України з Європейським Союзом, дедалі більшої актуальності набувають питання структурної перебудови національної

економіки, зокрема, підвищення рівня стандартів виробництва та управління в агропродовольчому секторі, налагодження нових ефективних механізмів державного захисту національних сільськогосподарських товаровиробників.

Список літератури

1. Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року : закон України від 18.05.2005 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 1. – Ст. 17.
2. Козир С. М. Пріоритети державної політики України щодо аграрного сектору після вступу до СОТ // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2010. – № 9 [Електронний ресурс] / С. М. Козир. – Режим доступу : <http://www.dy.nayka.com.ua/index.php>
3. Амбросов В. Я. Забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва в умовах членства України в СОТ / В. Я. Амбросов, В. М. Онегіна // Економіка АПК. – 2009. – № 2. – С. 15–24.
4. Регулювання аграрного сектору економіки України в умовах євроінтеграції : монографія / ред. А. Д. Діброва, В. Є. Андрієвський. – К., 2014. – 572 с.
5. Довідник для сільського та селищного голови / [ред. В. К. Терещенко, О. Г. Черкаська, М. М. Лисенко та ін.]. – К., 2014. – 526 с.
6. Угода про сільське господарство від 15.04.1994 р. // Результати Уругвайського раунду багатосторонніх торговельних переговорів : тексти офіційних документів. – К. : Вимір, 1998. – С. 35–63.
7. Козаченко Л. АПК: Приєднання до СОТ. Успіх прийде не одразу / Л. Козаченко // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 40. – С. 7.
8. Корбута І. Зелена скринька СОТ/ І. Корбута // Агросектор. – 2009. № 4 (35). – С. 40–42.

Исследована государственная политика относительно развития аграрного сектора экономики Украины в условиях интеграции в мировое экономическое пространство, определена роль международной торговли и формы ее регуляции. Рассмотрены вопросы структурной перестройки национальной экономики, в частности, повышение уровня стандартов производства и управления в агропродовольственном секторе, налаживание новых эффективных механизмов государственной защиты национальных сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Євроінтеграція, глобалізація, торгівля, державна політика, агропромисловий сектор, сільське господарство, харчова промисловість.

The article deals with the investigation of public policy development of agrarian economical sector in Ukraine in the conditions of integration into the global ekonomik space, the role of international trade and its form of regulation has been determined. The problems of the national economical structural reorganization in particular increase of the level production standards and management in agricultural outlook sector have been examined. The improvement of new effective mechanisms of national agricultural producers by mean of state defense has been analyzed.

European integration, globalization, trade, public policy, agro industrial complex, agriculture, food industry.

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРИ ФОРМУВАННІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

О. А. Кушніренко, аспірант*

Розглянуто особливості обліку ПДВ на основі дослідження його нормативно-правового регулювання. З'ясовано, що результати відображення ПДВ у різних підсистемах обліку характеризуються розбіжностями, а порядок бухгалтерського обліку операцій на субрахунку 641 (ПДВ) не має впливу на показники декларації з ПДВ. Наведено причини таких розбіжностей та відсутності взаємовпливу й взаємоузгодженості. Висловлено пропозиції, що дають змогу своєчасно виявляти розбіжності в обліку ПДВ при формуванні фінансової звітності і досягти зіставних результатів у відображенні ПДВ за різними нормами регламентації.

Податковий кодекс України, функціонування ПДВ, бухгалтерський облік, облік оподаткування, механізм справляння ПДВ, податкова накладна, податкова декларація, звітність.

Наразі порядок розрахунків з податку на додану вартість (далі – ПДВ) регулюється на підставі розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України (далі – ПКУ) від 02.10.2010 року [5]. Облік цих розрахунків у вітчизняній практиці має певні особливості, що обумовлені чинним законодавством. Так, ПДВ в Україні вважається одним з основних наповнювачів бюджету нашої держави. Це зумовлено тим, що він є податком на споживання і кінцевий споживач виступає платником цього податку. Тому однією з найважливіших та найсуттєвіших переваг ПДВ є висока фіскальна ефективність [9, с. 69]. Хоча, ПДВ – це дохідноформуюче джерело бюджету. Він є одним із домінуючих податків, яким маніпулює тіньовий сектор через недосконалість його механізму та розбіжності в регламентації двох підсистем обліку, власне бухгалтерського обліку, що регламентований національними П(С)БО та обліку для потреб оподаткування згідно з ПКУ. Тому, як стверджує Л. Д. Тулуш, із позицій адміністрування, ПДВ є найбільш проблемним і складним з усіх податків країни, зважаючи на складнощі з документальним оформленням операцій, їх реєстрацією та системою звітності [9, с. 67]. У зв'язку із вищезазначеним, враховуючи, що в ПКУ обрано бухгалтерські дані як основу податкових розрахунків, постає необхідність у пошуку нових шляхів узгодження результатів обчислення ПДВ за різними нормами регламентації та вдосконалення відображення в обліку й звітності розглядуваної податкової форми.

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор **Г. Г. Кірейцев**

доктор економічних наук, професор В. К. Савчук

© О. А. Кушніренко, 2014

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість досліджень з питань оподаткування ПДВ стосуються механізму його дії, ролі в наповненні бюджету, уникнення незаконного відшкодування цього податку з бюджету. Проте питання облікового забезпечення залишаються маловивченими через часті зміни податкового законодавства. Проблемам податкової політики в аграрному секторі економіки, зокрема оподаткуванню ПДВ, присвятили свої праці М. Я. Дем'яненко, М. Г. Проданчук, Л. Д. Тулуш, О. Т. Прокопчук [9]. Нормативно-правове підґрунтя зазначеної податкової форми досліджують П. А. Лайко, С. О. Осадчий, О. Я. Гордін та інші. Питаннями відображення в обліку ПДВ займаються О. І. Малишкін [2], Т. М. Семенко, Т. Є. Кучеренко, О. Г. Шайко та ін. Так, Т. Ф. Плахтій доводить необхідність управління заборгованістю перед бюджетом та наголошує на необхідності посилення ролі бухгалтерського обліку в розрахунках із бюджетом за ПДВ [8, с. 142].

Мета дослідження – визначити особливості обліку ПДВ за правилами бухгалтерського обліку і нормами податкового законодавства, проаналізувати недоліки інструктивних положень щодо методики відображення ПДВ в обліку та звітності, висловити пропозиції щодо взаємозв'язку та взаємоузгодженості інформаційних показників різних підсистем обліку даної податкової форми.

Виклад основного матеріалу. Досліджуючи методику обліку та звітності з ПДВ, необхідно зазначити, що, згідно з чинним законодавством України, в обліку та звітності з ПДВ вибрано найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Він полягає в поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного обліку податкових розрахунків відповідно до ПКУ шляхом визначення доходів одночасно двома способами (за першою з подій). При цьому організація обліку передбачає достовірне, повне та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з ПДВ. Підставою для відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку є дані первинного обліку (рахунки-фактури, акти приймання-передачі тощо). Проте в обліку, згідно з податковим законодавством, підставою для відображення вважається належним чином оформлена податкова накладна, яка також є розрахунковим і звітним документом та, відповідно до ст. 201 ПКУ, виконує функції податкового документа. Крім цього, податкова накладна для набрання чинності має відповідати всім вимогам, що зазначені в ст. 201 ПКУ, і стає основою для відображення податкових зобов'язань у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних [5].

Суми податкового кредиту з ПДВ при здійсненні розрахунків з поставачальниками, підрядниками та іншими кредиторами відображаються в таких документах: накладна, платіжно-розрахункові документи, податкова накладна, митна декларація тощо. Суми податкових зобов'язань із ПДВ при розрахунках із покупцями та замовниками виділяються в окрему графу – у тому числі, сума ПЗ із податку на додану вартість.

Потрібно враховувати, що Вищий господарський суд України листом від 23.11.2001р. № 01-8/1271 «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням законодавства про податки» [6] зазначив, що відсутність у податковій накладній хоча б одного з реквізитів позбавляє покупця права на включення до податкового кредиту витрат зі сплати податку на додану вартість на підставі такої накладної. При цьому суми ПДВ, нараховані (сплачені) у зв'язку з поставкою товарів (послуг), що зазначаються в податковій накладній, повинні відповідати сумі податкових зобов'язань продавця і мають бути включені до реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

На підставі реєстру виданих та отриманих податкових накладних відбувається заповнення декларації з ПДВ. Проте норма п. 8 розділу III «Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ» (Наказ Міндоходів від 13.11.2013 р. № 678) [3] вимагає, щоб дані, наведені в податковій звітності, відповідали даним бухгалтерського обліку та податковим розрахункам. Тобто, мається на увазі відповідність показників Реєстру виданих та отриманих податкових накладних і проведення на рахунках бухгалтерського обліку (рахунок 641 (ПДВ), 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит»). Однак на практиці не завжди можливо досягти такої відповідності.

Важко реалізувати на практиці й норму п. 16 Інструкції № 141 [1], яка передбачає, що для складання податкової накладної з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Зазначений нормативний документ передбачає також, що платники ПДВ запроваджують ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової декларації з податку на додану вартість та оперативного контролю розрахунків за даною податковою формою. Некоректність та методична недоцільність цієї норми Інструкції № 141 є очевидною, оскільки виконати її практично неможливо з причини того, що декларація з ПДВ має складатися лише за нормами розділу V ПКУ, тобто даних податкових розрахунків. Підтвердження такого висновку є п. 201.14 та п. 201.15 ПКУ [5], де зазначено, що декларація заповнюється за результатами зведеного окремого обліку операцій з постачання та придбання товарів (робіт, послуг), які підлягають оподаткуванню. При цьому платник зобов'язаний вести реєстр виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, копію якого надає до податкового органу.

Варто зазначити, що у правилах бухгалтерського обліку позиції аналітичного обліку ПДВ не наводяться. Їх обирає кожний платник самостійно у відповідності до його облікової політики. В одних підприємствах такими позиціями є окремі контрагенти, а в інших – кожен договір контрагента або група контрагентів з різними умовами оподаткування. У податкових розрахунках позицією аналітичного обліку виступає окрема операція поставки товарів (робіт, послуг) з окремим

контрагентом, що оформлена окремою податковою накладною. Останню, як відомо, фіксують у Єдиному реєстрі та Реєстрі виданих і отриманих податкових накладних. Таким чином, аналітичне групування операцій у різних підсистемах обліку може здійснюватися окремо та по-різному. Тому на сьогодні в Україні в обліку й звітності підприємства використовують переважно схему, яку, за дослідженнями О. І. Малишкіна, можна назвати паралельною (автономною) моделлю бухгалтерського обліку й податкових розрахунків із ПДВ, що зображено на рис. 1 [2, с. 34].

Суть такої моделі означає, що порядок бухгалтерського обліку на субрахунку 641 (ПДВ) не впливає на показники декларації з ПДВ. Остання, як було зазначено, формується за правилами розділу V ПКУ. Виходячи з наведеної схеми, стає зрозумілим факт самотійності інформації двох облікових підсистем у постачанні інформації бухгалтерського обліку до балансу (звіту про фінансовий стан) і звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), а податкових розрахунків – до декларації з ПДВ та додатків до неї. Така самотійність забезпечується, з одного боку, окремими елементами обліку (документуванням), а з іншого – механізмом звіряння даних двох облікових підсистем (зображено пунктиром). Без такого звіряння зазначені підсистеми могли б претендувати на статус незалежних.

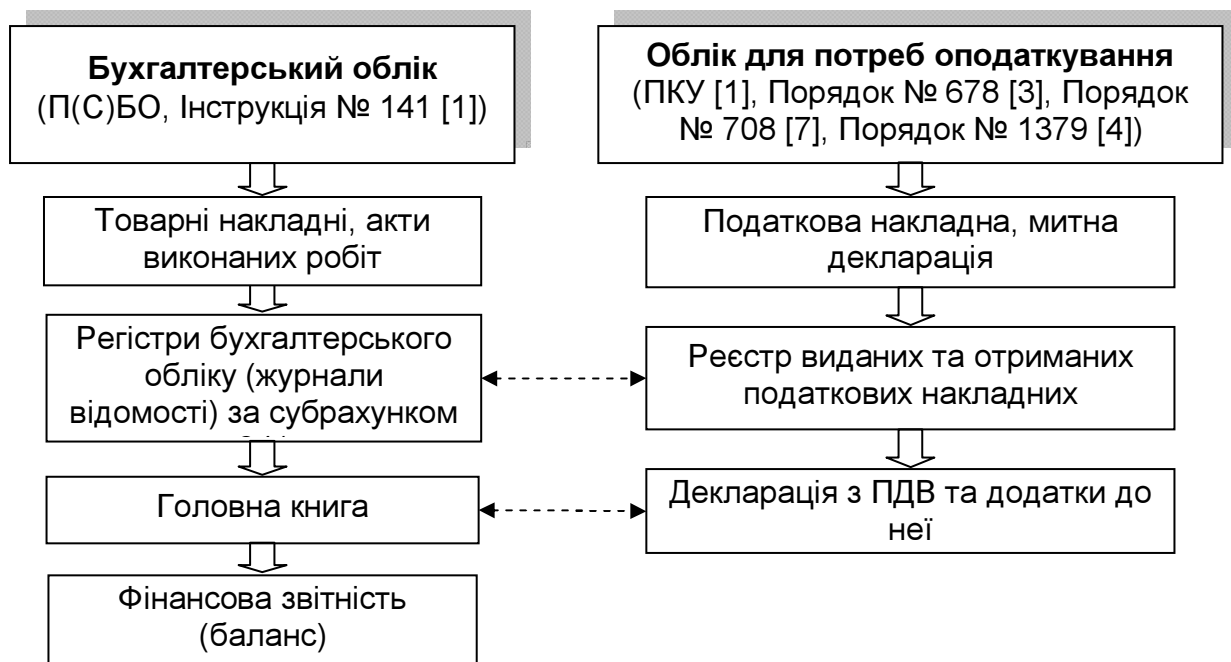


Рис. 1. Схема діючої в Україні моделі бухгалтерського обліку та обліку для потреб оподаткування ПДВ

Так, на рівні реєстрів обліку звіряння підлягають окремі позиції аналітичного обліку, які синхронно відображаються в обох підсистемах обліку, наприклад, сума відвантаження (постачання) товарів (окремо база ПДВ і сума податкового зобов'язання) по кожному покупцю. Зазначені позиції за умови правильного відображення мають збігатися. На рівні декларації з ПДВ можливе звіряння загальної суми нарахованого

податкового зобов'язання (розділ I) та податкового кредиту (розділ II) з місячними оборотами за субрахунком 641 (ПДВ) відповідно до кредиту та дебету. Зазначені позиції за умови правильного відображення в реєстрах також мають бути рівними.

При аналізі норм податкового регулювання відображення ПДВ і правил бухгалтерського обліку в методичному та інформаційному аспектах приходимо до висновку, що порядок бухгалтерського обліку операцій на субрахунку 641 (ПДВ) не має впливу на показники декларації з ПДВ, які формуються за правилами розділу V ПКУ. Показники декларації з ПДВ, як видно з рис. 1, формуються в такій послідовності: податкова накладна (митна декларація) → реєстр виданих і отриманих податкових накладних → Єдиний державний реєстр податкових накладних → декларація з ПДВ → додатки до декларації. Зазначені документи не застосовуються в системі бухгалтерського обліку, а відтак, не мають впливу щодо відображення операцій на бухгалтерських рахунках.

Із цього приводу, як вважає О. І. Малишкін, для раціоналізації практичної роботи, аналітичний фінансовий облік доцільно максимально спростити за рахунок скорочення його позицій або не відкривати їх взагалі. На думку дослідника, доцільно обмежитися лише фіксуванням у бухгалтерському реєстрі ПДВ (картка рахунку, журнал-ордер до субрахунку 641 (ПДВ)) підсумкових місячних даних податкових розрахунків, використовуючи тільки дані Реєстру виданих та отриманих податкових накладних щодо загальних сум податкового зобов'язання й податкового кредиту за місяць по підприємству або в розрізі підрозділів підприємства, за якими ведуть окремі реєстри податкових накладних. Малишкін О. І. пропонує для запису даних у кредитовий оборот субрахунку 641 (ПДВ), тобто податкові зобов'язання, використовувати підсумковий рядок розділу I Реєстру виданих та отриманих податкових накладних (за відповідними колонками).

Аналогічно для запису в дебетовий оборот субрахунку 641 (ПДВ), тобто податковий кредит – підсумковий рядок розділу II Реєстру податкових накладних (за відповідними колонками) [2, с. 34]. Такі рекомендації науковця, на наше переконання, призведуть до поділу облікової системи на безпосередньо податкову (тобто відновлення так званого податкового обліку) та бухгалтерську частину. Крім того, О. І. Малишкін практично ставить на перше і головне місце так званий податковий облік і фактично відкидає потребу в бухгалтерському обліку та надає йому другорядного значення. Із такою думкою неможливо погодитись, адже в ПКУ нормативно закріплено позицію бухгалтерського обліку як єдиної інформаційної бази.

Особливістю відображення операцій з ПДВ за податковим законодавством є й те, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати, не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями. У бухгалтерському обліку такої заборони немає. Така ситуація призводить до часового розриву у відображенні суми

податкового кредиту з ПДВ у підсистемах обліку та загальної суми ПДВ до сплати, оскільки покупець може визнати суму податкового кредиту лише за наявності податкової накладної, яка може затримуватись у продавця або ж не надаватися останнім. У зв'язку з чим та з урахуванням вищевикладених методичних особливостей обліку ПДВ, у практичній діяльності підприємств зустрічаються випадки незбігу оборотів за дебетом субрахунку 641 (ПДВ) із даними розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Причинами цього можуть бути також: використання принципу першої події в податкових розрахунках; у податкових розрахунках можуть бути не відображені ті придбання, по яких відсутні належно оформлені податкові накладні постачальників. Однак, у бухгалтерському обліку такі операції знаходять своє відображення, оскільки вони, як правило, документально підтверджені належно оформленими товарними документами.

З іншого боку, суми податкових зобов'язань за даними розділу I Реєстру податкових накладних та кредитовий оборот по субрахунку 641 (ПДВ) також можуть не збігатися. На величину незбігів можуть впливати такі чинники: як і в першому випадку, дія правила першої події спричинює те, що момент відображення показників для цілей обліку податкових розрахунків не збігається з моментом визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку; невчасне проведення накладних, актів виконаних робіт, затримання сум зобов'язань із метою оптимізації податку тощо.

Крім того, згідно з наказом Міністерства фінансів України № 1379 від 01.11.2011 [4], у всіх податкових накладних має бути зазначений певний код з 01 по 14, що характеризує причину заповнення податкової накладної за специфічними ознаками. Такі операції відбуваються як у продавця, так і, в окремих випадках, у покупця. Якщо розглянути зазначені операції з точки зору бухгалтерського обліку доходів/витрат, то доцільно дослідити відображення або не відображення таких операцій на бухгалтерських рахунках (табл. 1).

Як видно з таблиці, половина специфічних операцій (7 з 14) податкових розрахунків, а це операції 01, 08, 09, 10, 12, 13 та 14 у бухгалтерському обліку не оформлюються, оскільки в цьому відсутня потреба. Зазначені операції не відображуються за дебетом відповідних рахунків доходів або витрат, а відтак, і в певних рядках Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). У результаті цього, виникає незбіг оборотів із ПДВ у податкових розрахунках та бухгалтерському обліку. Для отримання зіставних даних сальдо по декларації та субрахунку 641 (ПДВ), обороти слід скоригувати на різниці, які виникають за рахунок: суми сплаченого митному органу імпортного ПДВ у звітному періоді (дебет); суми сплаченого до бюджету позитивного значення попереднього звітного періоду (дебет); перенесення сум від'ємного сальдо на відшкодування з бюджету в наступних періодах (дебет); помилок логічного характеру – некоректних, невчасних тощо (дебет і кредит).

**1. Відображення сум податкового зобов'язання з ПДВ
за специфічними операціями платника податку
в податкових розрахунках та бухгалтерському обліку**

Код операції	Операції в податкових розрахунках (Інструкція № 1379 [4])	Відображення в бухгалтерському обліку (Інструкція № 141 [1])
01	Виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною	Не відображується
02	Постачання неплатнику податку	Відображується за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка
03	Натуральна виплата в рахунок оплати праці фізичним особам	Відображується за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка
04	Постачання в межах балансу для невиробничого використання	Відображується за дебетом рахунків витрат (п. 1.3)
05	Ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податку	Відображується за дебетом рахунків витрат (п. 1.3)
06	Переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих	Відображується за дебетом рахунків основних засобів (п. 1.4)
07	Експортні постачання	Відображується за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка (за ставкою 0 %)
08	Постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість	Не відображується
09	Постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість	Не відображується
10	Визнання умовного постачання товарних залишків та/або необоротних активів, що перебувають в обліку платника податку на день анулювання його реєстрації як платника податку на додану вартість, щодо яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах при анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість	Не відображується
11	Виписана за щоденними підсумками операцій	Відображується за дебетом рахунків доходів за підсумками місяця як звичайна поставка
12	Виписана на вартість безоплатно поставлених товарів/послуг, обчислену виходячи з рівня звичайних цін	Не відображується
13	Використання виробничих або невиробничих засобів, інших	Не відображується

	товарів/послуг не в господарській діяльності	
14	Виписана покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента	Не відображується

Для досягнення зіставних результатів у відображенні ПДВ за різними нормами регламентації та своєчасного виявлення розбіжностей, пропонуємо вести окрему Зведену відомість порівняння інформаційних складових ПДВ. Суть зазначеної Відомості полягатиме в щомісячному виявленні відхилень у показниках оборотів за субрахунком 641 (ПДВ) та податкових розрахунків із ПДВ. У табл. 2 наводимо проект пропонованої форми «Зведена відомість порівняння інформаційних складових ПДВ».

2. Пропонована форма бланку «Зведена відомість порівняння інформаційних складових ПДВ»

№ з/п	Показники			По місяцях											
				січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
1	Сальдо початкове	1.1	декларація, р. 24 або 25												
		1.2	субрахунок 641 (ПДВ)												
		1.3	відхилення, +/-												
2	Податкове зобов'язання	2.1	декларація, р. 9												
		2.2	субрахунок 641 (ПДВ)												
		2.3	відхилення, +/-												
3	Податковий кредит	3.1	декларація, р. 17												
		3.2	податковий кредит звичайний, р. 10												
		3.3	податковий кредит по імпортованих товарах, р. 12.1												
		3.4	разом податковий кредит, р. 17												
		3.5	субрахунок 641 (ПДВ)												
		3.6	відхилення, +/- (р. 3.4 – р. 3.5)												
4	Сальдо кінцеве	4.1	декларація, р. 24 або 25												
		4.2	субрахунок 641 (ПДВ)												
		4.3	відхилення (р. 4.1 – р. 4.2)												

Виявлені відхилення можна оформлювати бухгалтерськими довідками, що, у свою чергу, уможливить забезпечення зіставності даних облікових підсистем та посилить контроль з розрахунків зі сплати даного податку.

Уведення викладених пропозицій у практичну діяльність підприємств дасть змогу досягти формування податкової і фінансової звітності на основі єдиних інформаційних показників, в основу яких покладено дані бухгалтерського обліку. У зв'язку з такими пропозиціями, схема моделі взаємодії бухгалтерського обліку та обліку для потреб оподаткування ПДВ набуде вигляду (рис. 2):

Запропонований порядок взаємодії та взаємоузгодження інформаційних показників ПДВ, обчислених за нормами бухгалтерського обліку та податкового законодавства, на рівні підприємства необхідно закріпити в Наказі про облікову політику підприємства. При цьому документ «Зведена відомість порівняння інформаційних складових ПДВ», який можна пристосовувати до умов господарювання конкретного підприємства, наводити в додатку до Наказу. Ведення запропонованого документа посилить внутрішній контроль підприємства в частині розрахунків із ПДВ.

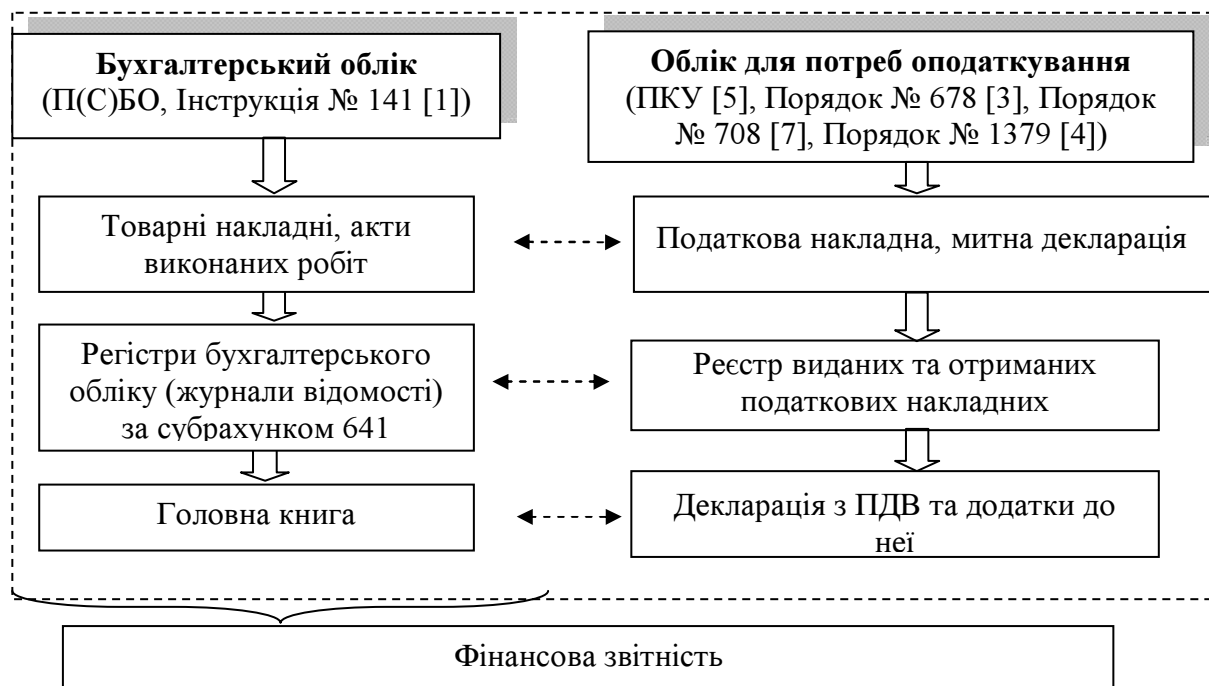


Рис. 2. Пропонована схема моделі бухгалтерського обліку та обліку для потреб оподаткування ПДВ

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, ПДВ, займаючи одне з головних місць у наповненні бюджету України, не позбавлений методичних недоліків його справляння і залишається найбільш проблемним з усіх податків країни. Відсутність єдиного підходу законодавця щодо регламентації відображення ПДВ в обліку зумовлює

розбіжності в результатах обчислення ПДВ у різних підсистемах обліку, що значно ускладнює практичну роботу бухгалтерів підприємств та сприяє вимушеним порушенням законодавчих норм працівниками бухгалтерій. В економічній літературі такий підхід в обліку ПДВ дістав назву паралельної (автономної) моделі обліку, відповідно до якого, порядок бухгалтерського обліку на рахунку 641 (ПДВ) не впливає на показники декларації з ПДВ.

Дослідивши причини незбігів оборотів за субрахунком 641 (ПДВ) з даними Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, з'ясовано, що такі відхилення можуть мати систематичний характер. При цьому недоліки інструктивних положень щодо методики відображення в обліку ПДВ можливо й доцільно ліквідовувати на рівні підприємства шляхом закріплення дій бухгалтера, що мають суперечливий і нерегульований характер, у Наказі про облікову політику підприємства. Для досягнення взаємоузгодженості та зіставності інформаційних показників різних підсистем обліку ПДВ, запропоновано такі відхилення своєчасно виявляти і, за потреби, оформляти бухгалтерськими довідками та реєструвати у запропонованій Зведеній відомості порівняння інформаційних складових ПДВ. Висловлені пропозиції дають можливість досягти взаємоузгодженості між двома обліковими підсистемами в частині відображення ПДВ та формування звітності, вчасно аналізувати господарські операції, що зумовлюють розбіжності, та приймати відповідні рішення, тобто одержувати оперативну, достовірну, зрозумілу інформацію щодо управління розрахунками з ПДВ.

Список літератури

1. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Малишкін О. І. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 11. – С. 27–41.
3. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 11 грудня 2013 р. № 678 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/2cid010496.html>
4. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 11 листопада 2011 р. № 1379 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1333-11>
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
6. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням законодавства про податки / Оглядовий лист Вищого господарського суду України від 23.11.2001 р. № 01-8/1274 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1271600-01>

7. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення : наказ Міністерства України від 25.11.13 № 708 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>

8. Плахтій Т. Ф. Облік та аудит розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах: теорія, методика та практика : монографія / Т. Ф. Плахтій. – Вінниця. – 224 с.

9. Тулуш Л. Д. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія / Л. Д. Тулуш, О. Т. Прокопчук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 280 с.

Рассмотрены особенности учета НДС на основе исследования его нормативно-правового регулирования. Выяснено, что результаты отражения НДС в различных подсистемах учета характеризуются различиями, а порядок бухгалтерского учета операций на субсчете 641 (НДС) не влияет на показатели декларации по НДС. Приведены причины таких несовпадений и отсутствия взаимосвязи и согласованности. Высказаны предложения, позволяющие своевременно выявлять различия в учете НДС при формировании финансовой отчетности и достичь сопоставимых результатов в отражении НДС по разным нормам регламентации.

Налоговый кодекс Украины, функционирование НДС, бухгалтерский учет, учет для нужд налогообложения, механизм взыскания НДС, налоговая накладная, налоговая декларация, отчетность.

The article highlights the peculiarities of value added tax accounting based on the research of regulatory and legal framework. The results of VAT representation in different accounting subsystems demonstrate the divergence and accounting transactions on the sub-account 641 (VAT) do not have an effect on VAT declaration indices. The author explains the reasons of such divergence and the absence of interference and interconsistency. The proposals to reveal the divergence in VAT accounting when forming financial statements and achieve proportional results in the representation of VAT by different regulation norms have been suggested.

The Tax Code of Ukraine, VAT functioning, accounting, tax accounting, VAT collection mechanism, tax invoice, tax declaration, statements.

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

*Н. С. Ліба, Д. В. Максименко, кандидати економічних наук
Мукачівський державний університет*

Розглянуто особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які впливають на процес прийняття управлінських рішень. Розкрито основні завдання для ефективного ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Управлінський облік, управлінські рішення, бюджетування.

Розвиток системи управління має одне з ключових значень для ефективного функціонування сучасного аграрного виробництва. Для прийняття рішень з метою забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання необхідно використовувати економічну інформацію, одержання якої забезпечує управлінський облік. Саме економічні відносини через управлінський облік створюють базу для швидкого підйому та істотного збільшення виробництва сільськогосподарської продукції, забезпечення її зберігання та своєчасної реалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідність побудови управлінського обліку розглядається у працях відомих вчених С. Ф. Голова, Ф. Ф. Бутинця, М. Г. Чумаченка, М. С. Пушкаря, І. Д. Фаріона, О. В. Лишиленка, Л. В. Нападовської, В. Г. Лінника, І. А. Белоусової, О. С. Бородкіна, Б. І. Валуєва, К. Друрі, Р. Ентоні, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, Е. Майєра, Р. Манна, Д. Міддлтона, Б. Нідлза, С. Н. Ніколаєвої, В. Ф. Палія, Дж. Ріса, Т. Скоуна, В. І. Ткача, Ч. Т. Хорнгрена, А. Д. Шеремета, А. Яругової та ін.

Незважаючи на численні наукові розробки, проблема створення цілісної системи управлінського обліку в сільському господарстві, яка б враховувала специфіку галузі, залишається невирішеною.

Мета дослідження – обґрунтування організаційних і методичних підходів до впровадження елементів управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням їх специфіки.

Виклад основного матеріалу. У Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» управлінський облік ототожнюють із внутрішньогосподарським та подають як систему опрацювання та підготовки інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Відповідно, управлінський облік ведеться за рішенням підприємства, є його комерційною таємницею, не регулюється чинними нормативними актами, забезпечує підготовку інформації для прийняття управлінських рішень всередині підприємства.

Управлінський облік є комплексною дисципліною, що включає в себе безпосередньо облік витрат і виходу продукції та ряд інших об'єктів обліку, а також бюджетування й подальший контроль за діяльністю підприємства і його підрозділів та розробку заходів щодо поліпшення наслідків діяльності підприємства на ближню й далеку перспективу. Цей факт свідчить, з одного боку, про необхідність внесення змін до Закону та, з другого – про створення належної системи функціонування управлінського обліку в Україні.

Значення управлінського обліку полягає в тому, що він дає змогу системно розглядати всередині підприємства питання оперативного планування, аналізу, контролю та обліку окремих видів діяльності. Основним критерієм дієвої системи є ефективне управління фінансовими і людськими ресурсами, а управлінський облік забезпечує для цього необхідний механізм та використовує оперативну (первинну) інформацію незалежно від її кількісного виміру, наприклад, відгуки покупців про якість продукції [5].

Запровадження управлінського обліку на підприємствах України потребує висвітлення трьох моментів: по-перше, уточнення функцій управлінського обліку та виконавців; по-друге, формування інформації про понесені підприємством витрати на операційні потреби, вихід продукції та результати діяльності; по-третє, здійснення організаційних заходів.

Управлінський облік має на меті надання допомоги спеціалістам та керівникам фірм і, особливо, об'єднань під час прийняття управлінських рішень. З метою стабільності функціонування сільськогосподарського підприємства, поліпшення його фінансового стану та зростання прибутку від операційної та інших видів діяльності, необхідно:

а) сформулювати належний масив інформації, що характеризує наслідки роботи підприємства та його підрозділів;

б) проаналізувати наслідки діяльності та розробити практичні й стратегічні рішення на альтернативній основі щодо перспектив діяльності підприємства;

в) здійснювати систематичний контроль за дотриманням окремими виконавцями, у першу чергу, керівниками підрозділів (центрів витрат та центрів прибутку) завдань, передбачених керівництвом фірми щодо витрат і випуску продукції та її реалізації, якщо це доручено підрозділу;

г) підбити підсумки за результатами контролю щодо наслідків діяльності підрозділів та розробки завдань на перспективу [3].

Виконання намічених заходів потребує формування належної інформації щодо завдань підприємства та його підрозділів і фактичних даних про їх виконання, а також вивчення причин, що призвели до виникнення відхилень. При цьому має здійснюватися оперативний контроль за наслідками діяльності та розробка заходів щодо запобігання негативним наслідкам. Тому ігнорувати особливості діяльності кожного підприємства не можна, як і при створенні єдиної системи управлінського обліку для конкретної галузі, наприклад, для промисловості і сільськогосподарського

підприємства, через істотні особливості кожного з них. З огляду на це, доцільно розглянути зазначене питання більш детально [6].

Вивчення умов функціонування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах свідчить про їх істотні особливості порівняно з підприємствами інших галузей народного господарства, що впливає на побудову управлінського обліку. Ці особливості стосуються багатьох аспектів, зокрема менеджменту, економіки, технології, організації діяльності тощо (див. рисунок).

Зазначені особливості діяльності сільськогосподарських підприємств впливають на процес прийняття управлінського рішення. Одночасно слід визнати, що ряд моментів визначають побудову безпосередньо обліку. Найбільш істотними серед них можна назвати такі:

- використання у виробничому процесі біологічних активів;
- наявність звітності про собівартість валової і товарної продукції;
- наявність великої кількості статей витрат, які вважаються прямими;
- нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- наявність особливої групи витрат, які можна віднести до умовно-змінних [3].

Для створення ефективного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно вирішити цілу низку завдань [4]:

а) з'ясувати суть та визначити місце управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управління виробництвом;

б) дослідити теоретико-методологічні засади розвитку управлінського обліку, встановити закономірності такого розвитку та можливості практичного використання його положень в обліку сільськогосподарського виробництва;

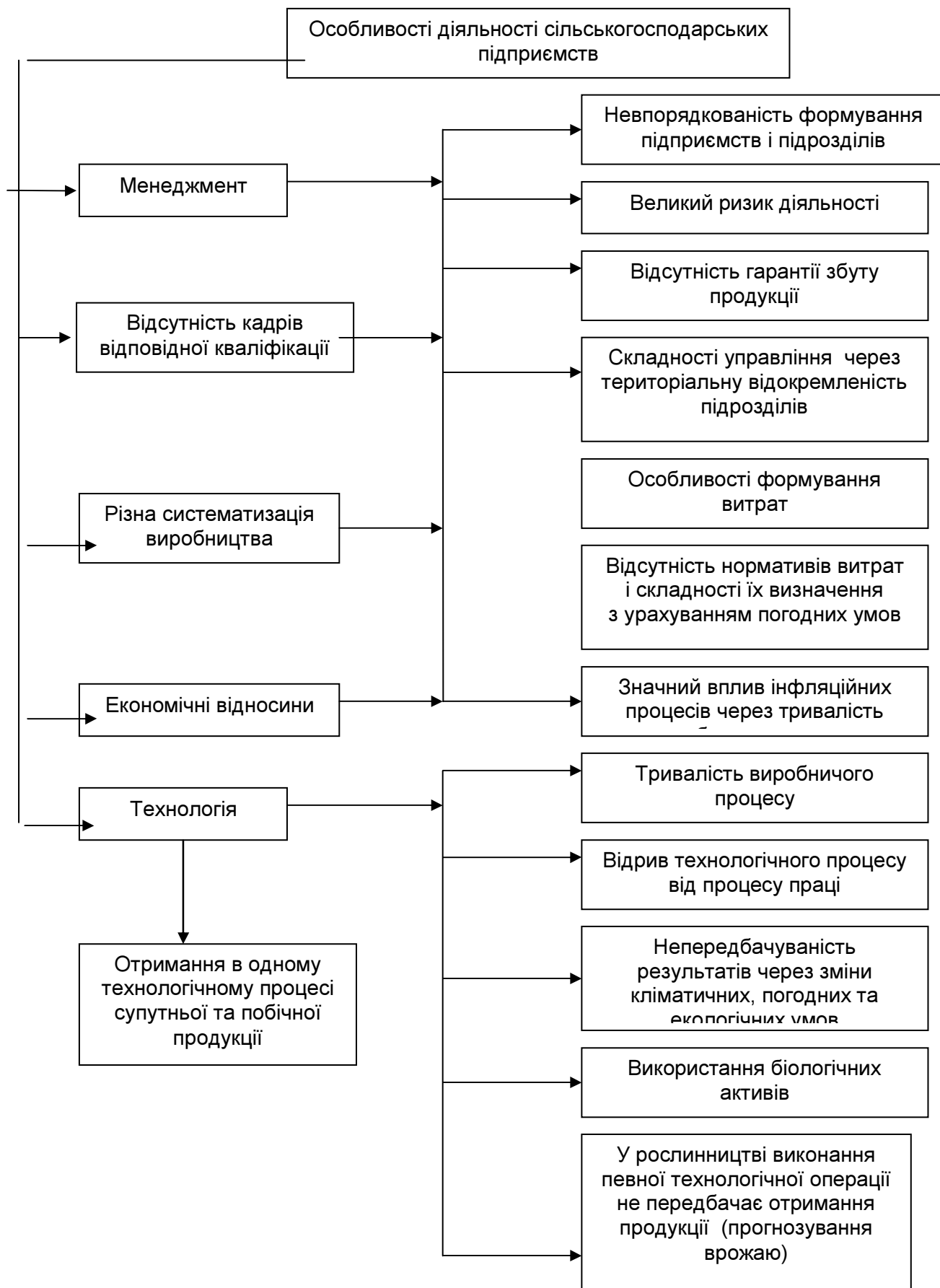
в) розробити практичні рекомендації щодо організації та методу аналітичного обліку витрат на виробництво в сільському господарстві, включаючи його управлінський аспект;

г) дослідити особливості функціонування та дієвість системи внутрішньогосподарського планування (бюджетування) як способу контролю та оцінки ефективності управлінських рішень;

д) виділити особливості застосування прогресивних методів обліку витрат в сільськогосподарських формуваннях з виробництва продукції сільського господарства та визначити напрями повнішого їх використання;

е) розробити пропозиції щодо створення та вдосконалення існуючої системи управлінської звітності;

ж) розробити пропозиції щодо автоматизації облікового процесу та внутрішньогосподарського планування (бюджетування) для покращення обліку досліджуваних підприємств, оскільки застосування комп'ютерної техніки покращує інформаційний доступ, координацію діяльності роботи підрозділів і вирішує значне коло внутрішніх управлінських проблем підприємства.



Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств [3]

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, організація розробки і впровадження системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах повинна проходити у поступовому, взаємообумовленому та обґрунтованому втіленні в практичну обліково-аналітичну діяльність ідей управлінської орієнтації. Подальші дослідження в цьому напрямі є перспективними. Зважаючи на складність окресленої проблеми, у статті, присвяченій розгляду одного з її аспектів, вирішити повністю це неможливо.

Список літератури

1. Белова І. М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва / І. М. Белова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_1/234.pdf
2. Копійка О. В. Особливості формування облікової політики сільськогосподарських підприємств / О. В. Копійка // Держава та регіони. – 2007. – № 3. – С. 113–115.
3. Моссаковський В. Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві [Електронний ресурс] / В. Б. Моссаковський, С. Я. Бублик. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/153/35/>.
4. Пантелюк Л. Особливості управлінського обліку в сільському господарстві [Електронний ресурс] / Л. Пантелюк, І. Лепетан. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2013_11_21_22_kampodilsk/sekcija_2_2013_11_21_22/osoblivosti_upravlinskogo_obliku_v_silskomu_gospodarstvi/36-1-0-741
5. Тлущкевич Н. Організація управлінського обліку (практика впровадження на сільськогосподарських підприємствах) / Н. Тлущкевич // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – № 7. – С.13–25.
6. Яворов В. В. Удосконалення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / В. В. Яворов. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/e_apk/2010_3/10_03_23.pdf

Рассмотрены особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий, влияющие на процесс принятия управленческих решений. Раскрыты основные задачи для эффективного ведения управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях.

Управленческий учет, управленческие решения, бюджетирование.

The article deals with the peculiarities of agricultural enterprises that affect the decision making process. The basic task for the effective management accounting in agricultural enterprises.

Management accounting, management decisions, budgeting.

ОСОБЛИВОСТІ СПОЖИВЧОГО ПОПИТУ ДОМОГОСПОДАРСТВ СІЛЬСЬКОЇ МІСЦЕВОСТІ

*Г. М. Македон, аспірант**

Проаналізовано відмінності у споживчому характері домогосподарств сільської та міської місцевості України. Розглянуто тенденції споживання домогосподарств останніми роками. Проведено порівняльний аналіз формування споживчого кошику України та інших держав. Названо основні фактори, що стимулюють заощадження населення.

Сукупні витрати, домогосподарство, споживання, заощадження, сільські території, «споживчий кошик».

Розвиток сільських територій, а отже, і покращення добробуту кожного окремого домогосподарства, залишається одним із пріоритетних напрямів розвитку України. Динаміка скорочення сільського населення прогресує більш активно, ніж міського. За 20 років кількість міських жителів зменшилася на 10,5%, а сільських – на 15,5%. У 2012 році частка сільського населення України становила 31,2%. Лідерами за кількістю сільського населення в країнах ЄС є Франція – 81% та Італія – 57%.

В Україні, як і в багатьох країнах світу, сільська місцевість характеризується значно гіршими економічними й соціальними умовами життя людей, порівняно з містами. У 1990 році середньомісячний рівень доходу, а відповідно, і рівень витрат сільського домогосподарства становив 94 % від міського. Останніми роками цей показник знизився до 85 % [5].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній науці проблема особистого споживання та заощадження є далеко не новою. Аналізу різних аспектів споживчого характеру населення приділено значну увагу в працях класиків економічної науки – А. Тюрго, А. Сміта, Т. Мальтуса, Д. Рікардо, С. Сісмонді, Дж. С. Міля, К. Маркса, Г. Госена, К. Менгера, А. Маршала, М. Туган-Барановського, А. Пігу, Дж. Р. Гікса.

Вивченню питання формування фінансових ресурсів за рахунок заощаджень та їх впливу на розвиток економіки країни присвятили свої наукові праці відомі вітчизняні та зарубіжні вчені В. Д. Базилевич, О. І. Барановський, О. З. Ватаманюк, О. Д. Вовчак, О. М. Залєтов, Б. Є. Кваснюк, Т. О. Кізима, О. І. Кіреєва, П. Р. Кругман, І. О. Лютий, В. І. Міщенко, С. В. Мочерний та ін. Однак, незважаючи на значні наукові та практичні розробки, питання про місце та роль заощаджень домогосподарств в економіці країни, вивчення мотивів споживання та

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор М. П. Талавири

пропозицій щодо вдосконалення структури сукупних витрат потребують подальшого ґрунтовного дослідження.

Мета дослідження – проаналізувати відмінності у споживчому характері домогосподарств сільської та міської місцевості України, визначити шляхи збільшення рівня заощаджень сільського населення.

Виклад основного матеріалу. Одним із показників добробуту домогосподарств є частка доходів, яку вони заощаджують, тобто, якої частини доходу достатньо для задоволення їхніх споживчих потреб. Як свідчать статистичні дані, розмір грошових доходів, що їх отримують вітчизняні домогосподарства, недостатній для здійснення заощаджень – у структурі сукупних витрат домогосподарств витрати на споживання є домінуючими. Питома вага цієї групи витрат коливається в межах 90 % у місті та 80% – на селі.

Розглянемо, як формується споживання українського населення. Воно залежить від:

- багатства, тобто, чим більше нагромаджено нерухомого майна, тим менші стимули до заощаджень;
- податків – зниження податків збільшує безподатковий дохід і тому збільшує як споживання, так і заощадження;
- рівня цін – зростання цін скорочує споживання і заощадження;
- відрахування на соціальне страхування – збільшення цих відрахувань призведе до скорочення поточного споживання й заощадження;
- очікування приросту грошових доходів, що у майбутньому зумовлює збільшення поточних витрат;
- споживчої заборгованості – коли споживча заборгованість зменшилася, то поточний рівень споживання і заощаджень може зрости;
- відсоткової ставки – збільшення відсоткових ставок за депозитами стимулює домогосподарства до внесення коштів на депозитні рахунки, зниження ставок зменшить зацікавленість щодо цього інструменту та поживавить інтерес до альтернативних шляхів заощаджень [1].

Важливим неекономічним фактором є тип місцевості, в якій проживає сім'я, а також віддаленість даного населеного пункту від шляхів сполучення й робочих місць, розвиток інфраструктури. Україна характеризується нерівномірним споживанням. Населення столиці та обласних центрів характеризується надспоживанням, але обсяги споживання сімей сіл і селищ є кардинально меншими [4].

Законодавчо рівень витрат забезпечується в такому понятті як «споживчий кошик», затверджений в Україні у 2000 році, що складається з 260 найменувань товарів. Для порівняння, кошик француза складається з 507 товарів, німця – з 475, англійця і американця – з 350. За даними Держкомстату у 2011 році сім'я в місті витратила на продовольчі товари 1877,39 грн, на селі – 1233,18 грн. У середньому на одну особу в сільській місцевості продовольчі витрати становили 456,73 грн, що є недостатнім для оптимального задоволення потреб.

У США споживчі кошики розробляють за бюджетом Геллера, заснованим на наборі тих товарів і послуг, які суспільство вважає необхідними для нормального життя. За структурою бюджету Геллера, продукти харчування не повинні перевищувати 30% «кошика», непродовольчі товари – 47%, інші товари й послуги – 23%. В українському споживчому кошику комунальні послуги становлять тільки близько 11%, а продукти харчування – понад 50% [7].

Брак різноманітної їжі громадяни заповнюють картоплею (130 кг замість 110 «кошикових» на рік) та олією (15 л замість 7,1). Не забезпечує основних потреб у харчуванні й зовсім не враховує культурних потреб населення і споживчий кошик країн Східного партнерства (Молдова, Грузія, Вірменія, Азербайджан). Межа бідності, визнана у світі, – споживчий кошик вартістю 17 доларів на день. На таку суму товарів та послуг споживають нині 80 % українців.

В економічній діяльності сільських домогосподарств значне місце займають підсобні або особисті господарства, які, з одного боку, забезпечують населення продуктами харчування, з іншого – є основним джерелом доходу для сільських жителів. Проте самозайнятість селян у своєму підсобному господарстві є перспективною тільки в тому випадку, якщо господарство приносить реальний дохід. За результати соціологічного дослідження «Соціально-економічний стан українського села», проведеного Інститутом Горшеніна, більшість жителів села (71,4%) вирощують продукцію у своїх господарствах не на продаж. Тільки майже кожен п'ятий (18,7%) вирощує її для подальшої реалізації; менш ніж десята частина (7,8%) опитаних продавали б продукцію, проте не мають такої можливості. Важко відповісти на це запитання 2,1% респондентів. Тобто, основною метою особистих господарств залишається задоволення продовольчих потреб своєї сім'ї [7].

Водночас, чим менша частина доходу домогосподарства витрачатиметься на споживання, тим більшим буде рівень заощаджень.

Мотиви заощаджень домогосподарств такі:

- а) заощадження «на чорний день»;
- б) придбання товарів тривалого використання;
- в) накопичення на старість;
- г) передача заощаджень дітям;
- д) відкладене споживання [3].

Згідно з гіпотезою «життєвого циклу» Модільяні, населення заощаджує нерівномірно. Найбільша частка заощаджень припадає на середину життєвого шляху. Останніми роками норма заощаджень домогосподарств визначається не тільки макроекономічними факторами, але й, значною мірою, ситуацією на світовому ринку капіталу.

На рівень заощаджень впливають:

- особливості демографічної ситуації;
- темпи економічного приросту;
- торговельний баланс;
- рівень фінансового розвитку;

- фіскальна політика;
- отримання відсотків від інструментів на фондовому ринку [4].

Сукупні витрати складаються з грошових витрат, а також із вартості спожитих домогосподарством і подарованих ним родичам та іншим особам продовольчих товарів, отриманих із особистого підсобного господарства, в порядку самозаготівель або подарованих, суми пільг та субсидій на оплату житлово-комунальних послуг, суми пільг на оплату телефону та проїзду у міжміському транспорті. Сукупні витрати характеризують структуру використання домогосподарством сукупних ресурсів і відображують реальний поточний стан матеріального добробуту домогосподарства. У структурі сукупних витрат домогосподарство на селі витрачає 1850, 76 грн, а в місті – 2006,37. Причому, за рахунок особистих господарств – 617,58 грн у місті й лише 128,97 у селі (табл. 1). Переважання частки витрат на непродовольчі товари та оплату послуг є свідченням матеріального благополуччя, чого не можна сказати про українські домогосподарства в цілому, в тому числі й сільської місцевості [5].

Серед усіх сукупних витрат сільських домогосподарств у 2011 році частка споживчих витрат становила 92,5%. Найвагомішою статтею сукупних витрат залишаються витрати на продовольство – 59 %, протягом досліджуваного періоду їх частка скоротилася, а от частка витрат на непродовольчі товари та послуги і неспоживчих сукупних витрат з кожним роком поступово збільшується. Слід зазначити, що сільські домогосподарства спрямовують на харчування більшу частину сукупних витрат, ніж міські (відповідно, 59 % проти 53 %). Продовольчі витрати на селі за певний період мають тенденцію до скорочення [5].

1. Сукупні та грошові витрати домогосподарства

Рік	Сукупні витрати		З них на продовольчі товари		Грошові витрати		З них на продовольчі товари	
	Село	Місто	Село	Місто	Село	Місто	Село	Місто
2007	1441,4	1741,0	866,28 (60,1%)	952,33 (54,7%)	1150,4	1606,8	546,44 (47,5%)	885,35 (55,1%)
2009	2396,5	2913,3	1440,30 (60,1%)	1546,96 (53,1%)	1944,6	2624,6	964,52 (49,6%)	1433,03 (54,6%)
2011	3084,6	3621,6	1850,76 (60%)	2006,37 (55,4%)	2532,2	3388,8	1233,18 (48,7%)	1877,40 (55,4)

В Україні більш схильні до заощадження домогосподарства сільської місцевості (табл. 2). Причини цього ми вбачаємо:

1. У наявності підсобних господарств, що задовольняють потреби в харчуванні та приносять додатковий дохід.

2. У нижчій доступності реалізації споживчого попиту (слабкий розвиток інфраструктури, торгівельної та розважальної мережі). Загальна кількість діючих об'єктів роздрібної торгівлі, що розташовані на селі, скоротилася майже вдвічі. Роздрібний товарооборот на одну особу в гривнях на селі майже в 7 разів менший, ніж у місті. Також зростає і радіус

доступності до об'єктів роздрібної торгівлі на селі. Основним товаром магазинів сільських територій залишаються продукти харчування та товари першої необхідності.

3. Менші витрати на послуги та непродовольчі товари на одне домогосподарство (1250,47 грн у місті і 830,56 – на селі) [5].

2. Структура грошових витрат домогосподарств, 2011 рік

	Місто		Село	
	грн.	%	грн.	%
Споживання	3127,86	92,3	2063,74	81,5
Заощадження	260,94	7,7	468,46	18,5

Заощадження домогосподарств можна класифікувати залежно від характеру мобілізації: організовані та неорганізовані. До організованих належать фінансові активи домогосподарства, що зберігаються у фінансових інститутах: депозити, цінні папери, страхові поліси тощо. Неорганізовані – це заощадження готівкою, що зберігаються безпосередньо у населення в національній та іноземній валютах.

Сільські домогосподарства не використовують всю сукупність інструментів, які дають можливість не просто зберегти, а й примножити фінансові ресурси.

Значущим фактором, що стримує організовані заощадження, є й так звана фінансова неграмотність населення, адже в ринкових умовах господарювання заощадження домогосподарств виступають безпосереднім об'єктом управління, що вимагає від населення володіння певним арсеналом хоча б мінімальних знань щодо основ функціонування фінансового ринку та можливих шляхів формування й інвестування заощаджень. Крім того, населення майже не користується послугами інвестиційних фондів – установ, які, з огляду на мету функціонування, значно спростили б процес ефективного управління заощадженнями для населення.

Українські домогосподарства, з огляду на досвід радянських часів та кризових явищ у незалежній Україні, обирають зберігання грошових коштів вдома у готівковій формі, тим самим вилучаючи їх на певний час із обороту та зменшуючи потенційні можливості вітчизняної економіки. В умовах ринкової економіки домогосподарство, здійснюючи заощадження своїх коштів, має потужний арсенал різноманітних інструментів. Формування у домогосподарств заощаджень саме організованої форми є яскравим показником стабільності в суспільстві та довіри до фінансової системи, адже накопичення готівки у населення не дає змоги залучити цей ресурс для потреб економіки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, сукупні витрати складаються зі споживання та заощадження. Хоча в грошовому виразі витрати сільських домогосподарств становлять лише 85% від міських, та сільське населення більш схильне до заощадження. Причинами цього є наявність підсобних домогосподарств, слабкий

розвиток інфраструктури та менші витрати на непродовольчі товари. Фінансова неграмотність, у свою чергу, стримує активізацію організованих заощаджень, що позитивно впливає на розвиток сільських територій. У питаннях споживання проблемним є набір споживчого кошика в Україні, що значно відрізняється від розвинених країн. Питання скорочення частки витрат на продовольство та покращення активності до заощадження потребує подальших досліджень.

Список літератури

1. Ватаманюк М. Особливості споживання домогосподарств в умовах перехідної економіки України / М. Ватаманюк // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. Львів. ун-ту. – Львів : Інтереко, 1999. – Вип. 4. – С. 64–68.
2. Ватаманюк О. 3. Заощадження в економіці України: макроекономічний аналіз : монографія / О. 3. Ватаманюк. – Львів : Львівський національний ун-т ім. Івана Франка, 2007. – 536 с.
3. Дазаян В. С. Деталізований кількісний аналіз життєвого циклу / В. С. Дазаян // Економіка: макроверсія. – Дубна, 1996. – С. 104–114.
4. Кізима Т. О. Фінанси домогосподарств / Т. О. Кізима. – К. : Знання, 2010. – 63 с.
5. Статистичний щорічник України за 2011 рік. – К. : Август Трейд.– 2012. – С. 559.
6. Соціально-економічне становище сучасного українського села. Дослідження Інституту Горшеніна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://institute.gorshenin.ua>
7. Stiglitz J. E., Sen A., Fitoussi J. P. Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress. CMEPSP. September, 14, 2009. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.stiglitz-sen-fitoussi.fr/documents/rapport_anglais.pdf

Проанализированы различия в потребительском характере домохозяйств сельской и городской местности Украины. Рассмотрены тенденции потребления домохозяйств в последние годы. Проведен сравнительный анализ формирования потребительской корзины Украины и других государств. Названы основные факторы, стимулирующие сбережения населения.

Совокупные расходы, домохозяйство, потребление, сбережения, сельские территории, «потребительская корзина».

This paper analyzes the differences in the nature of consumption of households in rural and urban areas of Ukraine. Considered trends of household's consumption in recent years. Analyzed formation of «consumer basket» in Ukraine and other countries. Identify the key factors that encourage savings.

Total cost, household, consumption, savings, rural areas, «consumer basket».

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ АКТУАРНОГО ПІДХОДУ В МЕЖАХ ОБРАНОГО МЕТОДУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

***Ю. А. Маначинська, кандидат економічних наук
Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського
національного торговельно-економічного університету***

Розглянуто сучасні підходи до організації актуарного обліку як важливого механізму управління приростом економічної вартості бізнесу. Запропоновано виокремлювати зазначений його різновид серед традиційних підсистем облікового вчення з метою створення сприятливого інформаційного підґрунтя для стимулювання інвестиційної активності у розвиток вітчизняної економіки в цілому.

Облік, актуарний підхід, калькулювання собівартості, вартість бізнесу.

Тенденції змін на вітчизняному ринку зумовлюють потребу в перспективному баченні приросту економічної вартості бізнесу задля залучення інвестиційних вкладень у його розвиток. Варто зазначити, що сприятливе підґрунтя в нашій країні для цього вже створюється. Це зумовлено побудовою інформаційного забезпечення системи управління на базі прогностичної інформації, яка формується в організаційній системі актуарного обліку. Цей облік спрямований на оцінку майбутніх грошових потоків та інвестицій в економічне зростання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та методики актуарного обліку, а також впливу його системи на калькулювання собівартості на вітчизняних теренах, ґрунтовно не розглядалися. Проте вагомий науковий доробок присутній у працях таких зарубіжних вчених, як М. Балер [18], В. Б. Івашкевич [5], М. І. Кутер [3], Ж. Рішар [3], Л. Н. Салімов [13], А. І. Шигаєв [17]. Відповідно, питання обліку витрат і калькулювання собівартості у відповідній сфері економіки завжди були об'єктом уваги як вітчизняних, так і зарубіжних науковців і практиків, зокрема З. А. Балченко [1], Г. Н. Бургонова [2], І. Р. Гавришків [4], Н. А. Каморджанова [2], С. Я. Король [6], П. О. Куцик [7], О. А. Мошковської [10], Л. В. Нападовської [11], Ю. М. Самопальнікова [14], О. М. Чабанюк [16] та інших. Проте в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених немає тотожної думки щодо обґрунтування оптимальності вибору відповідного об'єкта й методу калькулювання собівартості для суб'єкта господарювання та його впливу при цілковитій переорієнтації з урахуванням актуарної компоненти.

Мета дослідження – розкриття сучасних системних та послідовних підходів до облікового вчення на базі обґрунтування облікових аспектів

актуарного підходу як вагомої прерогативи змін в умовах інвестиційної активності на вітчизняному ринку капіталу.

Виклад основного матеріалу. Потреба у виокремленні у складі бухгалтерського обліку такої його підсистеми, як актуарної, зумовлена низкою факторів. Перш за все, сучасні тенденції змін у вітчизняній економіці зумовлюють цілковиту переорієнтацію на потребу у баченні майбутніх грошових надходжень. Зокрема, інвестора цікавить майбутня картина реалій сьогодення у відповідній сфері бізнесу України.

З огляду на вищезазначене, на базі обліково-аналітичного підґрунтя актуарних розрахунків повинна будуватися проектована звітність, яка б давала загальне уявлення про реальне становище вітчизняних суб'єктів господарювання. Організаційна компонента лежить в основі будь-якого облікового механізму. Варто зазначити, що вона створює його фундамент або архітектоніку структурної побудови.

Згідно з підходом А. І. Шигаєва [5], головною метою актуарного обліку є оцінка економічної вартості бізнесу, що створюється, та майбутніх грошових потоків суб'єкта господарської діяльності.

Згідно з підходом зарубіжних вчених, для досягнення зазначеної мети, в актуарному обліку вирішуються такі задачі:

- формування інформаційного базису про комерційну організацію, що є корисною під час прийняття рішень щодо вкладення капіталу в її подальший розвиток;
- створення інформаційного забезпечення задля прогнозування обсягу, термінів та ймовірності майбутніх грошових потоків;
- групування фінансової інформації про комерційну організацію з розмежуванням між фінансовою та операційною діяльністю [5].

Першоосновою забезпечення бажаного рівня результативності бізнес-процесів, окрім досягнення відповідних обсягів реалізації, є раціональна та обґрунтована калькуляція собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Саме вона лежить в основі важливого компонента формування кінцевих фінансових результатів діяльності в цілому.

Собівартість, як синтетичний показник, узагальнює в собі всі сторони діяльності підприємства. Від рівня собівартості залежить обсяг прибутку та загальний рівень рентабельності суб'єкта господарювання в цілому. Адже чим економніше використовуються трудові, матеріальні та фінансові ресурси у процесі здійснення господарської діяльності, тим більша ефективність основної діяльності та вищий рівень прибутку суб'єкта господарювання.

Чабанюк О. М. [16] трактує «калькулювання» як основний метод бухгалтерського обліку для підрахунку собівартості, який дає можливість сформувати ціну та забезпечити дієвий процес управління діяльністю підприємств. Зміст калькулювання характеризується, як процес визначення вартості, що складається з таких етапів, як: науково-обґрунтоване групування витрат; визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць; вибір методу розподілу непрямих витрат; відокремлення обліку поточних витрат на надання

послуг і капітальних вкладень; вибір методу обліку витрат та підрахунку собівартості.

Провідний український вчений Л. В. Нападовська [11] зазначає, що калькулювання собівартості – це прийом обліку, який дозволяє створити інформаційну базу для вибору виробничої стратегії та ціноутворення, оцінки ефективності діяльності окремих підрозділів та роботи окремих керівників або структурних підрозділів.

Мальська М. П. та Пандяк І. Г. дотримуються аналогічної точки зору, оскільки завдання цінової політики підприємств пов'язують із розробкою стратегії й тактики ціноутворення, зокрема визначення цін на нові продукти. Науковці наголошують на тому, що розробка самостійної цінової стратегії й тактики управління ціною – це постійно відтворювальний процес, адже неможливо обрати певну політику одноразово і реалізувати її впродовж тривалого часу. Цінова політика повинна постійно перевірятися та пристосовуватися до ситуації, що сформувалася на ринку [9, с. 203–204].

На думку багатьох зарубіжних дослідників, калькулювання собівартості, не має суттєвої прерогативи для процесу ціноутворення та для контролю за якістю, оскільки між собівартістю та якістю не існує прямо пропорційної залежності.

Проте зустрічається чимало не погоджень із таким твердженням, оскільки дослідження витрат, їх планування, аналіз, контроль та прагнення до їх зниження залишається однією з необхідних умов прибутковості бізнесу в цілому [16].

Постає нагальна потреба в цілковитій переорієнтації обліку витрат і калькулювання рівня собівартості на перспективу з урахуванням дії майбутніх чинників діяльності підприємств, тобто, постає потреба в обґрунтуванні перспективного приросту економічної вартості бізнесу. Отже, акценти доцільно здійснювати на майбутні грошові надходження на базі прогнозних показників як витратної, так і дохідної складової водночас.

На думку російських вчених В. Б. Івашкевича та А. І. Шигаєва [5], основою для здійснення такого економічного обґрунтування управлінських рішень є інформація актуарного бухгалтерського обліку. Такий облік, в сучасних умовах зростання ділової активності, стає дієвим засобом при формуванні собівартості на підприємствах та встановлення раціональної цінової політики.

Вітчизняна дослідниця Т. М. Сльозко [15] трактує актуарний облік як систему, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості суб'єкта на ринку.

На думку С. Я. Король [6], саме вартісна оцінка дає змогу узагальнити різні за формою складові вартості (такі як затрати матеріальних, трудових та фінансових ресурсів) і визначити собівартість складних економічних явищ. Відповідно, саме сукупна грошова оцінка матеріальних, трудових та фінансових витрат, яких зазнало підприємство в процесі виробництва та реалізації, становить його собівартість [6, с.170].

У наукових джерелах немає єдиної думки щодо трактування змісту методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості. Провідний український вчений М. С. Пушкар [12] відокремлює вищенаведені поняття одне від одного, оскільки вважає за доцільне будувати визначення методу калькулювання на його економічній характеристиці – групування витрат на виробництво за об'єктами калькуляційного обліку із зазначенням мети такого групування – визначення собівартості та відхилень від стандартів.

Чабанюк О. М. [16] акцентує увагу на практичному застосуванні таких калькуляцій, як планова, кошторисна, звітна й нормативна. У свою чергу, чимало науковців, досліджуючи нормативну собівартість, наголошують на надзвичайній складності завдання визначення витрат, пов'язаних із наданням широкого їх спектру. Тому вчені звертають увагу на важливість впровадження у практику застосування концепції нормативних витрат, обґрунтовуючи цю обставину тим, що один працівник або група працівників, зазвичай, виконують кілька різних послуг, ідентифікацію яких необхідно здійснювати окремо.

Нападовська Л. В. вважає складання планових та нормативних калькуляцій невід'ємною частиною прогнозування діяльності підприємств. Тобто, згідно з підходом вітчизняного вченого, вид калькуляції визначається терміном складання відносно подій, які вже відбулися (фактична, звітна) або які ще відбуватимуться (планова, кошторисна, нормативна), та призначенням (для оцінки фактичної діяльності чи прогнозування діяльності підприємства) [11, с.161].

Відповідно, для аналізу результатів діяльності підприємства за попередні періоди та контролю виконання кошторису витрат використовується фактична собівартість [6, с.170].

Калькуляції фактичної собівартості призначені для контролю за виконанням її планової величини шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними та наступним виявленням втрачених можливостей [11, с.165].

Король С. Я. наголошує на ретроспективному характері фактичної собівартості, що визначається як сума фактичних витрат за всіма статтями калькуляції у відповідному періоді [6, с. 170].

Обґрунтований вибір методу калькулювання собівартості на підприємствах значною мірою впливає на фінансові результати їх діяльності, адже зниження собівартості, за умови одночасного збереження їх якості, виступає вагомим прерогативою в умовах сьогодення.

У системі управлінського (внутрішньогосподарського) обліку використовують різні методи калькулювання собівартості. Так, залежно від повноти обліку витрат розрізняють методи: калькулювання повної (абзорпшен-костинг) та неповної собівартості (директ-костинг); за об'єктами обліку: попроцесний метод, попередільний метод, позамовний метод та ABC-метод; за оперативністю обліку та контролю витрат: облік фактичної собівартості та облік нормативних витрат [10].

Калькулювання собівартості за повними витратами передбачає включення всіх витрат, що пов'язані з виробництвом і реалізацією

готельного продукту, незалежно від їх поділу на постійні та змінні, прямі та непрямі. Тобто, згідно з підходом Л. В. Нападовської, метод обліку та калькулювання за повними витратами створює умови для отримання якісної інформації про всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та реалізацією [11].

Якщо застосувати підхід вітчизняного вченого О. А. Мошковської [10], то важливою перевагою системи директ-костинг є можливість детального та якісного вивчення залежності між обсягом виробництва готельного продукту, витратами, маржинальним доходом та прибутком. Маржинальний прибуток – це різниця між ціною реалізації та змінними витратами. Зазначений метод широко використовують у плануванні та аналізі собівартості, під час прийняття управлінських рішень, пов'язаних із виробничими витратами підприємства.

Система обліку за повними витратами переорієнтовує бухгалтерський облік із процесу виробництва на процес реалізації, що надзвичайно актуально для підприємств, які функціонують у різних секторах економіки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведених досліджень, в умовах поглиблення ринкових перетворень постає нагальна потреба у цілковитій переорієнтації обліку витрат та калькулювання рівня собівартості на перспективу з урахуванням дії майбутніх чинників діяльності підприємств та перспективної оцінки приросту економічної вартості бізнесу. Зважаючи на такі тенденції, акценти доцільно здійснювати на майбутні грошові надходження на базі прогнозних показників, як витратної, так і дохідної складової водночас. Базисом для здійснення такого економічного обґрунтування управлінських рішень є інформація актуарного бухгалтерського обліку. Такий облік, у сучасних умовах зростання ділової активності на вітчизняному ринку капіталу, стає дієвим засобом при формуванні собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) суб'єктів господарювання та встановлення раціональної цінової політики.

Саме вартісна оцінка з урахуванням облікових аспектів актуарного підходу дає змогу узагальнити різні за формою складові вартості й визначити собівартість складних економічних явищ. Відповідно, саме сукупна перспективна грошова оцінка матеріальних, трудових і фінансових витрат, яких зазнало підприємство у процесі виробництва та реалізації, становить його собівартість, що є першоосновою здійснення актуарних розрахунків доцільності здійснення господарської діяльності у відповідній сфері господарювання. Сам процес калькулювання собівартості відбувається з використанням різних методів, зміст яких визначається способами групування витрат та їх розподілу на калькуляційну одиницю з урахуванням галузевої специфіки.

Список літератури

1. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України : навч. посіб. / З. А. Балченко. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
2. Бургонова Г. Н., Каморджанова Н. А. Гостиничный и туристический бизнес: особенности бухгалтерского учёта и налогообложения : учеб. пособие / Г. Н. Бургонова, Н. А. Камарджанова. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.

3. Бухгалтерский учет: теория и практика : учеб. / Ж. Ришар, М. И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – С. 640.
4. Гавришків І. Р. Облік та контроль доходів та витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І. Р. Гавришків. – К. , 2008. – 20 с.
5. Ивашкевич В. Б., Шигаев А. И. Концептуальные основы актуарного учета и отчетности / В. Б. Ивашкевич, А. И. Шигаев // Аудит и финансовый анализ. – № 6. – 2010. – С. 42–54.
6. Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві : навч. посіб. / С. Я. Король. – К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.
7. Куцик П. О. Концептуальні основи управління витратами підприємств санаторно-курортної сфери / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії ; ред. кол. Г. І. Башнянин, Ю. А. Дайновський, В. І. Єлейко та ін. – Серія: Економічна. – Вип. 24.– Л. : Львівська комерційна академія, 2007. – С. 411–416.
8. Кутер М. И. Анализ моделей статического и динамического учета / М. И. Кутер, М. М. Гурская // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 9. – С. 8–16.
9. Мальська М. П. Готельний бізнес: теорія та практика : підруч. / М. П. Мальська, І. Г. Пандяк. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2012. – 472 с.
10. Мошковська О. А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія : монографія / О. А. Мошковська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 380 с.
11. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підруч. / Л. В. Нападівська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
12. Пушкар М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль. : Карт-бланш, 2003. – 223 с.
13. Салимов Л. Н. Сущность инвестиционной активности и ее значение в управлении региональной экономикой // Вестник Челябинского государственного университета. – 2009. – № 9. – Экономика. – Вып. 20. – С. 34–41.
14. Самопальникова Ю. Н. Учет затрат на предприятиях гостиничного бизнеса : автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / Ю. Н. Самопальникова ; Урал. гос. техн. ун-т. – УПИ им. С. М. Кирова. – Екатеринбург, 2006. – 25 с.
15. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр навч. л-ри, 2013. – 304 с.
16. Чабанюк О. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг / О. М. Чабанюк // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – Серія «Економічні науки». – Вип. 9 (33). – Серія «Облік і фінанси». – Ч. 3. – 2012 / [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://archive.nbuv.gov.ua/59.pdf>
17. Шигаев А. И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России / А. И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – С. 20–30.
18. Baller M. The role of an efficient actuarial infrastructure / Martin Baller // Conference “Insurance in Central Asia”, Almaty, May 28th – 29th , 2010. – P. 41–44.

Рассмотрены современные подходы к организации актуарного учета как важного механизма управления приростом экономической стоимости бизнеса. Предложено выделять отмеченный вид учета среди традиционных разновидностей учетного учения с целью создания благоприятной информационной подпочвы для стимулирования инвестиционной активности в развитие отечественной экономики в целом.

Учет, актуарный подход, калькулирование себестоимости, стоимость бизнеса.

In the article the modern going is considered near organization of actuarial account as important mechanism of management of economic cost of business an increase, it is suggested to select the noted type of account among the traditional varieties of registration studies with the purpose of creation of favourable informative basis for stimulation of investment activity in development of domestic economy on the whole.

Account, actuarial approach, calculation of prime price, business cost.

УДК 338.43 : 631.874 : 631.5

ВПЛИВ СИДЕРАТИВ НА ПІДВИЩЕННЯ РОДЮЧОСТІ ҐРУНТІВ ПОЛІССЯ

**А. М. Москаленко, заступник директора з маркетингу та
інноваційної діяльності**

**Інститут сільськогосподарської мікробіології
та агропромислового виробництва НААН**

Проаналізовано ефективність застосування сидератів для забезпечення відтворення родючості ґрунтів Полісся. За результатами економічної оцінки доведено, що застосування сидератів є дієвим заходом відновлення та підвищення продуктивних властивостей ґрунтів за впливом як на потенційну, так і на ефективну родючість.

Сидерати, економічна оцінка, потенційна і ефективна родючість, ефективність.

Збереження і відтворення родючості ґрунтів – пріоритетна проблема, розв’язання якої є неодмінною умовою сталого та вискоєфективного розвитку сільськогосподарського виробництва. Як наслідок, Законом України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року» одним із пріоритетів визначено забезпечення екологічно збалансованого природокористування, що передбачає збереження та відтворення природно-ресурсного потенціалу, в т. ч. і родючості ґрунтів [11].

Рассмотрены современные подходы к организации актуарного учета как важного механизма управления приростом экономической стоимости бизнеса. Предложено выделять отмеченный вид учета среди традиционных разновидностей учетного учения с целью создания благоприятной информационной подпочвы для стимулирования инвестиционной активности в развитие отечественной экономики в целом.

Учет, актуарный подход, калькулирование себестоимости, стоимость бизнеса.

In the article the modern going is considered near organization of actuarial account as important mechanism of management of economic cost of business an increase, it is suggested to select the noted type of account among the traditional varieties of registration studies with the purpose of creation of favourable informative basis for stimulation of investment activity in development of domestic economy on the whole.

Account, actuarial approach, calculation of prime price, business cost.

УДК 338.43 : 631.874 : 631.5

ВПЛИВ СИДЕРАТИВ НА ПІДВИЩЕННЯ РОДЮЧОСТІ ҐРУНТІВ ПОЛІССЯ

**А. М. Москаленко, заступник директора з маркетингу та
інноваційної діяльності**

**Інститут сільськогосподарської мікробіології
та агропромислового виробництва НААН**

Проаналізовано ефективність застосування сидератів для забезпечення відтворення родючості ґрунтів Полісся. За результатами економічної оцінки доведено, що застосування сидератів є дієвим заходом відновлення та підвищення продуктивних властивостей ґрунтів за впливом як на потенційну, так і на ефективну родючість.

Сидерати, економічна оцінка, потенційна і ефективна родючість, ефективність.

Збереження і відтворення родючості ґрунтів – пріоритетна проблема, розв’язання якої є неодмінною умовою сталого та вискоєфективного розвитку сільськогосподарського виробництва. Як наслідок, Законом України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року» одним із пріоритетів визначено забезпечення екологічно збалансованого природокористування, що передбачає збереження та відтворення природно-ресурсного потенціалу, в т. ч. і родючості ґрунтів [11].

Постановка зазначеної проблеми є відображенням об'єктивної реальності, яка характеризується погіршенням екологічної ситуації та зниженням якісних характеристик ґрунтів. За результатами останнього туру агрохімічного обстеження, вміст гумусу в ґрунтах зони Полісся Чернігівської області становить 1,77%, що нижче від оптимального рівня на 0,83 % [15]. Для досягнення оптимального вмісту гумусу слід поповнювати ґрунти необхідною кількістю органічної речовини, а за вмісту близького до оптимального, забезпечувати його бездефіцитний баланс [7].

Оскільки всі біохімічні процеси в ґрунтах, у т. ч. й ті, що обумовлюють синтез гумусу, залежать від інтенсивності розвитку та функціональної активності мікроорганізмів, діяльність яких, у свою чергу, лімітує доступний вуглець (або, використовуючи відомий у землеробстві термін, «органічна речовина»), говорячи про родючість, слід мати на увазі, перш за все, оптимізацію забезпечення їх вуглецем. Тому, питання системного надходження до ґрунтів органічної речовини повинно стати одним із найважливіших у землеробстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим теоретичним і практичним аспектам використання сидератів присвячено наукові праці вітчизняних і зарубіжних науковців. Зокрема, К. І. Довбан зазначає, що недорогим прийомом забезпечення ґрунтів органічною речовиною є сидерати. Використання сидератів також дає змогу знизити ризики водної і вітрової ерозії, запобігти вертикальній міграції елементів живлення, і також покращити якість продукції рослинництва [6].

Крім того, ефективність сидератів пов'язують із можливістю накопичення значної кількості азоту в рослинній масі, що уберігає його від вимивання з ґрунту і денітрифікації та забезпечує «транспортування» азотних сполук на наступний рік. Так, залежно від культури, в них може накопичуватися від 120 до 180 кг/га азоту. Важливим є також фітосанітарний ефект, позитивна дія на окремі фізико-хімічні показники ґрунтів. До того ж, сидеральні культури активно впливають на родючість ґрунтів, стимулюючи розвиток мікроорганізмів, і відповідно, перебіг низки мікробіологічних процесів. Це, у свою чергу, забезпечує прискорений колообіг поживних елементів і впливає на урожайність наступної в сівозміні культури. Якщо ж для сидерації використовуються бобові культури або гречка, у ґрунти, крім вуглецю, додатково надходить біологічно зв'язаний азот атмосфери. У проміжних посівах на сидерат як джерело додаткового органічного вуглецю для ґрунту використовують також капуста́ні й злакові культури (озимі та ярі). З огляду на високий коефіцієнт виходу насіння і, відповідно, зменшення собівартості сидератів, нині широко рекомендується вирощування редьки олійної [14].

Використання сидератів є особливо важливим для дерново-підзолистих ґрунтів Полісся. Саме на піщаних і супіщаних ґрунтах у цій зоні безперервне, протягом весни – літа – осені, вирощування рослин на всіх полях сівозмін має винятково важливе значення, оскільки такі ґрунти, коли вони не зайняті рослинністю, швидко втрачають поживні речовини й вологу [14].

Бердніков О. М. і Волкогон В. В. акцентують увагу на тому, що сидерати є джерелом безкоштовного вуглецю та енергії (за винятком витрат на насіння й технологічні операції, пов'язані з вирощуванням і загортанням у ґрунт). При цьому вирощування сидеральних культур у проміжних посівах можливе в зоні достатнього зволоження на всіх типах ґрунтів [2].

Достатньо складно стверджувати, якою мірою сидерати впливають на ефективну родючість, і якою – на потенційну. Теоретично сидерати як потужне джерело вуглецю повинні використовуватися мікроорганізмами у першу чергу (перед усіма іншими джерелами, що є в ґрунті). Так, за даними Ю. М. Возняковської [4], застосування люпину як сидеральної культури сприяло зростанню кількості представників окремих груп мікроорганізмів у 5–13 разів, порівняно з контролем. Це свідчить про використання, у першу чергу, легкодоступних джерел вуглецю і можливість збереження гумусу в ґрунті, оскільки гумусові сполуки є достатньо складними для деструкції і використання мікроорганізмами. Підтвердження вищезазначеного отримуємо під час аналізу роботи О. Г. Котлярової і В. В. Черенкова [13]. У своїх дослідженнях ці автори встановили, що дефіцит гумусу в чорноземному ґрунті, за умов чорного пару, становив 1,52 т/га, а при застосуванні сидератів баланс виявився бездефіцитним. Із сидератами додатково в ґрунт надійшло 4,15–5,65 т/га сухої органічної речовини і 153–207 кг/га NPK, що становило 33,8–45,8% від внесеного з 40 т/га гною. Отже, ефективність сидератів була еквівалентною дії приблизно половинної дози гною, тобто 20 т/га. Водночас, інші автори наводять значно скромніший внесок сидератів у збереження гумусу. Так, за узагальненими даними С. А. Балюка зі співавт. [1], ефективність сидератів щодо синтезу гумусових сполук еквівалентна 25% впливу підстилкового гною.

Узагальнюючи величезний масив літературних даних [9,12,16], можна вважати, що сидерати безпосередньо впливають на ефективну родючість ґрунтів, і опосередковано (оберігаючи гумус від мінералізації) – на потенційну.

Проте економічна ефективність сидератів досліджена недостатньо, що й зумовило мету даного дослідження. Стосовно цього питання в літературі висловлюються різні думки [12,14,16].

Мета дослідження – здійснити економічну оцінку впливу використання сидератів на потенційну й ефективну родючість дерново-підзолистих ґрунтів Полісся України.

До викладу основного матеріалу слід додати, що вплив люпину вузьколистого як проміжного сидерату на ефективну родючість дерново-підзолистого ґрунту розраховували за результатами досліджень ефективності удобрення сільськогосподарських культур у модельних сівоzmінах польового стаціонарного дослідіу [3], люб'язно наданими членом-кореспондентом НААН О. М. Бердніковим.

Виклад основного матеріалу. Економічна оцінка використання сидератів обумовлюється порівнянням витрат на насіння, інокуляцію мікробними препаратами, посів, обробіток ґрунту, заробітну плату з нарахуваннями, з ефектом від їх використання. Розрахунок витрат на

проведення проміжної сидерації ми зробили шляхом моделювання на базі технологічних карт і методики калькуляції ННЦ Інституту аграрної економіки НААН [17, 18], а також усереднених даних щодо виходу біомаси [9] з урахуванням досвіду практичного їх використання на окремих сільськогосподарських підприємствах Поліської зони Чернігівської області. При цьому передбачали передпосівну інокуляцію посівного матеріалу сидеральних культур за використання мікробних препаратів. Згідно з багаторічними дослідженнями Інституту сільськогосподарської мікробіології та агропромислового виробництва НААН і практичного застосування біопрепаратів у виробництві, зазначений захід сприяє підвищенню виходу біомаси в середньому на 20,0%. При розрахунку кількості сформованого (зекономленого) «сидерального» гумусу керувалися нормативами [9]. Розрахунки проведено по основних видах сидеральних культур (люпин вузьколистий, редька олійна, гірчиця, озиме жито), якими представлено всі ботанічні родини сидератів (табл.1).

1. Калькуляція витрат на застосування сидератів*

Показники	Редька олійна		Гірчиця		Люпин		Жито озиме	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%
із розрахунку на 1 га посівів								
Оплата праці з нарахуваннями, усього	33,04	6,7	32,83	8,5	47,84	4,7	30,42	4,9
Насіння	156,00	31,6	76,00	19,6	540,00	52,2	240,00	38,2
Біопрепарат	18,00	3,6	14,00	3,6	39,50	3,8	35,00	5,6
Пально-мастильні матеріали	176,55	35,8	177,60	46,0	175,84	17,0	182,38	29,0
Матеріальні витрати	383,59	77,7	300,43	77,7	803,18	77,7	487,80	77,7
Відрахування на відновлення основних засобів	46,03	9,3	36,05	9,3	96,38	9,3	58,54	9,3
Прямі витрати	429,62	87,0	336,48	87,0	899,56	87,0	546,34	87,0
Загальногосподарські та загальновиробничі витрати	64,44	13,0	50,47	13,0	134,93	13,0	81,95	13,0
Виробничі витрати	494,06	100,0	386,95	100,0	1034,49	100,0	628,29	100,0
Вихід біомаси, т	27,6		25,2		28,8		24,0	
із розрахунку на 1 т біомаси								
Собівартість 1 т, грн.	17,90		15,36		35,92		26,18	

*Розраховано автором за використання методики [18, с.8–9] і даних [17, с. 59, 259]

Як свідчать дані, наведені в табл. 1, собівартість сидератів і, відповідно, сформованого (зекономленого) завдяки їх використанню гумусу (табл. 2) значно відрізняється залежно від культур, передусім за рахунок витрат на посівний матеріал (норми висіву люпину та жита в 5 та

10 разів, відповідно, вищі, ніж редьки та гірчиці). Тому, зокрема, незважаючи на найбільший гумусоутворювальний потенціал люпину, зекономлений завдяки його застосуванню, гумус є найдорожчим серед досліджуваних сидератів. Крім того, витрати на застосування жита й люпину, на відміну від редьки й гірчиці, окупаються вартістю зекономленого гумусу лише за другим ціновим варіантом.

2. Порівняльна ефективність використання сидератів (за впливом на потенційну родючість)*

Сидеральні культури	Вихід біомаси, т/га	Сукупні витрати, грн/га	Сформований (зекономлений) гумус		
			кількість, т/га	вартість, грн/га	
				варіант 1	варіант 2
Редька олійна	27,6	494,06	0,290	550,61	1835,16
Гірчиця	25,2	386,95	0,265	503,14	1676,95
Люпин	28,8	1034,49	0,302	573,39	1911,09
вужколистий					
Озиме жито	24,0	628,29	0,252	478,46	1594,69

Примітка: варіант I розраховано за вартістю гумусу \$234,4 (1898,64 грн/т)[5]; варіант II розраховано за вартістю гумусу \$781,25 (6328,13 грн/т)[10] (курс – 8,10).

*Розраховано автором з використанням даних [1, с.10]

3. Розрахунок загального ефекту від застосування сидерату (люпин вужколистий) з урахуванням післядії*

Показники	За роками післядії				Всього
	1 картоп- ля	2 пшени- ця яра	3 люпин	4 жито озиме	
на 1 га					
Приріст урожаю, т/га	4,3	0,68	0,52	0,94	x
Коефіцієнт переводу в зернові одиниці [8]	0,3	1,0	1,45	0,9	x
Приріст урожаю, т зерн. од. по основній продукції	1,29	0,68	0,75	0,85	3,57
Прибуток (без урахування витрат на сидерат), грн.	14709,00	951,00	1267,00	1033,00	17960,00
Витрати на сидерат, грн.					1034,49
Економічний ефект, грн.					16925,51
на 1 т сидерату (18,6 т/га)					
Приріст урожаю, т зерн. од. по основній продукції		x			0,192
Прибуток (без урахування витрат на сидерат), грн.		x			965,59
Економічний ефект, грн.					909,97
на 1 грн. витрат по сидерату					
Приріст урожаю, кг зерн. од. по основній продукції		x			3,45
Прибуток (без урахування витрат на сидерат), грн.		x			17,36
Економічний ефект, грн.		x			16,36

*Джерело: власні дослідження

Отже, використання широко пропагованого для використання як сидерату люпину вузьколистого є збитковим (за першим ціновим варіантом), якщо розглядати його вплив на збереженість гумусу в ґрунті. Водночас, за своїм впливом на ефективну родючість люпин як сидерат має високу економічну оцінку. Так, за нашими розрахунками, застосування люпину як проміжного сидерату під картоплю у сівозміні "картопля – пшениця яра – люпин – жито озиме" (базові показники взято за [3]) сприяло отриманню значного приросту врожаю вирощуваних сільськогосподарських культур та високих економічних результатів (табл. 3).

Отримання додаткового прибутку в межах 16925,51 грн/га (у середньому 4231 грн/га сівозмінної площі) свідчить про безперечну привабливість люпину як проміжної сидеральної культури.

Така висока економічна ефективність застосування люпинового сидерату обумовлена як вдалим підбором культур (зокрема, картопля добре реагує на застосування сидератів при вирощуванні на дерново-підзолистому ґрунті), так і високою ціною реалізації картоплі в умовах 2013 р.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Економічна ефективність застосування проміжних сидеральних культур за впливом на потенційну родючість (синтез або збереження гумусу) є невисокою. Витрати на застосування жита й люпину, на відміну від редьки й гірчиці, окупаються вартістю зекономленого гумусу внаслідок вищих виробничих витрат за рахунок більших норм висіву насіння лише за другим ціновим варіантом. Водночас, за впливом на ефективну родючість ґрунту сидерати, зокрема люпин, мають високу економічну оцінку, яка за результатами польового стаціонарного дослідження сягає 16 грн на вкладену гривню.

Список літератури

1. Розрахунок балансу гумусу і поживних речовин у землеробстві України на різних рівнях управління / [Балюк С. А., Греков В. О., Лісовий М. В., Комариста А. В.]. – Х., 2011. – 30 с.
2. Бердников А. Аграрии за «зеленых» / А. Бердников, В. Волкогон // Зерно. – 2013. – № 5. – С. 58–61.
3. Вивчити колообіг і баланс біогенних елементів та гумусовий стан дерново-підзолистих ґрунтів в аспекті біологізації землеробства : звіт про науково-дослідну роботу (проміжний): 01.00.06.07.Ф. / Інститут сільськогосподарської мікробіології та агропромислового виробництва НААН ; кер. О. М. Бердніков. – Чернігів, 2013. 26 с. – Викон. : Бердніков О. М., Потапенко Л. В., Горбаченко Н. І., Риженко Н. І., Скивка М. Д. – Бібліограф. : с. 26. – № ДР 0111U004499.
4. Возняковская Ю.М. Микробиологические основы экологической системы земледелия / Ю. М. Возняковская // Почвоведение. – 1995. – № 5. – С. 115–125.
5. Добряк Д. С. Методичні основи затратного підходу в економічній і грошовій оцінці сільськогосподарських земель Автономної Республіки Крим / Д. С. Добряк, А. Г. Мартин, В. М. Вітвіцька // Землеустрій і кадастр. – 2009. – № 2. – С. 3–10.

6. Довбан К. И. Зеленое удобрение в современной земледелии / К. И. Довбан. – Минск : Бел. наука, 2009. – 404 с.
7. Довідник з агрохімічного та агроекологічного стану ґрунтів України / за ред. Б. С. Носка, Б. С. Прістера, М. В. Лободи. – К. : Урожай, 1994. – 333 с.
8. Довідник по плануванню сільськогосподарського виробництва / упорядник і керівник авт. колективу І. О. Никифорок. – К. : Урожай, 1980. – 360 с.
9. Ефективне використання сидератів у сучасному землеробстві : наук.-метод. рекомендації / [О. М. Бердніков, В. В. Волкогон, Л. В. Потапенко та ін.]. – Чернігів, 2012. – 26 с.
10. Забезпечення бездефіцитного балансу гумусу в ґрунті / [Бацула О. О., Головачов Є. А., Дерев'янка Р. Г. та ін.] ; за ред. О. О. Бацули. – К. : Урожай, 1987. – 128 с.
11. Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року : закон України // Відомості Верховної Ради . – 2011. – № 26. – С. 218.
12. Зеленин И. Н. Сидеральные смеси как источник питательных веществ под озимую пшеницу / И. Н. Зеленин, А. В. Чернышов // Аграрная наука. – 2012. – № 4. – С. 19–20.
13. Котлярова О. Г. Накопление органического вещества сидеральными культурами и поступление питательных веществ в почву при их запашке / О. Г. Котлярова, В. В. Черенков // Агрохимия. – 1998. – № 12. – С. 15–19.
14. Культура сидерації / за наук. ред. Є. Г. Дегодюка, С. Ю. Булигіна. – К. : Аграрна наука, 2013. – 80 с.
15. Агрохімічний стан ґрунтів та застосування добрив в Чернігівській області / [Мельник А. І., Каценко С. М., Матухно Ю. Д. та ін.] ; за ред. А. І. Мельника. – Чернігів. – 2012. – 92 с.
16. Сало О. Потенціал сидератів / О. Сало // Агроперспектива. – 2009. № 4. – С. 40–43.
17. Ціноутворення та нормативні витрати в сільському господарстві: теорія, методологія, практика. Т.1. Теорія ціноутворення та технологічні карти вирощування сільськогосподарських культур / за ред. П. Т. Саблука, Ю. Ф. Мельника, М. В. Зубця, В. Я. Месель-Веселяка. – К., 2008. – 698 с.
18. Ціноутворення та нормативні витрати в сільському господарстві: теорія, методологія, практика. Т. 2. Нормативна собівартість і ціни на сільськогосподарську продукцію / за ред. П. Т. Саблука, Ю. Ф. Мельника, М. В. Зубця, В. Я. Месель-Веселяка. – К., 2008. – 650 с.

Проанализирована эффективность применения сидератов для обеспечения воспроизводства плодородия почв Полесья. По результатам экономической оценки доказано, что применение сидератов является действенной мерой восстановления и повышения продуктивных свойств почв как по влиянию на потенциальное, так и на эффективное плодородие.

Сидераты, экономическая оценка, потенциальное и эффективное плодородие, эффективность.

The efficiency of siderates use for the ensuring of the reproduction of soil fertility in Polissya has been analyzed. According to the economic

assessment it has been proved that the use of siderates is an effective measure of recovery and increase of productive soil properties that influenced on the potential and also on the effective fertility.

Siderates, economic assessment, potential and effective fertility, efficiency.

УДК: 338.58 : 336.221

ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГОТЕЛЬНОМУ БІЗНЕСІ

***В. А. Москаленко, кандидат економічних наук
Чернігівський національний технологічний університет***

Розглянуто основні етапи визначення собівартості послуг готельних господарств, визначено важливість правильної класифікації витрат готельного бізнесу та грамотного формування собівартості послуг як для здійснення ефективного управління, так і для зниження податкових ризиків, розкрито взаємозв'язок між сформованою собівартістю готельного номера й управлінським та податковим обліком.

Собівартість послуг, експлуатаційні витрати, загально-господарські витрати, номерний фонд, податковий облік.

На сьогодні визначення собівартості послуг розміщення гостей у номерах готелю та допоміжних послуг, які формують імідж готелю, є однією з основних задач обліку, планування і управління в готельному бізнесі. Саме собівартість однієї доби розміщення гостей лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень.

Успіх роботи готельного бізнесу залежить, у тому числі, і від інформації про формування собівартості з кількох причин:

- повна собівартість послуг розміщення є базою для встановлення ціни продажу номерного фонду готелю;
- інформація про собівартість лежить в основі прогнозування та управління виробництвом, а також використовується при вирішенні величезної кількості поточних оперативних завдань управління.

Таким чином, ефективна організація управління витратами й процесу калькуляції собівартості послуг має стати пріоритетним напрямом у розвитку готельного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Гаррисон Ч., Г. Емерсон, К. Друрі, М. Рустомджі, С. Паркінсон, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч. Т. Хорнгрен, А. С. Бородін, В. Д. Палій, О. Є. Ніколаєва, Т. В. Шинякова – це не повний перелік вчених-економістів, які присвятили

assessment it has been proved that the use of siderates is an effective measure of recovery and increase of productive soil properties that influenced on the potential and also on the effective fertility.

Siderates, economic assessment, potential and effective fertility, efficiency.

УДК: 338.58 : 336.221

ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГОТЕЛЬНОМУ БІЗНЕСІ

***В. А. Москаленко, кандидат економічних наук
Чернігівський національний технологічний університет***

Розглянуто основні етапи визначення собівартості послуг готельних господарств, визначено важливість правильної класифікації витрат готельного бізнесу та грамотного формування собівартості послуг як для здійснення ефективного управління, так і для зниження податкових ризиків, розкрито взаємозв'язок між сформованою собівартістю готельного номера й управлінським та податковим обліком.

Собівартість послуг, експлуатаційні витрати, загально-господарські витрати, номерний фонд, податковий облік.

На сьогодні визначення собівартості послуг розміщення гостей у номерах готелю та допоміжних послуг, які формують імідж готелю, є однією з основних задач обліку, планування і управління в готельному бізнесі. Саме собівартість однієї доби розміщення гостей лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень.

Успіх роботи готельного бізнесу залежить, у тому числі, і від інформації про формування собівартості з кількох причин:

- повна собівартість послуг розміщення є базою для встановлення ціни продажу номерного фонду готелю;
- інформація про собівартість лежить в основі прогнозування та управління виробництвом, а також використовується при вирішенні величезної кількості поточних оперативних завдань управління.

Таким чином, ефективна організація управління витратами й процесу калькуляції собівартості послуг має стати пріоритетним напрямом у розвитку готельного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Гаррисон Ч., Г. Емерсон, К. Друрі, М. Рустомджі, С. Паркінсон, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч. Т. Хорнгрен, А. С. Бородін, В. Д. Палій, О. Є. Ніколаєва, Т. В. Шинякова – це не повний перелік вчених-економістів, які присвятили

свої праці проблемам удосконалення управління витратами підприємства.

Так, С. Ф. Голов, наголошував, що інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити, яку ціну на вибір, або послугу слід встановити; який процес є найекономічнішим; який підрозділ використовує ресурси найефективніше; який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо [3].

Водночас, О. Є. Ніколаєва та Т. В. Шишкова вважають, що визначення собівартості одиниці продукції лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень. Так, у фінансовому обліку для складання звітності важливо мати інформацію про загальну величину собівартості всієї реалізованої продукції та загальної вартості залишків продукції на складі, тоді як в управлінському обліку основний акцент робиться на собівартість виробництва одиниці продукції [1].

Мета дослідження – визначити основні етапи розрахунку собівартості одиниці послуг готельного бізнесу, як важливого інструменту для прийняття управлінських рішень в керівництві готельним господарством та зменшення податкових ризиків.

Виклад основного матеріалу. Одним із основних об'єктів економічного управління є витрати. Саме, здебільшого витратами, ніж доходами, можуть і повинні управляти керівники всередині підприємства на всіх його рівнях. Яким чином, та як ефективно використовуються ресурси підприємства, значною мірою залежить від знання, вміння та професійності конкретних керівників, від наявності та доступності всієї інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень [2].

Саме тому, для ефективного управління готельним бізнесом, насамперед, важливо правильно класифікувати витрати, які виникають під час функціонування готельного господарства.

З урахуванням міжнародного досвіду, при визначенні собівартості послуг розміщення гостей у номерах готелю слід виділяти експлуатаційну і повну собівартість.

Експлуатаційна собівартість однієї людино-добы використовується в основному в управлінському обліку, формуючи інформацію, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень, і визначається як сума загальних експлуатаційних витрат на одиницю послуг. Повна ж собівартість послуг розміщення включає як експлуатаційні витрати (прямі і визначена частина загальних експлуатаційних витрат) так і загальні господарські витрати (адміністративні витрати, витрати на збут та інші загальногосподарські витрати). Повна собівартість використовується в готельному бізнесі при формуванні ціни на свої послуги.

Виходячи з цього, слід чітко класифікувати всі витрати готелю у три основні групи:

- а) прямі експлуатаційні витрати;
- б) загальні експлуатаційні витрати;
- в) загальногосподарські витрати.

До прямих експлуатаційних витрат відносять :

- заробітну плату обслуговуючого персоналу, яку можна прямо віднести на окремі категорії номерного фонду готелю;
- соціальні відрахування (з прямої заробітної плати);
- амортизацію номерного фонду;
- поточний ремонт номерного фонду;
- витрати на утримання приміщень номерного фонду (опалення, водопостачання, водовідведення, електроенергія, прання білизни та інші подібні витрати);
- інші матеріальні витрати (у тому числі, на придбання предметів індивідуальної гігієни);
- витрати на утримання телефонів, радіо, годинників, комп'ютерів, та інше.

Загальні експлуатаційні витрати включають:

- а) витрати на утримання приміщень загального використання та прилеглої території, амортизаційні відрахування;
- б) витрати на протипожежні заходи;
- в) знос малоцінного інвентарю;
- г) витрати на охорону праці та техніку безпеки;
- д) витрати на підвищення професійної кваліфікації кадрового складу та інші загальні експлуатаційні витрати.

Загальні господарські витрати, у свою чергу, можна об'єднати в три групи:

1. Адміністративні витрати готельного комплексу (заробітна плата співробітників апарату управління з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на підготовку управлінських кадрів, витрати на відрядження, витрати на утримання адміністративних приміщень, витрати на придбання канцелярських приналежностей, витрати на утримання офісної техніки та інше).

2. Витрати на збут (витрати на маркетинг, у тому числі на рекламу, представницькі витрати по збуту).

3. Інші загальногосподарські витрати.

Собівартість одиниці послуг розміщення гостей є основою для розрахунку мінімального рівня ціни на проживання у номері готелю. Однак планування собівартості послуг проживання в номерах різних за якістю і категорією пов'язане з трудомісткими розрахунками витрат по кожній калькуляційній статті. Тому на практиці більшість підприємств готельного профілю визначають тільки планову середню вартість одиниці послуг (однієї людино-добы розміщення гостей) і на її підставі встановлюють коефіцієнти перерахунку до діючих цін на послуги розміщення в номерах визначеної категорії і таким чином встановлюється ціна на планований період.

Така методика формування тарифів на послуги проживання в українських готельних комплексах, на наш погляд, економічно недостатньо обґрунтовує формування вартості послуг. Ми вважаємо, що економічно доцільним буде застосування методики диференціації

загальної вартості послуг розміщення за окремими категоріями номерів готелю, використовуючи при цьому «метод еквівалентних чисел».

Для розрахунків використовуються показники прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю. Такі розрахунки будуть служити більше об'єктивною базою визначення готельних тарифів.

Отже, для визначення тарифів необхідно спочатку розрахувати прямі експлуатаційні витрати за окремими категоріями номерів готелю. Використовуючи цей показник, розраховують коефіцієнт співвідношення прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю до середньої величини прямих витрат у розрахунку на один номер.

Далі план реалізації номерів (людино-діб) коригують на коефіцієнт співвідношення прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю до середньої величини прямих витрат у розрахунку на один номер і таким чином отримують та звані еквівалентні числа, які використовують при розподілі загальних експлуатаційних, адміністративних та інших загальногосподарських витрат. Повний алгоритм розрахунку готельних тарифів із застосуванням даного методу наведено нижче (див. рисунок).

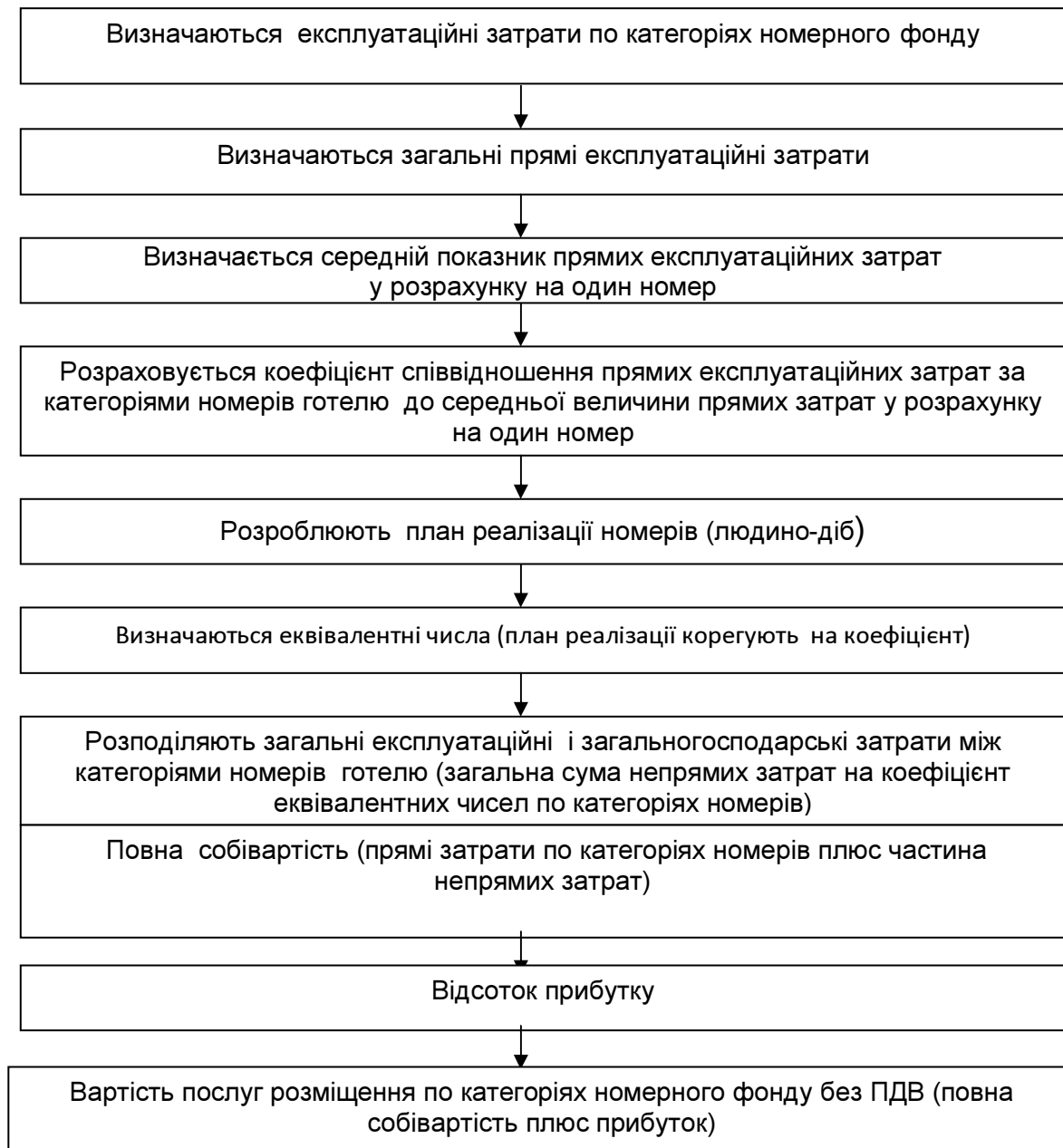
Принципи розглянутої вище методики застосовують і при розрахунках собівартості додаткових послуг готельного бізнесу (послуги камери зберігання, фітнес-центру, салону краси, здачі в оренду конференц-залів, спортивних майданчиків та інше). Таким чином, використання даної методики дасть можливість більш ефективно здійснювати управління витратами готельного господарства і, найголовніше, встановлювати реальні тарифи на всі послуги, що надаються готельним господарством.

Не слід також забувати, що правильно й грамотно складена калькуляція вартості готельних послуг – основа й запорука для зниження податкових ризиків. Розглянемо більш детально взаємозв'язок між сформованою собівартістю готельного номера і податковим обліком, а також визначимо основні моменти законодавчих норм, які зобов'язують нас до уважного підходу при формуванні витрат у готельному бізнесі.

Відзначимо, що нова редакція абзацу «а» п. 17 підрозділу 4 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України звільняє тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року, від оподаткування прибуток суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг (група 55 КВЕД ДК 009:2005) у готелях категорій «п'ять зірок», «чотири зірки» та «три зірки», у тому числі новозбудованих, або реконструйованих, або в яких здійснено капітальний ремонт, чи реставрацію існуючих будівель і споруд, за умови, що дохід від реалізації послуг з розміщення шляхом надання номера для тимчасового проживання становить не менше 50 % від сукупного доходу такого суб'єкта господарської діяльності за відповідний податковий (звітний) період, в якому застосовується пільга [4].

Тобто, вже не всі готелі категорій «5/4/3 зірки», побудовані або реконструйовані в межах позначеного податковим законодавством десятирічного терміну можуть розраховувати на 10-річне звільнення від

податку на прибуток, а тільки ті суб'єкти господарської діяльності, для яких доходи від надання готельних послуг є основними доходами (не менше 50 % від усього доходу). У даному випадку важливий не тільки факт надання пільги, а й ті проблемні моменти обліку, які можуть виникати у готелі при її безпосередньому застосуванні.



Алгоритм розрахунку готельних тарифів із застосуванням «методу еквівалентних чисел»

Як видно, з попереднього параграфа, законодавець справедливо припускає, що готель при веденні своєї господарської діяльності може попутно надавати інші послуги, які не є суто готельними і мають іншу групу КВЕД, ніж та, що відповідає послугам, які потрапляють під пільгу.

У таких випадках відповідальність і ризики готелю при складанні податкової звітності зростають багаторазово, тому що стаття 152.11 Податкового Кодексу України зобов'язує платників податку, дохід яких Частинами або повністю звільнений від оподаткування податком на прибуток, або діяльність, яких підлягає патентуванню, вести окремий облік доходів, звільнених від оподаткування та тих доходів, які підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

Відповідно, окремий облік доходів, має на увазі й окремий облік витрат для кожного з видів діяльності. А це вже турбота не тільки бухгалтерів, а й тих служб і відділів, які безпосередньо займаються калькуляцією цих витрат та від їх компетентності, у кінцевому підсумку, залежить сума податку на прибуток.

Звернімося ще раз до вимог статті 152.11 Податкового Кодексу, але вже розглянемо її не в контексті формування доходів готельного господарства, а в контексті вимоги законодавства до формування витрат для податкового обліку.

Отже:

- до складу витрат пов'язаних із доходами, що підлягають оподаткуванню, не включаються витрати, пов'язані з діяльністю, доходи від якої мають відповідні пільги;
- сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні засоби, що використовуються для одержання звільненого від оподаткування доходу, не враховуються при формуванні витрат, пов'язаних із отриманням оподаткованого податком доходу.

Також, при використанні основних засобів в операціях для отримання, як оподатковуваних доходів, так і тих доходів, які мають пільги, використовується правило розподілу. Це правило засноване на розподілі витрат щодо частки отриманого доходу, який не звільнений від оподаткування в загальній сумі отриманого готелем доходу. Таким методом розподіляються й інші загальногосподарські та загальні експлуатаційні витрати. І ось тут ми впритул наблизилися до необхідності використовувати дані сформованої на основі калькуляції собівартості готельних послуг. Грамотно складена калькуляція готельних послуг – це перший крок до обґрунтованого формування витратного механізму готелю, у тому числі і для податкового обліку. Якщо собівартість жорстко збалансована і всі статті витрат виправдані й підкріплені розрахунками та первинними документами, їх легітимність для податкового обліку не викликає сумнівів з боку податкових органів й істотно знижує ризики платника податків.

Інша справа, коли в готелі працює бар або, наприклад, фітнес-клуб, і тоді його дохід вже потребує роздільного обліку. Важливим моментом в такому обліку буде процедура розподілу загальновиробничих витрат, склад яких ми розглядали раніше. Ці витрати здійснюються готелем не тільки для здійснення готельної діяльності, але й для підтримки загального функціонування готельного господарювання. Саме ці витрати й розподілятимуться пропорційно частці доходів, які не звільнені від

оподаткування в загальній сумі доходів для формування оподатковуваного прибутку. Розподіл має бути проведено з урахуванням усіх витрат, які раніше були класифіковані готелем як загальновиробничі й, відповідно, підтверджені первинними і внутрішніми документами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підбиваючи підсумки, можна зробити висновок, що правильний підхід до побудови обліку витрат готельного господарства – це запорука як ефективного управління даним бізнесом, так і зниження його податкових ризиків. Важливо розуміти, що калькуляція – це результат копіткої праці різних відділів і служб, спрямований на стабільну роботу готелю. У свою чергу, податковий облік – це показник грамотного підходу та побудови облікової політики готелю. Це дві складові різних видів обліку, які тісно взаємопов'язані між собою і дають гармонійну формулу успіху.

Список літератури

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
2. Москаленко В. А. Впровадження управлінського обліку на підприємствах агропромислового комплексу України [Електронний ресурс] В. А. Москаленко // Ефективна економіка. – 2013. – № 5. – Режим доступу : <http://www.economy. nauka.com.ua>
3. Николаева О. Е. Классический управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : ЛКИ, 2010. – 400 с.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Вісник міністерства доходів і зборів України. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/documents/codex/struktura>

Рассмотрены основные этапы определения себестоимости услуг гостиничных хозяйств, определена важность правильной классификации расходов гостиничного бизнеса и грамотного формирования себестоимости услуг, как для осуществления эффективного управления, так и для снижения налоговых рисков, раскрыта взаимосвязь между сложившейся себестоимостью гостиничного номера и управленческим и налоговым учетом.

Себестоимость услуг, эксплуатационные расходы, общехозяйственные расходы, номерной фонд, налоговый учет.

The main stages of determining the cost of services the hotel industry, defined the importance of proper classification of costs Hospitality & competent formation of the cost of services as for effective management and to reduce tax risks, the interrelation between the cost of a hotel room formed and managerial and tax accounting.

Cost of services, general running costs running costs, number of rooms, tax accounting.

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ

Я. І. Мулик, аспірант*

Вінницький національний аграрний університет

Розглянуто теоретико-методологічні основи системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств. Обґрунтовано зміст поняття «обліково-аналітичне забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств», визначено основні функції та завдання системи обліково-аналітичного забезпечення, а також розглянуто фактори, які визначають ризиковість аграрного бізнесу.

Обліково-аналітичне забезпечення, облік, аналіз, інформація, фінансова безпека.

Сучасні умови господарювання суб'єктів аграрного бізнесу характеризуються нестабільністю й невизначеністю, що призводить до зростання економічних та фінансових ризиків. Ситуація, що склалася в аграрному секторі країни, порушує надзвичайно актуальну проблему – формування механізму фінансової безпеки аграрних підприємств та розроблення методики її оцінки. Аналіз результатів наукових досліджень свідчить про те, що стосовно проблеми фінансової безпеки підприємств немає загально визнаної методики її оцінки. Недостатньо досліджені проблеми формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки підприємств, яка б відповідала сучасним умовам аграрного бізнесу й гарантувала прийняття ефективних управлінських рішень. Усе це й зумовило вибір автором напряму дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз досліджень системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств, доцільно здійснювати в контексті таких напрямів: загрози та проблеми сучасного аграрного бізнесу, необхідність формування механізму фінансової безпеки аграрних підприємств та розвиток її обліково-аналітичного забезпечення.

Проблеми й загрози сучасного аграрного виробництва та їх вплив на фінансову безпеку останнім часом досліджували М. Я. Дем'яненко, О. Є. Гудзь, А. В. Чупіс, О. М. Мікуліна та інші. У своїх дослідженнях вони зосереджували увагу на тому, які загрози аграрного бізнесу можуть впливати на рівень фінансової безпеки підприємств.

Питання фінансової безпеки розглядали багато вчених. Так, О. І. Барановський, І. О. Бланк, М. М. Єрмошенко, К. С. Горячева,

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Н. Л. Правдюк

О. В. Ареф'єва, О. С. Пристемський, О. Е. Пономаренко, А. О. Єпіфанов та інші у своїх працях визначили зміст і завдання фінансової безпеки підприємств, здійснили аналіз форм і методів управління нею, обґрунтували основні критерії безпечного фінансового стану підприємства тощо.

Дослідженню питань обліково-аналітичної системи підприємства присвятили свої праці такі вчені, як Я. М. Баренгольц, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Т. Г. Камінська, Г. Г. Кірейцев, М. С. Пушкар та інші. Поряд із цим, недостатньо дослідженими залишаються питання формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств.

Мета дослідження – визначити теоретико-методологічні складові системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств та процес її формування, яка відповідала б сучасним умовам аграрного бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Аграрне виробництво є одним із найбільш ризикованих видів підприємницької діяльності. Ризиковість аграрного бізнесу визначають такі фактори, як сезонність виробництва, залежність від погодних та кліматичних умов, тривалий період обороту капіталу, велика складність зміни асортименту продукції та технології, ряд інших причин. Дане твердження справедливе для сільського господарства всіх країн, але особливо великих ризиків зазнає аграрне виробництво країн, економіки яких розвиваються або перебувають у процесі трансформації. Аграрні реформи та становлення ринкових взаємовідносин, зміна форм власності та форм господарювання значно збільшують ступінь невизначеності соціально-економічних процесів у аграрному бізнес-середовищі та, відповідно, посилюють вплив ризиків на бізнес.

У системі ризиків особливу увагу приділено фінансовим ризикам. Як зазначає С. Навроцький, фінансовий ризик пов'язаний з отриманням, розміщенням і використанням фінансових ресурсів [6, с. 20]. Серед основних причин виникнення фінансових ризиків автор виділяє такі: несприятливі зміни відсоткових ставок, непередбачене скорочення терміну повернення залучених засобів, недолік кредитних ресурсів, зниження рентабельності або збитковості виробництва, висока питома вага позикового капіталу в структурі пасивів підприємства, відсутність резервів високоліквідних активів [6, с. 20]. Тож фінансові ризики, пов'язані з діяльністю аграрних підприємств, за своїми негативними наслідками належать до категорії найбільш небезпечних. Реалізація багатьох видів фінансових ризиків формує безпосередню загрозу втрати підприємством значної частини власного капіталу, зниження рентабельності, фінансової стійкості, ліквідності, що призводить до банкрутства та ліквідації суб'єкта господарювання.

У такій ситуації аграрні підприємства можуть ефективно господарювати в сучасному бізнес-середовищі лише за умови побудови механізму фінансової безпеки. Як зазначає С. Мікуліна, своєчасна оцінка фінансової безпеки аграрних підприємств є передумовою запобігання

фінансових загроз і негативних фінансових явищ у виробничій діяльності, захисту їх від фінансових втрат, а в подальшому – стабілізації діяльності сільськогоспо-дарських формувань і розвитку в умовах конкурентного економічного стану [5, с.132].

Дієвість фінансової безпеки аграрних підприємств потребує належного інформаційного забезпечення, під яким розуміють сукупність документів і даних, які в них знаходяться, а також методів і засобів їх одержання, організації зберігання та опрацювання [5, с.136].

У сучасних умовах інформація є рушієм будь-якого бізнесу. Вона допомагає правильно оцінити умови бізнес-середовища, усвідомити та сформулювати цілі й завдання майбутньої діяльності та на цій основі прийняти ефективні управлінські рішення. Інформація є визначальним чинником, що характеризує рівень безпеки аграрного бізнесу. Висока проінформованість керівників та менеджерів про бізнес-процеси й загрози дозволяє мінімізувати ризики та забезпечити конкурентні переваги.

В інформаційній системі аграрного підприємства лівова частка припадає на обліково-аналітичну інформацію. При цьому важко не погодитися з Л. В. Гнилицькою, яка зазначає, що обліково-аналітична інформація є інформаційним ресурсом управління системою безпеки підприємства, вона утворюється в процесі реалізації трьох функцій управління: обліку, аналізу та синтезу. При цьому облік є базою для аналізу, а результати аналізу, у свою чергу, є підставою для проведення синтезу та надання відомостей потенційному користувачеві цієї інформації [3, с. 57].

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до трактування терміна «обліково-аналітичне забезпечення».

Так, Т. М. Безродна під обліково-аналітичним забезпеченням розуміє процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. Термін “забезпечення”, на думку автора, означає виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації системі управління [1].

На думку В. В. Вольської, обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів [2, с. 86]

Юзв Р. П. під обліково-аналітичним забезпеченням управління розуміє сукупність облікових та аналітичних процесів, об'єднаних в обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу, згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [8, с. 8].

Як свідчать вищенаведені визначення, науковці переважно трактують термін «обліково-аналітичне забезпечення» як процес збору інформації за рахунок обліку та аналізу для цілей управління. Виходячи

з цього, під обліково-аналітичним забезпеченням управління фінансовою безпекою аграрних підприємств ми розуміємо процес збору, підготовки, реєстрації та опрацювання обліково-аналітичної інформації та прийняття на її основі управлінських рішень, спрямованих на забезпечення захисту фінансових інтересів підприємств на всіх рівнях його фінансових відносин від впливу внутрішніх і зовнішніх загроз.

Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного забезпечення системи управління фінансовою безпекою підприємств:

1. Інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства.
2. Облікова – достовірне та повне відображення фактів господарської діяльності підприємств.
3. Аналітична – здійснення на підставі даних обліку й звітності оцінки та рівня фінансової безпеки підприємств.

Загалом зміст обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки визначається низкою факторів, серед яких галузеві особливості діяльності аграрних підприємств, організаційно-правова форма функціонування, обсяг і ступінь диверсифікації фінансово-господарської діяльності, інші об'єктивні та суб'єктивні фактори.

Формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств передбачає виконання комплексу завдань. На нашу думку, до них необхідно віднести:

- достовірне та повне відображення в обліку та звітності даних, необхідних для оцінки стану та рівня фінансової безпеки підприємств;
- розробку критеріїв та порядку оцінки якості інформації, що створюється в системі обліку й аналізу для ідентифікації та оцінки ризиків і загроз;
- визначення індикаторів фінансової безпеки підприємств та розробку системи моніторингу фінансової безпеки;
- діагностику фінансового стану підприємств з метою упередження фінансових ризиків, ідентифікації небезпек і загроз;
- прийняття управлінських рішень щодо доцільності діяльності з урахуванням виявлених загроз і небезпек;
- розробку заходів, спрямованих на забезпечення фінансової безпеки підприємства, як у короткостроковому, так і в довгостроковому періоді та контроль за їх виконанням.

Процес формування обліково-аналітичного забезпечення схематично зображено на рисунку.

Сучасна система обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств потребує нового сутнісного наповнення як комплексу взаємодіючих та взаємопов'язаних методів, методик, процедур і моделей, призначених для обґрунтування прийняття управлінських рішень у сфері забезпечення фінансової безпеки підприємства. Вона має включати в себе усі без винятку інструменти обліку та аналізу з метою отримання синергетичного ефекту від їх системного застосування при забезпеченні стабільного та стійкого фінансового стану підприємства;

збалансуванні фінансово-матеріальних потоків і розрахункових відносин; нейтралізації впливу внутрішніх та зовнішніх загроз на фінансово-господарський стан підприємства; зниженні рівня інформаційного та фінансового ризику тощо [4, с.145].

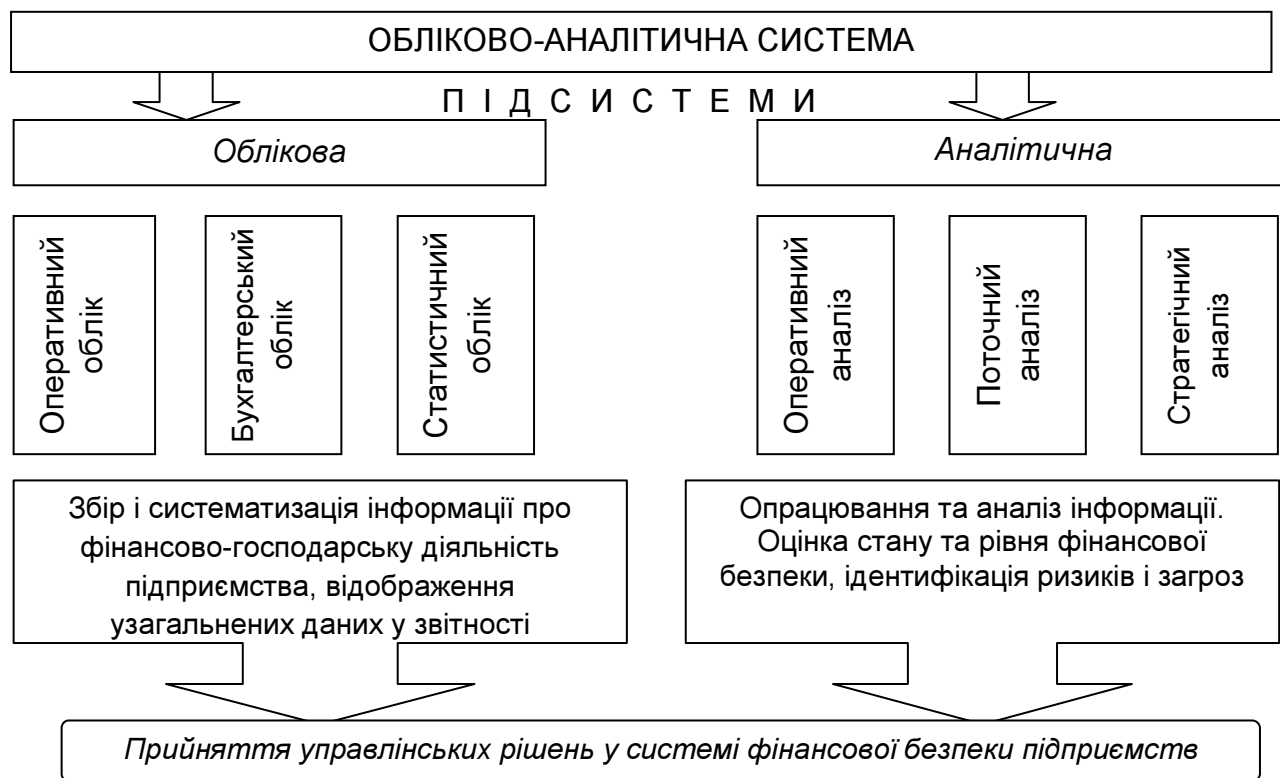


Схема процесу обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведені дослідження теоретико-методологічних основ системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств дають можливість зробити такі узагальнення:

1. Під обліково-аналітичним забезпеченням управління фінансовою безпекою аграрних підприємств слід розуміти процес збору, підготовки, реєстрації та опрацювання обліково-аналітичної інформації та прийняття на її основі управлінських рішень, спрямованих на забезпечення захисту фінансових інтересів підприємств на всіх рівнях його фінансових відносин від впливу внутрішніх і зовнішніх загроз.

2. При формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств необхідно враховувати фактори, які визначають ризиковість аграрного бізнесу: сезонність виробництва, залежність від погодних та кліматичних умов, тривалий період обороту капіталу, велика складність зміни асортименту продукції та технології, ряд інших причин.

3. Сучасна система обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств потребує нового сутнісного наповнення.

Вона має включати всі інструменти обліку та аналізу з метою отримання синергетичного ефекту від їх системного застосування при: забезпеченні стабільного та стійкого фінансового стану підприємства; збалансуванні фінансово-матеріальних потоків і розрахункових відносин; нейтралізації впливу внутрішніх та зовнішніх загроз на фінансово-господарський стан підприємства; зниженні рівня фінансового ризику.

Список літератури

1. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття [Електронний ресурс] / Т. М. Безродна // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля № 10 (128) 2008. – Ч. 2. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/bezrodna.pdf
2. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В. В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 3 (24). – С. 83–88.
3. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітична інформація як визначальний чинник забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання / Л. В. Гнилицька // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. Науковий журнал. – Луганськ : СХУ ім. В.Даля, 2011. – № 3 (157). – С. 57–65.
4. Гнилицька Л. В. Напрями удосконалення облікової системи з метою забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання / Л. В. Гнилицька // Комунальне господарство міст : наук.-техн. зб. Серія «Економічні науки». – Х. : Харківська національна академія міського господарства, 2011. – № 100. – С. 144–153.
5. Мікуліна М. О. Фінансова безпека розвитку сільськогосподарських формувань / М. О. Мікуліна, Ю. В. Скрипник // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит». – 2007. – № 2. – С. 132–137.
6. Навроцький С. Систематизація ризиків сільськогосподарських підприємств / С. Навроцький // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка / К. : Київський університет, 2008. – № 105. – С. 17–21.
7. Тринька Л. Я. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємств / Л. Я. Тринька // Науковий вісник НУБіП України. – 25/09/2012. – № 177, Ч. 4. Серія «Економіка. аграрний менеджмент, бізнес». – С. 177–182.
8. Язва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Р. П. Юзва; Тернопільський національний економічний університет. – Т., 2011. – 20 с.

Рассмотрены теоретико-методологические основы системы учетно-аналитического обеспечения финансовой безопасности аграрных предприятий. Обосновано содержание понятия «учетно-аналитическое обеспечение финансовой безопасности аграрных предприятий», определены основные функции и задачи системы учетно-аналитического обеспечения, а также рассмотрены факторы, определяющие рискованность аграрного бизнеса.

Учетно-аналитическое обеспечение, учет, анализ, информация, финансовая безопасность.

The theoretical and methodological bases of the system of accounting and analytical ensuring of financial safety of the agrarian enterprises are considered in the article. The content of the concept of accounting and analytical ensuring of financial safety of the agrarian enterprises is grounded; the main functions and tasks of the system of accounting and analytical ensuring are defined; and also the factors that determine the riskiness of agrarian business are considered.

Accounting and analytical ensuring, accounting, analysis, information, financial safety.

УДК 657.47

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК АГРОПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

**З. Д. Овчарик, кандидат економічних наук
ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»**

Розглянуто проблеми застосування управлінського обліку в системі економічної інформації агропромислових підприємств в умовах світових інтеграційних процесів та проблеми формування єдиної концепції внутрішньогосподарського обліку в умовах світової інтеграції, виділено основні етапи розвитку управлінського обліку за кордоном та в Україні.

Бюджетування, управлінський облік, витрати, облікова політика, світова інтеграція, система рахунків.

Сучасна вітчизняна економіка здійснює трансформацію, спрямовану на розвиток ринкових відносин та інтеграцію у світове співтовариство, визначає принципово нові задачі щодо підвищення рівня управління суб'єктами підприємницької діяльності. Як наслідок, у вітчизняній економіці спостерігаються позитивні зміни, такі як поступове перетворення облікового механізму, контрольна функція бухгалтерського (фінансового) обліку, що домінує в плановій економіці, поступається місцем функціям інформаційного забезпечення системи управління, значна частина яких реалізується у сфері внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [7].

Управлінський облік на сучасному етапі функціонування економічних процесів формується на основі поділу загальної системи обліку і потребує нового осмислення, перебудови та реформування. Тому

Учетно-аналитическое обеспечение, учет, анализ, информация, финансовая безопасность.

The theoretical and methodological bases of the system of accounting and analytical ensuring of financial safety of the agrarian enterprises are considered in the article. The content of the concept of accounting and analytical ensuring of financial safety of the agrarian enterprises is grounded; the main functions and tasks of the system of accounting and analytical ensuring are defined; and also the factors that determine the riskiness of agrarian business are considered.

Accounting and analytical ensuring, accounting, analysis, information, financial safety.

УДК 657.47

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК АГРОПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

**З. Д. Овчарик, кандидат економічних наук
ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»**

Розглянуто проблеми застосування управлінського обліку в системі економічної інформації агропромислових підприємств в умовах світових інтеграційних процесів та проблеми формування єдиної концепції внутрішньогосподарського обліку в умовах світової інтеграції, виділено основні етапи розвитку управлінського обліку за кордоном та в Україні.

Бюджетування, управлінський облік, витрати, облікова політика, світова інтеграція, система рахунків.

Сучасна вітчизняна економіка здійснює трансформацію, спрямовану на розвиток ринкових відносин та інтеграцію у світове співтовариство, визначає принципово нові задачі щодо підвищення рівня управління суб'єктами підприємницької діяльності. Як наслідок, у вітчизняній економіці спостерігаються позитивні зміни, такі як поступове перетворення облікового механізму, контрольна функція бухгалтерського (фінансового) обліку, що домінує в плановій економіці, поступається місцем функціям інформаційного забезпечення системи управління, значна частина яких реалізується у сфері внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [7].

Управлінський облік на сучасному етапі функціонування економічних процесів формується на основі поділу загальної системи обліку і потребує нового осмислення, перебудови та реформування. Тому

обґрунтування сутності, принципів, методів, а також розробка системи організації управлінського обліку в економічній діяльності підприємств, особливо агропромислових, набуває дедалі більшого значення і залишається актуальним. Ця нова сфера діяльності все більше зацікавлює управлінців і власників великих підприємств, оскільки для успішного та оперативного керівництва підприємством необхідна інформація для відображення стратегії і тактики підприємств в умовах конкуренції. Актуальною залишається проблема формування єдиної концепції внутрішньогосподарського обліку в умовах світової інтеграції. Але проблема ще не повною мірою науково опрацьована і потребує свого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань теорії і практики організації системи управлінського обліку в Україні проводять такі науковці, як О. Ф. Вербило [3], І. М. Гончаренко [4], В. А. Москаленко [8], М. І. Скрипник [9], М. Ф. Огійчук [11], В. Я. Плаксієнко [2], Т. Ю. Янчук [12] та інші. Проте, поряд із важливими науковими результатами щодо методики й організації управлінського обліку залишаються невирішеними проблеми, здебільшого, його практичного використання. Багато вчених відзначають важливість обліку саме для управління підприємством.

На думку М. Ф. Огійчука, задача управлінського обліку – забезпечення посадових осіб інформацією, необхідною для прийняття правильних рішень [11, с. 870]. Плаксієнко В. П. зазначає, що управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень [2, с. 421]. Вербило О. Ф. констатує, що управлінський облік, як самостійний вид формування й використання економічної інформації має право не тільки на своє існування, але і є вкрай необхідним [3, с. 7]. Москаленко В. А. зазначає, що для успішного та оперативного керівництва підприємством необхідна інформація, яка, на жаль, у фінансовому обліку відсутня або ж черговим змінами підтягнута під податкове законодавство. Тому поступово виникає новий напрям діяльності фінансових працівників, який являє собою синтез обліку, калькуляції, аналізу та прогнозування [8]. Автор має на увазі саме управлінський облік.

Мета дослідження – визначення основних етапів розвитку управлінського обліку за кордоном і в Україні, вивчення особливостей організації та проблем впровадження управлінського обліку в систему економічної інформації агропромислових підприємств в умовах світової інтеграції, висвітлення основних проблем та пошук шляхів їх подолання.

Виклад основного матеріалу. Управлінський облік – багатогранний процес, удосконалює планування, проектування, вимірювання й функціонування систем будь-якої інформації, який спрямовує дії апарату управління, мотивує поведінку, підтримує діяльність усіх ланок підприємства, необхідних для досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей організації. Сутність

управлінського обліку, його призначення можна назвати «виробництвом» інформації для здійснення ефективного управління. Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки заключної інформації та забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування, контролю й прийняття більш якісних рішень.

Багато науковців дають своє визначення поняття «управлінський облік». В одних воно ширше, в інших – більш лаконічне, але найбільш точно відображує зміст управлінського обліку визначення, наведене у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: це система опрацювання та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [11, с. 870].

Отже, управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме: забезпечує підприємство ключовою інформацією. Основними об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи, які перегруповуються за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, центрами відповідальності тощо).

Слід враховувати, що в різних країнах різні підходи до створення стратегії управління підприємством (табл. 1).

Таким чином, потреби в обліковій інформації суттєво різняться в різних країнах.

Система управлінського обліку є ефективною, адже вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення і функціонування самої системи.

1. Розробка стратегії управління в різних країнах*

Назва країни	Розробка стратегії управлінським персоналом
Японія	управлінський персонал розробляє стратегію забезпечення прибутковості на більш довгостроковій основі;
Німеччина	найчастіше будують свою стратегію виходячи з фактичних доходів і витрат;
Швейцарія	здебільшого орієнтуються на кон'юнктуру ринку – допустимі будь-які витрати, аби вони окупилися в подальшому;
Італія	розроблюють свої довгострокові плани шляхом тривалих переговорів, угод і взаємних поступок зі своїми зарубіжними контрагентами;
Скандинавські країни	досить жорстко контролюють розташовані на їх території мультинаціональні корпорації;
Голландія	ліберальніший контроль мультинаціональних корпорацій, ніж в інших країнах

* Джерело: [1].

Розглянемо праці вчених-економістів, присвячені історії розвитку бухгалтерського обліку, зокрема основні події з історії розвитку управлінського обліку (табл. 2).

2. Основні події з історії розвитку управлінського обліку за кордоном*

Дата	Події з історії розвитку управлінського обліку
1494 р.	Книга Луки Пачолі (1445–1517) «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відносини» трактат «Про рахунки і записи». Містить докладний опис застосування подвійної бухгалтерії до практики торгового підприємства.
наприкінці VII ст.	Праця Жака Саварі (1622–1690) «Про досконалого купця». Розподіл рахунків на синтетичні та аналітичні, торговельна калькуляція, класифікація балансів на інвентарні та конкурсні, Жак Саварі допускав тлумачення обліку як функції управління і може по-своєму вважатися одним із творців управлінського обліку.
З 1685 р. до 1792 р.	Книга Матьє де ла Порта «Керівництво для купця і бухгалтера». Класифікація рахунків: рахунки власника, майнові (матеріальні) та особисті (кореспондентів). Кожна група рахунків виконує певну функцію: перша – економічну, друга – специфічно господарську (управлінську) і третя – юридичну.
1855 р.	Перша згадка про виробничий облік, стосується системи обліку, яку застосовували в США. Відмінною особливістю цієї та подібних систем був облік прямих виробничих витрат.
1908–1909 рр.	Емерсон Г. опублікував серію статей з описом принципово нової системи обліку, призначеної для планування та контролю витрат, оцінки результатів діяльності, складання бюджетів і кошторисів, оцінки інвентарю та мотивації працівників. Основною системою тут є нормативи витрат за їх видами та варіаційний аналіз відхилень.
1938 р.	Хвиля інфляційних процесів, що прокотилася багатьма країнами світу, призвела до появи методу ЛІФО. Він набув значного поширення в США після дозволу його застосування для оподаткування, оскільки цей метод веде до більш високої собівартості реалізованої продукції і до більш низького прибутку, ніж при використанні методів ФІФО і середньозважених цін.
1940 р.	В Японії зародилася система управління «точно в строк», яка стала основним фактором успіху японських компаній на світовому ринку після Другої світової війни, коли японські виробники шукали шлях найефективнішого використання обмежених ресурсів, працюючи над співвідношенням «витрати – якість».
До 1950 р.	Цілями управлінського обліку є визначення витрат і фінансовий контроль за допомогою застосування бюджетування та методів калькуляції собівартості.
До 1965 р.	Акцент змістився в бік надання інформації з метою управлінського планування і контролю за допомогою використання таких методів, як аналіз прийняття рішень і облік за центрами відповідальності.
(у Великій Британії – 1971 р., у США –	В економічно розвинених країнах було розроблено стандарти про облікову політику, які застосовуються на підприємстві: оцінка запасів, амортизація основних засобів, оцінка короткострокових інвестицій, облік курсових різниць, освіта резервів, принципи

1972 р.),	консолідації, момент визнання доходів, оцінка та амортизація нематеріальних активів, відображення витрат із гарантійного ремонту та ін.
1972 р.	Американська асоціація бухгалтерів розробила управлінський облік, як самостійну навчальну дисципліну в програму отримання диплома з управлінського обліку з присвоєнням випускникам кваліфікації бухгалтерів-аналітиків. З того часу й відбувся офіційний розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.
1980 р.	Було розроблено метод калькуляції собівартості за видами діяльності (диференційована система ABC).
До 1985 р.	Увагу зосереджено на скороченні втрат ресурсів, задіяних у бізнес-процесах, за допомогою застосування процесного аналізу та більш точних методів управління витратами.
1988 р.	Вчені Р. Каплан і Р. Купер надрукували книгу "Втрати релевантності: зліт і падіння системи управлінського обліку", яка послужила поштовхом для розвитку нових ідей управлінського обліку.
До 1995 р.	Увагу зосереджено на галузі управління створенням додаткової вартості за допомогою ефективного використання ресурсів, застосування методів оцінки та планування показників вартості, управління організаційними інноваціями і капіталізацією знань.

* Джерело: [1, 5, 6, 10, 12].

Гончаренко І. М. вирізняє чотири етапи розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України [4].

1. Зародження – до 1900 року. Використовується вся інформація по підприємству, на основі якої приймаються рішення. Облік зосереджено на витратах (собівартість одиниці продукції, витрати на одного робітника і т. д.)

2. Формування – 1907–1952 рр. Посилюється контрольна функція обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Виникає облік витрат «стандарт-костинг» (1912–1932 рр.). Розроблено принципово нові методи калькулювання та обліку: система обліку витрат «директ-костинг» (1936 р.), метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності.

3. Розвиток – 1953–1990 рр. Практичне впровадження методу обліку витрат «директ-костинг» (1953 р.). Впровадження на радянських підприємствах госпрозрахунку (1953–1984 рр.). Впровадження нормативного методу обліку витрат з 1981 р. Запровадження чекової форми обліку витрат.

4. Інтеграція (стратегічний) етап – з 1991 р. і дотепер. Переорієнтація управлінського обліку на запити стратегічного управління в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях та системах управління. Підприємство повинно здійснювати стратегічний підхід до процесу управління, щоб у такий спосіб досягти стратегічної цілі. Пріоритетним має бути облік фактичних витрат виробництва, а не облік витрат за нормами.

Управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розроблює саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників. Тому обліковцям необхідно самостійно займатись організацією управлінського обліку в системі економічної інформації того чи іншого підприємства. Слід підтримати точку зору В. П. Москаленка, який виокремлює певні етапи, необхідні для ведення управлінського обліку на агропромислових підприємствах, а саме: видання і затвердження управлінської облікової політики організації; створення й затвердження пакету внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку; затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку; затвердження системи рахунків управлінського обліку; створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств; вибір методики контролю над виконанням бюджетів [8].

Слід зазначити, що бюджети розроблюють бухгалтери-аналітики спільно з керівниками центрів відповідальності, тому наявність та підготовка висококваліфікованих спеціалістів є необхідним завданням на сьогодні. Бухгалтер відіграє значну роль на всіх етапах управління [3, с. 9]. У процесі планування діяльності він бере участь у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки щодо можливих наслідків майбутніх дій. На агропромислових підприємствах слід звернути особливу увагу на складання бюджету продажу, бюджету виробництва, бюджету прямих матеріальних витрат, бюджету прямих витрат на оплату праці, бюджету виробничих накладних витрат, бюджету адміністративних витрат, бюджету витрат на збут, бюджету собівартості сільськогосподарської продукції та/ або додаткових біологічних активів, бюджету собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, бюджетному звіту про фінансові результати та ін.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для успішного ведення управлінського обліку в агропромислових формуваннях в умовах світової інтеграції повинні бути розроблені на загальнодержавному рівні єдині методичні рекомендації, які б чітко визначали основні правила та форми документів для його ведення. Організація управлінського обліку залежить від системи управління підприємством і передбачає облік необоротних і оборотних активів, зобов'язань, витрат і доходів у процесі постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової та організаційної діяльності. Важко вести облік без чітко встановлених форм документів та правил, тому підготовка висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу, забезпечити створення та функціонування управлінського обліку, є важливим завданням для агропромислових підприємств.

Список літератури

1. Бабаєва Н. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах / Н. Р. Бабаєва. – Ростов на/Д. : Фенікс, 2007. – 256 с.
2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України : підруч. / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. – К. : Центр навч. л-ри, 2005. – 490 с.

3. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання : підруч. Ч. 2. Фінансовий облік / О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицька, В. М. Ярошинський. – К. : НАУ, 2006. – 696 с.
4. Гончаренко І. М. Стан управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах Чернігівської області : матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Розвиток наукових досліджень 2011", (Полтава, 28–30 листопада 2011 р.) / Полт. держ. агр. акад. – Полтава, 2011.
5. Друрі К. Введення в управлінський і виробничий облік / К. Друрі. – М. : Фінанси і статистика, 1998. – 774 с.
6. Каверіна О. Д. Управлінський облік: системи, методи, процедури / О. Д. Каверіна. – М. : Фінанси і статистика, 2003. – 352 с.
7. Коцеруба Н. В. Внутрішньогосподарський облік і контроль в системі антикризового управління торговельними підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Коцеруба. – К., 2013. – 20 с.
8. Москаленко В. А. Впровадження управлінського обліку на підприємствах агропромислового комплексу / В. А. Москаленко // Ефективна економіка. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. технол. ун-т, 2013. – № 7.
9. Скрипник М. І. Проблеми управлінського обліку як функції управління. Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів» / відп. за випуск проф. Куцик П. О.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2013. – С. 86-90.
10. Суйц В. П. Управлінський облік : підруч. / В. П. Суйц. – М. : Вища освіта, 2007. – 371 с.
11. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксінко, М. І. Беленкова та ін.] ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид. перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
12. Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 285–287.

Рассмотрены проблемы применения управленческого учета в системе экономической информации агропромышленных предприятий в условиях мировых интеграционных процессов и проблемы формирования единой концепции внутрихозяйственного учета в условиях мировой интеграции, выделены основные этапы развития управленческого учета за рубежом и в Украине.

Бюджетирование, управленческий учет, расходы, учетная политика, мировая интеграция, система счетов.

Main attention is paid to the use of management accounting information in the economic agro-enterprises in a global integration process, highlighting the main stages in the development of management accounting in Ukraine and abroad, as well as the problem of forming a unified concept of internal accounting in the global integration.

Budgeting, management accounting, cost, accounting policies, global integration, system accounts.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ДЕПРЕСИВНОСТІ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

*Ю. Д. Пищик, аспірантка**

Обґрунтовано поняття “депресивний регіон” і рівень депресивності адміністративного регіону, розглянуто теоретичні та практичні аспекти дослідження депресивних територій. Проведені дослідження в межах України мають значні відмінності у рівні депресивності окремих регіонів, які з роками посилюються й породжують поглиблення диспропорцій. Державна підтримка повинна базуватися на здійсненні перерозподілу ресурсів для підтримки депресивних територій та розв’язання проблем, які за своїми масштабами є загальнодержавними.

Депресивність, депресивні території, проблемний регіон, депресивні регіони, відсталий регіон.

Одним із негативних наслідків економічних трансформацій 90-х років ХХ ст. в Україні є депресивність територій. Економічна ситуація, яка склалася нині в Україні, дуже складна. Наявність значних диспропорцій у соціально-економічному розвитку регіонів є характерною рисою вітчизняної економіки. Це призводить до депресивності регіонів, яким притаманні: низький рівень доходів населення, виробництва та інвестицій в розрахунку на одного мешканця, високий рівень безробіття, низька забезпеченість населення соціальними гарантіями тощо. Розв’язання проблем таких територій є важливим загальнодержавним завданням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Пошук шляхів відродження депресивних територій залишається важливим загальнодержавним завданням. Вивченню проблем депресивних територій присвячено чимало наукових праць В. Куперштох, В. Соколова, С. Суспіцина, М. Ягольницер, І. Прокопа, Л. Шепотько, Ф. Заставного, М. Ляшевської (розглядає старопромислові райони з розвитком видобувної промисловості та старопромислові райони з високим рівнем обробної промисловості як різновид депресивних територій), Л. Олійник, А. Степаненко, А. Ткаченко, А. Новикової, М. Хвесик, Л. Горбач, Н. Вишневської, Ю. Хвесик [6, 7, 9, 12, 13, 15, 18]. Багато вчених (Лексин В., Швецов А.) вважають депресивними саме промислові райони [8].

Мета дослідження – обґрунтування поняття “депресивний регіон” та рівень депресивності адміністративного регіону.

Виклад основного матеріалу. Вперше поняття “депресивна територія” було вжито у Великобританії в міжвоєнний період. В Україні

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, академік НААН України
В. К. Терещенко

поняття "депресивна територія" увійшло в науковий обіг у середині 90-х років XX століття, що було пов'язано з активізацією регіональних досліджень. Незважаючи на наявність значної кількості робіт із вивчення депресивних територій, однозначного тлумачення цього терміна немає [10]. Характерно, що чіткого розмежування понять "депресивна територія", "проблемний регіон", "відсталий регіон" у науковій літературі немає, що породжує неоднозначність трактувань цих дефініцій [4].

Так, у Законі Російської Федерації "Об основах федеральной поддержки депрессивных территорий Российской Федерации" зазначено, що депресивна територія Російської Федерації – це територія суб'єкта, в головній галузі (головних галузях) економіки яких має місце спад виробництва [2].

У Законі України "Про стимулювання розвитку регіонів" зазначено, що депресивна територія – це регіон чи його частина, рівень розвитку якого (якої) за показниками, визначеними цим Законом, є найнижчим серед територій відповідного типу. У статті 9 цього документа зазначено, що депресивними можуть бути регіони, промислові, сільськогосподарські райони, а також міста обласного підпорядкування [1]. Узагальнення підходів вчених до визначення поняття «депресивності» розвитку регіонів наведено в табл. 1.

Характеристика ознак депресивних регіонів*

Автор думки	Характеристика
Гранберг О. Г.	Територія, яка неспроможна самостійно вирішити свої соціально-економічні проблеми (або реалізувати свій високий потенціал) і потребує активної підтримки з боку держави.
Лексін І. В., Грицюк Т. В.	Високий рівень безробіття, низька інвестиційна активність та низький середньодушовий рівень бюджетної забезпеченості.
Мельник С. В.	Стійкий кризовий стан економіки певної території, що виявляється в глибині та інтенсивності деструктивних економічних і соціальних процесів, зумовлених стагнацією традиційно провідних галузей господарства внаслідок різкого порушення відтворювальних процесів.
Новікова А. М.	Промислово розвинена територія, кризовий стан якої є виявом структурної кризи економіки та нерівномірності розвитку промислового виробництва за галузями й регіонами.
Смірнягіна Л. В., Білова Г. В.	Відсталість за основними соціально-економічними показниками.
Тругеля І. Д.	Території, які в даний час відрізняються нижчими, ніж у середньому по країні, показниками соціально-економічного розвитку, але у минулому були розвиненими, а за деякими показниками займали провідне місце в країні.
Штульберг Б. Х.	Стійкість кризових процесів у часі; велика глибина та інтенсивність кризових явищ; системний характер наслідків депресивного стану.
Шевчук Я. В. Заставний Ф. Д.	Спостерігається стагнація економіки, погіршується демографічна ситуація та рівень життя населення.

*Складено авторами з джерел [10, 5, 17, 12].

Основними рисами депресивних регіонів є: слаборозвинена соціальна інфраструктура; демографічна криза; низький рівень виробничого та людського потенціалу; несприятливі природні й кліматичні умови, екологічні катастрофи, стихійні лиха; порушення виробничих структур; низький рівень галузевої диверсифікації та залежність від зовнішніх ринків; невідповідність факторів виробництва сучасним потребам.

Типи депресивних територій визначено і Законом України "Про стимулювання розвитку регіонів": а) регіони; б) промислові райони; в) сільські райони; г) міста обласного підпорядкування [1].

Науковцями також запропонували цілу низку показників, які можуть використовуватися для ідентифікації депресивних територій. Найбільш широкий їх спектр відображений у роботах Ф. Д. Заставного [6], В. Л. Куперштох [7], А. М. Новикової [12]. Аналіз запропонованих критеріїв виділення депресивних територій свідчить, що головними серед них є валова додана вартість на одну особу, рівень безробіття, доходи населення, душеві показники виробництва промислової та сільськогосподарської продукції, показники забезпеченості населення товарами й послугами.

Депресивність регіону категорія, у першу чергу, не економічна, а соціальна. Економічні показники не дають усієї картини щодо ситуації в регіоні. Адже економіка є для людини обслуговуючим фактором.

Для людини, у першу чергу, важливим є не умовні гривні на душу населення, що формуються в регіоні, а можливість мати комфортне, безпечне життя для себе і своїх дітей, а це не завжди корелюється з таким показником, як валовий регіональний продукт (ВРП).

Але тривалість і глибина регіональної депресії визначається складом галузей виробництва, криза в яких і є основною причиною розповсюдження депресії на всю економіку регіону [13].

Кінцевою метою є підвищення доходів людей і покращення рівня їх життя через розбудову сіл, створення нових робочих місць, зростання рівня заробітної плати селян [3].

У Сумській області значна частина сільських жителів працездатного віку є незайнятими, тобто, не працюють як наймані особи, не займаються власною справою. Рівень зареєстрованого безробіття у сільській місцевості вищий, порівняно з міськими поселеннями. Велика кількість сільських жителів більш активного віку в пошуках роботи виїжджають із сіл, у тому числі за кордон. Споживчі витрати сільського населення менші, ніж міського. Більшість із них становлять витрати на харчування, що є проявом бідності [3].

За останні 10 років кількість сільських жителів скоротилася на 78,3 тис. осіб, а порівняно з 1991 роком – на 149,3 тис. осіб. Це відбувається, головним чином, за рахунок депопуляції населення. Вікова структура сільського населення деформована: частка осіб працездатного віку становить 54% (міського – 62%) [3].

Фактично не функціонує на селі служба побуту, закриваються підприємства торгівлі у малих і віддалених селах. Із 1466 сільських

населених пунктів стаціонарні об'єкти торгівлі діють у 697, що становить 47,5% від їх загальної кількості, заклади ресторанного господарства – лише у 160 (10,9%) [3].

Нинішня соціально-економічна ситуація, що склалася на селі Сумської області зумовлена:

- низьким рівнем розвитку соціальної інфраструктури в сільській місцевості, а саме: дорожнього, транспортного сполучення, незадовільним станом житлово-комунального господарства в сільській місцевості, низьким рівнем їх ефективного енергозабезпечення;
- нижчим від рівня міст розвитком галузей освіти, охорони здоров'я, культури, фізичної культури і спорту, тощо;
- недостатнім рівнем фінансової підтримки соціальної сфери села;
- недостатнім рівнем державної підтримки облаштування сільських територій;
- передачею об'єктів соціальної сфери сільськогосподарських підприємств до державної та комунальної власності без належного фінансування їх утримання;
- відсутністю умов для підвищення рівня продуктивної зайнятості, створення додаткових робочих місць у сільській місцевості та підвищення рівня доходів;
- недостатнім рівнем інформаційного забезпечення сільського населення з питань господарювання в ринкових умовах;
- відсутністю розгалуженої та збалансованої інфраструктури об'єктів торгівлі й ресторанного господарства;
- втраченим потенціалом системи споживчої кооперації;
- низьким рівнем організації виїзної торгівлі та великими транспортними витратами на доставку товарів, особливо у віддалені населені пункти;
- низькою купівельною спроможністю сільського населення;
- недостатністю власних обігових коштів у більшості суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність у сфері торгівлі на селі, та незначною їх прибутковістю [3].

Основною метою державного регулювання розвитку депресивних регіонів, на думку вчених, має бути здійснення «структурних трансформацій, забезпечення пріоритетності в розвитку тих галузей, які є науково-передовими та конкурентоспроможними в даному регіоні, зміна структури виробництва згідно з економічною кон'юнктурою та вимогами ринку, перекваліфікація трудових ресурсів, досягнення оптимальних структурних пропорцій між трудовими ресурсами та економічною спрямованістю розвитку регіону» [16].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, для створення сприятливіших організаційно-правових та соціально-економічних умов для Сумської області та комплексного розвитку сільських територій потрібне зростання зайнятості сільського населення шляхом створення основної умови підвищення рівня життя населення; створення екологічно робочих місць та підвищення рівня доходів

сільського населення до рівня не нижче середнього в галузях економіки області; посилення мотивації сільського населення до розвитку підприємництва у сільській місцевості як безпечних умов для життєдіяльності населення, збереження навколишнього природного середовища та раціонального використання природних ресурсів [3].

Список літератури

1. Про стимулювання розвитку регіонів : закон України від 08.09.2005 № 2850-IV // Верховна Рада України. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
2. Об основах федеральной поддержки депрессивных территорий Российской Федерации : закон // Государственная Дума ФС РФ. – Режим доступа : www.akdi.ru
3. Програма розвитку сільських територій сумської області на період до 2020 року.
4. Барановський М. О. Депресивність регіонів України / М. О. Барановський // Теорія та практика досліджень : зб. наук. пр. викладачів природ-геогр. ф-ту. – Ніжин, 2006. – Вип. 1. – С. 74–81.
5. Герасимчук З. В. Депресивні території: підходи до трактування / З. В. Герасимчук, І. Г. Новосад // Економічні науки. Серія «Регіональна економіка». Зб. наук. праць. ЛНТУ. – Вип. 8 (31). – Ч. 1. – Луцьк, 2011. – С. 95–101.
6. Заставний Ф. Д. Депресивні регіони, поселення й галузі економіки України: проблеми, оцінка, прогнози / Ф. Д. Заставний // Географія та основи економіки у школі. – № 6, 2004. – С. 24–29.
7. Методические основы выделения депрессивных и отсталых регионов / Куперштох В. Л., Соколов В. М., Суспицын С. А., Ягольницер М. А. // Регион: экономика и социология. – № 2. – 1996. – С. 3–33.
8. Лексин В. Общероссийские реформы и территориальное развитие. Ст. 8. Депрессивные территории: прежние проблемы и новые варианты их решения / В. Лексин, А. Швецов // Российский Экономический журнал. – 2001. – С. 35–63.
9. Ляшевская М. Н. Проблемы выделения депрессивных территорий России / М. Н. Ляшевская // Вестник Моск. ун-та. Серия «География». – 1994. – С. 16–19.
10. Майборода Г. М. Депресивні регіони: суть, поняття, види [Електронний ресурс] / Г. М. Майборода. – Режим доступу : <http://www.geograf.com.ua/geoinfocentre/20-human-geography-ukraine-world/772-depresivni-regioni-sutnist-ponyattya-vidi>
11. Мельник С. В. Механізм регулювання соціально-трудової сфери України / С. В. Мельник. – К. : Соцінформ, 2009. – 768 с.
12. Новикова А. М. Депресивні території: європейський досвід та проблеми України / А. М. Новикова // Стратегічна панорама. – № 3–4. – 2000. – С. 115.
13. Олійник Л. Б. Соціальний розвиток села і територій сільського типу / Л. Б. Олійник, А. В. Степаненко. – К. : Обрій, 2003. – 128 с.
14. Ткаченко А. А. Критерии депрессивности регионов / А. А. Ткаченко // Вест. Моск. ун-та. – Сер. 5. География. – 1996. – № 4. – С. 66–71.
15. Чуприна А. Аналіз досвіду подолання депресивності регіонів західноєвропейських країн та можливості його застосування в Україні / А. Чуприна // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 3 (32). – С. 17–24.
16. Стратегія соціально-економічного розвитку регіону (на прикладі Волинської області) : моногр. / [М. А. Хвесик, Л. М. Горбач та ін.]. – К. : Кондор, 2004. – 376 с.

Обосновано поняття "депресивний регіон" і рівень депресивності адміністративного регіону, розглянуті теоретичні і практичні аспекти дослідження депресивних територій. Проведені дослідження в межах України мають значительні відмінності в рівні депресивності окремих регіонів, які з роками посилюються і породжують углублення диспропорцій. Державна підтримка повинна базуватися на здійсненні перерозподілу ресурсів для підтримки депресивних територій і вирішення проблем, які за своїми масштабами є загальнодержавними.

Депресивність, депресивні території, проблемний регіон, депресивні регіони, відставний регіон.

The main objectives of this paper is to study the notion of "depressed area" and the level of depression of an administrative region. The theoretical and practical aspects of the study of depressed areas. Past studies in Ukraine make significant differences in the level of depression of some regions that are compounded over the years and generate deepening disparities. State support should be based on the implementation of the redeployment of resources to support the depressed areas and solve problems in their scope is nationwide.

Depression, depressed territories, the problem area, depressed regions, lagging regions.

УДК 338.5:620.92

ІНДИКАТОРИ ОЦІНКИ ЗОВНІШНІХ ВИТРАТ У БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ СИСТЕМАХ

О. О. Рябченко, кандидат економічних наук

Оцінка зовнішніх витрат/ефектів – важливий показник стійкого розвитку будь-якої системи, як фактор непрямих видатків або набутих переваг третьої сторони, що не є прямим споживачем або виробником. Дане дослідження спрямоване на формування класифікаційної системи зовнішніх витрат/ефектів у процесі виробництва сировини на потреби біоенергетики через структуру існуючих індикаторів, які можуть бути віднесені до показників стійкого розвитку. Встановлено логічно-послідовний зв'язок між принципами, критеріями та індикаторами стійкого розвитку біоенергетичних систем. Сформовано базу для аналітичної оцінки потенціалу зовнішніх витрат/ефектів біоенергетики України.

Екстерналії, індикатори оцінки, біоенергетичні системи, критерії оцінки, вартість зовнішніх витрат.

Внутрішня загроза енергетичного дефіциту та зовнішнє позиціонування України, як одного з ключових постачальників біоенергетичної сировини та

Обосновано поняття "депресивний регіон" і рівень депресивності адміністративного регіону, розглянуті теоретичні і практичні аспекти дослідження депресивних територій. Проведені дослідження в межах України мають значительні відмінності в рівні депресивності окремих регіонів, які з роками посилюються і породжують углублення диспропорцій. Державна підтримка повинна базуватися на здійсненні перерозподілу ресурсів для підтримки депресивних територій і вирішення проблем, які за своїми масштабами є загальнодержавними.

Депресивність, депресивні території, проблемний регіон, депресивні регіони, відставний регіон.

The main objectives of this paper is to study the notion of "depressed area" and the level of depression of an administrative region. The theoretical and practical aspects of the study of depressed areas. Past studies in Ukraine make significant differences in the level of depression of some regions that are compounded over the years and generate deepening disparities. State support should be based on the implementation of the redeployment of resources to support the depressed areas and solve problems in their scope is nationwide.

Depression, depressed territories, the problem area, depressed regions, lagging regions.

УДК 338.5:620.92

ІНДИКАТОРИ ОЦІНКИ ЗОВНІШНІХ ВИТРАТ У БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ СИСТЕМАХ

О. О. Рябченко, кандидат економічних наук

Оцінка зовнішніх витрат/ефектів – важливий показник стійкого розвитку будь-якої системи, як фактор непрямих видатків або набутих переваг третьої сторони, що не є прямим споживачем або виробником. Дане дослідження спрямоване на формування класифікаційної системи зовнішніх витрат/ефектів у процесі виробництва сировини на потреби біоенергетики через структуру існуючих індикаторів, які можуть бути віднесені до показників стійкого розвитку. Встановлено логічно-послідовний зв'язок між принципами, критеріями та індикаторами стійкого розвитку біоенергетичних систем. Сформовано базу для аналітичної оцінки потенціалу зовнішніх витрат/ефектів біоенергетики України.

Екстерналії, індикатори оцінки, біоенергетичні системи, критерії оцінки, вартість зовнішніх витрат.

Внутрішня загроза енергетичного дефіциту та зовнішнє позиціонування України, як одного з ключових постачальників біоенергетичної сировини та

біопалива до країн ЄС зумовили інтенсивний розвиток біоенергетичної галузі, переважний сегмент якої можна розглядати як частину агропромислового комплексу. Лише за останній квартал 2014 року уряд прийняв п'ять ключових постанов (див. Додаток 1), спрямованих на скорочення споживання природного газу та стимулювання розвитку сектору біоенергетики. Так, прийнятий Урядом Національний план дій з відновлювальної енергетики (ВДЕ) до 2020 р. ставить перед сектором біоенергетики задачу додатково замінити 5,27 млрд м³/рік природного газу твердим біопаливом, довівши його до 7,2 млрд м³/рік у 2020 р. Відповідно, виконання поставлених цілей потребуватиме швидкого нарощування енергетичного споживання аграрних відходів і палива з енергетичних плантацій першого та другого покоління біопалив.

Разом з тим, такий активний розвиток біоенергетики потребує ґрунтовної оцінки з позиції, як економічного ефекту так і з позиції екологічного й соціального впливу. І якщо у підрахунках «прямої» економічної ефективності зацікавлені самі виробники, то «опосередковані» зовнішні ефекти потребують додаткових досліджень, як такі, що формують стійкість біоенергетичної системи. Вартість використання навколишнього середовища та соціальні впливи в даному випадку називаються зовнішніми витратами, або ефектами*, з огляду на те, що формують побічний результат від господарської діяльності, і їх вартість не є частиною ціни, яку платять виробники або споживачі.

За умови, якщо екстерналії не включені у вартість, вони спотворюють ринок шляхом заохочення до того чи іншого виду діяльності, що дорого коштує суспільству особливо в перспективі, оскільки має мультиплікативний ефект, навіть якщо короткострокові приватні прибутки суттєві [5, 7, 16, 17]. Зовнішнім ефектом може бути будь-яка дія, що впливає на добробут і потенційні можливості об'єктів та суб'єктів господарювання без прямої оплати або компенсації, як у позитивному, так і в негативному напрямі.

Варто зазначити, що екстерналії в біоенергетичному секторі досі не мають чітких критеріїв оцінки. Складність їх обрахунку зумовлена рядом специфічних особливостей, які умовно можна розподілити на дві групи: за системою оцінки та соціально-політичною мотивацією.

Система оцінки зовнішніх ефектів ускладнюється такими чинниками:

- по перше – недостатнім усвідомленням вартості потенціалу природного капіталу та можливих збитків від його втрати, або неефективного використання. Існуюча система економічних розрахунків потребує вдосконалення для об'єктивної оцінки існуючої та майбутньої вартості природного капіталу [4, 9];

- по друге – спільною ресурсною базою, а отже, взаємозалежністю та взаємопов'язаністю із сільськогосподарським виробництвом, що ускладнює встановлення джерела генерування зовнішніх ефектів;

**Зовнішні витрати/ефекти або екстерналії (переклад з англ. економічного терміна "external cost") – це витрати, що спричиняють побічний ефект від господарської діяльності, і їх вартість не є частиною ціни, яку платять виробники або споживачі.*

- по третє – значний часовий лаг між виникненням додаткової вартості та досягненням нею максимального ефекту впливу;
- складністю оцінити вартість неринкових цінностей та їх втрату, наприклад, таких як чудові види та пейзажі або смак джерельної (неочищеної) води тощо.

Усе це призводить до необхідності підбору і встановлення точного та відповідного інструментарію оцінки екстерналій – належних індикаторів та показників зовнішніх ефектів [2].

Особливості соціально-політичної мотивації полягають у тому, що:

- а) враховуючи стратегічну нагальність розвитку сектору, зовнішні ефекти, зазвичай, не беруться до уваги;
- б) не враховуються інтереси суб'єктів/об'єктів безпосередньо не пов'язаних із зазначеною сферою;
- в) призводять до неоптимальних економічних і політичних рішень.

Встановлення повної вартості зовнішніх ефектів має важливе значення на двох рівнях: зовнішньому та внутрішньому. Коригування формування зовнішньої політики на ведення господарювання із залученням загальних ресурсів (спільне користування водними ресурсами, забруднення сільськогосподарських угідь, які знаходяться в безпосередній близькості до кордонів, порушення процесів видових міграцій тощо), що стимулює утворення нових ринків і регулюючих механізмів.

На внутрішньому рівні встановлення вартості екстерналій є вагомим інструментом оцінки стратегічних напрямів розвитку галузі через соціальну відповідальність [1].

У межах даного дослідження проведено групування зовнішніх ефектів за класифікаційними ознаками стійкого розвитку з подальшим встановленням індикаторів їх оцінки, а також розглянуто критерії оцінки та індикатори щодо виробництва біопалив лише першої та другої генерації, твердих, рідких і газоподібних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дану проблему досліджують країни з розвиненими економіками або з обмеженими ресурсами з метою посилення економічної та національної безпеки. Значного поширення такі дослідження набули з переходом економік країн до моделей стійкого розвитку та споживання. Так, ряд досліджень з оцінки зовнішніх витрат у сільському господарстві та біоенергетиці США, Нідерландів, Німеччини та Великобританії належать Піментелу, Евансу, Флетчеру та іншим дослідникам [18]. Флорін, Ван де Вен та інші [11] здійснили огляд існуючих показників оцінки виробництва біопалива за умови стійкості виробничих систем та визначили принципи впливу різних факторних ознак на критерії оцінки.

Вагомий внесок теоретико-методологічного обґрунтування поняття зовнішніх ефектів належать С. Бобильову та О. Врубльовській. На жаль, відчутний суттєвий дефіцит у вивченні зазначеного питання з боку вітчизняних дослідників. Однак, праці таких вчених, як О. Сакаль, В. Баранік, О. Степаненко, Гундарьов, Е. Гірусов, поглиблюють розуміння

взаємозв'язків проблем економічного зростання та суспільного добробуту, розкривають значення екстерналій у цілому, а також як економічної категорії у сфері використання природних ресурсів, тим самим створюючи належне підґрунтя для подальших досліджень в окремих сферах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Умови формування критеріїв та підбору індикаторів. Для подальшої роботи необхідно визначити поняття стійкої біоенергетичної системи. Для визначення поняття *стійкої біоенергетичної системи* адаптуємо поняття «стійкої виробничої системи» Сміта та Думнські [22] як *системи економічно і соціально прийнятної, стабільного виробництва біопалива зі збалансованим рівнем використання природних ресурсів, без порушення екосистем із максимальним уникненням деградації ґрунтів*.

У межах даного дослідження, ґрунтуючись на роботах [11, 18], встановлено дев'ять категорій зовнішніх ефектів для оцінки вартості загальних екологічних, економічних, санітарних та соціальних витрат у біоенергетичній галузі. Підбір критеріїв здійснено, спираючись на оцінку вартості збитків з боку потенційних платників, до яких належать:

1. Витрати на безпосереднє усунення наслідків та/або профілактику захворювань, очищення навколишнього середовища, відновлення здоров'я, відновлення біорізноманіття, трансформації експортно-імпортного торговельного балансу, підтримання належного рівня життя в сільській місцевості тощо (відповідно до чинного законодавства та міжнародних вимог);

2. Втрати на адміністрування та моніторинг (витрати, понесені органами державної влади і службами моніторингу навколишнього середовища, продовольства та охорони здоров'я).

Для підбору індикаторів були використанні лише ті зовнішні ефекти, які породжують фінансові витрати. Також, робота була спрямована на суспільні екстерналії, тобто такі зовнішні ефекти, вартість яких за дії біоенергетичних компаній перекладається на іншу частину суспільства. «Приватні» зовнішні ефекти виробників біопалива, або сировини для біопалива, під час даного дослідження не враховані, наприклад, підвищення стійкості бур'янів до пестицидів або навчання персоналу і т. д.

Разом з тим, існує ряд зовнішніх ефектів, вартість яких перерозподіляється, або ж її неможливо чітко виокремити між суспільними та приватними витратами. До таких можна віднести втрату біорізноманіття або поширення нетипових промислових та сільськогосподарських культур.

Також, дане дослідження зосереджено на негативних зовнішніх ефектах і не розглядає позитивні екстерналії біоенергетичних систем, як такі, що здатні заохочувати до проведення посилюючої політики.

Принципи та критерії оцінки зовнішніх ефектів. Відповідно до ієрархічної структури вибору принципів та критеріїв [23], (табл.1), ми обрали п'ять принципів, які безпосередньо характеризують умови стійкості в економічних процесах [5]. До них належать такі:

- принцип захисту – захист і запобігання деградації природних ресурсів у процесі виробництва сировини та біопалива;
- принцип ефективності – підтримка ефективності виробничих функцій систем, не орієнтованих на біоенергетичну генерацію;
- соціальна допустимість – принцип непорушення рівня та умов життя;
- принцип безпеки – скорочення рівнів виробничих ризиків;
- економічна життєздатність супутніх систем.

Відповідно до принципів, встановлені критерії оцінки зовнішніх ефектів. Критерії впливають із загальних вимог і правил щодо стійкості виробництва біомаси та біопалива з неї [8, 10, 12, 20, 24] та базуються на моделях причинно-наслідкових зв'язків. Встановлення індикаторів відповідно до ієрархічної структури [14] дозволяє послідовно і чітко вийти на оцінку практичного значення показників.

1. Принципи та критерії формування екстерналій при біоенергетичному виробництві

Принципи	Критерії
Захисту	Пошкодження природного капіталу: родючість і придатність ґрунтів, кількість та якість питної води та води першої категорії, викиди у повітря, збереження біорізноманіття й ландшафту.
Ефективності	Агропродовольче виробництво, вирощування неекспортоорієнтованих та кормових культур
Соціальної допустимості	Збереження належного рівня життя, забезпеченість робочими місцями, збереження автентичності рекреаційних зон, збереження доступу до традиційного продуктового кошика.
Безпеки	Погіршення здоров'я людей і тварин, забезпечення продовольчої безпеки.
Економічної життєздатності	Економічний розвиток органічного землеробства та зеленого туризму.

Індикатори оцінки екстерналій. Виходячи із вищенаведених критеріїв та прийнявши за основу систему індикаторів сталого розвитку ОЕСР, ми виділили п'ять основних груп показників, які характеризують критерії оцінки вартості зовнішніх ефектів (табл. 2).

2. Класифікація зовнішніх ефектів та показники для їх оцінювання при біоенергетичному виробництві

Групи	Критерії	Індикатори
Вартість втрат природного капіталу:		
Вода	Забруднення (пестицидами, нітратами, вимитими ґрунтами, патогенними	Вміст нітратів та фосфатів; мутність;

	організмами), якість, кількість, доступ. Кількість інцидентів евтрофікації та забруднення водоймищ.	Біологічна потреба в кисні; споживання води; Водний слід; вартість заходів дезінфекції.
Ґрунт	Втрати органічної речовини та вуглецю з ґрунту; зовнішні пошкодження, спричинені ерозією.	Втрати органічного вуглецю; фізична втрата фосфору, азоту, калію; Дисбаланс поживних речовин; Фізична втрата ґрунту.
Повітря	Викиди в повітря	Викиди метану, аміаку, закису азоту, вуглецю.
Біорізноманіття	Втрата біорізноманіття у дикій природі; зміна біорізноманіття сільського господарства; втрата бджолиних колоній, підтримання диких видів флори та фауни від вимирання.	Наявність видових груп; площа проживання видових груп; Кількість особин у видових групах; Площі під рослинами-інтродуцентами.
Вартість галузевих компенсацій	Економічний розвиток споріднених галузей, виробничі процеси яких базуються на використанні спільних ресурсів.	Індекс різноманітності засобів до існування; Індекс економічної стійкості розвитку регіонів; Відтермінований коефіцієнт варіації або стандартної девіації по галузях; Рівень доступу до ринків.
Вартість соціальної збалансованості	Рівень соціальної стійкості та адаптованості по відношенню до виробничих процесів.	Доступ до ресурсів, які полегшують існування (земля, вода, інфраструктура, кредитні кошти); Вартість консультацій та компенсацій; формування трудової пропозиції.
Вартість заходів безпеки:		
Медицина та здоров'я	Лікування хронічних і поточних захворювань прямо та опосередковано пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища.	Бактеріальні й вірусні прояви в продуктах харчування та кормах; Стійкість до антибіотиків; харчові отруєння пестицидами та нітратами.

Продовольча безпека	Наявність і доступ до продовольства через фізичну (кількісну) наявність продуктів харчування та наявність засобів отримання продовольства, використання продовольства й стабільності продовольчого забезпечення.	Виробництво продовольства, кормів та біопалива; Продуктивність взаємопов'язаних сільськогосподарських культур; Ціни на продукти харчування; Коефіцієнт варіації або стандартної девіації на ціни на продукти; Частка земельних ресурсів, що є засобом до існування громадян; Експортно/імпортний баланс сільськогосподарської продукції, взаємопов'язаної із сировиною для біопалива.
Витрати технічного та адміністративного супроводу	Рівень моніторингу та оцінювання ступеня забруднень, збирання, опрацювання, зберігання інформації та інші адміністративні витрати.	Заробітна плата й кошти, що виділяються з бюджету.

1. Вартість витрат природного капіталу:

1.1. Вода. Пестициди, поживні речовини (азот і фосфор), відходи виробництва, специфічні бактерії та мікроорганізми, що є результатом процесу виробництва сировини для біопалива, забруднюють ґрунтові та поверхневі води і формують витрати на очищення й доставку питної води відповідно до встановлених стандартів. Варто зауважити, що такі екстерналиї є характерними для будь-якої галузі сільського господарства. Дана група витрат відображує вартість доступу до якісної питної води в належній кількості в результаті вирощування сировини для біопалива. До індикаторів якості води належать: а) показник забруднення нітратами та фосфатами; б) забруднення пестицидами; в) показник наявності патогенних мікроорганізмів.

Для оцінки зовнішніх витрат кількості води розраховується складний індексний показник Водний слід, який відображує витрати води в процесі виробництва біопалива шляхом розрахунку об'єму води, спожитого на енергетичну одиницю, що була згенерована. Індикатор безпосередньо відображує рівень спільного користування водними ресурсами, оскільки відображує рівень витрат води з площ посівів на енергетичну одиницю [5]. Іншим показником за допомогою якого можна встановити порушення в

балансі користування водними ресурсами, є Показник зміни доступу до водних ресурсів.

1.2. *Повітря.* Дана група має досить незначний загальний вплив на оцінку зовнішніх витрат, особливо у порівнянні з традиційними джерелами енергії [19]. Актуальність її застосування може бути визначена в умовах порівняння виробництва різних культур, що в подальшому застосовуються для виробництва біопалива. У цій групі показники, які можуть бути фізично виміряні та їх індикатори, релевантні: емісія аміаку, метану, закису азоту, діоксиду вуглецю та індекс загальної вартості вуглецевого забруднення – Період вуглецевої окупності.

1.3. *Ґрунт.* Якість і стан ґрунтів та ландшафту – життєво необхідна умова для ведення сільського господарства й належного рівня життя. Разом з тим, через інтенсифікацію ведення сільського господарства та збільшення навантаження через вирощування культур, які одночасно мають продовольчу, кормову та енергетичну цінність (соняшник, пшениця) прискорилися процеси ерозії ґрунтів та їх розорюваність, що, у свою чергу, призводить не тільки до якісних змін, але й впливає на ландшафти. Ерозія ґрунту, належить як до прямих видатків, так і до екстерналій з часовим мультиплікатором – чим більший часовий лаг, тим значніша втрата суспільного блага. До показників оцінки вартості зовнішніх ефектів від землекористування належать Витрати на відновлення захисних смуг на землях не зайнятих під сільськогосподарське виробництво, Втрата органічних речовин та двоокису вуглецю із орних земель, Вимивання ґрунту, Загальна площа орних земель.

1.4. *Біорізноманіття.* Сучасні методи ведення сільського господарства призвели до суттєвих змін у природній флорі та фауні. Так, за підрахунками вчених-біологів, 170 видів представників фауни безповоротно зникли минулого століття через розширення сільськогосподарського виробництва, у тому числі: 9% – комах; 2% – ссавців та риб від загальної кількості видового різноманіття. 95% природних лук були змінені та втрачені [9]. Специфічною проблемою вирощування енергокультур є імплементація їх у нехарактерне середовище, що відповідно, зумовлює вплив на формування нових екосистем, або докорінні зміни в аборигенних. Дана проблема знаходиться в стані вивчення і не дає нині змоги докорінно оцінити вартість майбутніх змін. До зовнішніх ефектів у даному розділі можна віднести витрати на відновлення, або підтримку існування диких видів, втрати бджолиних колоній, витрати на дослідження впливів рослин-інтродуцентів. Індикатори, які дозволяють встановити кількісну вартість даних екстерналій, наведені в табл. 2: Наявність природних видових груп; Кількість особин у видовій групі; Площа проживання видових груп; Витрати на відновлення та утримання зникаючих видів.

2. *Вартість галузевих компенсацій.* Дотаційні витрати на стимулювання розвитку (підтримку) комерційно менш вигідних на даному етапі, але стратегічно важливих галузей сільського господарства таких, наприклад, як хмелярство або вирощування кормових культур [6]. Варто враховувати вартість впливів на ведення органічного землеробства,

відповідно до міжнародних стандартів і втрати від скорочення «зелених» туристичних зон.

3. *Вартість соціальної збалансованості.* Дана категорія характеризується рівнем додаткових витрат, що потенційно порушують соціальну стійкість по відношенню до виробничих процесів, таких як: зміна доступу до ресурсів, перекваліфікація та освіта, збереження належного рівня життя, витрати на зміни продуктового кошика, рівень безробіття [21].

4. *Вартість заходів безпеки.*

4.1. *Медицина та здоров'я.* У першу чергу, до таких зовнішніх ефектів відносять вартість лікування хронічних та поточних захворювань, викликаних потраплянням до організму нітратів і пестицидів, а також патогенних мікроорганізмів.

4.2. *Продовольча безпека,* як правило, оцінюється наявністю й доступом до продовольства через фізичну (кількісну) наявність продуктів харчування та наявність засобів отримання продовольства, використання продовольства й стабільності продовольчого забезпечення [15, 20]. Багатовимірний характер продовольчої безпеки значно розширює коло зовнішніх ефектів щодо неї з боку біоенергетичного виробництва від класичної вартісної різниці між виробництвом на продовольство, або для виробництва біопалива через цінові коливання. Такі витрати обліковуються через показники площі, зайнятої під виробництво продуктів харчування, кормів та біопалива, виробнича ефективність (врожайність), ціни на основні культури, коефіцієнт варіації стандартної девіації ціни на продукти харчування.

5. *Витрати на моніторинг та оцінювання рівня та ступеня забруднень, збір, опрацювання й зберігання інформації та інші адміністративні витрати.*

Висновки та перспективи подальших досліджень. У межах даного дослідження, спираючись на світовий досвід і вітчизняну специфіку біоенергетичного ринку, було розкрито поняття негативних зовнішніх ефектів у біоенергетичних системах, класифіковано їх по групах, відповідно до наявних критеріїв, та виведено індикатори, які дозволяють встановити вартісний вираз «непрямих» витрат, що виникають у процесі біоенергетичного виробництва.

У результаті роботи порушено ряд питань, важливих для формування політики, спрямованої на розвиток біоенергетики та сільського господарства на засадах сталого розвитку. По-перше, покращити ефективності регуляторних механізмів з метою мінімізації впливів зовнішніх ефектів. По-друге, дозволяє встановити значність впливу зовнішніх ефектів на розвиток сільських регіонів. По-третє, встановити потенціал позитивних екстерналій, визначивши джерела додаткових прибутків/переваг. Нарешті, сформувати оптимальні підходи до стимулювання розвитку біоенергетики на законодавчому рівні.

Ряд показників, відображений у процесі роботи, може бути доповнений і розширений у подальших дослідженнях на основі додаткових критеріїв із урахуванням регіональної та галузевої специфіки.

**Постанови Кабінету Міністрів України,
спрямовані на скорочення споживання
природного газу***

1. Розпорядження Кабінету Міністрів № 1014-р від 16.10.2014 "Про затвердження плану коротко- та середньострокових заходів щодо скорочення обсягу споживання природного газу на період до 2017 року".

2. Постанова Кабінету Міністрів № 491 від 1.10.2014 «Про внесення змін до Порядку використання коштів, передбачених у держбюджеті для здійснення заходів щодо ефективного використання енергетичних ресурсів та енергозбереження»

3. Постанова Кабінету Міністрів № 902-р від 1.10.2104 «Про Національний план дій з відновлюваної енергетики на період до 2020 року».

4. Постанова Кабінету Міністрів № 453 від 10.09.2014 «Про стимулювання заміщення природного газу під час виробництва теплової енергії для установ та організацій, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів».

5. Розпорядження Кабінету Міністрів № 791-р від 3.09.2014 «Про затвердження плану заходів з імплементації Директиви Європейського Парламенту та Ради 2009/28/ЄС».

6. Постанова Кабінету Міністрів № 293 від 9.07.2014 «Про стимулювання заміщення природного газу у сфері тепlopостачання».

*За даними доповіді Т. А. Желєзної «Перспективи розвитку біоенергетики в Україні». БАУ. 2015 р.; із джерела [3].

Список літератури

1. Бобылев С. Н. Экономика устойчивого развития / С. Н. Бобылев, Э. В. Гирусов, Р. А. Перелет. – М. : Ступени, 2004. – 303 с.

2. Сакаль О. В. Екстерналії землекористування у лісовму секторі [Електронний ресурс] / О. В. Сакаль. – Режим доступу : <http://economics-of-nature.net/uploads/arhiv/2013/Sakal.pdf>

3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>

4. Abramovitz, J., 1997. Valuing nature's services. In: Brown, L., Flavin, C., French, H. (Eds.), State of the World. Worldwatch Institute, Washington, DC. P. 95–114.

5. Baumol, W.J., Oates, W.E., 1988. The Theory of Environmental Policy. Cambridge University Press, Cambridge.

6. Bouman, B.A.M., Peng, S., Castaneda, A.R., Visperas, R.M., 2005. Yield and water use of irrigated tropical aerobic rice systems. Agric. Water Manage. 74, 87–105.

7. Brouwer, R., 1999. Market Integration of Agricultural Externalities: A Rapid Assessment Across EU Countries. Report for European Environment Agency, Copenhagen.

8. Cramer, J., de Bruijne, M., Wissema, E., Lammers, E., Dijk, D., Jager, H., van Bennekom, S., Breunese, E., Horster, R., van Leenders, C., Wonink, S., Wolters, W., Kip, H., Stam, H., Faaij, A., Kwant, K., 2007. Testing framework for sustainable biomass. In: Final Report from the Project Group oil palm landscapes of South East Asia. Philos. Trans. R. Soc. London, Ser. B 366, 3277–3291.
9. Daily, G. (Ed.), 1997. *Nature's Services: Societal Dependence on Natural Ecosystems*. Island Press, Washington, DC.
10. FAO, 2011. The Global Bioenergy Partnership Sustainability Indicators For Bioenergy. FAO, Climate Energy and Tenure Division, Rome. www.fao.org/docrep/016/i2668e/i2668e.pdf
11. Florin M.J., van de Ven G.W.J., van Ittersum M.K., What drives sustainable biofuels? A review of indicator assessments of biofuel production systems involving smallholder farmers. *Environmental science and Policy* 37 (2014) 142–157.
12. Fritsche, U.R., Hußnecke, K., Hermann, A., Schulze, F., Wiegmann, K., Adolphe, M., 2006. *Sustainability Standards for Bioenergy*. WWF-Germany, Frankfurt.
13. Gerbens-Leenes, W., Hoekstra, A.Y., van der Meer, T.H., 2009. The water footprint of bioenergy. *PNAS* 106, 10219–10223.
14. Hinkel, J., 2011. Indicators of vulnerability and adaptive capacity: towards a clarification of the science–policy interface. *Global Environ. Change* 21, 198–208.
15. Ingram, J.S.I., Gregory, P.J., Izac, A.M., 2008. The role of agronomic research in climate change and food security policy. *Agric. Ecosyst. Environ.* 126, 4–12.
16. Lewis, T.R., 1996. Protecting the environment when costs and benefits are privately known. *Rand Journal of Economics* 27 (4), Winter, 819–847.
17. Pearce, D.W., Turner, R.H., 1990. *Economics of Natural Resources and the Environment*. Harvester Wheatsheaf, New York.
18. Pretty J.N., Brett C., Gee D., Hine R.E., Mason C.F., Morison J.I.L., Raven H., Rayment M.D., G. van der Bijl. An assessment of the total external costs of UK agriculture. *Agricultural Systems* 65 (2000) 113–136.
19. Pulleman, M., Creamer, R., Hamer, U., Helder, J., Pelosi, C., Peres, G., Rutgers. – M., 2012. Soil biodiversity, biological indicators and soil ecosystem services—an overview of European approaches. *Curr. Opin. Environ. Sustainability* 4, 529–538.
20. RSB, 2012. RSB Food Security Guidelines. Roundtable on Sustainable Biofuels. rsb.org/.../guidelines/12-30-04-RSB-GUI-01-006-01-RSB-Food-SecurityGuidelines.pdf
21. Schoneveld, G.C., German, L.A., Nutakor, E., 2011. Land-based investments for rural development? A grounded analysis of the local impacts of biofuel feedstock plantations in Ghana. *Ecol. Soc.* www.ecologyandsociety.org/vol16/iss4/art10/
22. Smith, P., Powlson, D.S., Glendenning, M.J., Smith, J.U., 1998. Preliminary estimates of the potential for carbon mitigation in European soils through no-till farming. *Global Change Biology* 4, 679–685.
23. van Cauwenbergh, N., Biala, K., Biolders, C., Brouckaert, V., Franchois, L., Garcia Ciudad, V., Hermy, M., Mathijs, E., Muys, B., Reijnders, J., Sauvenier, X., Valckx, J., Vanclooster, M., van der Veken, B., Wauters, E., Peeters, A., 2007. SAFE-Ahierarchical framework for assessing the sustainability of agricultural systems. *Agric. Ecosyst. Environ.* 120, 229–242.
24. UN-Energy, 2007. *Sustainable Bioenergy: A Framework for Decision Makers*. Food and Agriculture Organization of the United Nations, Rome.

Оценка внешних издержек/эффектов – важный показатель устойчивого развития любой системы, как фактор косвенных расходов или приобретенных преимуществ третьей стороны, которая не является прямым потребителем или производителем. Данное исследование направлено на формирование классификационной системы внешних издержек/эффектов в процессе производства сырья на нужды биоэнергетики через структуру существующих индикаторов, которые могут быть отнесены к показателям устойчивого развития. Установлена логично-последовательная связь между принципами, критериями и индикаторами устойчивого развития биоэнергетических систем. В результате сформирована база для аналитической оценки потенциала внешних издержек/эффектов биоэнергетики Украины.

Екстерналиї, індикатори оцінки, біоенергетическі системи, критерії оцінки, стоимость внешних расходов.

Assessment of external costs/effects is an important indicator of sustainable development of any system as a factor in indirect costs or benefits gained a third party that is not a direct consumer or producer. This study is aimed at forming a classification system of external costs/effects in the production of raw materials to the needs of bioenergy through the structure of existing indicators. Logical sequential relationship established between the principles, criteria and indicators for sustainable development of bioenergy systems. As a result, It was formed the basis for the analytical evaluation of potential external costs / effects of bioenergy Ukraine.

External costs, external costs value, indicators for assessing, bio-energy systems, evaluation criteria.

УДК 336:657.422.4

ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ: ВИДИ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

**Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин, кандидати економічних наук
Львівський національний аграрний університет**

Висвітлено основні класифікаційні ознаки фінансових інструментів у взаємозв'язку з показниками фінансової звітності. Проаналізовано категорії фінансових інструментів. Досліджено питання оцінки та відображення у фінансовій звітності операцій з фінансовими інструментами. Доповнено класифікацію похідних фінансових інструментів для потреб бухгалтерського обліку і контролю.

Фінансові інструменти, фінансовий ринок, класифікація, похідні фінансові інструменти, деривативи.

© Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин, 2014

Оценка внешних издержек/эффектов – важный показатель устойчивого развития любой системы, как фактор косвенных расходов или приобретенных преимуществ третьей стороны, которая не является прямым потребителем или производителем. Данное исследование направлено на формирование классификационной системы внешних издержек/эффектов в процессе производства сырья на нужды биоэнергетики через структуру существующих индикаторов, которые могут быть отнесены к показателям устойчивого развития. Установлена логично-последовательная связь между принципами, критериями и индикаторами устойчивого развития биоэнергетических систем. В результате сформирована база для аналитической оценки потенциала внешних издержек/эффектов биоэнергетики Украины.

Екстерналиї, індикатори оцінки, біоенергетическі системи, критерії оцінки, стоимость внешних расходов.

Assessment of external costs/effects is an important indicator of sustainable development of any system as a factor in indirect costs or benefits gained a third party that is not a direct consumer or producer. This study is aimed at forming a classification system of external costs/effects in the production of raw materials to the needs of bioenergy through the structure of existing indicators. Logical sequential relationship established between the principles, criteria and indicators for sustainable development of bioenergy systems. As a result, It was formed the basis for the analytical evaluation of potential external costs / effects of bioenergy Ukraine.

External costs, external costs value, indicators for assessing, bio-energy systems, evaluation criteria.

УДК 336:657.422.4

ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ: ВИДИ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

**Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин, кандидати економічних наук
Львівський національний аграрний університет**

Висвітлено основні класифікаційні ознаки фінансових інструментів у взаємозв'язку з показниками фінансової звітності. Проаналізовано категорії фінансових інструментів. Досліджено питання оцінки та відображення у фінансовій звітності операцій з фінансовими інструментами. Доповнено класифікацію похідних фінансових інструментів для потреб бухгалтерського обліку і контролю.

Фінансові інструменти, фінансовий ринок, класифікація, похідні фінансові інструменти, деривативи.

© Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин, 2014

Ринок фінансових інструментів доволі різноманітний у міжнародній практиці. Значна частина доходів закордонних підприємств отримується саме за рахунок їх використання. Для вітчизняної практики поняття фінансових інструментів є новим, а їх ринок недостатньо розвинений. Непопоширеними є й операції з фінансовими інструментами. Це негативно позначається на діловій активності суб'єктів ринку, знижує швидкість обертання фінансових потоків. Для правильного відображення фінансових інструментів у фінансовому обліку та звітності постає необхідність у дослідженні питань, пов'язаних з їх класифікаційними ознаками, видами та оцінкою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні засади розробки фінансових інструментів та особливості їх застосування досліджують зарубіжні вчені. Ці дослідження потребують осмислення та адаптації зарубіжного досвіду до реалій в Україні. Серед учених-економістів за кордоном питання фінансових інструментів досліджували Ф. Блек, Л. Галітц, В. Бансала, Р. Колб та інші автори. В Україні дослідженням фінансових ринків та розробкою необхідних заходів щодо становлення ринку фінансових інструментів займаються О. Бере-славська, І. Бланк, Б. Луців, В. Ходатківська, Л. Примостка, О. Сохацька та інші.

У наукових працях аналізується вплив зовнішніх чинників на характеристики фінансових інструментів (часові характеристики та характеристики дохідності), оцінюється фінансовий інструментарій за різновидами інструментів. Проте, потребують більш досконалого дослідження питання оцінки загального стану обігу фінансових інструментів, їх класифікації для потреб бухгалтерського обліку і контролю.

Мета дослідження – висвітлення класифікаційних ознак та видів фінансових інструментів задля усунення невизначеності в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу. На фінансовому ринку України фінансові інструменти не набули широкого впровадження. Однією з основних причин є відсутність у нашій державі досконалого законодавства, яке регулювало б операції з фінансовими інструментами, що спонукає до впровадження змін у законодавстві країни, враховуючи міжнародні стандарти.

Основні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти викладені в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання» та 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Проте, у них не визначено формату інформації, яку потрібно розкривати, та її місце у фінансових звітах. Інформація про визнані фінансові інструменти подається окремим рядком в основній частині балансу, а про невизнані – у Примітках або додаткових таблицях, які не є складовою фінансових звітів і являють собою коментар до них.

В Україні, базуючись на міжнародних стандартах, було розроблено та затверджено П(С)БО 13 «Фінансові інструменти». Однак складність і незрозумілість даного стандарту призвели до його повного ігнорування у практичній діяльності підприємств. Фінансові інструменти не знаходять

відображення у статтях фінансової звітності, що викликано проблемою їх класифікації та оцінки.

Відмінністю МСБО від П(С)БО 13 є те, що в них похідні фінансові інструменти не виокремлюють, вони входять до складу фінансових активів підприємства. Згідно з §11 МСБО 32, до фінансових активів належать: грошові кошти; пайові інструменти інших компаній, що утримуються на балансі компанії; договори, що дають право на отримання грошових коштів чи інших фінансових активів від іншої компанії та на обмін фінансових активів чи фінансових зобов'язань з іншою компанією на потенційно вигідних для цієї компанії умовах; договір, виконати який компанія повинна наданням іншій стороні власних пайових інструментів і який при цьому є непохідним інструментом, за яким у компанії може виникнути обов'язок отримати змінну кількість власних пайових інструментів [6].

На рис. 1 наведемо класифікаційні категорії фінансових інструментів, для яких Міжнародні стандарти фінансової звітності встановлюють правила оцінки в обліку.

Підприємству доцільно визнавати фінансовий актив або зобов'язання у Звіті про фінансові результати тільки тоді, коли вона стає стороною договірних положень інструменту. При початковому визнанні фінансові активи і зобов'язання оцінюються за справедливою вартістю.

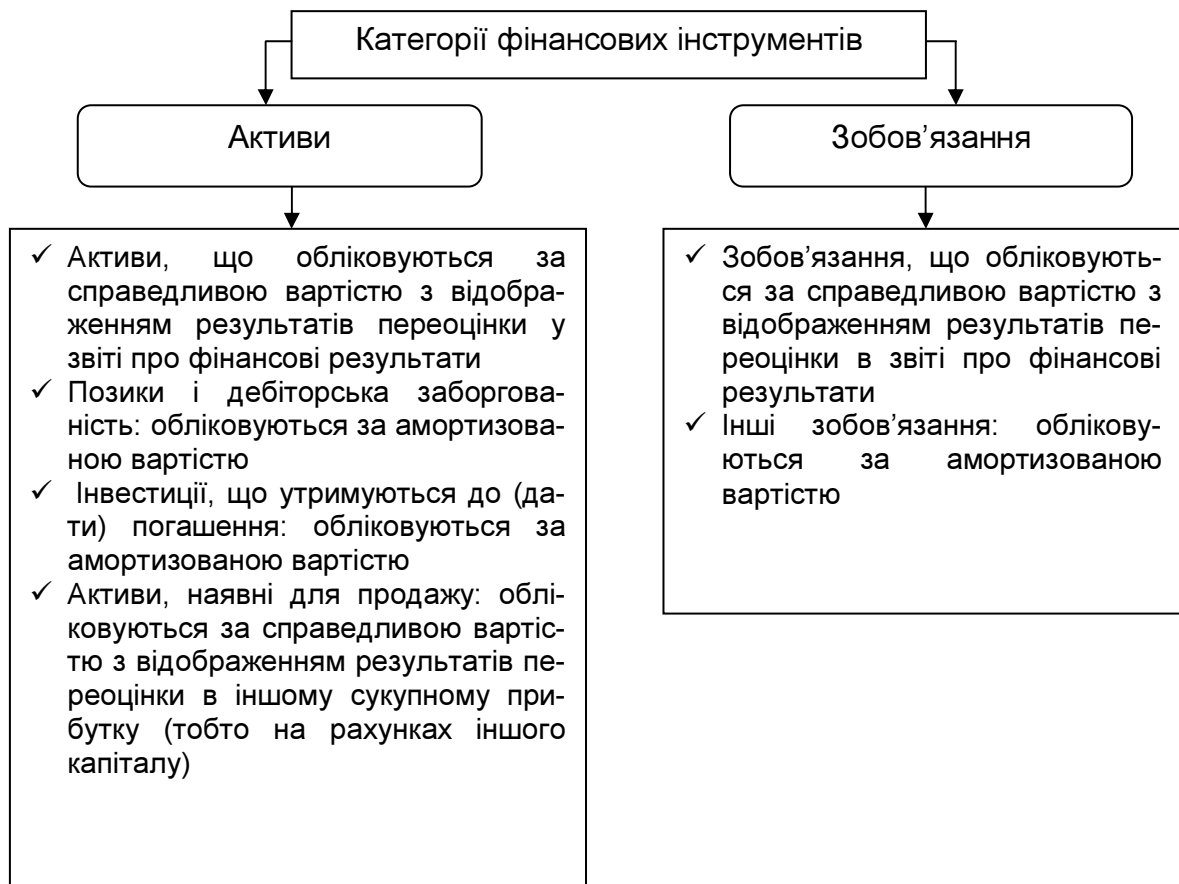


Рис. 1. Категорії фінансових інструментів

Вітчизняні П(С)БО не розкривають вимог щодо відображення у фінансовій звітності операцій з фінансовими інструментами. До того ж, фінансові інструменти належать до групи «Контрактні зобов'язання», облік яких, відповідно до Інструкції «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», ведеться на рахунку класу 0 «Позабалансові рахунки», а саме: 03 «Контрактні зобов'язання» із відкриттям аналітичних рахунків за їх видами. При цьому поза балансом відображується лише вартість контракту, а будь-які зміни цієї вартості впливають на розмір доходів і витрат суб'єкта господарювання.

Варто зауважити, що у П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» зазначено, що збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, визнається іншими доходами або іншими витратами, що свідчить про їх відображення у Звіті про фінансові результати підприємства [5].

Постійна інноваційна діяльність на фінансовому ринку призводить до появи форм і видів фінансових інструментів. Якщо розглядати категорію «фінансовий інструмент» з точки зору функціонування власне фінансового ринку, то слід відзначити певні особливості щодо її тлумачення та класифікації. Так, за визначенням вітчизняних науковців В. Ходаківської та О. Данілова, фінансові інструменти – це різноманітні фінансові документи, які обертаються на ринку, мають грошову вартість і за допомогою яких здійснюються операції на фінансовому ринку [9].

У п. 45 МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» надається класифікація фінансових активів залежно від мети кінцевого призначення, зокрема, вони класифікуються на чотири категорії з відображенням у балансі [7]: фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку; інвестиції, утримувані до їх погашення; позика та дебіторська заборгованість; фінансові активи, доступні для продажу.

Розглянемо класифікаційні ознаки та види фінансових інструментів, що їм відповідають і є, на нашу думку, найважливішими (рис. 2).

Погоджуємося з пропозицією М. О. Власенка використовувати ще одну класифікаційну категорію «за формою, в якій існують фінансові інструменти» [1, с. 54].

За окремими сегментами фінансового ринку розрізняють такі інструменти, що їх обслуговують:

- інструменти грошового ринку та ринку позикових капіталів, до яких належать гроші, грошові сурогати, розрахункові документи, цінні папери;
- інструменти ринку цінних паперів – різноманітні цінні папери, що обертаються на цьому ринку;
- інструменти валютного ринку, серед яких вирізняють іноземну валюту, розрахункові валютні документи, а також окремі види цінних паперів, що обслуговують цей ринок;



Рис. 2. Класифікація фінансових інструментів

- інструменти страхового ринку – страхові послуги, які пропонуються на продаж (страхові продукти), а також розрахункові документи й окремі види цінних паперів, що обслуговують цей ринок;
- інструменти ринку золота (срібла, платини) та дорогоцінного каміння. До них належать зазначені види цінних металів та каменів, які купують з метою формування фінансових резервів і тезаврації, а також розрахункові документи й цінні папери, що обслуговують цей ринок;

- інструменти ринку нерухомості – цінні папери та документи, що засвідчують право власності на той чи інший вид нерухомості.

З 1 січня 2013 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» №5519-VI. Цими змінами до ПКУ передбачається створення нового фінансового інструменту – фінансового векселя, який, на відміну від звичайних векселів, є емісійним цінним папером і випускається в бездокументарній формі.

Згідно з п/п 14.1.176-1, фінансовий вексель – це цінний папір, що посвідчує зобов'язання банківської установи, у тому числі центральний орган виконавчої влади, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, які випускаються в бездокументарній формі з метою оформлення наявної заборгованості, у тому числі Державного бюджету України [4].

На фінансовому ринку України більш широкого застосування набули операції з первинними фінансовими інструментами, тоді як застосування в українській практиці похідних фінансових інструментів є інновацією. Тому докладніше зупинимось саме на похідних фінансових інструментах, які ще називають деривативами, оскільки їх вартість похідна від вартості базових інструментів, покладених в основу угоди. Вони є одними з найбільш дієвих засобів мінімізації ризиків.

Під похідними фінансовими інструментами необхідно розуміти контракти, які укладаються для перерозподілу фінансових ризиків і передбачають попередню фіксацію всіх умов проведення в майбутньому певної операції (купівлі, продажу, обміну, емісії) з інструментом, який є предметом угоди.

Щодо класифікації похідних фінансових інструментів, то вони, поділяються на біржові строкові контракти (опціони, ф'ючерси), позабіржові строкові контракти (форварди, свопи) та похідні цінні папери.

Гоффе В. В. пропонує поділити класифікацію деривативів, залежно від особливостей хеджування, на три великі класи: лінійні синтетичні цінні папери (кошик активів, спред); залежні від часу безумовні деривативи (лінійні або квазілінійні, нелінійні); нелінійні вимоги, залежні від обставин (опціони та іпотечні деривативи) [2, с. 9].

Узагальненою і науково обґрунтованою, на наш погляд, є класифікація похідних фінансових інструментів для потреб бухгалтерського обліку та контролю, запропонована В. С. Здреником, який поділяє похідні фінансові інструменти: за базовим активом, за властивостями та за місцем укладання угоди [3, с. 7].

Розглянуті класифікації похідних фінансових інструментів не можна назвати вичерпними, оскільки вони не враховують усіх класифікаційних ознак, особливо це стосується оцінки деривативів та терміну їх використання (див. таблицю).

Наведена нами класифікація похідних фінансових інструментів відображує всі основні моменти визнання, оцінки та обліку деривативів,

що дозволить сформувати єдиний підхід до побудови методики бухгалтерського обліку та контролю деривативів.

Класифікація похідних фінансових інструментів для потреб бухгалтерського обліку та контролю

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види	Значення для бухгалтерського обліку і контролю
1	За базовим активом, покладеним в основу угоди	✓ Фондові ✓ Товарні ✓ Валютні ✓ Кредитні	Для визначення рахунків, на яких потрібно відображувати базовий актив похідного фінансового інструменту
2	За місцем здійснення операції	✓ Біржові інструменти ✓ Позабіржові інструменти	Для здійснення посиленого контролю за позабіржовими інструментами, за якими є найбільші ризики
3	За метою здійснення операції	✓ Інструменти хеджування ✓ Інструменти спекуляції ✓ Арбітражні деривативи	Для правильного облікового відображення результатів хеджування та спекуляції
4	За способом оцінки	✓ Оцінені за біржовим курсом ✓ Оцінені за біржовим курсом або на основі математичних моделей ✓ Оцінені за аналогічною угодою або на основі математичних моделей	Для правильності вибору оцінки похідного фінансового інструменту
5	За терміном виконання операцій	✓ Короткотермінові деривативи ✓ Середньотермінові деривативи ✓ Довготермінові деривативи	Для правильного відображення в обліку та звітності

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, чинне на сьогодні П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» щодо визнання, класифікації та оцінки фінансових інструментів відстає від їх ринку. В Україні відсутній повний спектр фінансових інструментів, притаманний розвиненим країнам: не завершено формування повноцінної нормативно-правової бази для випуску та обігу похідних фінансових інструментів і деяких видів цінних паперів; цінні папери, що перебувають в обігу на фондовому ринку, не підкріплені належними механізмами хеджування ризиків інвесторів, що застосовуються у світовій практиці; передбачені законодавством види цінних паперів не

доведені до рівня деталізації їх характеристик, передбачених міжнародними стандартами класифікації фінансових інструментів тощо.

Перспективи подальших досліджень вбачаємо у спрямуванні формулювання єдиного підходу організації і методики бухгалтерського обліку та вдосконалення нормативної бази щодо фінансових інструментів. Також буде приділена увага фінансовим ризикам, які притаманні операціям із фінансовими інструментами.

Список літератури

1. Власенко М. О. Понятійні та сутнісні характеристики світового фінансового ринку / М. О. Власенко // Бізнес-інформ. – 2013. – № 3. – С. 52–57.

2. Гоффе В. В. Ринок деривативів: зарубіжний досвід та перспективи розвитку в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / В. В. Гоффе. – К., 2005. – 23 с.

3. Здреник В. С. «Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами» : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / В. С. Здреник. – Житомир : Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 20 с.

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів : закон України від 06.12.2012 р. № 5519-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>

5. Фінансові інструменти : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 13, затв. наказом Міністерства фінансів України №559 від 30.11.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

6. Фінансові інструменти: представлення інформації : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 32 / Веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

7. Фінансові інструменти: визнання та оцінка : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 39 / Веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

8. Фінансові інструменти: розкриття : Міжнародний стандарт фінансової звітності № 7 / Веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

9. Ходаківська В. П. Ринок фінансових послуг : навч. посіб. / В. П. Ходаківська, О. Д. Данілов. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 501 с.

Отражены основные классификационные характеристики финансовых инструментов во взаимосвязи с показателями финансовой отчетности. Проанализированы категории финансовых инструментов. Исследованы вопросы оценки и отражения в финансовой отчетности операций с финансовыми инструментами. Дополнена классификация производных финансовых инструментов для нужд бухгалтерского учета и контроля.

Фінансові інструменти, фінансовий ринок, класифікація, похідні фінансові інструменти, деривативи.

The key features of classification of financial instruments in conjunction with those financial statements highlight in the article. The analysis of the categories of financial instruments. The issue of valuation and disclosures in the financial statements of transactions in financial instruments. Supplemented classification of derivative financial instruments for the purposes of accounting and control.

Financial instruments, financial market, classification, derivative financial instruments, derivatives.

УДК 001.895:631.11(477)

ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ РЕСУРСНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

С. В. Сирцева, асистент

Миколаївський національний аграрний університет

Досліджено, систематизовано та узагальнено існуючі підходи щодо сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства». Доповнено трактування сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства» як базової умови досягнення цілей його інноваційного розвитку. Представлено структуру ресурсного забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства.

Ресурсне забезпечення, інноваційний розвиток, ресурсний потенціал, організаційно-економічні відносини.

Загальна тенденція розвитку соціально-економічних систем, зокрема суб'єктів аграрного сектору економіки, полягає в досягненні визначеного рівня економічної, соціальної та екологічної ефективності, яке можливе лише за умови здійснення інноваційної діяльності.

Безперечна необхідність зміни вектора розвитку аграрних підприємств на інноваційний підпорядкована рівню комплексності та відповідності ресурсного забезпечення як базової умови досягнення цілей інноваційного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти щодо сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку», його ролі та взаємозв'язку з таким поняттям, як «ресурсний потенціал», було розглянуто у роботах провідних вітчизняних та зарубіжних економістів, зокрема В. Акіндінової, Б. Смагіна, О. Вишневської, В. Липчука, А. Томпсон-мол., А. Стрікланда, С. Юріна. Поте досі відсутнє однозначне визначення поняття ресурсного забезпечення інноваційного розвитку

The key features of classification of financial instruments in conjunction with those financial statements highlight in the article. The analysis of the categories of financial instruments. The issue of valuation and disclosures in the financial statements of transactions in financial instruments. Supplemented classification of derivative financial instruments for the purposes of accounting and control.

Financial instruments, financial market, classification, derivative financial instruments, derivatives.

УДК 001.895:631.11(477)

ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ РЕСУРСНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

С. В. Сирцева, асистент

Миколаївський національний аграрний університет

Досліджено, систематизовано та узагальнено існуючі підходи щодо сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства». Доповнено трактування сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства» як базової умови досягнення цілей його інноваційного розвитку. Представлено структуру ресурсного забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства.

Ресурсне забезпечення, інноваційний розвиток, ресурсний потенціал, організаційно-економічні відносини.

Загальна тенденція розвитку соціально-економічних систем, зокрема суб'єктів аграрного сектору економіки, полягає в досягненні визначеного рівня економічної, соціальної та екологічної ефективності, яке можливе лише за умови здійснення інноваційної діяльності.

Безперечна необхідність зміни вектора розвитку аграрних підприємств на інноваційний підпорядкована рівню комплексності та відповідності ресурсного забезпечення як базової умови досягнення цілей інноваційного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти щодо сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку», його ролі та взаємозв'язку з таким поняттям, як «ресурсний потенціал», було розглянуто у роботах провідних вітчизняних та зарубіжних економістів, зокрема В. Акіндінової, Б. Смагіна, О. Вишневської, В. Липчука, А. Томпсон-мол., А. Стрікланда, С. Юріна. Поте досі відсутнє однозначне визначення поняття ресурсного забезпечення інноваційного розвитку

саме аграрного підприємства, тому дане питання є актуальним і потребує подальшого дослідження.

Мета дослідження – визначити, узагальнити та систематизувати існуючі підходи щодо сутності поняття «ресурсне забезпечення інноваційного розвитку» як базової умови досягнення цілей його інноваційного розвитку. Виокремити напрями розкриття сутності даного поняття та представити його структуру.

Виклад основного матеріалу. Концептуальний підхід до ресурсного забезпечення інноваційної економіки певною мірою сформульований Й. Шумпетером, який визначає ресурсне забезпечення «як якісно і кількісно нову комбінацію економічних ресурсів, що забезпечують зміну техніки і перехід до нового укладу та зростання доходів за рахунок інновацій» [11]. Даний підхід підтримують і розвивають більшість вітчизняних і зарубіжних науковців.

Так, О. Кремінь трактує дане поняття як сукупність певних видів ресурсів (матеріальних, технологічних, трудових, фінансових, інформаційних, інтелектуальних) і джерел їх формування, що беруть безпосередню участь у процесах розвитку підприємства або можуть бути мобілізовані з метою забезпечення широкомасштабного використання його потенційних можливостей та переходу до якісно нового стану. Ресурсне забезпечення враховує спрямування, розширення, поповнення й відтворення джерел ресурсів і лише через можливість участі ресурсів у функціонуванні та розвитку підприємств створюється його ресурсний потенціал [3].

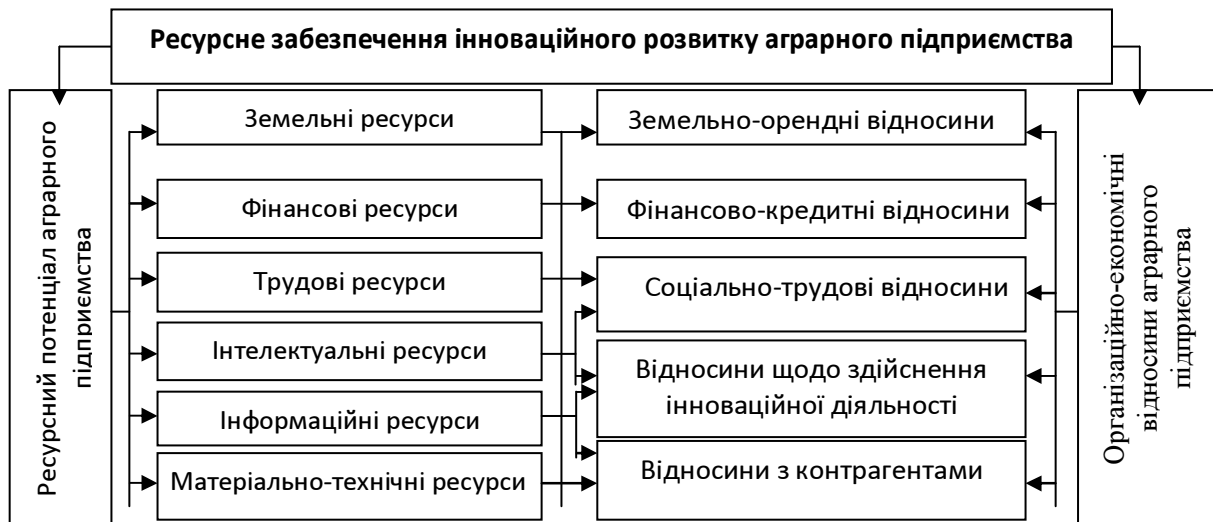
Юрін С. під ресурсним забезпеченням інноваційного розвитку розуміє сукупність внутрішніх і зовнішніх резервів і умов, необхідних для становлення й відтворення всіх структурних елементів інноваційного потенціалу, приведення їх у відповідність до вирішуваних завдань на кожному етапі інноваційного розвитку [12].

На думку Б. Смагіна та В. Акіндінова, узагальнюючий показник ресурсозабезпеченості аграрного сектору являє собою ресурсний потенціал, розрахунок якого полягає у визначенні сумарної оцінки всіх ресурсів [6].

Таким чином, дана група дослідників ототожнює ресурсне забезпечення підприємств з його ресурсним потенціалом, що, певною мірою, звужує сутність даного поняття. Натомість, С. Концеба розглядає ресурсне забезпечення розвитку як сукупність організаційно-економічних відносин, що спрямовуються на оптимальне та своєчасне створення відповідних умов для здійснення ефективного виробничого процесу [2]. У свою чергу, М. Франфузова зазначає, що ресурсне забезпечення організації – це система інституційних елементів, необхідних для розподілу й перерозподілу ресурсів господарюючими суб'єктами [9].

Отже, при визначенні даного поняття можна виокремити два підходи щодо його сутності, а саме: ресурсний та організаційний, які, на нашу думку, необхідно розглядати як комплексну систему.

Тому вважаємо, що ресурсне забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства являє собою комплексну систему, яка характеризується наявним ресурсним потенціалом підприємства, що включає в себе сукупність ресурсів та зусиль, а також відповідні організаційно-економічні відносини, які спрямовуються на досягнення визначеного рівня інноваційного розвитку підприємства (див. рисунок).



Складові компоненти ресурсного забезпечення інноваційного розвитку аграрних підприємств

У свою чергу, дослідження ресурсного потенціалу передбачає уточнення значення його складових. «Ресурсний» є похідним від слова «ресурс». Згідно із сучасним словником іноземних слів, термін «ресурси» (фр. *ressources*) означає «засоби, запаси, можливості, джерела чогось-небудь» [7]. Зміст терміна «потенціал» бере свій початок від латинського слова «*potentia*» і в перекладі означає – сила, міць. Тому й тлумачення сутності ресурсного потенціалу є різним і неоднозначним.

У сучасній економічній теорії є два підходи до визначення даного поняття. Так, одна група вчених-економістів [5, 10] вважає, що ресурсний потенціал – це сукупність ресурсів організації (земельні, трудові, матеріальні та ін.), що забезпечують безперервність і ефективність її діяльності.

Відповідно до другого підходу, ресурсний потенціал – це не тільки кількість ресурсів, але й закладена в них можливість розвитку системи в заданому напрямі. Даний підхід підтримують більшість вітчизняних і зарубіжних науковців.

Так, А. Томпсон-мол., А. Стрікланд зазначають, що «досвід і знання компанії, інтелектуальний капітал, конкурентні можливості, унікальні навички, стратегічно цінні активи, ринкові досягнення в сукупності формують її ресурсний потенціал, необхідний для успішної конкурентної боротьби. Успіх у цій боротьбі визначається також кількістю цих ресурсів і здатністю компанії мобілізувати їх у потрібний момент» [8, с.136].

Липчук В., Гнатишин Л. під ресурсним потенціалом підприємства розуміють певну структурну систему наявних природних, технічних, технологічних, кадрових та інших ресурсів, які в результаті соціально-економічних і виробничих відносин за мінімальних витрат забезпечують економічну стабільність та реалізацію наміченої стратегії діяльності [4].

Вишне夫ська О. розглядає ресурсний потенціал як багаторівневу систему, що характеризується сукупністю ресурсів різного роду, доступних для використання певного виду, кожен елемент якої являє собою складне ціле, систему взаємопов'язаних та взаємодіючих між собою частин, які мають відносну самостійність та багатофункціональність [1].

Ми підтримуємо позиції авторів другого підходу, адже дослідження категорії ресурсний потенціал необхідно проводити з урахуванням системності, тобто розглядати їх як сукупний потенціал ресурсів і зусиль, використання яких забезпечує розвиток системи в заданому напрямі.

Крім того, на нашу думку, найбільш об'єктивним методом дослідження відповідності формування системи ресурсного забезпечення інноваційного розвитку аграрного підприємства принципам та аналізу його складових елементів є саме системний підхід, оскільки всі види ресурсів у сукупності формують можливості досягнення цілей системи. Багатофункціональність більшості ресурсів створює умови для варіації застосування різних їх видів та елементів для досягнення одного і того самого заданого кінцевого результату. Проте, необхідно зазначити, що кожна складова виконує свої, властиві лише їй, функції (див. таблицю).

Функції елементів ресурсного потенціалу інноваційного розвитку аграрних підприємств

Елементи ресурсного потенціалу	Функції елементів
Земельні	Виконує функцію базового елемента, який визначає структуру інноваційної діяльності
Фінансові:	
- власні кошти	Основне джерело фінансування інноваційного розвитку
- бюджетні кошти	Забезпечують організацію державної фінансової, інвестиційної та матеріально-технічної підтримки інноваційного розвитку
- кредитні кошти	Найбільш доступне й перспективне джерело фінансування інноваційного розвитку підприємства
- вітчизняні та іноземні інвестиції	Сприяють зниженню ризиків реалізації інноваційних проектів
Трудові:	
- виконавчого типу	Беруть участь у перетворенні інноваційного продукту в інноваційну продукцію
- творчого типу	Беруть участь у створенні як інноваційного продукту, так і інноваційної продукції
Інтелектуальні	Забезпечують функціонування: - науково-дослідних інститутів та аграрних ВНЗ, які

	перетворюють знання в прикладні розробки і технології; - підприємств реального сектору, які формують попит на інновації та технології і створюють конкурентоспроможну інноваційну продукцію
Матеріально-технічні	Визначають техніко-технологічну базу інноваційного розвитку, впливають на масштаби і темпи інноваційної діяльності
Інформаційні	Характеризують інформаційні аспекти інноваційного розвитку стосовно внутрішніх можливостей підприємства та зовнішніх умов для їх реалізації

Таким чином, у процесі залучення ресурсів до інноваційного процесу формується ресурсний потенціал інноваційного розвитку аграрного підприємства, під яким слід розуміти комплексну систему, що представлена сукупністю ресурсів і можливостей, ефективне використання яких за наявності відповідних організаційно-економічних відносин забезпечить досягнення цілей інноваційного розвитку підприємства. У свою чергу, організаційно-економічні відносини інноваційного розвитку аграрного підприємства представляють собою цілісну систему, яка формує відповідні умови та сприяє ефективному використанню ресурсного потенціалу інноваційного розвитку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, інноваційний розвиток аграрного підприємства є найбільш прогресивним засобом досягнення цілей останнього як соціально-економічної системи. Цей тип розвитку реалізується шляхом використання прогресивних форм і механізмів ресурсного забезпечення, складовими якого є ресурсний потенціал та адекватні його елементам організаційно-економічні відносини підприємства.

Список літератури

1. Вишневська О. М. Ресурсний потенціал суб'єктів макросередовища / О. М. Вишневська // Регіональна бізнес-економіка та управління. – Вінниця, 2010. – № 2 (26). – С. 3–10.
2. Концеба С. М. Організація ресурсного забезпечення виробництва і переробки насіння ріпаку в регіоні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємством (за видами економічної діяльності)» / С. М. Концеба. – К., 2011. – 20 с.
3. Кремінь О. М. Ресурсне та організаційне забезпечення ефективного розвитку підприємств (за матеріалами цукрових заводів України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О. М. Кремінь. – К., 2009. – 21 с.
4. Липчук В. В. Проблеми формування ресурсного потенціалу фермерських господарств / В. В. Липчук, Л. Б. Гнатишин // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Економічні науки. – 2010. – Вип. 1 (37). – С. 153–160.
5. Мельник М. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие / М. В. Мельник, Е. Б. Герасимова. – М. : ФОРУМ ;

ИНФРА-М, 2007. – 192 с.

6. Смагин Б. И. Эффективность использования ресурсного потенциала в аграрном производстве / Б. И. Смагин, В. В. Акиндинов. – М. : Мичуринский ГАУ, 2007. – 150 с.

7. Современный словарь иностранных слов : ок. 20 000 слов. – М. : Русский язык, 1992. – 740 с.

8. Томпсон-мл. Артур. А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / А. Томпсон-мл. Артур, III. А. Дж. Стрикленд ; пер. с англ. – 12-е изд. – М. : Вильямс, 2009. – 928 с.

9. Французова М. А. Сущность ресурсного обеспечения деятельности организации [Электронный ресурс] / М. А. Французова // Транспортное дело России. – 2008. – № 03. – Режим доступа : http://www.morvesti.ru/archiveTDR/element.php?IBLOCK_ID=66&SECTION_ID=1352&ELEMENT_ID=2991

10. Шаталова Т. Н. Ресурсный потенциал сельскохозяйственных предприятий (формирование и использование) / Т. Н. Шаталова, М. В. Чебыкина. – Оренбург : ОГАУ, 1999. – 263 с.

11. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер ; пер. с нем. В. С. Автономова, М. С. Любского, А. Ю. Чепуренко. – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.

12. Юрин С. В. Ресурсное обеспечение национальной инновационной системы / С. В. Юрин // Креативная экономика. – М., 2010. – № 7 (43). – С. 28–33.

Исследованы, систематизированы и обобщены существующие подходы к сущности понятия «ресурсное обеспечение инновационного развития аграрного предприятия». Дана трактовка сущности понятия «ресурсное обеспечение инновационного развития аграрного предприятия» как базового условия достижения целей его инновационного развития. Представлена структура ресурсного обеспечения инновационного развития аграрного предприятия.

Ресурсное обеспечение, инновационное развитие, ресурсный потенциал, организационно-экономические отношения.

Studied systematized and generalized nature of existing approaches to the concept of «the resource provision of the innovative development of the agricultural enterprise». The essence of the concept of “the resource provision of the innovative development of the agricultural enterprises” is given. The fragment of the resource provision of the innovative development of the agricultural enterprises.

Innovative development, resource provision, recourse potential, organizational and economic relations.

СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА ПРОБЛЕМИ

*Н. В. Скрипник, кандидат економічних наук
Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського
національного торговельно-економічного університету*

Досліджено стан та розвиток малого і середнього підприємництва в Україні та зарубіжних країнах, розглянуто критерії визначення малих і середніх підприємств у національному та зарубіжному законодавстві. Надано рекомендації щодо використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для малих і середніх підприємств.

Малі підприємства, середні підприємства, фінансова звітність, Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств.

Удосконалення ринкових відносин, тенденція до всесвітньої глобалізації та інтеграції в Україні на сьогодні є одним із основних завдань держави. Однак необхідно відзначити, що одним із найважливіших етапів розвитку ринкових відносин є вивчення, аналіз і практичне використання даних фінансової звітності та бухгалтерського обліку, оскільки вони відображують реальну картину фінансового стану підприємств, як малих і середніх, так і великих. Реформування бухгалтерського обліку, задеклароване Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [5] і стосується всіх суб'єктів господарювання, зокрема й малого підприємництва.

Значення малого та середнього бізнесу в ринкових умовах для розвитку економіки нині доволі суттєве, тому що в умовах сучасної економічної кризи одним із найперспективніших напрямів оздоровлення вітчизняної економіки, наповнення споживчого ринку товарами та створення нових робочих місць є розвиток малого й середнього бізнесу. Ці підприємства мають найбільшу мобільність в умовах мінливої ринкової кон'юнктури та впровадження нових форм господарювання і технологій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем функціонування й розвитку і малого та середнього підприємництва займалися такі вітчизняні й зарубіжні вчені, як О. Барановський, Т. Бережний, А. Гринюк, В. Вишневський, І. Дугін, В. Збарський, А. Крисоватий, В. Кобилко, І. Максименко, Р. Рудик, С. Рум'янцева, Дж. Ван Хорн, П. Уілсон, М. Шехова та інші. Проблеми обліку та складання звітності малих підприємств розглядали у своїх працях такі українські науковці, як Ф. Бутинець, В. Леонтьєв, В. Сопко, Л. Сук та інші.

Але, незважаючи на цінність проведених досліджень, дискусійними є питання вибору критеріїв визначення малих та середніх підприємств і майже відсутні напрацювання стосовно можливості й необхідності складання фінансової звітності СМП за міжнародними стандартами.

Мета дослідження – визначення підходів до складання звітності малими та середніми підприємствами за Міжнародними стандартами, визначення перспектив і виявлення наявних проблем.

Методологічну основу дослідження становлять такі методи: метод наукового узагальнення і систематизації та метод критичного аналізу. Результати дослідження й висновки обґрунтовано шляхом комплексного підходу.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні керівництво нашої країни приділяє значну увагу питанням розвитку малих і середніх підприємств (МСП). Відповідно до Закону України від 22.03.2012 № 4618-VI «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [4], основними цілями в даній сфері є:

- створення сприятливих умов для розвитку малого і середнього підприємництва;
- забезпечення розвитку суб'єктів малого і середнього підприємництва з метою формування конкурентного середовища та підвищення рівня їх конкурентоспроможності;
- стимулювання інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів малого і середнього підприємництва;
- сприяння провадженню суб'єктами малого і середнього підприємництва діяльності щодо просування вироблених ними товарів (робіт, послуг), результатів інтелектуальної діяльності на внутрішній і зовнішній ринки;
- забезпечення зайнятості населення шляхом підтримки підприємницької ініціативи громадян.

Разом з тим, спостерігається недостатній розвиток цього сектору з огляду на ряд об'єктивних і суб'єктивних причин, головними з яких для вітчизняних підприємців є, по-перше, питання, що стосується визначальних критеріїв для визнання бізнесу малим, і, по-друге, питання про надання пільгового фінансування. Вирішення цих двох основоположних для МСП проблем визначає перспективу подальшого зміцнення позицій ринкової економіки країни в цілому, що робить ці питання найбільш актуальними і пріоритетними напрямками державної політики.

Щоб спрогнозувати ситуацію в майбутньому, необхідно розглянути міжнародні й вітчизняні тенденції, які стосуються становлення та розвитку МСП.

Зважаючи на визначальну роль МСП у світовій економічній системі, у липні 2009 року Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності затвердила окремий комплект бухгалтерських стандартів, призначених для підприємств малого та середнього бізнесу «Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств» (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities) [7].

Враховуючи цей факт, перед державними органами, керівниками підприємств та працівниками бухгалтерських служб постало питання про встановлення меж віднесення підприємств до категорії малих і середніх.

Необхідно відзначити, що Міжнародний стандарт для малих і середніх підприємств вирізняє такі вирішальні критерії віднесення підприємств до даної категорії: вони не є підзвітними громадськості та оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів. Зовнішніми користувачами є, наприклад, власники, що не беруть участь в управлінні підприємством, існуючі та потенційні кредитори, а також кредитно-рейтингові агентства.

Підприємство є підзвітним громадськості, якщо:

а) його боргові інструменти чи інструменти капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або

б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності. Це характерно для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків.

У світовій практиці жоден із перелічених вище критеріїв не використовувався як вирішальний чинник віднесення до тієї чи іншої категорії підприємств. На сьогодні існує безліч визначень із різними критеріями віднесення до підприємств малого та середнього бізнесу в тих чи інших країнах, що пов'язано з національними особливостями розвитку економік цих країн. Так, у законодавстві Бельгії основну увагу зосереджено на обмеженні за квантитативним складом працівників (50 осіб); кількість зайнятих на підприємстві є одним зі складових факторів і у Великобританії (50 осіб). Італія, основу економіки якої становлять малі та середні підприємства (приблизно 95 % валового національного доходу) також приймає як конститутивні чинники річний оборот (29,2 млн євро) і кількісну складову трудових ресурсів підприємства (250 осіб) [1].

Щодо країн заходу, то в Сполучених Штатах Америки (США) спостерігається поєднання якісних критеріїв із кількісними: відсутність домінуючого положення на ринку при одночасному виконанні наступної умови – керувати підприємством повинні незалежні власники. Як незмінне доповнення до всього переліченого вище, використовується кількісне обмеження зайнятих на підприємстві працівників. Китай, у свою чергу, як і країни Європейського Союзу (ЄС) віддає перевагу таким категоріям, як кількість зайнятих, річний оборот і вартість активів.

Проте, країни Європейського Союзу (ЄС) також враховують ступінь незалежності підприємства для автоматичного відсіювання компаній, які можуть бути пов'язані з тією чи іншою великою фірмою: порогове значення участі в капіталі або прав голосу, що належать іншому підприємству чи організації, має становити 25 % за деякими винятками [2].

Критерії визначення меж сектору МСП в Україні встановлені Господарським Кодексом та законом України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», тобто, до суб'єктів малого підприємництва належать фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [3, 4].

Аналізуючи вищезазначене, можна зробити висновок: нині у світі на не досягнуто консенсусу в питанні віднесення підприємств до тієї чи іншої категорії. У поняття «мале і середнє підприємство» одні країни вкладають комбінацію кількісних і якісних критеріїв (Росія, США), інші – ґрунтуються на застосуванні конкретної категорії (Китай, Японія). Об'єктивними факторами таких протилежних підходів, на нашу думку, є різний рівень розвитку економіки і суб'єктивна думка наукових діячів щодо критеріїв віднесення підприємств до категорії малих і середніх [6].

З огляду на викладене вище, ми вважаємо, що на сьогодні відбувається формування критеріальних моделей віднесення господарюючих суб'єктів до категорії малого та середнього бізнесу квантитативного, правового, а також Квант-квалітативного характеру.

Так, квантитативна модель являє собою підхід, в основу якого покладені кількісні критерії віднесення підприємства до тієї чи іншої категорії.

Основоположною базою для правового підходу до визначення категорії підприємства є юридичні норми, яким ті повинні відповідати. Даний підхід передбачений МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs), який передбачає, як було зазначено, що обов'язковими критеріями віднесення господарюючих суб'єктів до малих і середніх підприємств є дві умови:

- підприємство не зобов'язане подавати свою фінансову звітність широкому колу користувачів;
- підприємство готує фінансову звітність загального призначення для зовнішніх користувачів.

І, нарешті, Квант-квалітативна модель віднесення являє собою комплексний підхід, за якого спостерігається поєднання як кількісних, так і якісних критеріїв віднесення господарюючих суб'єктів до даної категорії бізнесу. Однак ця модель не використовує критерії правового характеру.

Як було зазначено, в жодній країні світу не використовується правова модель. Таким чином, віднесення підприємств до сектору МСБ за ознаками, затвердженими в нещодавно прийнятих Міжнародних стандартах фінансової звітності для малих і середніх підприємств є недостатньо раціональним у зв'язку з тим, що у світі на сьогодні склалася модель, в якій кількісні критерії мають визначальний характер. І якщо такі країни як ПАР беззастережно прийняли МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs), то для країн з розвиненою економікою, де склалася своя система методів регулювання національної економіки, доволі успішно функціонуюча,

ухвалити згаданий стандарт без будь-яких поправок буде доволі проблематично. До того ж, основною перевагою кількісних ознак перед якісними є зручність, доступність і простота їх використання. Ми пропонуємо інтернаціональну класифікаційну модель віднесення господарюючих суб'єктів до категорії малого та середнього бізнесу.

Як альтернативу затвердженню у згаданому стандарті ознакам віднесення до МСП, на нашу думку [7], можна рекомендувати Раді з Міжнародних стандартів фінансової звітності такі критерії: річний оборот (дохід); відсутність домінуючого положення на ринку; кількість зайнятих на підприємстві працівників.

Доцільність цієї пропозиції пояснюється тим, що практично всі МСП світу активно використовують річний оборот і кількість зайнятих на підприємстві як основоположні критерії. Так, основною складовою економічного визначення малої фірми, запропонованої Болтонським комітетом, була відсутність домінуючого положення на ринку. Дане визначення неодноразово піддавалося критиці з боку наукових діячів, які зазначають, що багато малих фірм на практиці досягають більш високої рентабельності, ніж великі підприємства аналогічної галузі. Однак, на нашу думку, нині існує необхідність впровадження цього показника: підприємства, що займають домінуючу позицію на ринку (монополісти) найчастіше є конгломератами, що неприйнятно для категорії малих і середніх підприємств.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, законодавче прийняття запропонованих критеріїв Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності допоможе вирішити проблему уніфікації настільки різних визначень малого та середнього бізнесу.

Щодо України, то на сьогодні перехід на МСФЗ для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) є достатньо скрутним, оскільки відсутня законодавча основа для здійснення такого переходу. Процес прийняття МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) є суттєвою проблемою, оскільки він передбачає залучення до процесу адаптації висококваліфікованих фахівців (аналітиків, податкових фахівців, рейтингових агентств, і, перш за все, фахівців у галузі міжнародних стандартів), яких на даний момент в країні недостатньо. Отже, у разі переходу на МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) необхідно вводити курс вивчення даних стандартів у програму навчання майбутніх фахівців, організувати курси з підвищення кваліфікації у цьому напрямі.

Список літератури

1. Гідулян А. Підходи до визначення суб'єктів малого і середнього підприємництва та їх застосування в банківській практиці / А. Гідулян // Вісник НБУ. – Липень 2011. – С. 40–45.
2. Гиниятулин А. Р. Правовое регулирование деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства в зарубежных странах [Электронный ресурс] / А. Р. Гиниятулин // Евразийский юридический журнал. – 2012. – № 10 (53). Режим доступа : http://www.eurasialaw.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=3538:-10-53-2012&catid=304:-10-53-2012&Itemid=541. – Загол. с экрана.

3. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] / від 16 січня 2003 року № 436-IV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>

4. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : закон України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>. Законодавство України.

5. Про схвалення Стратегії застосування МСФЗ в Україні [Електронний ресурс] / Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. №911-р. – Міністерство фінансів України.

6. Сафина М. Создание малых и средних предприятий в ЕС (на примере Германии) [Электронный ресурс] / М. Сафина, О. Рейберг // Региональный Центр Инноваций и Трансфера Технологий. Некоммерческое партнерство [сайт]. – Режим доступа : <http://www.rcitt.ru/332.file>. – Заголовок с экрана.

7. Federal Small Business Programs and the Small Business Act of 1953 [Electronic resource] // Contract Management – October 2009. – P. 25–48. – Access mode : <http://www.ncmahq.org/files/Articles/CM1009%20-%2024-41.pdf>. – Title from the screen.

Исследовано состояние и развитие малого и среднего предпринимательства в Украине и зарубежных странах, рассмотрены критерии определения малых и средних предприятий в национальном и зарубежном законодательстве. Даны рекомендации по использованию Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для малых и средних предприятий.

Малые предприятия, средние предприятия, финансовая отчетность, Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий.

In the article investigated the state and development of small and medium enterprises in Ukraine and foreign countries, considered the criteria definition of small and medium-sized enterprises in the national and foreign legislation. Recommendations on use of International Financial Reporting Standards (IFRS) for small and medium enterprises.

Small businesses, medium-sized enterprises, the financial statements, International Financial Reporting Standards for small and medium enterprises.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

М. Є. Скрипник, старший викладач
Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського
національного торговельно-економічного університету

Досліджено стан нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів виробничих підприємств, виявлено його проблемні аспекти та на основі порівняння національних положень і міжнародних стандартів фінансової звітності, запропоновано шляхи його вдосконалення.

Облік фінансових результатів, фінансова звітність, нормативно-правове регулювання.

Система бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, у першу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із найважливіших завдань є дослідження нормативно-правової бази з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства. У додатку В ми систематизували нормативно-правові документи, що регламентують правові засади організації, документального оформлення, методик і методологію обліку фінансових результатів та виділили ряд основних питань, які потребують ґрунтовного дослідження з метою виявлення їх впливу на формування інформації в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні та обліку фінансових результатів присвячена значна кількість праць вітчизняних науковців, таких як Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Дікань, Є. В. Калюга, Р. О. Костирко, В. Ф. Максимова, В. М. Мурашко, Л. В. Нападовська, А. В. Озеран, В. О. Овсійчук, С. М. Петренко, М. А. Проданчук, В. П. Суйц, Б. Ф. Усач, Т. В. Фоміна, В. О. Шевчук, Н. М. Шульга. Проте подальшого вивчення потребують питання нормативно-правового регулювання обліку

фінансових результатів в частині адаптації національних положень до міжнародних стандартів.

Мета дослідження – визначення стану нормативно-правового регулювання обліку фінансових результатів, пошук його проблемних аспектів та на основі порівняння національних положень і міжнародних стандартів фінансової звітності розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Методологічну основу дослідження становлять такі методи: метод наукового узагальнення і систематизації та метод критичного аналізу. Результати дослідження та висновки обґрунтовано шляхом комплексного підходу.

Виклад основного матеріалу. Сучасне вітчизняне законодавство, що регулює бухгалтерський облік фінансових результатів, представляє собою багаторівневу систему, що знаходиться на стадії активного формування. Залежно від призначення і статусу, нормативні документи доцільно представити у вигляді певної багаторівневої системи. А саме: *перший рівень – законодавчий*, визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності; *другий рівень – нормативний*, встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та подання інформації у фінансовій звітності; *третій рівень – методичний*, документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку фінансових результатів; *четвертий рівень – організаційний*, документи у вигляді внутрішніх форм та інструкцій визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства.

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ухвалений Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [8]. Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати. Також, слід відзначити, що, відповідно до змін, внесених 12.05.2011 р. до даного Закону, встановлено перелік підприємств, які складають фінансову та консолідовану звітність за міжнародними стандартами.

Варто зазначити, що на сьогодні Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р.

№ 1706, повністю виконана, у результаті чого в нашій державі почала функціонувати така законодавча база, яка відповідає як міжнародним, так і українським нормам ведення бухгалтерського обліку [9].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідні підвалини визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також зіставляти ефективність господарювання з метою релевантної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам» [8]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Щодо обліку фінансових результатів, то нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати. А загальні вимоги до розкриття його статей наведено в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [3]. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [5], відмінено дію П(С)БО 1–5, що регламентували порядок складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал.

Критична оцінка структури й змісту фінансової звітності, відповідно до НП(С)БО 1, свідчить про зміну методики її складання через укрупнення та перегруповування окремих статей звітності, включення до її складу додаткових розділів тощо. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями. Однак, недоліком НП(С)БО 1, порівняно з відміненими П(С)БО 1–5, є відсутність у даному стандарті інформації відносно постатейного заповнення форм звітності. Особливо це стосується нових розділів даної форми звітності.

Важливою при визначенні фінансового результату діяльності підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Ці

Положення (стандарти) визначають методологічні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, у П(С)БО наводяться умови визнання, оцінка та класифікація доходів і витрат. Така інформація надає можливість користувачам фінансової звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [7].

Далі проведемо зіставлення національного положення бухгалтерського обліку та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку «Дохід». З метою визначення інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, у вітчизняному обліку використовують П(С)БО 15 «Дохід», а за кордоном – МСБО 18 «Дохід». Просте зіставлення основних складових цих стандартів свідчить, що структура МСБО 18 є більш ширшою, ніж П(С)БО 15, а також існують відмінності у змісті цих положень [4; 7]. А саме: в національних стандартах доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Відповідно до МСБО 18 «Дохід», доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є більш обмеженою, порівняно з класифікацією в П(С)БО 15.

Методологічні засади відображення та формування даних про фінансові результати у звітності визначає в Україні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності». У міжнародній практиці окремого стандарту немає, проте форми фінансової звітності визначено у МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Під час здійснення оподаткування прибутку, визначення розміру податку на прибуток та відображення його в обліку необхідно користуватися нормами Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755-VI (зі змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 22.12.2011 № 4279-17) та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», в яких надається вся необхідна інформація щодо визначення доходів і витрат із податку на прибуток та порядок відображення її в бухгалтерському й податковому обліку.

Проте, принципові суперечності виявлено в класифікації та складі витрат діяльності, відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ та Податкового кодексу України. Перш за все, слід зазначити, що в Податковому кодексі не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними й міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд із цим, у п.1 ст.138 Податковим кодексом проігноровано норми національних П(С)БО в

частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом Податкового кодексу, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином п.138.1 Податкового кодексу потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності, витрати іншої операційної діяльності, інші витрати [6].

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011р. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Але недоліком нового плану рахунків є відсутність субрахунків для обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

З метою кращого розуміння, для чого саме необхідні ті чи інші рахунки в Плані рахунків бухгалтерського обліку, що на них відображується та як вони кореспондуються, призначена Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. № 1204) [1]. В Інструкції подано коротку характеристику кожного синтетичного рахунка і його субрахунків, розглянуто їхню структуру і призначення, наведено порядок обліку найбільш типових господарських операцій. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунки класу 7 призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій; рахунки класу 8 є транзитними і використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду, а рахунки 9 класу застосовуються для відображення витрат операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. Недоліком є відсутність характеристики до субрахунків, що не дає можливості деталізації в розрізі видів діяльності.

Інформацію про відображення облікових даних в регістрах дають нам Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. п. 36-43. Відповідно до них, для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних

подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79) призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства [2]. Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку витрат застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО. Також, пропонується доповнити вітчизняні стандарти міжнародними, що не мають аналогів на сьогодні: МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», 2 «Платіж на основі акцій», 4 «Страхові контракти», 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» і 34 «Проміжна звітність». Тому, з метою наближення до міжнародних стандартів, необхідно розробити відповідні адекватні аналоги.

Список літератури

1. Інструкція про застосування плану рахунків, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. №1204). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
2. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text/574/pg1.htm>
3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Мінфіну України від 31.03.13 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_012
5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua
6. Податковий Кодекс України : затв. Верховною Радою 04.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.liga.net/l_doc2.nsf/alldoc
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

9. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

Исследовано состояние нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов производственных предприятий, выявлены его проблемные аспекты и на основе сравнения национальных положений и международных стандартов финансовой отчетности предложены пути его совершенствования.

Учет финансовых результатов, финансовая отчетность, нормативно-правовое регулирование.

The article investigated the normative and legal regulation of accounting financial results of manufacturing enterprises, detected its problematic aspects and based on comparison of national regulations and international accounting standards the ways of its improvement.

Accounting of financial results, financial report, normative and legal regulation.

УДК 631.115:334.732.4

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СКЛАДІ ЗБУТОВИХ КООПЕРАТИВІВ

***О. М. Соловйова, кандидат економічних наук
Одеський державний аграрний університет***

Зосереджено увагу на перевагах функціонування вітчизняних аграрних підприємств у складі збутових кооперативів, які обґрунтовані на прикладі створення сільськогосподарськими підприємствами регіонального комплексу з переробки молока і збуту молокопродуктів на рівні окремого адміністративного району Одеської області.

Сільськогосподарські підприємства, збутові кооперативи, реалізація сільськогосподарської продукції, канали реалізації.

Для подовження строків збереження споживчих якостей сільськогосподарської продукції необхідно зберігати її в спеціально обладнаних для цього місцях. Більшість сільськогосподарських підприємств не забезпечені цим видом сервісу і тому змушені щонайшвидше після виробництва продукції її реалізувати. Користуючись цим, посередницькі структури пропонують і закуповують товар у аграріїв за низькими цінами, що ледве покривають їхні затрати та обмежують у

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

9. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

Исследовано состояние нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов производственных предприятий, выявлены его проблемные аспекты и на основе сравнения национальных положений и международных стандартов финансовой отчетности предложены пути его совершенствования.

Учет финансовых результатов, финансовая отчетность, нормативно-правовое регулирование.

The article investigated the normative and legal regulation of accounting financial results of manufacturing enterprises, detected its problematic aspects and based on comparison of national regulations and international accounting standards the ways of its improvement.

Accounting of financial results, financial report, normative and legal regulation.

УДК 631.115:334.732.4

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СКЛАДІ ЗБУТОВИХ КООПЕРАТИВІВ

***О. М. Соловйова, кандидат економічних наук
Одеський державний аграрний університет***

Зосереджено увагу на перевагах функціонування вітчизняних аграрних підприємств у складі збутових кооперативів, які обґрунтовані на прикладі створення сільськогосподарськими підприємствами регіонального комплексу з переробки молока і збуту молокопродуктів на рівні окремого адміністративного району Одеської області.

Сільськогосподарські підприємства, збутові кооперативи, реалізація сільськогосподарської продукції, канали реалізації.

Для подовження строків збереження споживчих якостей сільськогосподарської продукції необхідно зберігати її в спеціально обладнаних для цього місцях. Більшість сільськогосподарських підприємств не забезпечені цим видом сервісу і тому змушені щонайшвидше після виробництва продукції її реалізувати. Користуючись цим, посередницькі структури пропонують і закуповують товар у аграріїв за низькими цінами, що ледве покривають їхні затрати та обмежують у

можливості розширення виробничої діяльності. Основний прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції зосереджується не в руках товаровиробника, а реалізатора, що виступає, переважно, як посередник.

Тому, в сучасних умовах розвитку сільськогосподарських підприємств, одним зі шляхів підвищення ефективності їх господарювання є створення аграріями збутових кооперативів, що забезпечить їм прибутки від переробки та збуту виробленої ними продукції, надасть можливість розширити свої виробничі потужності й здобутки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вищезазначені переваги розвитку збутової кооперації, як одного з напрямів підвищення ефективної діяльності аграріїв, є актуальним питанням сьогодення і привертає увагу великого кола вчених, таких як Ф. В. Зінов'єв, В. В. Зіновчук, Г. О. Доценко, П. Т. Саблук, О. В. Крисальний, І. Ф. Томич, В. В. Юрчишин та інші. Вони пропонують створення безприбуткових кооперативних аграрних формувань і надають рекомендації щодо активізації їх діяльності. Але проблема ще не повною мірою науково опрацьована й потребує свого дослідження.

Мета дослідження – визначення альтернативи розвитку аграрних підприємств у складі збутових кооперативів.

Об'єктом дослідження є організаційно-економічні відносини сільськогосподарських підприємств зі збутовими кооперативами, фактори, процеси та явища, які формують і визначають їх розвиток. Дослідження проведено на базі економічних показників господарювання сільськогосподарських підприємств Комінтернівського району Одеської області.

Виклад основного матеріалу. Розвиток кооперації в Україні є необхідним напрямом розвитку для сільськогосподарських товаровиробників. Зосередження в межах кооперативу значних обсягів продукції дозволить вітчизняним аграріям збувати свій товар на оптовій роздрібній мережі, використовуючи інфраструктурні формування аграрного ринку, тим самим спонукаючи їх до розвитку.

Роздрібна торгівля буде мати свій прояв у просуванні товару аграріями через супермаркети, власні магазини. Це відверне споживача від купівлі аграрної продукції на стихійних ринках, а продавців цих ринків до спонукання пошуку нових джерел збуту продукції. З тієї причини, що вони зіткнуться з тими самими проблемами, що й нинішній дрібний сільськогосподарський товаровиробник, вони також виявлять бажання увійти до кооперативів. Таким чином, кооперація буде розвиватися, об'єднавши переважну більшість аграріїв.

На прикладі сільськогосподарських підприємств із виробництва молока Комінтернівського району Одеської області, ми розробили план розширення кількості підприємств з переробки молока за рахунок підприємств, що можуть бути власністю молочних кооперативів. Враховуючи той факт, що деякі аграрії не зможуть відмовитися від послуг функціонуючих нині підприємств, ми пропонуємо зосередити власні кооперативні підприємства, для початку, в районах, де таких підприємств немає, враховуючи рівень розвитку транспортної мережі в цьому районі.

Так, ми пропонуємо зосередити підприємства з первинної обробки молока в Ананівському, Роздільнянському, Комінтернівському, Саратському, Біляївському, Ізмаїльському районах.

Дослідивши тенденції розвитку новітніх технологій в галузі технічного оснащення переробки молока, ми впевнилися у спроможності використання новоствореними комплексами модульних молочних заводів, зокрема торгової марки «Молоконт» [1]. Вони набули поширення в Канаді, Латинській Америці, укладені договори на їх поставку в Чилі, Венесуелу та Перу [2].

За даними добової молочної продуктивності району та з урахуванням територіального розміщення сіл, в яких виробляють молоко, було визначено, що необхідно чотири переробно-збутових комплекси з переробки молока, а саме: у с. Новомиколаївка, с. Каїри, смт. Комінтернівське, с. Красносілка. Запропоновано створення тут заводів із потужностями переробки – 4000 л молока за день. Кількість заводів можна збільшувати за рахунок встановлення їх із більшою потужністю переробки в місцях, де обсяги виробництва молока збільшаться, а заводи з меншою потужністю перевстановити в місцях, де молочна галузь тільки започатковує свій розвиток (ураховуючи мобільність і швидкість встановлення модульного молочного заводу).

Вихідними припущеннями щодо співпраці виробників у межах комплексу буде пропорція, згідно з якою, зі 100% надоєного молока реалізуватися буде, у середньому, близько 54,4%–76,6%.

Основним реальним джерелом кредитування аграріїв для закупівлі мобільних молокозаводів вартістю 2 489 150 грн, молоковозів для збору молока по селах для його доставки на заводи, автомобілів із рефрижераторами (розвезення отриманих молочних продуктів до пунктів оптової та роздрібної торгівлі) можуть бути банки, кредитні спілки тощо з відсотковою кредитною ставкою до 17%. За нашими розрахунками, умови отримання кредиту терміном на три роки з помісячним його погашенням, сума щомісячних виплат становитиме 402 253 грн.

Використовуючи метод економіко-математичного моделювання, ми визначили рівень рентабельності та розміри можливого прибутку від господарської діяльності запропонованого переробно-збутового комплексу.

Для розрахунку економіко-математичної задачі було сформовано такі умови: інтенсивне використання потужностей модульних молочних заводів; урахування витрат на організацію переробно-збутового комплексу, введення в експлуатацію модульних молочних заводів, відрахування податків у результаті їх господарської діяльності; формування економічних показників із урахуванням норм виробництва продукції на модульних молочних заводах та її реалізації на оптових і роздрібних ринках району в результаті господарювання переробно-збутового комплексу.

Отже, було визначено перспективи діяльності міні-заводів Комінтернівського району та встановлено можливість досягнення їх рівня

рентабельності вже в перший рік функціонування: наприклад, у 2012 році – на рівні 13,5%. Рівень рентабельності на другий і третій рік функціонування буде змінюватися відповідно до збільшення витрат та цін реалізації продукції (планується збільшення цін на молочну продукцію та деяких статей витрат). З четвертого року функціонування вираховуються витрати на кредит, і рівень рентабельності може сягати 15,2%.

Загалом, у 2015 році, порівняно з базисним 2012 роком, прогнозується збільшення чистого прибутку на 928 тис. грн, що забезпечить підвищення рівня рентабельності на 1,8 пункта (див. таблицю).

У результаті продажу сільськогосподарської продукції через збутову мережу кооперативу, прибуток буде рівномірно розподілятися між підприємствами – членами кооперативу та на покриття витрат обслуговуючих підприємств в межах кооперативу, а саме: переробного підприємства тощо. У тому разі, якщо послуги цих підприємств будуть використовуватись аграрними підприємствами, які не входять до кооперативу, і в результаті їх діяльності буде створюватися свій прибуток, – він також є власністю кооперативу, входить до основного прибутку від його операційної діяльності й розподіляється за вищенаведеною схемою.

Економічний ефект від діяльності Комінтернівської районної асоціації молочних збутових кооперативів на 2012–2015 роки*

Показник	2012	2013, 2014	2015	2015 р. у % до 2012 р.
Валовий дохід від реалізації продукції, млн.грн	38,4	40,3	42,3	110,0
Усього витрат на організацію виробництва молочних продуктів та їх реалізацію, млн. грн	32,6	33,9	35,0	107,1
Валовий прибуток, млн. грн	5,9	6,5	7,4	126,0
Чистий прибуток, млн. грн	4,4	4,9	5,3	121,1
Рівень рентабельності, %	13,5	14,3	15,2	на 1,8 пункта

* Без розподілу чистого прибутку між членами кооперативу.

Створення аграріями збутових кооперативів забезпечить реалізацію виробленої продукції безпосередньо споживачеві, що виключає наявність посередницьких структур і акумулює весь прибуток від збуту продукції у власності аграріїв. Нині ціна споживання сільськогосподарської продукції включає в себе ціну закупки сільськогосподарської продукції у товаровиробника (постійні та змінні витрати на продукцію, суму його прибутку) та суму прибутків, які беруть собі кожна з ланок, що забезпечують товарорух сільськогосподарської продукції:

$$Ц = A + П1 + П2 + П3 + П4 + П5 + П6,$$

де А – ціна закупки сільськогосподарської продукції у товаро-виробника, яка включає постійні та змінні витрати на продукцію, суму його прибутку;

П1 – П6 – прибуток, створений в межах кожної ланки товароруху сільськогосподарської продукції (автор виявив, що аграрна продукція,

перш ніж дістатися споживачеві, може пройти через шість ланок: "виробник сільськогосподарської продукції – посередник – підприємство з переробки аграрної продукції – посередник – оптовий збут – роздрібний збут – споживач");

Ц – кінцева ціна споживання товару.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розвинена кооперація за рівнем розвитку й актуальністю сьогодення дасть можливість аграрію зрівнятися з розвиненими сучасними промисловими підприємствами. Підвищиться рівень виробництва високоякісної сільськогосподарської продукції, що спровокує попит щодо забезпечення її реалізації через цивілізовані аграрні ринки, а саме: інфраструктурні формування аграрного ринку.

Список літератури

1. Что такое модульный завод? [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://molokont.com.ua/index/что_такое_modulnyj_molochnyj_zavod/0-4
2. 30 рассказов о тех, кто всегда поднимался с колен [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lib.rus.ec/b/113406/read>

Сосредоточено внимание на преимуществах функционирования отечественных аграрных предприятий в составе сбытовых кооперативов, которые обоснованы на примере создания сельскохозяйственными предприятиями регионального комплекса по переработке молока и реализации молокопродуктов на уровне отдельного административного района Одесской области.

Сельскохозяйственные предприятия, сбытовые кооперативы, реализация сельскохозяйственной продукции, каналы реализации.

Main attention is spared to advantages of functioning of domestic agrarian enterprises in composition sale cooperative stores, that is reasonable on the example of creation the agricultural enterprises of regional complex on processing of milk and realization of dairies at the level of separate administrative district.

Agricultural enterprises, sale cooperative stores, realization of agricultural produce, channels of realization.

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ У РОСЛИННИЦТВІ

***Л. І. Стаднік, кандидат економічних наук
Білоцерківський національний аграрний університет***

Розглянуто методичні й практичні проблеми бухгалтерського обліку в галузі рослинництва, пов'язані з дією Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств і запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи». Досліджено стан організації первинного обліку операцій стосовно біологічних активів, їх перетворень в галузі рослинництва. Виявлено окремі проблеми щодо впровадження методичних рекомендацій з первинного обліку біологічних активів та їх перетворень. Піднято проблему документального оформлення господарських операцій стосовно руху біологічних активів рослинництва, а також їх синтетичного та аналітичного обліку.

П(С)БО 30 «Біологічні активи», галузь рослинництва, біологічні перетворення у рослинництві, первинні документи, статті витрат рослинництва, біологічні об'єкти, сільськогосподарська продукція, оцінка, справедлива вартість.

Із втіленням аграрної реформи відбувся розпад колишніх колгоспів і радгоспів. На їх місці з'явилися нові аграрні формування: дрібні (селянські й фермерські господарства); середні (сільськогосподарські товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства); великі (аграрні холдинги). Разом з тим, відбувалося входження України до потужних міжнародних організацій, а це буде значною мірою посилювати вимоги до якості й ефективності виробництва продукції рослинництва. Виходячи з цього, можна стверджувати, що без впровадження сучасних інтенсивних технологій та підвищення економічної ефективності виробництва й збуту продукції рослинництва, дана галузь буде неконкурентоспроможною.

Факторами підвищення ефективності галузі рослинництва є також достовірний облік, постійний контроль і якісний аналіз за витратами, виходом продукції та фінансовими результатами. Адже завданнями бухгалтерського обліку є:

- правильне й повне відображення витрат на виробництво продукції по кожній обліково-виробничій групі культур у розрізі рілних бригад;
- правильне визначення фактичної собівартості кожного виду продукції рослинництва;
- систематичний контроль за виконанням бюджету кожною рілною бригадою.

Найважливішою частиною управління галуззю рослинництва є прийняття рішення. Для вироблення правильного рішення необхідна повна, оперативна й достовірна інформація.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теоретичного та практичного характеру обліку в рослинництві висвітлено у роботах багатьох науковців, зокрема Л. К. Сука, М. Ф. Огійчука, П. Л. Сука, Г. Г. Кірейцева, П. Т. Саблука та інших. Разом з тим, питання обліку в аграрних формуваннях, які займаються рослинництвом, в умовах ринку потребує більш детального вивчення та подальшого вдосконалення.

Мета дослідження – удосконалення існуючих методичних підходів до організації бухгалтерського обліку в галузі рослинництва. Об'єктом дослідження є теоретико-методологічні та практичні засади обліку біологічних активів і перетворень у рослинництві.

Виклад основного матеріалу. Спостереження є обов'язковим елементом управлінської діяльності, а його матеріальними носіями є документи. Інформація, що міститься в документах, необхідна для стабільної діяльності галузі рослинництва. Адже на її основі приймаються відповідні управлінські рішення.

Для обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, господарства повинні використовувати значну кількість різноманітних первинних документів. Їх можна поділити на п'ять груп з обліку: а) витрат праці; б) предметів праці; в) засобів праці; г) виконаних робіт і послуг; д) виходу продукції.

Слід відзначити, що із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи», 21.02.2008 р. затверджені Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [2]. Виходячи з цього, у рослинництві необхідно використовувати нові відповідні бланки документів. Адже невірний складений документ не матиме юридичної сили, що може завдати збитків сільгосппідприємству. Отже, первинні документи потрібно складати пра-вильно і своєчасно.

Після проведених досліджень в аграрних формуваннях, які вирощують продукцію рослинництва, ми встановили, що організація первинного обліку біологічних активів і продукції даної галузі не повністю відповідає сучасним вимогам. Крім того, якщо надання інформації буде неповним, недостовірним та невчасним, то це призведе до недотримання принципу повного висвітлення.

У виробничій діяльності ще не всі господарства використовують в обліку біологічних активів рослинництва типові та спеціалізовані форми документів. На окремих із них ще застосовуються типові та спеціалізовані форми первинних документів на російській мові, затверджені ще Міністерством сільського господарства СРСР. Звичайно, це суперечить чинній нормативно-правовій базі, яка регулює організацію первинного обліку.

У процесі біологічних перетворень у рослинництві передбачено перелік і порядок використання цілого ряду первинних і нагромаджувальних документів [5].

Для узагальнення інформації про біологічні об'єкти, витрати і вихід продукції рослинництва, ведення синтетичного й аналітичного обліку передбачено відповідні рахунки (див. таблицю).

Витяг
із Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій*

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	
Клас 1. Необоротні активи				
15	Капітальні інвестиції	155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	161 162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підпри- ємства інших галузей, що здійснюють сільсь- когосподарську діяль- ність
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	208	Матеріали сільськогос- подарського призначення	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підпри- ємства інших галузей, що здійснюють сільсь- когосподарську діяль- ність
23	Виробництво			Усі види діяльності
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом

*Джерело : [7].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля, тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі

та ярі, зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо). Витрати у рослинництві можна обліковувати за групами культур або в цілому за структурними підрозділами.

Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 1 – «Рослинництво»). За дебетом рахунку відоб-ражують витрати на виробництво, за кредитом – вихід продукції рослинництва. Витрати виробництва у рослинництві планують і групують за статтями, які сільськогосподарське підприємство визначає самостійно й зазначає в Наказі про облікову політику.

Враховуючи потреби управлінського обліку при виробництві продукції рослинництва, інформації цього субрахунку (231) недостатньо.

Аналітичний облік за субрахунком 2311 «Зернові і зернобобові культури», 2311 «Технічні культури» тощо.

Також на окремому аналітичному рахунку слід відображувати витрати з утримання насінневого складу і складу міндобрив та засобів захисту рослин.

Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство може визначати самостійно. Склад статей має бути затверджений наказом про облікову політику підприємства.

У рослинництві склад статей витрат може бути таким: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння та садивний матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

Зокрема, у статті «Загальновиробничі витрати» відображують бригадні, цехові та загальновиробничі витрати рослинництва.

Ці витрати спочатку обліковують на окремому субрахунку рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і розподіляють між об'єктами планування та обліку рослинництва пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, та відносять на собівартість лише тієї продукції, яка виробляється у конкретній бригаді чи цеху.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» не виключає калькулювання фактичної собівартості сільськогосподарської продукції, але й не передбачає порядку обчислення собівартості і закриття рахунків [4, 6]. А тому необхідно звернути увагу на такі елементи бухгалтерського обліку, як оцінка і калькуляція [1]. Адже для точного відображення витрат та визначення фінансових результатів діяльності у бухгалтерському обліку вибір методу оцінки біологічних активів і сільгосппродукції є дуже важливою складовою організації обліку. Так, продукція рослинництва при первісному визнанні можуть оцінюватися за справедливою вартістю (П(С)БО 30) або за виробничою собівартістю (П(С)БО16). Конкретний метод оцінки повинен бути закріплений у Наказі про облікову політику підприємства [4, 6].

Перший метод оцінки за справедливою вартістю, будучи значно простішим, другий – за виробничою собівартістю є більш складним, але його доцільно використовувати для проведення аналізу господарської діяльності. Від точності та обґрунтованості калькуляційних розрахунків залежить об'єктивність економічних показників, що мають визначальне значення для подальшого розвитку підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження теоретичних аспектів, нормативних документів та практики ведення обліку біологічних активів, витрат за біологічними перетвореннями і виробництва продукції рослинництва, дало змогу сформулювати такі висновки й пропозиції:

1. Проведеним дослідженням було виявлено, що первинний облік на переважній більшості сільськогосподарських підприємств не відповідає вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи», адже нові форми первинних і зведених документів не набули широкого застосування.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88, первинні документи, облікові реєстри і фінансова звітність мають бути складені українською мовою. Документи, складені іноземною мовою (у т. ч. російською), що є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку, повинні мати впорядкований автентичний переклад українською мовою.

2. Форми облікових реєстрів використовуються також старого зразку.

3. Застосування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю не набуло практичного впровадження, оскільки оцінка за плановою, а потім виробничою собівартістю, є більш зручною.

4. Використовуючи рахунок 23 «Виробництво», доцільним є відкриття субрахунків 2-го і 3-го порядків, а також аналітичних рахунків, де можна передбачити сорти, ділянки поля тощо.

Список літератури

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/big/text/1528/pg1.htm>

2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=187927

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=197303

4. Національне положення бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/Національне_положення_бухгалтерського_обліку

5. Організація обліку на підприємствах сільськогосподарської галузі : навч. посіб. / [В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков]. – К. : Кондор, 2011. – 268 с.

6. Облік сільськогосподарської діяльності / [Лузан Ю. Я., Жук В. М., Гаврилук В. М. та ін.] ; за ред. В. М. Жука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 368 с.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/plan-rahunkiv.htm>

Рассмотрены методические и практические проблемы бухгалтерского учета в отрасли растениеводства, связанные с действием Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий и введением П(С)БУ 30 «Биологические активы». Исследовано состояние организации первичного учета операций относительно биологических активов, их преобразований в отрасли растениеводства. Выявлены отдельные проблемы по внедрению методических рекомендаций с первичного учета биологических активов и их преобразований. Поднята проблема документального оформления хозяйственных операций относительно движения биологических активов растениеводства, а также их синтетического и аналитического учета.

П(С)БО 30 «Биологические активы», отрасль растениеводства, биологические превращения в растениеводстве, первичные документы, статьи расходов растениеводства, биологические объекты, сельскохозяйственная продукция, оценка, справедливая стоимость.

The article describes the methodological and practical problems of accounting in crop production associated with the action of methodical recommendations on planning, accounting and costing of products (works , services), agriculture and imposing P(S)BO 30 "Biological Assets" . The condition of initial accounting for transactions in respect of biological assets and their changes in crop production. We found some problems with the implementation of guidelines on primary accounting of biological assets and their transformations. Issue was raised documenting business transactions relating to the movement of biological assets crop and their synthetic and analytical accounting.

P (S) 30 "Biological Assets", crop, biological conversion to crop, primary documents, items of expenditure crop, biological objects, agricultural products, valuation, fair value.

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

*Л. Г. Столяр, старший викладач
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

Розглянуто первинні документи з обліку витрат виробництва, зокрема прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці на підприємствах лакофарбової промисловості. Досліджено особливості їх застосування. Запропоновано шляхи вдосконалення документального оформлення витрат виробництва.

Документ, документування, первинне відображення.

Для управління підприємствами лакофарбової промисловості в сучасних умовах господарювання необхідна своєчасна, достовірна інформація про витрати виробництва. Управління діяльністю лакофарбових підприємств наряду залежить від рівня інформації, яка наводиться в первинних та зведених облікових документах. У свою чергу, первинний облік є основним джерелом економічної інформації, як про діяльність лакофарбового підприємства в цілому, так і про діяльність окремих підрозділів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження питання первинного обліку здійснили такі вчені як Ф. Ф. Бутинець, А. Василенко, Г. Кім, А. М. Кузьмінський, М. Б. Кулинич, В. С. Лень, О. В. Лишиленко, І. Д. Лазаришина, В. С. Рудницький, В. В. Сопко та інші. Проте залишаються окремі невирішені питання, щодо відображення прямих матеріальних і трудових витрат, загальновиробничих витрат у первинних документах. Крім того, дослідження діяльності підприємств лакофарбової продукції свідчить, що окремі первинні документи з обліку витрат виробництва складаються в довільній формі, без дотримання вимог, щодо складання первинних документів, відсутні аналітичні відомості обліку витрат виробництва та загальновиробничих витрат.

Мета дослідження – визначення суті первинного обліку витрат виробництва на підприємствах лакофарбової промисловості та розробка практичних рекомендацій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Облік витрат виробництва, у першу чергу, залежить від правильного документування витрачання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку на лакофарбових підприємствах досягається суцільним і безперервним документуванням господарських операцій.

Документування може здійснюватись як вручну, так і з використанням засобів автоматизації. Причому складання документів відбувається в процесі здійснення господарських операцій, дослідження змін, що відбуваються під час здійснення господарських процесів та в процесі узагальнення даних про витрачені ресурси для потреб управління.

Отже документ – це письмове свідоцтво, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. У свою чергу, документація, являє собою спосіб суцільного і безперервного відображення об'єктів бухгалтерського обліку шляхом використання бухгалтерських документів [2, с.114].

На сьогодні порядок документального відображення господарських операцій регламентовано на законодавчо-нормативному рівні. Так, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV визначено основні вимоги до складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку [5], а також вимоги щодо оформлення документів регламентується «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88 від 24.05.1995 р. [4].

Відповідно до норм законодавчих актів, усі первинні документи складаються на бланках типової форми, затверджених Державною службою статистики, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами й відомствами.

Витрати на виробництво лакофарбової продукції представлені прямими матеріальними витратами, прямими витратами на оплату праці та іншими прямими витратами. У свою чергу, ці витрати відображуються затвердженими документами. У табл. 1 проаналізовано первинні документи з обліку витрат виробництва, що застосовуються на підприємствах лакофарбової промисловості.

1. Первинні документи з обліку витрат виробництва

№ з/п	Найменування документа	Зміст	Використання на лакофарбових підприємствах	Примітка
1	2	3	4	5
Прямі матеріальні витрати				
1	Лімітно-забірна картка (М-8, М-9)	Використовується для оформлення відпуску сировини, матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби	Використовується лімітно-забірна накладна (відповідно до картки М-8), для передачі запасів зі складу на виробництво	Використовується на підприємствах для відображення внутрішнього переміщення сировини та матеріалів зі складу на склад при виробничому цеху. Для таких видів запасів: сировина та основні матеріали, тара й тарні матеріали, допоміжні матеріали

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
2	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу	На досліджуваних підприємствах не використовується, виписується додаткова лімітно-забірна накладна, або змінюється ліміт	Необхідно використовувати на досліджуваних підприємствах, для контролю за зміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів
3	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11)	Використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям	Використовується на підприємствах в частині вимоги при списанні запасів на потреби, пов'язані з управлінням виробництвом, обслуговуванням виробничого процесу, утриманням основних засобів	Набула широкого використання на лакофарбових підприємствах у зв'язку з тим, що у вимогах чітко визначено, на які потреби використовується запас та ким отримано (цех, відділ, ПІБ матеріально-відповідальної особи)
5	Рахунок, акт (придбаних послуг), податкова накладна	Відображують послуги, отримані підприємством від інших кредиторів	Використовується на досліджуваних підприємствах із метою відображення отриманих послуг із водовідведення, газопостачання, електропостачання	Крім акту, необхідно використовувати відомість (розрахунок) розподілу витраченої води, електроенергії, газу в розрізі об'єктів витрачання: виробниче обладнання, потреби цехів, управління, збут
Прямі витрати на оплату праці				
1	Рапорт на виробіток (Т-22)	Використовується в потокомасових виробництвах за умови закріплення операцій за кожним робітником	Не використовується на досліджуваних підприємствах у зв'язку з тим, що роботи здійснюються однією бригадою без закріплення за кожним певних операцій	-

Продовження табл.1

1	2	3	4	5
2	Маршрутний лист (картка)	Використовується в серійному виробництві, коли рух деталей у процесі виробництва здійснюється за операціями їх обробки в цеху	Не використовується на підприємствах у зв'язку з тим, що продукція виготовлюється в одному технологічному процесі	-
3	Наряд на відрядну роботу	Використовується на індивідуальних та серійних виробництвах для обліку виробітку й нарахування заробітної плати	Використовується на досліджуваних підприємствах для нарахування заробітної плати бригаді робітників	Використовується форма Т-41 на виконання будівельних робіт. Проте в наряді визначається вид робіт, кількість робіт, розцінки
Інші прямі витрати				
1	Відомість нарахування на фонд оплати праці	Використовується для нарахування єдиного внеску на соціальне страхування на заробітну плату виробничого персоналу	Використовується на підприємствах і ведеться із застосуванням автоматизованої програми обліку	-
2	Акт (відомість) на брак	Використовується акт у довільній формі, який має містити основні елементи: вид продукції, що забракований, кількість продукції, вид браку, винуватці. Заповнюється контролером ВТК, лаборантом	На досліджуваних підприємствах, якщо брак виявляється в цеху на виробництві, акт не складається, продукція проходить доробку. Якщо брак виявлений на складі, складається акт і продукція повертається на виробництво	-

У наказі № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» визначено, що на виробництво зі складу виробничі запаси передаються за лімітно-забірними картками (типова форма М-8, М-9), актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (М-10), накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11) [6]. Але передача запасів на

виробництво, не є фактом використання зазначеної кількості у виробництві продукції. Після дослідження використання сировини на виробництві емалей на підприємствах лакофарбової промисловості виявлені неузгодженості. Зокрема, на виробництво зі складу передано пігмент у кількості 690кг, а використано 250 кг. Отже, списувати всі 690 кг пігменту на виробництво неправомірно, крім того, при списанні даної кількості сировина переходить у незавершене виробництво.

Списання сировини і матеріалів на виробництво, згідно з первинними та зведеними документами, не регламентоване нормативними актами. Так, визначено, що підприємство може складати в довільній формі ці документи, але дотримуючись вимог до складання первинних документів. Такими документами можуть бути: відомості обліку матеріальних витрат за видами продукції, картки обліку витрат на виробництво продукції за видами продукції.

Проте ми вважаємо що первинні документи з витрачання виробничих запасів на виробництво продукції необхідно розробити й затвердити. Відповідно до вищевикладеного та проведеного аналізу первинних документів, що використовуються на лакофарбових підприємствах, вважаємо за доцільне запропонувати до використання форму первинного документа – Акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів на виробництво (табл. 2). Акт, розроблений для всіх видів лакофарбової продукції. Використання даного акту надасть можливість фактично списувати запаси на виробництво продукції, з визначенням конкретного виду продукції, переліку використаної сировини, матеріалів, допоміжних матеріалів, норми витрат на 1 т продукції, витрати по нормі на весь випуск, фактичні витрати з урахуванням відхилення за якістю, ціна, сума, відхилення (перевитрати, економія), причини відхилення. Крім того, в акті запропоновано додаткові показники: вид фасування продукції, кількість виготовленої продукції, номер партії, номер технологічної картки. Даний акт необхідно заповнювати на основі технологічної картки, в якій визначено кожний етап завантаження сировини та матеріалів, вихід готової продукції, фасування та визначення якості вихідного продукту.

Для відображення в обліку прямих витрат на оплату праці, на досліджуваних підприємствах використовуються наряди на виконання робіт бригадою. Наряд поєднує в собі документ, що відображує обсяг робіт, виконаний бригадою апаратників і таблиць обліку відпрацьованого часу. Проте на досліджуваних підприємствах виявлено, що в одному наряді відображується виготовлення лакофарбової продукції різних видів та витрати на переналагодження обладнання. Наряд заповнюється на весь обсяг виготовленої продукції за місяць однією бригадою без відокремлення партій продукції, видів фасування. Крім того, у типовій формі наряду визначено, що наряд використовується для виконання будівельно-монтажних робіт. Отже, вважаємо що необхідно уточнити окремими реквізитами наряд на виготовлення лакофарбової продукції, зокрема: вид продукції, номер партії, кількість виготовленої продукції,

Доцільність витрат
ПОГОДЖЕНО:
Начальник ВТК

ЗАТВЕРДЖЕНО:
Заступник директора по виробництву

2. АКТ

витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів
на виробництво Емаль ПФ сіра RAL 7004. Партія № 16

(вид продукції)

у кількості 740 кг за листопад 20__ р. згідно з технологічною картою № 15
фасування: вібра 20 кг в кількості 37 од.

№ з/п	Найменування сировини і основних матеріалів	Од. вим.	Норма витрат на одиницю (1 тн.)	Витрати по нормі на випуск (740 кг)	Ціна	Сума на випуск по нормі	Фактичні витрати на закладки на випуск	Додаток по якості	Всього витрачено	Ціна	Сума на випуск фактично	Відхилення		Причини відхилення
												Перевитрати / Економія, (+/-)	-	
І. Витрати сировини, матеріалів та напівфабрикатів														
1	ЛАК	кг.	565	418,1	10,87	4544,75	396	10	406	10,87	4413,22		131,5	Висока в'язкість
2	Бентоне	кг.	20	14,8	3,05	45,14	14	1	15	3,05	45,75	0,61		
3	Соя-лецитин	кг.	2	1,48	24,67	36,51	1,4	0,1	1,5	24,67	37,00	0,49		
4	МЕКО	кг.	1	0,74	25,87	19,14	0,7		0,7	25,87	18,11		-1,03	
5	Сикатив	кг.	11	8,14	17,07	138,95	8		8	17,07	136,56		-2,39	
6	Паста ПФ-11	кг.	2,8	2,072	9,18	19,021	2		2	9,18	18,36		-0,66	
7	Паста ПФ-14	кг.	13	9,62	10,01	96,29	9	2	11	10,01	110,11	13,81		Ненасичений пігмент чорного кольору

	Всього		1005	743,7		6072,53	703,8	40,1	743,9		6065,05	138,9 5	-146,44
II. Витрати тари та допоміжних матеріалів													
1	Бісер керамічний	кг.	0,5	0,37	146,6	54,27	0,37	-	0,37	146,6	54,27		
2	Бісер скляний	кг.	0,5	0,37	20,84	7,71	0,37	-	0,37	20,84	7,71		
3	Толуол	кг.	3	2,22	8,93	19,82	2,22	-	2,22	8,93	19,82		
4	Серветки	кг.	12	8,88	1,08	9,59	8,88	-	8,88	1,08	9,59		
5	Відра 20 л	кг.	50	37	27,70	1024,90	37	-	37	27,70	1024,90		
	Всього					1129,24					1129,24		
Разом матеріальних витрат на виробництво						7201,7					7194,29		-7,48

229 Пояснення по відхиленнях: Висока в'язкість лаку призвела до зменшення його кількості та заміни розчинником уайт-спірітом. Вартість розчинника менша на 4,21 грн за 1 кг. Взаємозаміна призвела до здешевлення партії продукції на 7 грн 48 коп.

Керівник ділянки _____ Майстер цеху _____ Бригадир _____
 Акт перевірів бухгалтер _____ Звіт затвердив головний бухгалтер _____

номер бригади, вид робіт за завданням та фактично виконаних робіт, кількість годин по днях, що затрачені для виготовлення певної партії лакофарбової продукції та рахунки обліку витрат.

Проте на підставі одних лиш первинних документів неможливо узагальнити прямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці. Такими зведеними документами, вважаємо, можуть бути: Відомості обліку матеріальних витрат, Зведені відомості обліку витрат на виробництво за видами продукції, Відомості розподілу витрат за видами продукції. Перелічені зведені документи підприємства можуть складати в довільній формі, але дотримуючись вимог положень, інструкцій та методичних рекомендацій.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Основним джерелом інформації в бухгалтерському обліку є первинні документи, що потребують уточнення та вдосконалення для підприємств лакофарбової промисловості. Використання запропонованих первинних документів з обліку витрат виробництва (акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів на виробництво, наряд на виконання робіт) дасть змогу вдосконалити первинний облік витрат на основі формування додаткових об'єктів обліку та сприятиме формуванню оптимальної обліково-контрольної інформації для потреб управління.

Список літератури

1. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. / Г. Кім, В. В. Сопко, С. Г. Кім. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 440 с.
2. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підруч. / О. В. Лишиленко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2011. – 670 с.
3. Пархоменко В. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 7–11.
4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (з наступними змінами та доповненнями) : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (з наступними змінами і доповненнями) : закон України, прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

Рассмотрены первичные документы по учету издержек производства, в том числе, прямых материальных затрат, затрат на оплату труда на предприятиях лакокрасочной промышленности. Исследованы особенности их применения. Предложены пути совершенствования документального оформления издержек производства.

Документ, документирование, первичное отражение.

In the article discusses the primary documents on accounting production costs, including direct material costs, labor costs for enterprises coatings industry. The features of their application. Ways of improving documentation of the production costs.

Document, documenting, primary reflection.

УДК 330.3 313: 662.767.2

РОЗВИТОК БІОЕКОНОМІКИ НА ОСНОВІ БІОТЕХНОЛОГІЙ

О. М. Талавиця, аспірант*

Викладено основні аспекти розвитку біоекономіки на основі біотехнологій, досліджено розвиток біотехнології у світі та Україні, напрями її застосування у різних сферах світової та вітчизняної економіки.

Біоекономіка, біотехнології, виробництво, нанотехнології, розвиток.

Однією з характерних особливостей нашого часу є підвищений інтерес до проблем і можливостей біоекономіки. Це пов'язано зі зростанням потреби у підвищенні якості життя, з пріоритетом здоров'я та умовами навколишнього середовища. І біоекономіка дійсно може задовольнити ці потреби, причому, не тільки безперервно зростаючі потреби людей, що живуть у благополучних країнах. Набагато важливішим є розвиток біоекономіки в країнах бідних і тих, що розвиваються. Ця система народного господарства здатна вирішити цілий ряд проблем сучасного людського суспільства і, перш за все, покінчити з найгострішою і ганебною для нашої цивілізації проблемою – голодом.

Як свідчить світовий досвід, біотехнологія є одним із пріоритетних напрямів розвитку економічної безпеки розвиненої держави. На сьогодні одним із першочергових заходів є виявлення в Україні перспективних напрямів розвитку біотехнології, науково-дослідних установ і промислових підприємств, які займаються дослідженнями в зазначеній сфері та впровадженням результатів цих досліджень у виробництво, створення економічних умов для виконання цього завдання.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питаннями економічної доцільності розвитку біоекономіки на основі біотехнології займалися провідні науковці світу в США, Європі, Японії та інших високорозвинених країнах світу, а також вітчизняні науковці, зокрема, В. Швець, Н. Кузьмина, Д. Гродзинський, О. Дембовецький, О. Левчук, В. Новіков, Ю. Сидоров, О. Швед. У працях зазначених авторів висвітлюються питання важливості

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, М. М. Ільчук

© О. М. Талавиця, 2014

In the article discusses the primary documents on accounting production costs, including direct material costs, labor costs for enterprises coatings industry. The features of their application. Ways of improving documentation of the production costs.

Document, documenting, primary reflection.

УДК 330.3 313: 662.767.2

РОЗВИТОК БІОЕКОНОМІКИ НА ОСНОВІ БІОТЕХНОЛОГІЙ

О. М. Талавиця, аспірант*

Викладено основні аспекти розвитку біоекономіки на основі біотехнологій, досліджено розвиток біотехнології у світі та Україні, напрями її застосування у різних сферах світової та вітчизняної економіки.

Біоекономіка, біотехнології, виробництво, нанотехнології, розвиток.

Однією з характерних особливостей нашого часу є підвищений інтерес до проблем і можливостей біоекономіки. Це пов'язано зі зростанням потреби у підвищенні якості життя, з пріоритетом здоров'я та умовами навколишнього середовища. І біоекономіка дійсно може задовольнити ці потреби, причому, не тільки безперервно зростаючі потреби людей, що живуть у благополучних країнах. Набагато важливішим є розвиток біоекономіки в країнах бідних і тих, що розвиваються. Ця система народного господарства здатна вирішити цілий ряд проблем сучасного людського суспільства і, перш за все, покінчити з найгострішою і ганебною для нашої цивілізації проблемою – голодом.

Як свідчить світовий досвід, біотехнологія є одним із пріоритетних напрямів розвитку економічної безпеки розвиненої держави. На сьогодні одним із першочергових заходів є виявлення в Україні перспективних напрямів розвитку біотехнології, науково-дослідних установ і промислових підприємств, які займаються дослідженнями в зазначеній сфері та впровадженням результатів цих досліджень у виробництво, створення економічних умов для виконання цього завдання.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питаннями економічної доцільності розвитку біоекономіки на основі біотехнології займалися провідні науковці світу в США, Європі, Японії та інших високорозвинених країнах світу, а також вітчизняні науковці, зокрема, В. Швець, Н. Кузьмина, Д. Гродзинський, О. Дембовецький, О. Левчук, В. Новіков, Ю. Сидоров, О. Швед. У працях зазначених авторів висвітлюються питання важливості

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, М. М. Ільчук

© О. М. Талавиця, 2014

біотехнології, яка буде визначати місце нації у ХХІ ст. на світовій арені; специфіки розвитку цієї технології у різних країнах світу; широкого використання її протягом останніх двох десятиліть у різноманітних видах діяльності, що призвело до зростання її комерційного потенціалу в промислово розвинених країнах та до загострення проблеми розвитку та використання у країнах, що розвиваються або завершують процес трансформації до ринково-орієнтованої економіки.

Водночас, як свідчить світовий досвід, першочерговими питаннями державного регулювання таких процесів є відпрацювання системи відбору критичних для економіки країни технологій, напрямів і механізмів фінансування відповідних досліджень, стимулювання їх використання для розвитку суспільства та забезпечення соціально-економічного впливу на економічну діяльність і добробут населення. Однак, питання вибору конкретних новітніх технологій, перспективних для розвитку економіки України, у працях вітчизняних авторів не висвітлюється. Це визначає актуальність статті.

Мета дослідження – виявлення в Україні перспективних напрямів розвитку новітніх технологій у сфері біотехнології, науково-дослідних установ і промислових підприємств, які займаються дослідженнями в зазначеній сфері та впровадженням результатів цих досліджень у виробництво.

Виклад основного матеріалу. Біотехнологія – використання живих організмів і біологічних процесів у виробництві. З розвитком біотехнології пов'язують вирішення глобальних проблем людства – ліквідацію нестачі продовольства, енергії, мінеральних ресурсів, поліпшення стану охорони здоров'я та навколишнього середовища.

Найближчі роки будуть вирішальними для створення основ інноваційної економіки. В умовах жорсткої міжнародної конкуренції це – питання не просто темпів і якості нашого економічного зростання на основі розвитку біотехнології. Біотехнологія вже нині успішно вирішує такі життєво важливі завдання, як забезпечення продовольством, створення ефективних ліків, отримання палива на основі поновлюваної сировини, підтримання екологічної рівноваги, збереження біоресурсів Землі. Останніми роками біотехнологія в економічному вимірі значно відстала від розвитку нанотехнології. Слід зазначити, що вона залишилася не тільки без політичного, але й без інформаційного супроводу. Вважаємо, що до вирішення даної проблеми необхідно застосувати сучасний науковий підхід.

За останні сорок років біотехнологія встигла пройти три етапи великого шляху. Перший розпочався в 70-80-ті роки минулого століття. Це народження революційних технологій, що базуються на досягненнях молекулярної біології (генна інженерія, клітинні технології). У результаті наукових розробок відкрита можливість для створення нових корисних для людини продуктів харчування із заданими властивостями. У цей час світ уперше познайомився з генно-інженерним інсуліном людини, інтерферонами, гормонами росту, життєво важливими вакцинами. Другий

етап наукових досліджень припав на 90-і роки, які характеризуються новою хвилею біотехнологічного прогресу: створення трансгенних рослин. У результаті сформувалася нова галузь – агробіотехнологія, яка дозволила одержувати в необхідних масштабах врожаї таких поширених продовольчих і технічних культур, як соя, кукурудза, рис, бавовник.

Сучасний етап наукових досліджень є третім етапом розвитку біотехнологій, який пов'язаний з упровадженням так званих постгеномних техно-логій, тобто методів, заснованих на точному знанні генетичної структури живих організмів. Об'єктом цілеспрямованого регулювання стають обмінні біохімічні процеси. Узагальнюючи думку науковців можна стверджувати: можливості біотехнології безмежні. Усе ширше використання терміна «нанобіотехнології» зовсім не означає, що відносини між цими сучасними технологіями нагадують матричну структуру. Існує досить тісний зв'язок між розвитком біотехнології та нанотехнології. Крім наносфери, біотехнологія працює і в інших координатах, має справу не тільки з предметами певного розміру, але, у першу чергу, – з процесами, а тому повинна розглядатися як самостійний напрям у сучасній системі економічних знань.

У вузькому сенсі біотехнологія – сукупність методів і прийомів отримання корисних для людини продуктів і явищ за допомогою біологічних агентів. До складу біотехнології входять генна, клітинна й екологічна інженерії. Оскільки біотехнологія використовується в різних галузях промисловості і зачіпає багато сфер життя людини, у світі прийнято таку «колірну» класифікацію біотехнології: «Червона» біотехнологія – біотехнологія, пов'язана із забезпеченням здоров'я людини і потенційною корекцією її генома, а також із виробництвом біофармацевтичних препаратів (протеїнів, ферментів, антитіл); «Зелена» біотехнологія – спрямована на розробку і створення генетично модифікованих (ГМ) рослин, стійких до біотичних і абіотичних стресів, визначає сучасні методи ведення сільського та лісового господарства; «Біла» – промислова біотехнологія, яка об'єднує виробництво біопалива, біотехнології у харчовій, хімічній і нафтопереробній промисловості; «Сіра» – пов'язана з природоохоронною діяльністю, біоремедіації; «Синя» біотехнологія – пов'язана з використанням морських організмів і сировинних ресурсів.

Річний оборот світової біоіндустрії становить на сьогодні понад 160 млрд дол США. Найбільшим біотехнологічним ринком у світі є США, де створюється половина світового обсягу біотехнологічної продукції. Другим за розмірами ринком є Азіатсько-Тихоокеанський регіон, де найбільш динамічно розвивають біотехнології Австралія, Китай, Індія та Японія. Замикає трійку лідерів Європа. Відповідно до прийнятої класифікації біотехнологічних напрямів більш ніж 60% світового виробництва належить до продукції «червоної» біотехнології (біофармацевтичні препарати та біомедицина), 12% – до «зеленої» (агропродовольча продукція), решта – біоматеріали промислового призначення («біла» біотехнологія).

Висока капіталоємність та наукоємність біотехнологічної галузі визначає ключові фактори стійкого лідерства США у світовому розвитку біотехнології: значні обсяги галузевого фінансування; велика кількість профільних освітніх і дослідницьких установ; значні ресурси кваліфікованих кадрів; тривалий досвід підприємницької діяльності в країні.

Біотехнологічний сектор США налічує нині 1500 компаній, у тому числі, 386 публічних компаній з капіталізацією близько 360 млрд дол США. Доходи публічних біотехнологічних компаній США в період з 1998 до 2007 року зросли з 20 до 65 млрд дол. США, витрати на наукові дослідження та розробки з 10 до 26 млрд дол. США.

Історично важлива роль у фінансуванні біотехнології в США належала державі. Державний фонд National Institutes of Health (NIH) – найбільший з окремо взятих суб'єктів, які здійснюють фінансування біотехнологічних досліджень в США. У період з 2000 до 2008 року річний бюджет NIH зріс з 18 до 29 млрд дол США.

Щодо кількості біотехнологічних підприємств, то в Європейських країнах вона становить понад 1700, з них 180 – публічні компанії, чії доходи в 2007 році становили 13 млрд дол США. Це в п'ять разів менше від виручки, що генерується американською біоіндустрією. Обсяги фінансування біотехнологічної галузі в Європі також істотно відстають від показників США – 7,5 млрд дол. США. Основні центри розвитку біотехнології в Європі – Великобританія і Німеччина. Британія є лідером за обсягом залученого в галузь фінансування – приблизно третина обсягу, інвестованого усією Європою. Німеччина випереджає сусідів по вкладеннях венчурного капіталу в біотехнологічну галузь – цей показник вдвічі вищий від середнього рівня в регіоні. Крім того, Німеччина випереджає інші країни за кількістю інститутів, дослідницьких установ і ВНЗ, що спеціалізуються в біотехнології.

Біотехнологічна галузь Китаю включає на сьогодні близько 900 підприємств і 40 біотехнопарків, розташованих у Пекіні, Шанхаї, Гуанчжоу. Обсяг продажів біотехнологічної продукції, виробленої в Китаї, оцінюється в 10 млрд дол. США. Розвитку галузі, значною мірою сприяла стимулююча політика влади в податковому, фінансовому і трудовому регулюванні. Основний сектор китайської біотехнологічної галузі – біофармацевтика («червона» біотехнологія). У секторі працює 580 компаній. Продукція китайських виробників займає не менш ніж 7% від світового ринку лікарських біопрепаратів.

Основний обсяг фінансування китайської біофармацевтики здійснюється в межах державних програм: Національної Програми Фундаментальних Досліджень та Національної Програми досліджень і розробок в області високих технологій. Перша орієнтована на фінансування досліджень на ранніх стадіях НДДКР, друга – на етапі прикладних розробок та комерціалізації продуктів. «Зелена» біотехнологія також є об'єктом значних інвестицій – Китай посідає друге місце у світі після США за обсягом фінансування розробок у цій галузі. На

дослідження в агробіотехнології припадає близько 40% державних інвестицій у галузь. Зростання інвестицій Китаю в біотехнологічну галузь відрізнялося високими темпами на початку нового століття – з 2001 до 2005 року обсяг державного фінансування біотехнології в Китаї збільшився більш ніж у 10 разів – з 0,1 до 1,2 млрд дол США.

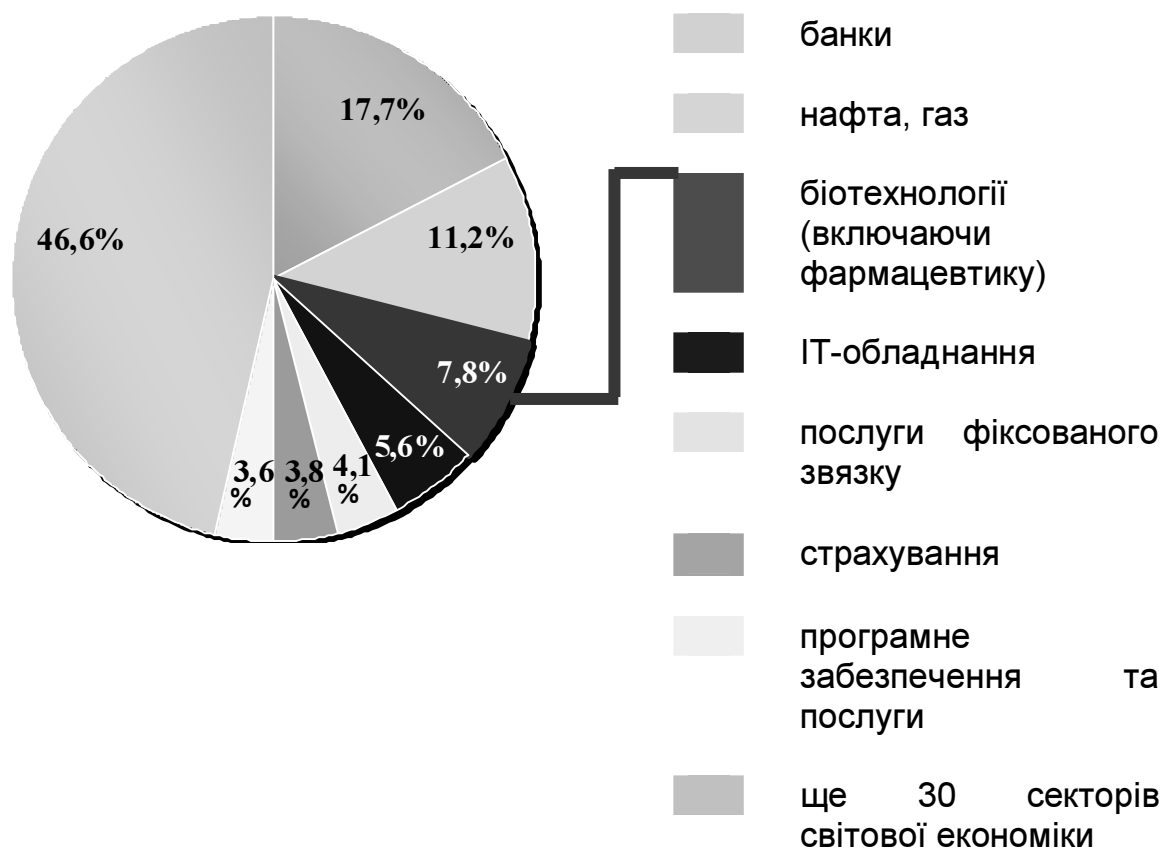
Згідно з національною програмою розвитку науки і технології на 2006–2020 роки, держава інвестує 112 млрд дол. США в НДДКР, при цьому біотехнологія має вищий пріоритет над іншими напрямками – інвестиції в галузі становили до 9 млрд дол. США в 2010 році. Напрями біотехнологічних досліджень, визначені програмою як найважливіші, включають: молекулярне конструювання нових видів тварин і рослин, а також лікарських препаратів, генну та протеїнову інженерію, тканинну інженерію на основі стовбурових клітин, нові покоління промислової біотехнології.

Отже, біотехнології – один із головних науково-практичних напрямів XXI століття, про що свідчить зростання капіталовкладень у цю галузь. Якщо в 2004 році ринок біотехнологічної продукції у світі становив 40 млрд дол США, то в 2010 році глобальна ринкова вартість секторів, пов'язаних із біотехнологією (без сільського господарства), оцінюється в понад 2 трлн євро. Нині розвинені країни світу розглядають біотехнологію як найбільш перспективну область для інвестування. Світова криза лише посилила тенденцію. Біотехнологія з рядової галузі стає системоутворюючою, провідною в розвитку економіки окремих держав і світової економіки в цілому (діаграма 1).

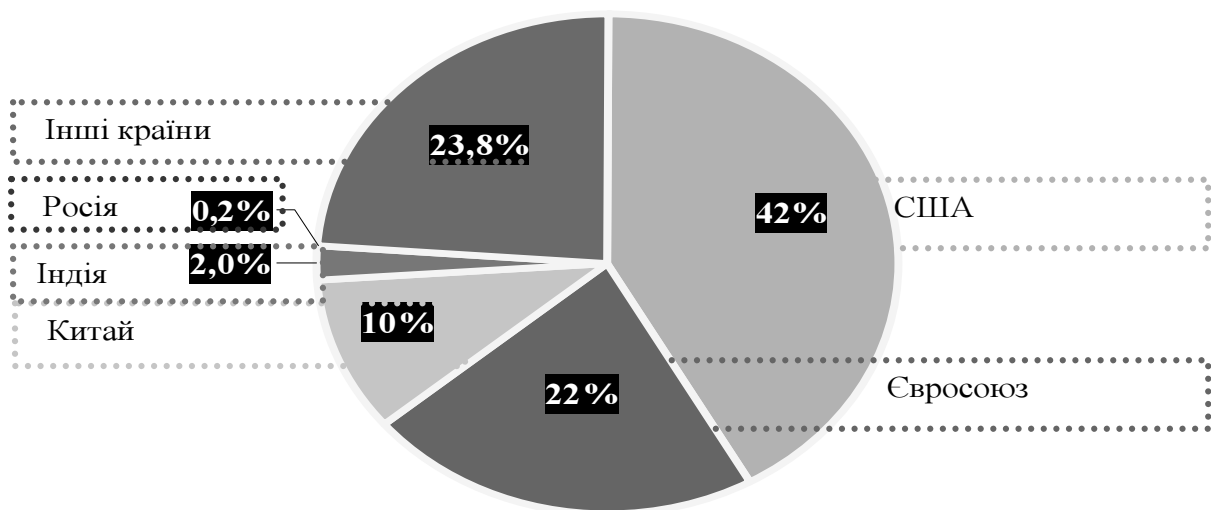
Біоекономіка стає одним із пріоритетів державної політики провідних країн світу (діаграми 2–3, таблиця). У США діють закони про біомасу, про енергетичну політику, розшифровка генома людини стала національним проектом. Американська біофармацевтика виробляє товарів на 25 млрд дол США за рік, ринок трансгенних організмів в агросфері країни – ще на 30 млрд.

В Євросоюзі реалізується скоординована, системна стратегія розвитку біотехнології. Для її реалізації в 2000–2007 роках було виділено понад 30 млрд євро, до 2015 року планується направити понад 50 млрд. Європейська біоекономіка має приблизний обсяг ринку понад 1,7 трлн євро із зайнятістю понад 22 млн осіб. Відмітна особливість європейського підходу до розвитку біотехнології – яскраво виражена екологічна спрямованість. До 2020 року Євросоюз планує перевести до 20 % потужності своєї хімічної промисловості тільки на біосировину (наприклад, Швеція за 12 років планує практично цілком перейти на біологічне паливо, щоб не залежати в цьому відношенні від постачальників нафти).

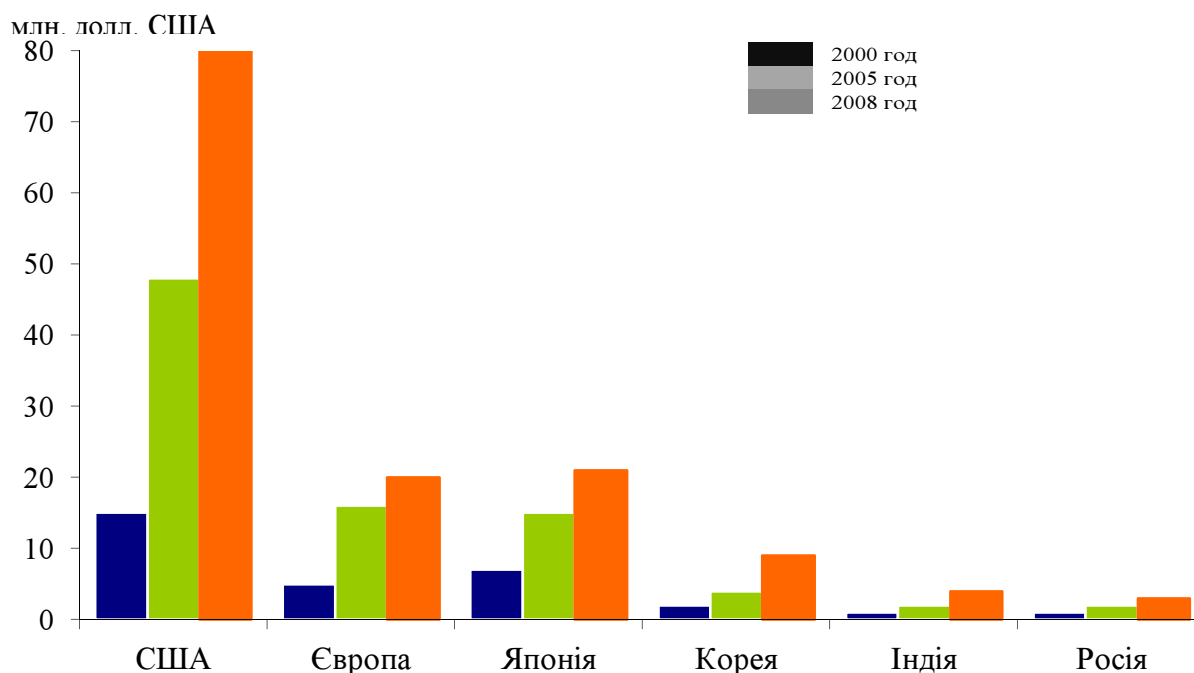
У Китаї біотехнологічна індустрія зростає на 16–18% щороку. У Кореї в біотехнологічній області працюють понад 200 науково-дослідних центрів і 500 приватних компаній, країна вийшла на четверте місце у світі в області генної інженерії рослин. Біотехнологія на державному рівні позначена як стратегічний пріоритет на 15 років.



1. Сектори світової економіки



2. Світові лідери за обсягом ринку біотехнологій



3. Динаміка світового біотехнологічного ринку

Річний оборот світової біоекономіки по секторах

Сектор біоекономіки	Річний оборот, млрд. євро	Зайнятість, млн. чол.	Джерело даних
Продовольство	920	4,4	CIAA (Central Intercollegiate Athletic Association)
Сільське господарство	210	15	COCA-COGECA
Целюлозно-паперовий	400	0,3	CEPI
Деревообробка, лісівництво	150	2,7	CEI-BIOS
Промислова біотехнологія («біла» біотехнологія)	50	немає даних	MCKinsey

Європейська Комісія затвердила стратегію розширення використання в ЄС відновлюваних джерел енергії „Інновації на службі сталого економічного зростання: біоекономіка для Європи”. Представляючи документ, член Європейської Комісії з наукових досліджень та інновацій Майре Гогхеган-Ку-їнн наголосила: "Європа повинна здійснити перехід до постнафтової економіки. Ширше застосування відновлюваних ресурсів – це не просто одне з рішень нагальної проблеми, це – необхідність".

За даними Єврокомісії, населення планети до 2050 р. збільшиться більш ніж на 2 млрд й сягне 9 млрд осіб, а це означає, що зросте й потреба у продуктах харчування і кормах – на 70%, а також в енергії – на 100%.

ЄС вживає заходів для розв'язання цієї проблеми: обіг у секторі біоекономіки Євросоюзу становить близько € 2 трлн і забезпечує

робочими місцями понад 22 млн робітників (що становить майже 9% від усього працездатного населення). Термін „біоекономіка” означає економіку, яка використовує для промислового виробництва й продукування енергії біологічні ресурси землі та океану, відходи від виробництва продуктів харчування для людей і кормів для тварин. Також ідеться про розробку й запровадження біотехнологій у галузях сталого розвитку – наприклад, про перспективу використання відходів біологічного походження для виробництва добрив (замість хімічних) та біоенергії.

Як зазначає Майре Гогхеган-Куїнн, йдеться не про нове європейське законодавство, а про новий погляд і нові підходи до розв’язання проблем, що загострюються рік у рік. Тому затверджений Європейською Комісією план включає три основні аспекти: пошук і запровадження інноваційних рішень для біоекономіки; розвиток ринків та конкурентоспроможності в цьому секторі; зміна ментальності посадовців і громадян та стимулювання їхнього прагнення до роботи над вирішенням такого життєво важливого завдання. "Ми повинні сприяти переходу до "біосупільства", використовуючи інновації як двигун нашого руху. Це піде на користь нашому довкіллю, нашій продовольчій та енергетичній безпеці, а також майбутній конкурентоспроможності Європи".

Висновки та перспективи подальших досліджень. Як свідчить світовий і вітчизняний досвід, світова економіка нині переживає глобальне біотехнологічне піднесення, біотехнології зайняли стійке положення практично у всіх її секторах. Біотехнологічне виробництво належить до найбільш високотехнологічних галузей, завдяки чому воно зосереджене у промислово розвинених країнах та уможливорює успішне вирішення економічних і соціальних проблем. Застосування біотехнологій може бути також одним із суттєвих важелів для підвищення ефективності економіки в цілому та виходу України з фінансово-економічної кризи, оскільки це дасть змогу створити умови для підвищення зайнятості населення та зняття соціального напруження.

Список літератури

1. [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://ru.wikipedia.org/wiki/>
2. Гродзинський Д. Обрії вітчизняної біоенергетики. Внесок учених НАН України в розв’язання проблем виробництва рідкого біопалива / Д. Гродзинський, О. Дембовецький, О. Левчук // Вісник НАН України. Енергоресурс. – 2008. – № 1.
3. Калетник Г. М. Розвиток ринку біопалив в Україні : монографія / Г. М. Калетник. –К. : Аграрна наука, 2008. – 464 с.
4. Кузьміна Н. А. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.biotechnolog.ru/prombt/prombt1_6.htm
5. Новіков В. Тенденції розвитку комерційної біотехнології / В. Новіков, Ю. Сидоров, О. Швед // Вісник НАН України. – 2008. – № 2. – С. 25–39.
6. Шпичак О. М. Економічні проблеми виробництва біопалива та продовольча безпека України / О. М. Шпичак // Економіка АПК. – 2009. – № 8. – С. 11–19.

Изложены основные аспекты развития биоэкономики на основе биотехнологий, проведено исследование развития биотехнологии в мире и Украине, направления ее применения в различных сферах мировой и отечественной экономики.

Биоэкономика, биотехнологии, производство, нанотехнологии, развитие.

The basic aspects of the bio-economy based on biotechnology, a study of biotechnology in the world and Ukraine, areas of application in different areas of the world and national economy.

Bioeconomy, biotechnology, manufacturing, nanotechnology, development.

УДК 637.5:339.138

ВИЗНАЧЕННЯ ЧИННИКІВ ТА ІНСТРУМЕНТІВ ВПЛИВУ НА ФОРМУВАННЯ ЦІЛЬОВОГО РИНКУ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

М. В. Філіппов, аспірант*

Луганський національний аграрний університет

Узагальнено чинники впливу на обсяг попиту продукції м'ясопереробних підприємств, які необхідно враховувати при формуванні виробничої програми. Досліджено підходи до визначення елементів комплексу маркетингу та виявлено проблеми, а також визначено вплив комплексу маркетингу на цільовий ринок.

Чинники, комплекс маркетингу, цільовий ринок, м'ясопереробні підприємства, попит, пропозиція.

Умовою економічного розвитку підприємства є його активна діяльність на ринку. Ефективність діяльності забезпечується такими вагомими чинниками, як визнання бажань та потреб споживачів, швидке та гнучке реагування на всі їхні вимоги. Досягти цього можна шляхом оцінки можливостей та ефективного використання різних методів, форм та способів продажу товарів, формування попиту існуючих і потенційних споживачів. Тому формування цільового ринку неможливе без визначення чинників впливу, а також врахування факторів, що впливають на споживчу поведінку. Врахування споживчої поведінки – це один із найважливіших чинників, який необхідно брати до уваги при визначенні цільових ринків, оскільки саме споживач в сучасних умовах формує попит

*Науковий керівник – доктор економічних наук, професор В. Г. Ткаченко

Изложены основные аспекты развития биоэкономики на основе биотехнологий, проведено исследование развития биотехнологии в мире и Украине, направления ее применения в различных сферах мировой и отечественной экономики.

Биоэкономика, биотехнологии, производство, нанотехнологии, развитие.

The basic aspects of the bio-economy based on biotechnology, a study of biotechnology in the world and Ukraine, areas of application in different areas of the world and national economy.

Bioeconomy, biotechnology, manufacturing, nanotechnology, development.

УДК 637.5:339.138

ВИЗНАЧЕННЯ ЧИННИКІВ ТА ІНСТРУМЕНТІВ ВПЛИВУ НА ФОРМУВАННЯ ЦІЛЬОВОГО РИНКУ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

М. В. Філіппов, аспірант*

Луганський національний аграрний університет

Узагальнено чинники впливу на обсяг попиту продукції м'ясопереробних підприємств, які необхідно враховувати при формуванні виробничої програми. Досліджено підходи до визначення елементів комплексу маркетингу та виявлено проблеми, а також визначено вплив комплексу маркетингу на цільовий ринок.

Чинники, комплекс маркетингу, цільовий ринок, м'ясопереробні підприємства, попит, пропозиція.

Умовою економічного розвитку підприємства є його активна діяльність на ринку. Ефективність діяльності забезпечується такими вагомими чинниками, як визнання бажань та потреб споживачів, швидке та гнучке реагування на всі їхні вимоги. Досягти цього можна шляхом оцінки можливостей та ефективного використання різних методів, форм та способів продажу товарів, формування попиту існуючих і потенційних споживачів. Тому формування цільового ринку неможливе без визначення чинників впливу, а також врахування факторів, що впливають на споживчу поведінку. Врахування споживчої поведінки – це один із найважливіших чинників, який необхідно брати до уваги при визначенні цільових ринків, оскільки саме споживач в сучасних умовах формує попит

*Науковий керівник – доктор економічних наук, професор В. Г. Ткаченко

на продукцію. Таким чином, визначивши уподобання споживача, підприємство формує цільовий ринок й визначає маркетингову стратегію.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням впливу чинників на поведінку споживача м'ясопереробної продукції присвячена значна кількість робіт вітчизняних вчених, а саме: І. В. Коняк, О. А. Накая, К. О. Прокопенко, Д. В. Чепіженко та інших [3, 4, 6, 9]. Вирішенням питань з комплексу маркетингових заходів займалися Б. Бумс, Дж. Маккартні, Р. Латеборн, М. Полиенко, А. Шромнік, Т. Махрова та інші [2, 10–13]. Незважаючи на значний вклад науковців у розгляд даних проблем, потребують подальшого дослідження питання з узагальнення чинників впливу на попит продукції м'ясопереробних підприємств і визначення маркетингових інструментів за допомогою яких підприємство буде впливати на формування цільового ринку.

Мета дослідження – узагальнення чинників та інструментів впливу на формування цільового ринку м'ясопереробних підприємств.

Теоретико-методологічними засадами роботи є інформаційні матеріали в наукових публікаціях та періодичних виданнях з питань маркетингової діяльності підприємств, дані соціологічного опитування населення Луганської області. У процесі обґрунтування теоретичних положень, результатів аналізу та висновків використано діалектичний метод наукового пізнання й такі методи: логічного аналізу; наукового узагальнення та класифікації; методи порівняльного аналізу; методи спостереження; групування тощо.

Виклад основного матеріалу. Оскільки ринкова економіка орієнтована на споживача, а виробництво і пропозиція в ній підпорядковуються закономірностям та специфічним особливостям формування споживчого попиту, то під час дослідження ринку основну увагу потрібно приділяти визначальним ознакам, тобто попиту та пропозиції. Попит є специфічною ринковою формою виразу потреб населення в певних товарах та послугах. Вимірювання і прогнозування попиту має багаторівневий характер. Попит можна вимірювати на шести різних рівнях товару (одиниця асортименту товару, категорія товару, асортимент товару, об'єм продажу підприємства, об'єм продажу в галузі, загальний об'єм продажу); на п'яти просторових рівнях (споживач, область, країна, регіон, світовий ринок); на трьох термінових рівнях (короткостроковий, середньостроковий, довгостроковий).

Аналізуючи ринковий попит, маркетингова служба оперує поняттям ринку як сукупності всіх покупців певного товару як реальних, так і потенційних. Обсяг ринку залежить від кількості покупців, здатних реагувати на ті або інші пропозиції продавців. Таким чином, у всій сукупності покупців можна виокремити споживачів, які виявляють зацікавленість до певного товару, тобто потенційний ринок, який можна розділити на такі види: доступний ринок – сукупність покупців, які виявляють зацікавленість, мають доступ до товару або послуги; кваліфікований ринок – сукупність покупців, які виявляють зацікавленість, мають дохід, доступ і право до товару або послуги; цільовий ринок – частина кваліфікованого ринку, на який фірма вирішила

спрямувати свої дії; освоєний ринок – сукупність покупців, які вже придбали товар або послугу.

Враховуючи той факт, що специфічність товару, яка пропонується на ринку м'ясопереробної продукції, позначається на формуванні споживчого попиту, слід враховувати чинники впливу на нього. Результати дослідження щодо визначення чинників впливу на поведінку споживача м'ясопереробної продукції довели, що існують різні точки зору щодо їх визначення. Так, К. О. Прокопенко вважає, що основним чинником збільшення споживання м'яса є зростання платоспроможності споживачів [6]. Сергєєва Ю. А., Боліла С. Ю. вважають, що це харчові якості, ціна та корисність [7]. Коняк І. В. виокремлює купівельну спроможність, вагомість бренду виробника, загальну ситуацію на ринку м'ясної сировини тощо [3]. Накай О. А. вважає, що чинники, пов'язані з формуванням платоспроможного попиту, займають особливе місце. Він також виділяє демографічні, поведінкові й пов'язані з рівнем платоспроможності споживачів [4]. Шульга Л. В. вважає основним чинником впливу на купівельну спроможність м'ясної продукції рівень доходів населення [9]. Чепіженко Д. В. вирізняє соціально-культурні; соціально-економічні; якісні [8].

Виходячи з цього, основними чинниками впливу є рівень доходу населення та якісні характеристики продукту. Також деякі автори пропонують поділ чинників на цінові та нецінові, які впливають на купівельну спроможність. В якості цінових критеріїв є зниження/збільшення ціни, порівняльна вартість м'ясної продукції з іншими продуктами й зростання цін на продовольчі продукти. Аналізуючи ці критерії слід відзначити, що попит при зниженні ціни значно підвищується, а при збільшенні – знижується. При порівнянні вартості м'ясної продукції з іншими продуктами та її доступності у ціновому діапазоні призведе до збільшення попиту.

До нецінових чинників відносять соціально-економічні (рівень доходів населення, структура та якість м'ясної продукції, рівень безробіття тощо); мотиваційні (реклама, імідж підприємства); організаційні (доступність придбання (організація процесу товароруху); стан організації торгівлі); демографічні (кількість населення; статевовіковий склад населення; співвідношення між сільським та міським населенням; міграція населення; рівень виховання та освіти); національно-історичні (національний склад населення; традиції); природно-кліматичні (пора року, кліматичні умови). Також існує поділ чинників на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх відносять особисті (вік, стиль життя, робота, економічні умови) та психологічні чинники (мотиви, відносини, оцінка, переконання), а до зовнішніх – чинники середовища (культура, субкультура, референтні групи, сім'я, ролі та статуси) і маркетингові (товар, ціна, розподіл, просування). Однак наведена класифікація не враховує соціальних, економічних та політичних чинників.

Таким чином, узагальнення наукових точок зору щодо впливу чинників на обсяг попиту продукції м'ясопереробних підприємств (табл.1)

довело, що все різноманіття чинників впливу на обсяг попиту продукції м'ясопереробних підприємств, за характером впливу слід розділити на три групи: чинники, які майже не впливають на обсяги споживання м'ясної продукції; чинники, що зумовлюють підвищення обсягу попиту на продукцію м'ясопереробних підприємств; чинники, що впливають на зниження рівня споживання даної продукції.

Отже, визначення чинників та ступінь їх впливу на споживання необхідно враховувати при формуванні виробничої програми м'ясопереробних підприємств. Виходячи з чинників, що впливають на купівельну спроможність, виділяються групи споживачів, які мають певні схожі ознаки й однаково реагують на сформований набір спонукальних стимулів маркетингу, тобто формується цільовий ринок. Після того, як підприємство виділило даний ринок, воно повинно здійснити оцінку привабливості кожного і лише після цього може почати продаж продукції для одного або декількох сегментів. Визначення цього питання є вкрай важливим, оскільки саме на цільовий ринок спрямовує свою діяльність підприємство шляхом використання інструментів маркетинг-міксу.

Чинники впливу на обсяг попиту продукції м'ясопереробних підприємств*

Чинники впливу	Детермінанти попиту	Спрямованість впливу на попит
1	2	3
Цінові	зниження ціни	значно впливає на споживання
	підвищення ціни	суттєво впливає на споживання
	порівняльна вартість м'ясної продукції з іншими продуктами	доступність в ціновому відношенні впливає на збільшення обсягів споживання
Нецінові		
соціаль-но-економічні	рівень пропозиції	зменшення пропозиції впливає на збільшення обсягу попиту
	структура та якість пропозиції	впливає на зниження рівня споживання одних видів продукції та на підвищення споживання інших; висока якість продукції впливає на збільшення кількості споживання продукції м'ясопереробних підприємств
	рівень безробіття	підвищення рівня безробіття зумовлює зменшення попиту
	рівень доходу	підвищення рівня доходу зумовлює збільшення попиту
мотиваційні	стратегія маркетингу виробників та продавців продукції	позитивно впливає на попит
	реклама	позитивно впливає на попит
	торгова марка	сприяє формуванню постійного попиту та контингенту споживачів
1	2	3

організаційні	доступність придбання (організація процесу товароруху)	позитивно впливає на попит
	стан організації торгівлі	високий рівень організації торгівлі зумовлює збільшення обсягу попиту
демографічні	кількість населення	скорочення кількості населення призводить до зниження попиту
	статевовіковий склад населення	зумовлює структуру споживання та попит на продукцію м'ясопереробних підприємств
	співвідношення між сільським та міським населенням	у містах попит на продукцію м'ясопереробних підприємств більший, ніж у сільській місцевості
	міграція населення	зумовлює збільшення попиту в місцях міграції
	рівень виховання та освіти	впливає на структуру попиту
медично-біологічні	раціональні норми споживання м'ясної продукції	впливають на оптимальну структуру споживання
	стан здоров'я населення	зумовлює обмеження споживання одних видів продукції й підвищення споживання інших
природно-кліматичні	сезонність	у літній період попит на м'ясну продукцію менший, ніж у зимовий. Також влітку збільшується попит на сиров'ялені та сиров'ялені ковбаси
соціокультурні	національний склад населення	впливає на структуру споживання м'ясної продукції
	вид занять, спосіб життя	суттєво спливають на структуру споживання продукції м'ясопереробної галузі
	релігійні традиції	зумовлюють зміну обсягу попиту залежно від свят, тобто, у представників різних релігій існують обмеження щодо споживання продукції зі свинини, наприклад, у індусів та мусульман, релігійні пости також зменшують споживання м'ясної продукції
	культура споживання та формування умов здорового способу життя	сприяє перегляду структури споживання, тобто, збільшення частки осіб, які популяризують здорове харчування, і вегетаріанців негативно позначається на споживанні продукції м'ясопереробної промисловості
матеріально-технічні	сировинний склад та смакові характеристики	суттєво впливають на структуру попиту
	зовнішній вигляд і безпека для здоров'я	споживачі віддають найбільшу перевагу м'ясній продукції в оригінальній упаковці з інформацією про термін споживання, кількість хімічних і натуральних інгредієнтів тощо

1	2	3
політико-правові	політична ситуація	стабільність політичної ситуації позитивно позначається на економічній і, відповідно, на споживанні м'ясної продукції
	нормативно-правові акти, що регулюють митні стосунки, взаємини зі споживачами і постачальниками	даний чинник може суттєво вплинути на структуру споживання м'ясної продукції за рахунок збільшення питомої ваги експорту

* Узагальнено автором [3–4; 6–9].

Для досягнення комерційного успіху кожному підприємству потрібно визначити комплекс маркетингових заходів та інструментів, що піддаються контролю з його боку, з метою одержання бажаної реакції від цільового ринку [1, с. 94–101]. Систематизація інструментів маркетингу отримала назву маркетинг-мікс – це сукупність маркетингових інструментів, які використовуються у певний момент часу як окремі комбінації, задля забезпечення досягнення поставленої мети та вирішення маркетингових завдань, тобто, дія яких спрямована на цільові сегменти ринку на оперативному рівні. Цих інструментів дуже багато.

Уперше в 1964 році Дж. Маккартні запропонував об'єднати їх у чотири групи «4Р»: товар, ціна, місто чи розподіл, просування [12]. Відповідно, до цієї концепції підприємства розробляють товарну, цінову, збутову та комунікаційну політику й тим самим, із урахуванням цих ключових чинників, підприємство впливає на поведінку споживачів.

У зв'язку зі швидкими змінами ринкового середовища та споживчих цінностей покупців, концепція «4Р» зазнала деяких доповнень. Вітчизняні та зарубіжні науковці, доповнюють модель «4Р» новими елементами. Так, з'явилася модель «5Р», яка включає, окрім елементів моделі 4Р, ще й персонал, під яким розуміється рівень кваліфікації та професіоналізм працівників, які безпосередньо взаємодіють зі споживачами. До даної моделі додали такий елемент, як публічність (популяризація позитивних особливостей фірми через ЗМІ) і дана модель отримала назву «6Р», однак цей елемент, на нашу думку, дублює один із елементів «4Р» – просування.

У 1981 році Б. Бумс та Дж. Бритнер запропонували модель «7Р», яка включає елементи моделі «5Р» плюс процес (сукупність процесів, які відбуваються на підприємстві й стосуються маркетингової діяльності) та фізичний доказ (підтвердження), під яким розуміється матеріальне втілення наданої послуги, тобто, сприймання споживачем фізичних властивостей місця отримання товару чи послуги (сервісне обслуговування, зовнішній вигляд та чистота приміщень, уніформа персоналу; рекомендації, сертифікати, відгуки клієнтів тощо). Щодо моделі «7Р», то вона широко використовується у сфері послуг, а включення таких елементів, як процес та підтвердження є одним зі складових елементів «4Р» – міста (розподілу) [10].

Модель «8Р» включає, окрім зазначених елементів моделі «7Р» ще й такий елемент, як психологічне сприйняття, тобто, психологічні асоціації

покупця з приводу фірми, її товарів та послуг. Але, на нашу думку, даний елемент є одним зі складових моделі «4P» – продукт.

До моделі «10P» відносять елементи моделі «5P» плюс люди (учасники купівлі-продажу), упаковка (засіб зберігання товару та елемент наочного зображення бренду), покупка (передумови та наслідки ухвалення рішення про купівлю), апробація (перевірка на практиці), зв'язки з громадськістю (створення позитивного іміджу підприємства, товару чи послуги). Аналізуючи елементи даної моделі слід зазначити, що упаковка та апробація є складовими елемента моделі «4P» – продукт, а покупка та зв'язки з громадськістю дублюють один із елементів моделі «4P» – просування.

Основу моделі «12P» становлять елементи моделі «5P», а також такі елементи: люди; зв'язки з громадськістю; процес; упаковка; покупка; навколишнє середовище (умови, створені для ефективного збуту власної продукції), який є одним зі складових елементу розподілу; прибуток (дохід за відрахуванням витрат), але даний елемент, на нашу думку, не є інструментом маркетингової діяльності, а це кінцева мета кожного підприємства, тому її слід виключити з чинника, що входить до комплексу маркетингу.

Також виділяють концепції маркетингу, побудовані на основі оцінки споживачів та суспільства, до них слід віднести такі:

- модель «4C», запропонована у 1990 році Р. Латеборном, яка включає такі елементи: бажання та потреби споживача, витрати покупця, зручність придбання, комунікації. Результати оцінки даної моделі довели, що ця концепція відбиває погляд споживача на комплекс маркетингу виробника, тобто, в якості пріоритетів виділяються переваги споживачів. Також основними чинниками, які слід враховувати при використанні даної концепції є посередники, конкуренти, контактні аудиторії, тобто, дана концепція визначає для підприємства, яким чином воно повинно управляти елементами «4P», щоб задовольнити потреби споживача [11];

- модель «4A», в основу якої покладено такі елементи: прийнятність товару для покупця, спроможність купівлі товару споживачем, наявність товару та доступність для придбання, обізнаність споживача у справах підприємства та його товарах, але, слід зазначити, що дані елементи є орієнтиром, які підприємство повинно враховувати при використанні традиційного маркетинг-міксу [5];

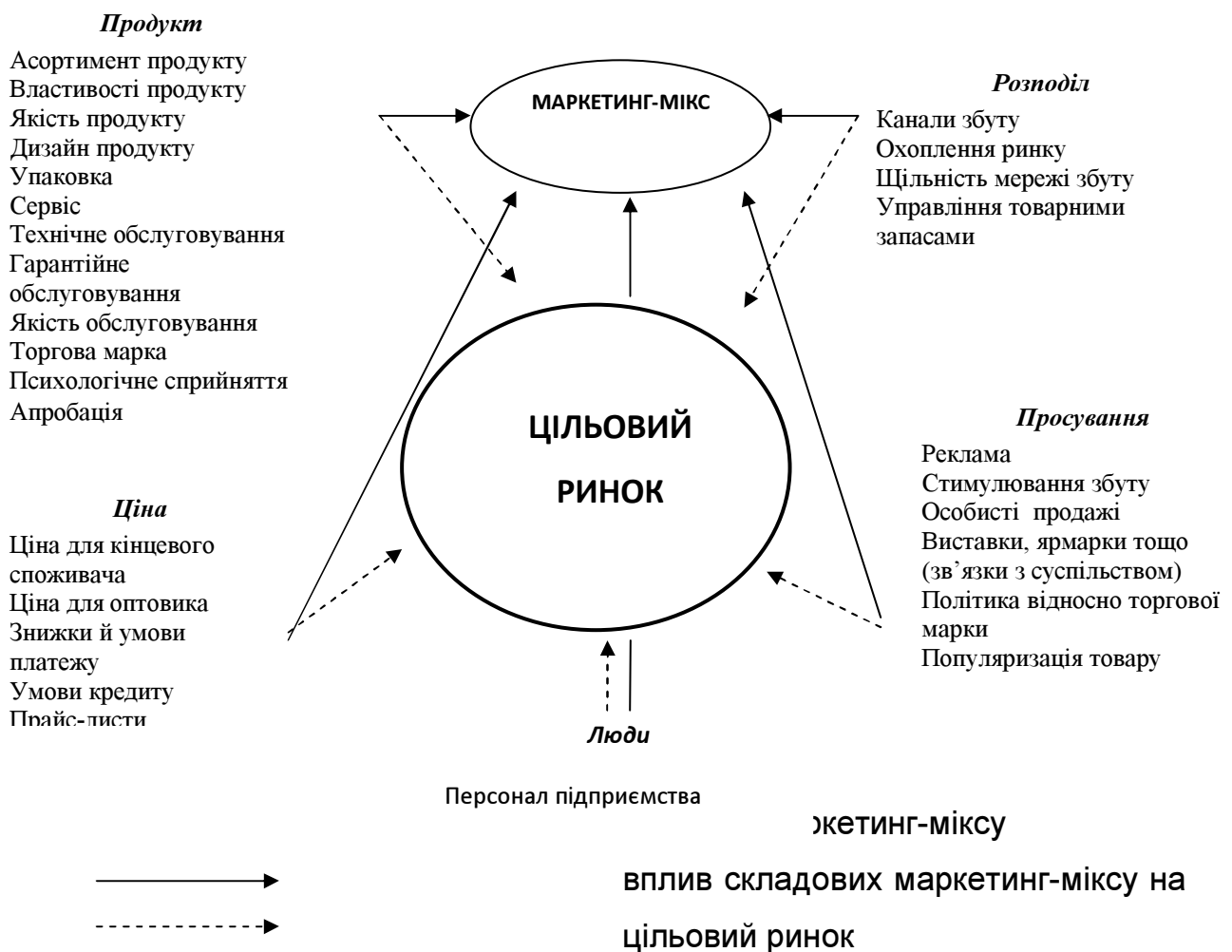
- модель «4D» включає наступні елементи: управління базою даних споживачів; стратегічний дизайн як різновид стратегічної маркетингової діяльності; прямий маркетинг як елемент просування; диференціація як засіб конкурентної переваги. Дана концепція, на наш погляд, характеризує лише функції, різновиди маркетингу, деталізує вже існуюче, і тим самим не створює нових інструментів маркетингу;

- модель «4E» включає такі елементи: естетика, етика, емоції, відданість, тобто, це гуманістична концепція маркетингу. Дана концепція визначає принципи роботи підприємства при формуванні маркетингової

стратегії та просуванні продукції й може лише доповнювати концепцію «4P», але, у жодному випадку, не замінювати її;

– SIVA включає такі елементи: рішення (ефективність прийняття рішення при подоланні проблем чи задоволенні потреб споживачів); інформація (інформація з приводу, як і в якій кількості покупці отримують відомості для прийняття рішення про придбання товару); цінність (цінність щодо придбання покупцем товарів, його обізнаність у понесених витратах та отриманих вигодах); доступ (доступ покупця до необхідних йому товарів). Це аналогічна концепція «4P» тільки з боку споживача;

– модель 2P+2C+3S спрямована на сферу електронного маркетингу та включає наступні елементи: персоналізація, приватність, обслуговування клієнтів, спільнота, сайт, безпека, стимулювання продаж [13].



Вплив комплексу маркетингу на цільовий ринок

*Узагальнено автором на підставі [1–2; 5; 10–13].

Узагальнюючи дані концепції слід зазначити, що в кожному зазначеному додатковому комплексі маркетингу існують недоліки, а саме:

пов'язані з необґрунтованим виділенням компонент змінних класичного комплексу маркетингу в якості незалежних змінних; виявленні змінні не можуть управлятися підприємством; «надбудовний» несамостійний характер моделі; глобальний характер моделі, спрямований на окремі види діяльності. Отже, базова система засобів маркетингу включає чотири складові, а нові концепції, які пропонують автори лише розширюють інструменти, що характеризують основні. Так, для сфери послуг найбільш привабливим є використання моделі «7P», для електронного маркетингу - 2P+2C+3S. На цій підставі для формування цільового ринку м'ясопереробних підприємств доцільно використовувати концепцію «5P», яка, окрім основних елементів, включає людей (див. рисунок).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Узагальнення наукових точок зору щодо чинників впливу на обсяг попиту продукції м'ясопереробних підприємств, за характером впливу було розділено на три групи, які необхідно враховувати при формуванні виробничої програми м'ясопереробних підприємств. Також дослідження комплексу маркетинг-міксу довело, що базова система засобів маркетингу включає чотири складові, а нові концепції, які пропонують автори, лише розширюють інструменти, що характеризують основні.

На основі дослідження чинників та інструментів маркетингу запропоновано для формування цільового ринку м'ясопереробних підприємств використовувати концепцію «5P», яка, окрім основних елементів, включає людей. Ці елементи є універсальними та найважливішими з позиції підприємства. Саме такий підхід відображує сучасні тенденції розвитку маркетингової діяльності підприємства й сприяє формуванню партнерських стосунків. Кожна складова даної моделі включає різні самостійні комплекси заходів, які впливають на формування маркетингової політики підприємства. Використання тих чи інших інструментів дозволяє знайти оптимальне співвідношення для прийняття ефективного маркетингового рішення.

Отже, при розробці маркетингової програми слід враховувати той факт, що інструменти маркетингу продавця, повинні бути узгоджені з потребами й вимогами покупця. В умовах конкурентної боротьби виграє та компанія, яка підтримує ефективний зв'язок зі споживачами на цільовому ринку й може задовольнити потреби в економічності та якості продукту.

Список літератури

1. Артимонова І. В. Концепція маркетинг-міксу як основа програмно-цільового підходу до організації маркетингової діяльності підприємства / І. В. Артимонова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 4. – С. 94–101.
2. Комплекс маркетинга «4P» // Document HTML. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www/sales-doc.org.ua
3. Коняк І. В. Стан та перспективи розвитку ринку ковбасних виробів в Україні / І. В. Коняк // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Економічні науки. – 2012. – № 4 (48). – С.168–174.

4. Накай О. А. Сучасний стан та проблеми функціонування ринку м'яса в Україні / О. А. Накай // 36. наук. праць Буковинського університету. – Економічні науки. – 2012. – № 8. – С. 89–92.
5. Полиенко М. А. Комплекс маркетинга // Свободная энциклопедия маркетинга [Электронный ресурс] / М. А. Полиенко. – Режим доступа : www.marketopedia.ru/
6. Прокопенко К. О. Їмність вітчизняного ринку м'яса та якість м'ясної продукції / К. О. Прокопенко // Вісник аграрної науки Причорномор'я / МДАУ. – Миколаїв, 2010. – Вип. 2 (53) : Економічні науки. Сільськогосподарські науки. Технічні науки. – С. 61–68.
7. Сергеева Ю. А. Дослідження споживчих уподобань на ринку м'ясної продукції м. Херсона [Електронний ресурс] / Ю. А. Сергеева, С. Ю. Боліла. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/5._NTSB_2007/Economics/20255.doc.htm
8. Чепіженко Д. В. Дослідження чинників купівельного попиту на продукцію м'ясопереробних підприємств Луганської області / Д. В. Чепіженко // Вісник СНУ ім. В. Даля. – 2011. – № 3 (157). – Ч. 2.
9. Шульга Л. В. Тенденції функціонування та розвитку ринку продукції скотарства / Л. В. Шульга, І. Л. Загребельна // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – Вип. 1 (4). – Т. 1. – Полтава : ПДАА. – 2012. – С. 327–331.
10. Booms, B. H. and Bitner, M.J. (1981), Marketing strategies and organization structures for service firms, in Donnelly, J. H. and George, W. R. (Eds), Marketing of Services, American Marketing Association, Chicago, IL, p. 47–51.
11. Lauterborn, B. (1990) New marketing litany: Four P's passe; C-words take over.
12. McCarthy E.J (1964). Basic Marketing. Richard D. Irwin, Homewood, IL.
13. Otlacan, O. (2005), E-Marketing Strategy: 7 Dimensions to Consider (The E-Marketing Mix).

Обобщены факторы влияния на объем спроса продукции мясоперерабатывающих предприятий, которые необходимо учитывать при формировании производственной программы. Исследованы подходы к определению элементов комплекса маркетинга и выявлены проблемы, а также определено влияние комплекса маркетинга на целевой рынок.

Факторы, комплекс маркетинга, целевой рынок, мясоперерабатывающие предприятия, спрос, предложение.

This article summarizes the factors influencing the demand for meat production enterprises to consider when forming production program. Approaches to defining elements of the marketing and identified problem, the influence of the marketing mix for the target market.

Factors, marketing mix, target market, meatprocessing plants, demand, supply.

СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ОРИЕНТИРЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ МАРКЕТИНГОМ НА ВИНОГРАДАРСКО-ВИНОДЕЛЬЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

***Е. И. Фрейдис, аспирант*
НУБиП Украины ЮФ «КАТУ»***

Рассмотрены сильные и слабые стороны, возможности и угрозы развития виноградарско-винодельческих предприятий. Дана группировка виноградарско-винодельческих предприятий по уровню потенциального использования возможностей окружающей среды. Предложены стратегии развития виноградарско-винодельческих предприятий.

SWOT-анализ, сильные стороны, слабые стороны, возможности, угрозы, стратегии развития.

Анализ внешней среды виноградарско-винодельческих предприятий, их экономической характеристики, предпосылок развития управления маркетингом в них и эффективности управления маркетингом, позволил установить, что виноградарско-винодельческие предприятия не являются однородными. Они различаются по размерам и состоянию производственных мощностей, структуре товарной продукции, развитию маркетинга и его финансированию, численности персонала и количеству фирменных магазинов.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросы проведения SWOT-анализа для разработки стратегий улучшения конкурентных позиций предприятий в своих работах рассматривали: М. В. Дерий], О. В. Дорохов, Л. П. Дорохова [2], В. Ф. Кифяк [3], Т. В. Котуранова [4], Б. М. Максимов, К. В. Переверза, М. Г. Пивоваров, Н. М. Пирец, О. М. Шляхта.

Цель исследования – выделить направления развития виноградарско-винодельческих предприятий на основании их сильных и слабых сторон.

Материалом для исследования послужила оценка сильных и слабых сторон управления маркетингом виноградарско-винодельческих предприятий АР Крым. Для проведения оценки был применён SWOT-анализ.

Изложение основного материала. При помощи SWOT-анализа, который позволил выделить основные сильные и слабые стороны исследуемых виноградарско-винодельческих предприятий, возможности и угрозы, порождаемые рынком и современной экономикой Украины, были разработаны практические рекомендации развития виноградарско-

*Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор В. А. Беспалов

© Е. И. Фрейдис, 2014

винодельческих предприятий, выделены предприятия-лидеры, дающие ориентиры развития отстающим.

Для проведения оценки сильных и слабых сторон управления маркетингом виноградарско-винодельческих предприятий, на основании анализа литературных источников и опроса экспертов, было отобрано 16 критериев.

К 1. Расположение. К 2. Известность торговой марки. К 3. Обеспеченность сырьём. К 4. Выход на внешние рынки. К 5. Состояние производственных мощностей. К 6. Себестоимость виноградарско-винодельческой продукции. К 7. Критерий занимаемой рыночной доли. К 8. Наличие и состояние дополнительных средств продвижения виноградарско-винодельческой продукции. К 9. Наличие, количество, расположение и качество фирменных магазинов. К 10. Внедрение инноваций. К 11. Широта ассортимента. К 12. Состояние пакета лицензий и сертификатов. К 13. Участие в конкурсах. К 14. Эффективность управления маркетингом. К 15. Показатель уровня финансирования маркетинга. К 16. Обеспеченность менеджерами по продажам, маркетологами.

Проведённый анализ позволил выделить четыре группы виноградарско-винодельческих предприятий по уровню сильных и слабых сторон управления маркетингом. Первая группа представлена предприятиями, обладающими значительными ресурсами для дальнейшего укрепления рыночных позиций, расширения рынков сбыта и вытеснения конкурентов (1-3: ПАО «Солнечная Долина», ООО КД «Коктебель», ГП «Морское»). Были выделены предприятия со средним уровнем исследуемых критериев (4-9: ГП «Алушта», ПАО «Бурлюк», ЧАО «Агрофирма «Черноморец», ГП «Судак», ГП «Агрофирма «Магарач», ГП «Таврида», ГП «Приветное») – вторая группа с уровнем ниже среднего; (10-12: ЗАО «С. Перовской», ГП «Малореченское») – третья группа предприятий, дальнейшее развитие которых в целом зависит от конкурентоспособности принимаемых руководством управленческих решений. Была обозначена группа предприятий, дальнейшее самостоятельное развитие которых затруднено ввиду отсутствия достаточного уровня сильных сторон и превалирования в профиле слабых сторон (13-15: ДП «Агрофирма «Заветное», ГП «С-3 «Плодовое», ПАО «Янтарный») – четвёртая группа (рис. 1).

На основании проведённого анализа внешней среды и окружающей среды маркетинга, анализа экономического состояния и эффективности управления маркетингом в виноградарско-винодельческих предприятиях, литературных источников и мнений экспертов, были выделены следующие возможности внешней среды: А. Бюджетные программы развития сельского хозяйства, льготное кредитование сельскохозяйственных предприятий. Б. Интеграционные процессы в экономике Украины. В. Научно-технический прогресс. Г. Высокий уровень подготовки специалистов аграрных ВУЗов. Д. Наличие значительного резерва для расширения объёмов реализации виноградарско-

винодельческой продукции. **Е.** Приверженность покупателей отечественным торговым маркам.

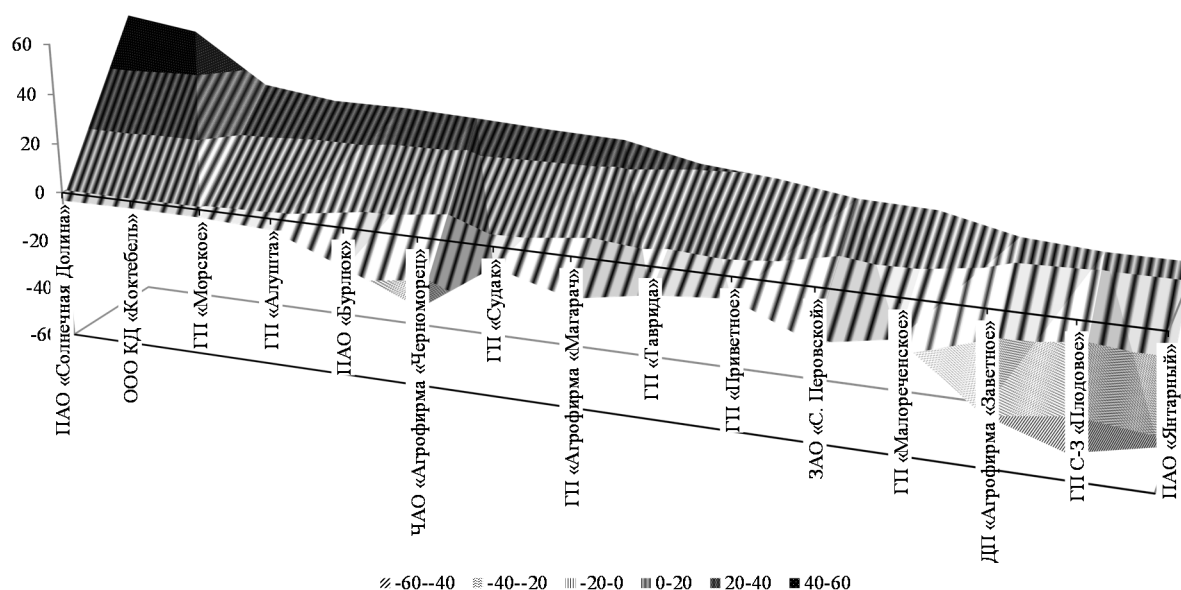


Рис. 1. Профиль сильных и слабых сторон виноградарско-винодельческих предприятий

К угрозам, которые могут оказать влияние на развитие виноградарско-винодельческих предприятий, были отнесены: **З.** Уменьшение пошлин на ввоз вин и виноматериалов из других государств. **И.** Повышение акцизного сбора на все категории винодельческой продукции. **К.** Ведение квот на объёмы реализации вин в зависимости от размера населённого пункта. **Л.** Повышение стоимости лицензий на производство и реализацию бутылочных вин. **М.** Введение ограничений на рекламу винодельческой продукции. **Н.** Изменение потребительских предпочтений, снижение доходов населения. **О.** Нестабильность национальной валюты. **П.** Несовершенство налогового законодательства. **Р.** Сбои в работе поставщиков сырья, материалов, маркетинговых и посреднических услуг. **С.** Нестабильность природно-климатических условий.

На основании проведённого анализа были выделены четыре группы стратегий развития виноградарско-винодельческих предприятий с учётом сильных и слабых сторон, внешних возможностей и угроз.

Реализация SO-стратегии предлагает варианты развития виноградарско-винодельческих предприятий при сопоставлении сильных сторон и предоставляемых внешней средой возможностей. Стратегия SO-1 (предприятия 1-5) (рис. 2) свидетельствует о возможности предприятий, при направленности усилий на интенсивный рост, интенсификации и увеличения объёмов производства виноградарско-винодельческой продукции, расширения и захвата рынков сбыта, увеличения притока покупателей.

SWOT-анализ	Возможности (А-Е)	Угрозы (З-С)
Сильные стороны (1-16)	SO-стратегии: 1. А×(3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 13, 15) 2. Б×(4, 7, 8, 9, 10, 13, 16) 3. В×(3, 5, 6, 10, 11, 14) 4. Г×(7, 8, 10, 11, 14, 16) 5. Д×(4, 7, 8, 9, 11) 6. Е×(7, 11)	СТ-стратегии: 1. З×(3, 4, 6, 7, 9, 11) 2. И×(4, 7, 9, 11, 14, 15) 3. К×(7, 8, 9) 4. Л×(4, 7, 9, 11, 12, 14, 15) 5. М×(7, 8, 9, 14) 6. Н×(7, 8, 9, 11, 14, 15, 16) 7. О×(3, 6, 7-15) 8. П×(4-12, 14, 15) 9. Р×(3, 6, 7, 9, 14) 10. С×(3, 5-7, 11, 14, 15)
Слабые стороны (1-16)	WO -стратегии: 1. (А, В, Г)×(2-16) 2. (А, В, Г)×(1, 3-16) 3. (А, В, Г)×(1, 2, 4-16) 4. (А, Б)×(1- 3, 5-16) 5. (А, В)×(1-4, 6-16) 6. (А, В)×(1-5, 7-16) 7. (А, Б, Г, Д, Е)×(1-6, 8-16) 8. (А, Б, В, Г)×(1-7, 9-16) 9. (А, Б, В, Г, Д, Е)×(1-8, 10-16) 10. (А, Б, В, Г)×(1-9, 11-16) 11. (А, Б, В, Г, Д, Е)×(1-10, 12-16) 12. (Б, Д, Е)×(1-11, 13-16) 13. (Б, Г, Д, Е)×(1-12, 14-16) 14. (В, Г)×(1-13, 15, 16) 15. (А, Б, Г)×(1-14, 16) 16. (Г)×(1-15)	WT-стратегии: 1. 2. 3.

Рис. 2. Базовая матрица SWOT-анализа виноградарско-винодельческих предприятий

Стратегия SO-2 (предприятия 1-5) иллюстрирует возможность использования интеграционных процессов в экономике государства, выхода виноградарско-винодельческих предприятий на внешние рынки при концентрации усилий. Стратегия SO-3 (предприятия 1-7, 9, 10) демонстрирует возможность снижения себестоимости продукции и расширения ассортимента путём внедрения прогрессивных технологий. Стратегия SO-4 (предприятия 1-5, 7-9) заключается в возможности разработки системы управления маркетингом для повышения конкурентных преимуществ, роста объёмов продаж, увеличения рыночной доли виноградарско-винодельческих предприятий. Стратегии SO-5 и SO-6 (предприятия 1-5, 7, 8, 10) свидетельствует о возможности виноградарско-винодельческих предприятий расширить рынки сбыта,

увеличить объёмы реализации, занять определённые рыночные ниши, при наличии качественной виноградарско-винодельческой продукции и активном её продвижении.

Проведённое исследование позволило обозначить направления нивелирования влияния слабых сторон на конкурентное положение виноградарско-винодельческих предприятий с активным использованием предоставляемых внешней средой возможностей (стратегии WO (см. рис. 2))

Стратегия WO-1 (предприятия 1, 3, 4, 7, 9, 10, 12) предполагает нивелировать расположение, как слабую сторону предприятия, через создание научно-обоснованной системы управления логистикой, приобретение специализированных логистических программ (WMS, 1С + GPS/ГЛОНАСС, Махотра и др.), привлечение сторонних транспортных, складских ресурсов и логистических услуг, что позволит виноградарско-винодельческим предприятиям управлять потоками сырья и готовой продукцией с наименьшими затратами. Стратегия WO-2 (предприятия 5, 6, 13-15) предлагает молодым предприятиям использовать услуги консалтинговых предприятий и бенчмаркинг в качестве подспорья для разработки собственных маркетинговых стратегий развития. Использование передового опыта позволит снизить риски, связанные с выводением новой продукции на рынок и затраты ресурсов. Стратегия WO-3 (предприятия 11, 15) свидетельствует о необходимости повышения уровня обеспеченности сырьевыми ресурсами виноградарско-винодельческих предприятий, через снижение степени изреженности виноградных (плодовых) насаждений, качественное улучшение сортового состава, технологии обработки и производства. Стратегия WO-4 (предприятия 6, 8, 13-15) предлагает решить проблему выхода на внешние рынки через укрепление системы управления маркетингом, заключение договоров на поставку виноградарско-винодельческой продукции, объединение с более крупным предприятием для организации совместной деятельности. Стратегия WO-5 (предприятия 5, 7-10, 12-15) иллюстрирует возможность обновления производственных мощностей, внедрения прогрессивных технологий производства виноградарско-винодельческой продукции. Стратегия WO-6 (предприятия 8, 11, 14, 15) заключается во внедрении прогрессивных технологий, ресурсо- и энергосберегающих, новых технологий производства. Стратегия WO-7 (6, 9, 11-15) предлагает проводить расширение ассортимента виноградарско-винодельческой продукции, диверсификацию производства, поиск рыночных ниш, активную рекламу и продвижение. Стратегия WO-8 (6, 10, 13, 14) свидетельствует о необходимости разработки сайта, наладки интернет-продаж, организации музея, дегустационного зала, проведения экскурсий по территории предприятия, выставок, заключение договоров на выпуск сувенирной продукции. Стратегия WO-9 (3-15) предполагает расширение сети фирменных магазинов за пределы населённых пунктов предприятий и перемещение их в крупные города. Стратегии WO-10, 14, 15, 16 (7, 9, 13-15) свидетельствуют о необходимости внедрения инновационных технологий в управлении: разработки системы управления маркетингом. Стратегия WO-11 (6, 11-15) иллюстрирует необходимость расширения ассортимента

виноградарско-винодельческой продукции, диверсификации производства, бенчмаркинга. Стратегия WO-12 (предприятия 9, 11, 13-15) заключается в целесообразности приобретения лицензии на оптовые продажи бутылочных вин, на использование торговой марки, международных сертификатов качества. Стратегия WO-13 (6, 11, 13-15) предполагает участие в ярмарках, конкурсах, дегустациях.

Стратегии, иллюстрирующие сопоставление сильных сторон предприятий и внешних угроз представлены в верхнем правом квадрате ST (см. рис. 1). Стратегия ST-1 (предприятия 1-5, 7, 10) – увеличение абсолютного разрыва между ценой конкурентов и ценой на аналогичную продукцию виноградарско-винодельческого предприятия путём снижения себестоимости, за счёт улучшения сырьевой базы, применения прогрессивных технологий и новейшей техники. Стратегия ST-2 (предприятия 1-5, 7, 10) – диверсификация производства (производство соков, джемов, компотов), увеличение массовой доли производства вин на разлив с одновременным увеличением числа фирменных магазинов. Стратегия ST-3 (предприятия 1-5, 7, 8) – перемещение фирменных магазинов виноградарско-винодельческих предприятий в крупные города. Стратегия ST-4 (предприятия 1-5, 9, 10) – увеличение тары реализуемой винодельческой продукции (выпуск вин в сувенирных бочонках больших ёмкостей), расширение числа фирменных магазинов, продажа вин на разлив. Стратегия ST-5 (предприятия 1-5, 7, 8, 10) – диверсификация производства (производство соков, консервирования), реклама сопутствующей продукции: экскурсий, дегустаций, ярмарок, сувенирной продукции. Стратегия ST-6 (предприятия 1-4, 6-8) – проведение грамотной товарной и ценовой политики, разработка системы управления маркетингом. Стратегия ST-7 (предприятия 1-7) – страхование рисков, связанных с реализацией крупных договоров. Стратегия ST-8 (предприятия 1-5, 7) – улучшение кадрового потенциала отдела бухгалтерии и маркетинга. Стратегия ST-9 (предприятия 1-7, 10) – страхование рисков, связанных с неурожаем, расширение базы поставщиков, снижение степени зависимости от поставок продукции. Стратегия ST-10 (предприятия 1-5, 6, 10) – страхование рисков, диверсификация производства, применение агроmeliоративных мероприятий, прогрессивных технологий.

Стратегии WT предлагают возможные варианты решения при наиболее неблагоприятных вариантах сочетания слабых сторон виноградарско-винодельческих предприятий и внешних угроз. Стратегия WT-1 (предприятия 11, 13, 15) – интеграция в крупные объединения. Стратегия WT-2 (предприятия 12-14) – реорганизация в публичное акционерное общество или закрытое акционерное общество для привлечения дополнительных денежных средств. Стратегия WT-3 (предприятия 14,15) – концентрация производства на одном или двух видах продукции для повышения уровня специализации производства и его эффективности.

Выводы и перспективы дальнейших исследований.

Проведённый анализ профилей сильных и слабых сторон виноградарско-винодельческих предприятий позволил выделить три основные группы по уровню способностей к реализации возможностей внешней среды и противостоянию внешним угрозам. В первую группу с высокими показателями вошли: ПАО «Солнечная Долина», ООО КД «Коктебель», ГП «Морское». Во вторую группу со средними значениями показателей вошли предприятия: ГП «Алушта», ПАО «Бурлюк», ЧАО «Агрофирма «Черноморец», ГП «Судак», ГП «Агрофирма «Магарач», ГП «Таврида», ГП «Приветное». В третью группу, с показателями ниже среднего, вошли предприятия: ЗАО «С. Перовской» и ГП «Малореченское». В четвёртую группу вошли предприятия с низкими показателями сильных сторон и способностью к противостоянию внешним угрозам: ДП «Агрофирма «Заветное», ГП С-3 «Плодовое», ПАО «Янтарный».

Сопоставление сильных и слабых сторон исследуемых предприятий с возможностями и угрозами позволило выделить четыре группы стратегий развития, среди которых наиболее обобщающими являются: интенсивный рост, предполагающий расширение производственных мощностей, увеличение ассортимента, захват рынков и вытеснение конкурентов – для предприятий первой группы; диверсификация производства, которая заключается в поиске альтернативных видов продукции: соки, джемы, компоты – предприятия второй и третьей групп; интеграция в крупные объединения в качестве источника сырья для крупных перерабатывающих предприятий – предприятия четвёртой группы.

Список литературы

1. Дерий М. В. SWOT-анализ автоматизации контроля денежных средств и расчетов в строительстве // М. В. Дерий // Учёт и финансы. – Вып. 2 (60). – 2013. – С. 106–112.
2. Дорохов О. В. Применение нечёткого моделирования для SWOT-анализа предприятий фармацевтического профиля // О. В. Дорохов, Л. П. Дорохова // Радиоэлектронные и компьютерные системы. – Вып. 3 (30). – 2008. – С. 35–38.
3. Кифяк В. Ф. SWOT-анализ как инструмент исследования внутренней среды предприятия // В. Ф. Кифяк, И. И. Рыбак // Вестник Черновицкого торгово-экономического института. Экономические науки. – 2013. – Вып. 1. – С. 200–205.
4. Котуранова Т. В. Анализ современного состояния и перспективы развития внутреннего рынка при помощи SWOT-анализа // Т. В. Котуранова // Экономический простор. – 2013. – № 70. – С. 49–60.

Розглянуто сильні та слабкі сторони, можливості й загрози розвитку виноградарсько-виноробних підприємств. Дано угруповання виноградарсько-виноробних підприємств за рівнем потенційного використання можливостей навколишнього середовища. Запропоновано стратегії розвитку виноградарсько-виноробних підприємств.

SWOT-аналіз, сильні сторони, слабкі сторони, можливості, загрози, стратегії розвитку.

The article examined the strengths, weaknesses, opportunities and threats of development wineries. Grouping wineries on the level of the potential opportunities of the environment are given by the author. The development strategy of wineries are proposed.

SWOT-analysis, strengths, weaknesses, opportunities, threats, strategy development.

УДК 65.011.47: 001.8:330.522.4:631.11

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

Т. О. Мулик, кандидат економічних наук

І. П. Чехівська, студентка

Вінницький національний аграрний університет

Розглянуто основні методичні підходи до аналізу виробничих запасів підприємств аграрного сектору. Зокрема, досліджено методику аналізу стану, руху та ефективності використання виробничих запасів підприємства, запропоновано напрями вдосконалення аналітичного забезпечення управління виробничими запасами на підприємствах аграрного сектору України.

Виробничі запаси, аналіз, аналітичне забезпечення.

В умовах сьогодення кожне підприємство має на меті забезпечити підтримання виробничого процесу за допомогою побудови політики ефективного управління виробничими запасами, яка відіграє вагомий роль у формуванні структури витрат підприємств і впливає на рівень рентабельності та ефективності виробництва. Саме тому, питання аналізу виробничих запасів є актуальними, адже від ефективної організації управління виробничими запасами залежить результативність роботи підприємства, його конкурентоспроможність і фінансовий стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам аналізу забезпеченості та використання виробничих запасів приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні дослідники. Так, ці питання висвітлені в роботах таких науковців, як І. І. Афанас'єва, Ф. Ф. Бутинець, О. В. Глібка, С. Ф. Голов, Г. О. Дарманська, І. А. Карабаза, І. Г. Костирко, С. Г. Михалевич, О. В. Мурашко, В. В. Новодворська та ін. Незважаючи на значний доробок цих авторів, ряд питань є проблемними та потребують ґрунтовних досліджень, а саме: обмеженість практичного аналізу використання виробничих запасів загальними розрахунками оцінки динаміки цих показників; відсутність у практиці роботи підприємств розрахунків із факторного аналізу зміни показників матеріаловіддачі;

The article examined the strengths, weaknesses, opportunities and threats of development wineries. Grouping wineries on the level of the potential opportunities of the environment are given by the author. The development strategy of wineries are proposed.

SWOT-analysis, strengths, weaknesses, opportunities, threats, strategy development.

УДК 65.011.47: 001.8:330.522.4:631.11

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

Т. О. Мулик, кандидат економічних наук

І. П. Чехівська, студентка

Вінницький національний аграрний університет

Розглянуто основні методичні підходи до аналізу виробничих запасів підприємств аграрного сектору. Зокрема, досліджено методику аналізу стану, руху та ефективності використання виробничих запасів підприємства, запропоновано напрями вдосконалення аналітичного забезпечення управління виробничими запасами на підприємствах аграрного сектору України.

Виробничі запаси, аналіз, аналітичне забезпечення.

В умовах сьогодення кожне підприємство має на меті забезпечити підтримання виробничого процесу за допомогою побудови політики ефективного управління виробничими запасами, яка відіграє вагомий роль у формуванні структури витрат підприємств і впливає на рівень рентабельності та ефективності виробництва. Саме тому, питання аналізу виробничих запасів є актуальними, адже від ефективної організації управління виробничими запасами залежить результативність роботи підприємства, його конкурентоспроможність і фінансовий стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам аналізу забезпеченості та використання виробничих запасів приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні дослідники. Так, ці питання висвітлені в роботах таких науковців, як І. І. Афанас'єва, Ф. Ф. Бутинець, О. В. Глібка, С. Ф. Голов, Г. О. Дарманська, І. А. Карабаза, І. Г. Костирко, С. Г. Михалевич, О. В. Мурашко, В. В. Новодворська та ін. Незважаючи на значний доробок цих авторів, ряд питань є проблемними та потребують ґрунтовних досліджень, а саме: обмеженість практичного аналізу використання виробничих запасів загальними розрахунками оцінки динаміки цих показників; відсутність у практиці роботи підприємств розрахунків із факторного аналізу зміни показників матеріаловіддачі;

відрив теорії та практики аналізу визначення впливу використання виробничих запасів від аналізу кінцевих показників роботи підприємств – їхніх фінансових результатів; відсутність на підприємствах техніко-економічного аналізу тощо.

Мета дослідження – визначення методичних підходів до аналізу виробничих запасів на підприємствах аграрного сектору та їх вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Ефективне функціонування підприємств у ринкових умовах господарювання та успішне здійснення виробничого процесу залежить від наявності й раціонального використання виробничих запасів.

В економічній літературі термін «запаси» є достатньо специфічним, адже більшість авторів трактують його як предмети, на які спрямована праця людини з метою одержання готової продукції.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», під запасами розуміють активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством [6].

Для стрімкого та безперебійного розвитку підприємства необхідною умовою є наявність у достатній кількості та якості виробничих запасів, тому проведення аналізу використання виробничих запасів набуває особливого практичного значення для кожного підприємства.

Джерелами проведення аналізу виробничих запасів є виробничо-фінансові та комерційні завдання, договори поставок, квартальні й річні звіти, дані аналітичного обліку.

Основними завданнями аналізу виробничих запасів є:

- вивчення строків, умов поставок та порядку розрахунку обсягів виробничих запасів за укладеними договорами;
- оцінка руху та структури споживання виробничих запасів за певний період і в динаміці;
- здійснення взаємозв'язків між обсягами випуску продукції та факторними показниками;
- оцінка рівня ефективності використання виробничих запасів;
- аналіз динаміки оптових цін на виробничі запаси;
- підрахунок резервів економії виробничих запасів;
- оцінка можливих варіантів мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання виробничих запасів.

Здійснюючи аналіз виробничих запасів доцільно дотримуватися певної послідовності. У науковій літературі характеризуються різні етапи. Так, І. О. Чаюн та І. Ю. Бондар відокремлюють шість основних етапів аналізу запасів (рис. 1.).



Рис. 1. Етапи аналізу виробничих запасів [7]

Для здійснення оцінки складу, структури і зміни виробничих запасів необхідно використовувати натуральні, якісні та вартісні показники. За їх допомогою оцінюється наявність виробничих запасів, їх склад та рівень забезпеченості ними підприємства, відповідно до реальних потреб та існуючих стандартів, особливості їх формування, руху та ефективності використання.

В умовах сьогодення для досягнення високого рівня виробництва та запобігання його спаду необхідно здійснювати розрахунок потреби в запасах, аналізувати інтенсивність їх використання та ефективність виробництва продукції.

Аналіз ефективності використання виробничих запасів доцільно проводити у двох напрямках: традиційного аналізу абсолютних і відносних показників; якісного, кількісного факторного аналізу. В основу такого аналізу покладено критерій ефективності виробництва, який забезпечить систематизацію різноманітних підходів до розв'язання проблеми підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.

Для проведення аналізу ефективності використання виробничих запасів підприємства пропонуються різні показники (табл.1).

Як свідчать дані, наведені в таблиці, для здійснення аналізу ефективності використання виробничих запасів вчені пропонують різноманітні показники, але найпоширенішими з них є матеріаловіддача та матеріаломісткість продукції. Найбільш узагальнюючим показником ефективності використання виробничих запасів є прибуток на 1 грн матеріальних витрат.

Неодмінною умовою здійснення аналізу виробничих запасів є вивчення причин зміни матеріаломісткості продукції. Такий аналіз здійснюють у три

етапи: матеріаломісткість усієї виробленої підприємством валової продукції, конкретного виду продукції та одиниці продукції.

1. Перелік показників, запропонованих різними авторами для аналізу ефективності використання виробничих запасів*

Автори	коефіцієнт обіговості виробничих запасів	коефіцієнт закріплення виробничих запасів	показник тривалості одного обігу	прибуток на гривню матеріальних витрат	матеріаловіддача	матеріаломісткість	матеріалоемність	питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції
Бандоріна Л. М., Скороход О. Б., Яхтіна А. О.					+		+	
Єлісєєва О. К.		+		+	+	+		
Томчук О. Ф.	+	+	+					
Самко М. С.					+	+		+
Гамова О. В.	+		+	+	+	+		+
Колесніченко А. Ю.					+	+		

*Складено авторами на основі [1, 2, 4, 5, 8, 9].

З метою оцінки рівня матеріаловіддачі та виявлення причин її зміни, проводять аналіз матеріаловіддачі окремих видів продукції. За допомогою даних показників можна виявити внутрішні резерви підвищення ефективності виробництва на підприємствах аграрного сектору.

Для проведення всебічного аналізу виробничих запасів, який здійснюється поступово, по декількох етапах доцільно використовувати методику здійснення аналізу подану в табл. 2.

2. Комплексна методика аналізу виробничих запасів підприємства [8, с. 60]

Етапи	Інструментарій	Отримані результати
1. Проведення аналізу використання матеріальних ресурсів (виробничих запасів) за допомогою окремої методики		
Аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами	Метод горизонтального порівняльного аналізу	Оцінка потреби підприємства в матеріальних ресурсах
Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів	Коефіцієнтний метод, метод відносних різниць	Аналіз величини факторів, які впливають на ефективність використання матеріальних ресурсів
Аналіз структури запасів	Вертикального та	Визначення обґрунтованості

	горизонтального аналізу	та ефективності формування замовлень на матеріальні ресурси
Аналіз якості запасів	Бальний метод	Перевірка якості запасів
Аналіз матеріаломісткості	Метод відносних різниць	Рівень понесених витрат або внаслідок зміни матеріаломісткості
Виявлення внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів та оцінка їх впливу на обсяг виробництва	Метод базисних підстановок, коефіцієнтний метод	Оцінка впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних затрат
2. Побудова економіко-математичних моделей		
Побудова мультиплікативної моделі декомпозиції динамічного ряду виробничих запасів	Розрахунок трендової, циклічної, сезонної та випадкової складових даної моделі, визначення прогнозних значень виробничих запасів	Значення трендової, циклічної, сезонної та випадкової складових виробничих запасів; побудова графіків за розрахованими показниками
Побудова лінійної чотирифакторної регресійної економіко-математичної моделі	Методи кореляційного та регресійного аналізу	Виявлення загальних закономірностей, зв'язків та залежності між коефіцієнтом оборотності запасів та коефіцієнтом оборотності активів, поточної ліквідності, автономії, прогнозу банкрутства
3. Формування висновків про загальний стан підприємства, виділення найвагоміших показників впливу на ефективність використання запасів та доцільність прийняття відповідних управлінських рішень		

Дана методика є ефективною та результативною у практичній діяльності підприємств аграрного сектору, адже вона є універсальною, оскільки охоплює аналіз формування виробничих запасів на кожному етапі та отримання відповідних результатів для прийняття доцільних і ефективних управлінських рішень.

Підвищення ефективності використання виробничих запасів на підприємствах можливе за певних умов (рис. 2):

Підвищення ролі аналітичного забезпечення управління виробничими запасами полягає в обмеженості вітчизняних підприємств власними виробничими ресурсами, відсутності необхідної платоспроможності, кредитоспроможності та фінансової стійкості й прибутковості підприємств.

Отже, доцільно виділити основні напрями вдосконалення аналітичного забезпечення управління виробничими запасами, що передбачає:

- узагальнення теоретико-методичних основ аналізу виробничих запасів, визначення їх суті та класифікації;

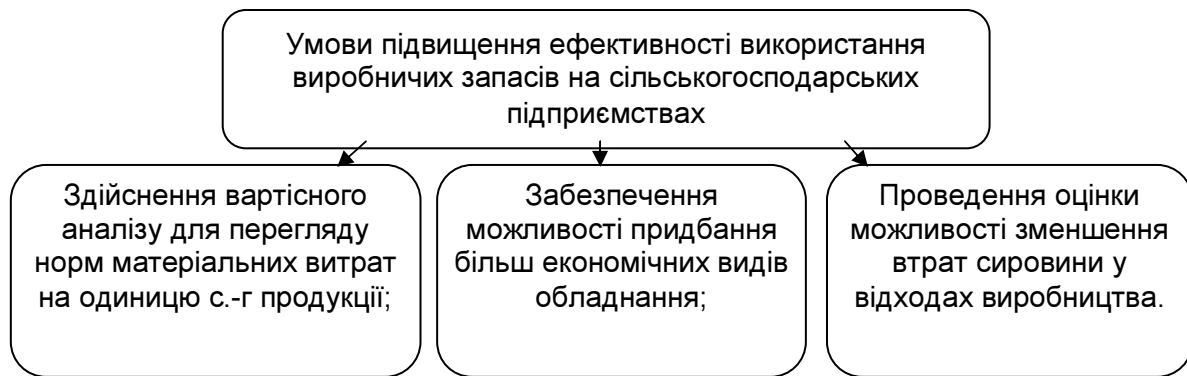


Рис. 2. Умови підвищення ефективності використання виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах

- удосконалення методико-організаційних основ фінансового та управлінського обліку виробничих запасів, як основного інформаційного джерела для проведення аналізу;
- проектування системи економічного аналізу та контролю ефективності використання виробничих запасів;
- розробка системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами [3, с. 56].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Неодмінною умовою досягнення високого рівня виробництва на сільськогосподарських підприємствах є проведення аналізу забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів. Здійснення стабільного аналізу виробничих запасів на підприємствах аграрного сектору забезпечить запобігання негативним тенденціям, які стоять на заваді виконання основних виробничих завдань підприємства. Реалізація перелічених напрямів удосконалення аналітичного забезпечення управління виробничими запасами на підприємствах аграрного сектору дозволить не тільки зменшити втрати від утримання надлишкових запасів, але й уможливить вивільнення значної частини коштів та дасть змогу значно підвищити результативність їх фінансово-економічної діяльності.

Список літератури

1. Бандоріна Л. М. Факторна адитивна модель аналізу використання матеріальних ресурсів підприємства / Л. М. Бандоріна, О. Б. Скороход, А. О. Яхтіна // Економіка и управление. – Симферополь : РИО НАПКС. – 2013. – № 1. – С. 49–54.
2. Гамова О. В. Облік та аналіз ефективного використання виробничих запасів на металургійному підприємстві ВАТ «Дніпроспецсталь»/ О. В. Гамова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2011. – С. 76–81.
3. Глібка О. В. Удосконалення обліку і розробка системи контролю та аналізу виробничих запасів підприємства / О. В. Глібка, С. В. Рилєєв // Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – Чернівці, 2006. – № 3. – С. 56
4. Єлісєєва О. К. Методологічні аспекти оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів / О. К. Єлісєєва // Економіка промисловості. – 2006. –

№ 2. – С. 211–217. – Бібліогр. : 3 назв. ; укр.

5. Колесниченко А. Ю. Система оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів / А. Ю. Колесниченко // Науковий вісник. – 2005. – № 15.1. – С. 222–226.

6. П(С)БО 9 "Запаси" : затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. зі змінами та доповненнями.

7. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

8. Самко М. С. Розробка комплексної методики аналізу виробничих запасів підприємства / М. С. Самко // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 59–61.

9. Томчук О. Ф. Аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємств [Електронний ресурс] / О. Ф. Томчук, Л. Кулик. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/analiz_efektivnog_vikoristannja_virobnichikh_zapasiv_pidpriemstv/23-1-0-517

Рассмотрены основные методические подходы к анализу производственных запасов предприятий аграрного сектора. В частности, исследована методика анализа состояния, движения и эффективности использования производственных запасов предприятия, предложены направления совершенствования аналитического обеспечения управления производственными запасами на предприятиях аграрного сектора Украины.

Производственные запасы, анализ, аналитическое обеспечение.

The main methodological approaches to the analysis of inventories agricultural sector enterprises. The methodology of analysis of movement and efficient of inventories use are researched. The ways of improving of analytical maintenance of inventories management on the agricultural sector enterprises in Ukraine proposed.

Inventories, analysis, analytical providing.

УДК 681.518

АВТОМАТИЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

***О. І. Пляшко, М. В. Чирва,
О. П. Пархоменко, кандидат економічних наук
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана***

*Наведено сучасні програмні продукти за сферами їх викорис-
тання, визначено переваги та недоліки програмних продуктів*

№ 2. – С. 211–217. – Бібліогр. : 3 назв. ; укр.

5. Колесниченко А. Ю. Система оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів / А. Ю. Колесниченко // Науковий вісник. – 2005. – № 15.1. – С. 222–226.

6. П(С)БО 9 "Запаси" : затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. зі змінами та доповненнями.

7. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

8. Самко М. С. Розробка комплексної методики аналізу виробничих запасів підприємства / М. С. Самко // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 59–61.

9. Томчук О. Ф. Аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємств [Електронний ресурс] / О. Ф. Томчук, Л. Кулик. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/analiz_efektivnog_vikoristannja_virobnichikh_zapasiv_pidpriemstv/23-1-0-517

Рассмотрены основные методические подходы к анализу производственных запасов предприятий аграрного сектора. В частности, исследована методика анализа состояния, движения и эффективности использования производственных запасов предприятия, предложены направления совершенствования аналитического обеспечения управления производственными запасами на предприятиях аграрного сектора Украины.

Производственные запасы, анализ, аналитическое обеспечение.

The main methodological approaches to the analysis of inventories agricultural sector enterprises. The methodology of analysis of movement and efficient of inventories use are researched. The ways of improving of analytical maintenance of inventories management on the agricultural sector enterprises in Ukraine proposed.

Inventories, analysis, analytical providing.

УДК 681.518

АВТОМАТИЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

***О. І. Пляшко, М. В. Чирва,
О. П. Пархоменко, кандидат економічних наук
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана***

*Наведено сучасні програмні продукти за сферами їх викорис-
тання, визначено переваги та недоліки програмних продуктів*

«1С:Підприємство» та «Галактика», розглянуто проблемні питання щодо обрання програмного продукту та шляхи їх вирішення.

Програмне забезпечення, програмний продукт, інформаційні системи, автоматизація, господарська діяльність.

Застосування комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів, підвищує оперативність опрацювання даних і вірогідність ділової інформації, сприяє прийняттю більш об'єктивних фінансових та управлінських рішень. Автоматизація процесу обліку сприяє економії підприємством часу й коштів на здійснення відповідних дій. Правильний вибір засобів автоматизації та програмного забезпечення дозволяє легко і миттєво здійснювати роботу бухгалтерії та пристосовувати її до правових норм, які часто змінюються. Отже, потреба у використанні підприємствами автоматизованих систем обліку та постійному їх вдосконаленні, пристосуванні програмних продуктів до особливостей діяльності підприємств і законодавчої бази країни зумовлює актуальність даної теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемі автоматизації обліку на українських підприємствах присвячені праці таких вчених, як В. Б. Комягіна, Ж. А. Пророчук, А. Журавльова, М. М. Семеренко, О. К. Фокін, С. В. Сковородько, С. А. Харитонов, М. М. Бенько та інших [1–4]. Але питання щодо обрання підприємствами відповідного програмного забезпечення обліку залишається невирішеним.

Мета дослідження – визначення особливостей програмних продуктів «1С:Підприємство» та «Галактика».

Інформаційною базою написання статті є праці вітчизняних фахівців з питань автоматизації обліку на підприємствах, спеціалізовані періодичні видання та дані офіційних джерел виробників програмних продуктів.

Методами дослідження є порівняння, аналіз і синтез, узагальнення, монографічний та діалектичний методи.

Виклад основного матеріалу. Програмне забезпечення для автоматизації діяльності суб'єктів господарювання на території України використовується як малими, так і великими підприємствами, незалежно від форм власності. При цьому спостерігається розробка, поряд з універсальними програмними продуктами, які налаштовуються на обраний вид діяльності підприємства, спеціалізованих рішень, спрямованих на певну галузь.

На підприємствах України розповсюдженими є такі програмні продукти, як Галактика, 1С, Парус. Компанії-розробники постійно вдосконалюють програмні продукти, роблячи їх більш доступними й ефективними для автоматизації підприємств. Кожна компанія, прагнучи до більш успішного їх упровадження на ринку України, пропонує комплекс як універсальних, так і спеціалізованих програмних продуктів з автоматизації діяльності підприємств. Крім того, конкретні реалізації таких продуктів істотно відрізняються одна від одної кількістю розв'язуваних

завдань, способами їх вирішення, механізмами налаштування на специфіку конкретних підприємств тощо.

Проблемні аспекти розробки та вдосконалення програмних продуктів:

- постійні зміни в законодавстві змушують деяких розробників програмних продуктів удосконалювати свої програми щодо універсальності й налаштованості, а слабкий рівень підготовки користувачів потребує створення максимально дружніх користувацьких інтерфейсів;

- більшість вітчизняних ІТ-фахівців які забезпечують підтримку автоматизованого обліку на підприємствах, стикаються з проблемою різних вимог до обліку на підприємствах з боку держави й людей, які працюють із цими програмами;

- перехід на міжнародні стандарти обліку та бурхливий розвиток технології Internet ставлять перед розробниками проблему докорінного оновлення своїх програм. У таких умовах вирішальним фактором буде виступати час.

Отже, потрібно зазначити, що для вдосконалення управління підприємством необхідно використовувати нові методи й сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем, які відповідають сучасному стану науково-технічного прогресу.

Ринок інформаційних систем представлений великою кількістю бухгалтер-терських програм. Кожне підприємство вибирає певний програмний продукт відповідно до власної структури та особливостей господарської діяльності.

Для того, щоб не помилитись у виборі програми, необхідно зробити порівняльний аналіз програм, які є на ринку.

Необхідно звернути увагу на такі програмні продукти, як «1 С: Бухгалтерія для України» та «Галактика», адже саме на них спостерігається нині найбільший попит на ринку інформаційних ресурсів.

"1С: Підприємство" – це універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського обліку, яка має певні характерні риси (табл. 1) [2].

«1 С: Бухгалтерія» може використовуватися на підприємствах різних напрямів діяльності й форм власності.

Система «Галактика» – комплексна система автоматизації управління підприємством. Система має широкі функціональні можливості і є основою єдиного інформаційного простору підприємства. Система орієнтована на автоматизацію вирішення завдань, що виникають на всіх стадіях управлінського циклу. Бухгалтерський контур підтримує автоматизацію всього комплексу завдань бухгалтерського обліку, в тому числі в територіально розподілених компаніях, холдингах, на підприємствах різних галузей і масштабів діяльності, дозволяє вести бухгалтерський облік відповідно до економічного законодавства .

1. Характерні риси платформи «1С:Бухгалтерія»

Основні риси	Характеристика
Наявність готових налаштувань	Усі налаштування, пов'язані з типовими операціями.
Одержання потрібної документації за допомогою типових форм із мінімальними затратами часу	Підготовлені регламентовані звіти зберігаються в інформаційній базі. Такий спосіб збереження дає змогу легко повернутися до раніше підготовлених звітів для перегляду або для підготовки виправних звітів за минулі звітні періоди.
Відсутність потреби у високій кваліфікації спеціалістів	Програма не є складною для вивчення і не потребує особливих знань.
Можливість ведення бухгалтерського і податкового обліку господарської діяльності декількох організацій в одній інформаційній базі	У поточній роботі для всіх організацій можна використовувати загальні довідники контрагентів, номенклатури і т. д., а відбивати господарські операції й формувати обов'язкову звітність окремо.
Реалізований сучасний зручний інтерфейс, що робить роботу в програмі комфортною як для початківців, так і для досвідчених користувачів	Панель функцій допоможе швидко викликати необхідну дію. Це особливо важливо для користувачів, які тільки почали освоювати роботу в програмі.

Співвідношення використання «Галактики» підприємствами України в розрізі галузей господарства зображено на рисунку [4].



У багатьох підприємств виникає проблема, який саме бухгалтерський програмний продукт обрати. Кожна програма має свої переваги та недоліки стосовно функціональних можливостей, терміну використання, вартості придбання та обслуговування, сфери застосування.

Аналіз ринку інформаційних ресурсів дав можливість представити ряд підприємств-користувачів програмних продуктів компаній «1 С» та «Галактика» (табл. 2).

2. Впровадження бухгалтерських програмних продуктів на підприємствах України

Програмні продукти	
1 С	Галактика
Підприємства	
Акціонерна суднохідна компанія «Укррічфлот»	ХРП «АвтоЗАЗ-Мотор»
ПАТ «Птахофабрика Україна»	АТ «Київ-Атлантик Україна»
ПАТ «Сандора»	Фармацевтична компанія «Фалбі»
Поліграфічний комбінат «Україна»	ПрАТ «Вінницяпобутхім»
Страхова компанія «Аска»	ПрАТ «Запорізький залізрудний комбінат»
ПрАТ «Донецьксталь»	ТОВ «Арсенал-Центр»
АТ «НВО «Етал»	ТОВ «Цемлайн»
ПАТ «UkrLandFarming»	ПрАТ «Будіндустрія»
ДП «Іллічівський морський торговельний порт»	ДАТ «Шахта Південнодонбаська №1»
ПАТ «Оранта»	РПЦ «Доміно»
ПАТ «Українські радіосистеми»	ТОВ «Авто Люкс Сервіс»
ПАТ «Концерн Хлібпром»	ДП «Селдіко»
ПАТ «Галичфарм»	ПАТ «Агрокомбанк»
ПАТ «Галактон»	СК «АХА-Страхування»

Для прийняття рішення керівництвом підприємства, щодо обрання відповідного програмного продукту, в роботі наведено порівняльну характеристику найпоширеніших бухгалтерських програм, а саме: «1С: Підприємство» та «Галактика» (табл. 3).

3. Порівняльна характеристика основних бухгалтерських програм з позиції користувачів

Ознаки	Програмні продукти	
	1 С	Галактика
Користувачі	Малі та середні підприємства	Великі підприємства, багатогалузеві корпорації
Функціональні можливості	- автоматизація виробничих і торговельних підприємств, бюджетних та фінансових організацій тощо; - підтримка оперативного	- побудова системи обліку та формування різних видів звітності; - управління

	управління підприємством; - автоматизація організаційної та господарської діяльності; - ведення бухгалтерського обліку за кількома планами рахунків; - регламентована звітність; - широкі можливості для управлінського обліку та побудови аналітичної звітності; - підтримка багатовалютного обліку.	матеріальними й фінансовими потоками (логістика); - виробниче планування та управління виробництвом, контролінг; - управління персоналом і кадровою політикою.
Впровадження	3–9 місяців і більше	4 –18 місяців і більше
Обслуговування	Лінія технічної підтримки безкоштовно	Певний відсоток від вартості ліцензії
Вартість основного продукту	810–10 000 грн.	2700–37 000 грн.
Сфера застосування	Машинобудування, харчова, будівельна промисловість та ін.	Енергетика, металургія, харчова промисловість

Основні технічні параметри бухгалтерських програм охарактеризовані в табл. 4.

4. Порівняння технічних характеристик програм 1 С і Галактика

Технічна характеристика	Програмні продукти	
	1 С	Галактика
Синтетичний облік	+	+
Багатомірний аналітичний облік	+	+
Багаторівневий аналітичний облік	+	+
Мультивалютний облік	+	+
Шаблони типових операцій	+	+
Підготовка первинних документів	+	+
Стандартні форми звітності, які відповідають чинному законодавству	+	+
Створення звітів за будь-який проміжок часу	+	+
Відображення господарських операцій в:	+	+
- управлінському обліку		
- бухгалтерському обліку	+	+
- податковому обліку	+	+
Ведення обліку за декількома підприємствами	+	-
Наявність детальних довідників	+	+
Максимальна візуалізація інформації на екрані	+	+

Наведена порівняльна характеристика дає змогу кожному підприємству чи організації обрати, відповідно до своїх потреб, можливостей та сфери діяльності, необхідне програмне забезпечення.

Отже, всі програмні продукти для бухгалтерії мають свої відмінні характеристики й загальна мета у них одна – як найкраще автоматизувати бухгалтерію підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На ринку інформаційних ресурсів представлена значна кількість різноманітних програмних рішень щодо автоматизації ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання. Найбільшим попитом користуються такі програмні продукти, як «1С: Бухгалтерія» та «Галактика». Ці програмні продукти мають багато спільних характеристик, які забезпечують реєстрацію та облік основних бухгалтерських операцій в автоматизованому режимі. При цьому існують також суттєві відмінності, що полягають у специфіці використання отриманої у процесі опрацювання інформації. Адже «1С» є універсальною програмою бухгалтерського обліку, а «Галактика» зорієнтована на надання необхідної інформації управлінському персоналу для прийняття ефективних рішень господарської діяльності, унаслідок досліджень і подальшого вивчення.

Список літератури

1. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. М. Бенько. – К. : Нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 456 с.
2. Комягина В. Б. 1-С бухгалтерия в вопросах и ответах / В. Б. Комягина. – К. : Триумф, 2008. – 375 с.
3. Пророчук Ж. А. Роль програмного забезпечення в управлінні підприємством / Ж. А. Пророчук, А. Журавльова // Современные информационные технологии. – 2010. – № 1. – С. 18–20.
4. Семеренко М. М. Автоматизація обліку на підприємствах малого і середнього бізнесу / М. М. Семеренко, О. К. Фокін, С. В. Сковородько // Соціум. Наука. Культура, Економіка. – 2008. – № 3. – С. 23–25.
5. Програмний продукт «Галактика» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.galaktika.ua/klienty-v-ukraine>
6. Програмний продукт «1С:Підприємство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.1c.ru/ukraina/>

Приведены современные программные продукты по сферам их использования, определены преимущества и недостатки программных продуктов «1С: Предприятие» и «Галактика», рассмотрены проблемные вопросы относительно избрания программного продукта и пути их решения.

Программное обеспечение, программный продукт, информационные системы, автоматизация, хозяйственная деятельность.

The article presents a modern software for their area of use, defined Advantages and disadvantages of software "1C: Enterprise" and "Galaxy", considered the problems concerning the election of the software and its solutions.

Software, software product, information systems, automation, economic activity.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ В УМОВАХ АВТОМАТИЗОВАНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

О. Г. Шайко, кандидат економічних наук

О. Д. Підлубна

Уманський національний університет садівництва

Розглянуто порядок обліку курсових різниць в умовах використання автоматизованих систем бухгалтерського обліку (на прикладі програми 1С: Бухгалтерія). Проаналізовано облікові процедури опрацювання даних щодо формування та відображення курсових різниць. Обґрунтовано доцільність впровадження субконто "Валюти" за рахунками, на яких обліковуються монетарні активи.

Курс валюти, курсова різниця, валюта, 1С:Бухгалтерія, субконто картка обліку курсових різниць.

Одним із основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених Законом "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", є принцип єдиного грошового вимірника. Суть цього принципу полягає в тому, що вимірювання й узагальнення всіх господарських операцій підприємства у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються в єдиній грошовій одиниці – гривні, незалежно від застосування інших вимірників. Операції в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку в іноземній та національній грошових одиницях. Унаслідок зміни валютного курсу, виникають курсові різниці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти визначення та відображення в бухгалтерському обліку операцій з валютою, у тому числі курсових різниць, їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства висвітлюється в публікаціях вітчизняних вчених, зокрема Г. В. Веріги [1], І. А. Волкової, Б. І. Іванюк [2, 3], Д. М. Чирки [5] та в статтях інших науковців і практиків, розміщених у спеціалізованих виданнях. Проте ці питання не втрачають своєї актуальності та потребують поглибленого вивчення. Недостатньо уваги приділяється також організації обліку курсових різниць в умовах використання автоматизованих систем ведення бухгалтерського обліку.

Мета дослідження – висвітлення особливостей відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць за операціями та статтями звітності, що належать до різних видів діяльності, в умовах використання програми 1 С: Бухгалтерія, виявлення недоліків та внесення пропозицій щодо вдосконалення обліку на даній ділянці.

Виклад основного матеріалу. Методологічною й теоретичною базою дослідження є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, праці вітчизняних вчених. У процесі дослідження використовувалися такі методи: діалектичний, абстрактно-логічний, узагальнення.

П (С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції іноземній валюті. Згідно з П(С)БО 21, курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [4]. Курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями, тобто статтями балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Залежно від виду діяльності, у процесі якої виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні та неопераційні. Операційна курсова різниця виникає з активами та зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю. Неопераційна курсова різниця відображується за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Для відображення в обліку курсових різниць передбачені такі бухгалтерські рахунки: 714 "Дохід від операційної курсової різниці"; 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"; 945 "Втрати від операційної курсової різниці"; 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці". Таким чином, на рахунках 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" та 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці" відображуються курсові різниці, які виникають як під час фінансової, так і інвестиційної діяльності. При складанні Звіту про фінансові результати (ф. №2) ці суми знаходять відображення за статтями "Інші доходи" та "Інші витрати".

Для вирішення проблем в організації обліку операцій з іноземною валютою доцільно використовувати відповідні програмні продукти, що дадуть можливість бухгалтерії підприємства максимально автоматизувати процес обліку операцій з іноземною валютою. Розглянемо, як він реалізований за допомогою 1С: Бухгалтерія.

Для бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із рухом валюти, у робочому плані рахунків програми 1С:Бухгалтерія використовуються наступні рахунки бухгалтерського обліку: 302 "Каса в іноземній валюті"; 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"; 314 "Інші рахунки в іноземній валюті"; 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" (незважаючи на те, що цей субрахунок не валютний, але саме він використовується при здійсненні операцій купівлі валюти); 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті". Для обліку розрахунків із іноземними контрагентами застосовуються рахунки 362 "Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками" та 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками".

Для збереження списку валют, історії їх курсів, та формування бухгалтерських проводок за рахунками, для яких встановлена ознака ведення валютного обліку, призначений Довідник "Валюти" Він має

однорівневу структуру. Для кожного елемента довідника обов'язковим є заповнення коду, найменування, короткого найменування, курсу НБУ та кратності. При заповненні коду валюти варто користуватися Класифікатором іноземних валют. Реквізит "Кратність" задає котирувальну одиницю валюти, "Курс НБУ" – офіційний курс даної валюти, встановлений Національним банком України. Якщо кратність дорівнює одиниці, то у полі "Курс НБУ", вводиться кількість гривень, що відповідає одиниці даної валюти. При зміні курсу валюти необхідно ввести нове значення курсу для даної валюти. Усі попередні значення курсу та кратності зберігаються разом з датами їх зміни та можуть бути переглянуті чи змінені у спеціальному вікні, яке відкривається після натискання кнопки "Історія". Якщо комп'ютер має доступ до Internet, можна скористатися кнопкою "Завантаження курсу".

Згідно п. 8 П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів", визначення курсових різниць по монетарних статтях в іноземній валюті здійснюється на дату здійснення розрахунків і на дату балансу [4]. Для правильного автоматичного визначення монетарних і немонетарних статей, доцільно встановити константу "Виділяти аванси" у значення "Так". При цьому суми отриманих і виданих авансів (передплат) не будуть переоцінюватися в бухгалтерському обліку, а операції одержання або продажу товарів будуть враховані за курсом передоплати.

Розрахунок курсових різниць по монетарних статтях на дату розрахунку здійснюється автоматично документами, що відображують відповідну господарську операцію ("Прибуткова накладна", "Видаткова накладна", "Банківська виписка", "Касовий ордер", "Покупка валюти" і "Продаж валюти"), а розрахунок курсових різниць на дату балансу проводиться документом "Переоцінка валют". Звертаємо увагу на те, що цей документ здійснює перерахунок вартості відразу за всіма рахунками (у розрізі конкретних об'єктів аналітичного обліку), за якими встановлено ознаку валютного обліку. При проведенні документ перевіряє залишки на відповідних валютних рахунках і порівнює валютне сальдо і гривнєве покриття по кожній з валют. У бухгалтерському обліку визначені таким чином курсові різниці будуть включені до складу доходів або витрат підприємства. При цьому курсова різниця по всіх рахунках і субконто, зазначених у табличній частині документа, вважатиметься неопераційною, курсова різниця по всіх інших рахунках і субконто – операційною.

Наприклад, якщо в рядку табличної частини документа вказати тільки рахунок, залишивши інші графи незаповненими, то курсові різниці, визначені за всіма субконто цього рахунку будуть вважатися неопераційними, або, якщо задано перше субконто рахунку, але не задано другого субконто, то всі курсові різниці, визначені за всіма залишками першого субконто в розрізі другого будуть вважатися неопераційними. Параметри, необхідні для формування проводок із бухгалтерського обліку, а саме: рахунки і статті витрат для операційної і неопераційної курсової різниці слід задати у закладці "Бухгалтерія" діалогової форми документа.

Заповнення форми документа "Придбання валюти" варто почати з зазначення гривневого поточного рахунка, з якого було списано гроші на купівлю валюти (ще до моменту введення документа, він уже повинен бути оформлений "Банківською випискою"), та валютного рахунка, на який буде зроблено зарахування валюти. Вибір цих значень здійснюється з довідника "Рахунки нашої фірми". Далі вноситься така інформація: сума валюти, що купується (реквізит "Сума валюти"); сума валюти, що купується, у перерахуванні на гривні за курсом її придбання (реквізит "Сума, грн."); уповноважений банк (аналітика за рахунком 333); сума комісійних у гривнях. У реквізиті "Всього" відобразиться загальна сума гривень, витрачена на купівлю валюти.

Для формування проводок щодо включення сум сплачених комісійних та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування до складу операційних витрат підприємства, а також проводки по відображенню курсової різниці на закладці "Додатково" повинні бути визначені рахунки обліку витрат (доходів) і відповідні об'єкти їх аналітики. Вид діяльності для рахунків витрат або доходів зазначається в однойменному реквізиті закладки "Основні".

На рис. 1 зображена екранна форма документа "Придбання валюти".

Рис. 1. Інтерфейс екранної форми документа "Придбання валюти"

Після заповнення всіх необхідних реквізитів форми документ потрібно зберегти і провести.

Слід відзначити, що, згідно з новим порядком, операції з купівлі-продажу іноземної валюти відображаються в бухгалтерському обліку винятково в частині додатних чи від'ємних різниць між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. При цьому різниця між курсом придбання валюти та курсом НБУ на дату придбання, яка раніше відображувалася на субрахунках 719 "Інші доходи від операційної діяльності" та 949 "Інші витрати операційної діяльності", за новими правилами відображується вже на субрахунках 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" та 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти".

Усі операції з валютним рахунком реєструються на підставі банківських виписок та супроводжувальних документів, які до них додаються. "Банківська виписка" інтерпретується як валютна, якщо в якості валюти рахунку, для якого вона виписується, у довіднику "Рахунки нашої фірми" вибрана валюта, що відмінна від гривні. При проведенні документа проводки формуються як в іноземній валюті, так і в гривні за курсом НБУ на дату виписки. Також буде виконаний перерахунок залишків у валюті за монетарними статтями балансу на дату документа. Позитивні та негативні курсові різниці, що виникли, будуть віднесені на відповідний рахунок обліку доходів/вtrat від курсових різниць.

Для реєстрації факту продажу валюти на українській міжбанківській валютній біржі призначений документ "Продаж валюти". Заповнення діалогової форми документа починають з вибору гривневого поточного рахунку, на який надійдуть гроші від продажу валюти. Валютний рахунок, з якого уповноваженому банку було перераховано валюту та власне найменування валюти вказуються у реквізитах "Валютний рахунок" та "Валюта". Далі вказується курс НБУ, за яким буде здійснено списання собівартості проданої валюти з рахунка 334 "Кошти в дорозі в іноземній валюті" у кореспонденції з рахунком 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти".

Загальна сума валюти вказується у реквізиті "Сума валюти". Балансова вартість валюти буде розрахована автоматично при проведенні документа та відобразиться при повторному відкритті документа.

У групі реквізитів "Уповноважений банк" вказується найменування вповноваженого банку шляхом вибору його з довідника "Контрагенти" та суму комісійних банку. У реквізиті "Сума, виручена від продажу валюти" вводиться загальна сума гривень, що буде отримана від продажу валюти, після чого у полі "Всього гривень" відобразиться сума отриманих гривень без урахування суми комісії вповноваженому банку. У закладці "Додатково" діалогової форми документа вказується рахунок, стаття витрат та вид діяльності по віднесенню комісійних. При проведенні документа буде сформований необхідний набір бухгалтерських проводок.

Для обліку розрахунків із іноземними покупцями (замовниками) пропонуємо відкривати аналітичні рахунки в розрізі окремих валют: 3621 "Розрахунки з іноземними покупцями. Долари США"; 3622 "Розрахунки з

іноземними покупцями. Євро"; 3623 "Розрахунки з іноземними покупцями. Російські рублі". Така пропозиція пояснюється недоцільністю аналітичного обліку розрахунків із іноземними покупцями в розрізі країн, оскільки підприємства, здійснюючи зовнішньоторгові операції, співпрацюють із багатьма контрагентами. Тому їх групування в розрізі використовуваної валюти сприятиме пришвидшенню процесу надання інформації для користувачів та покращенню її презентабельності.

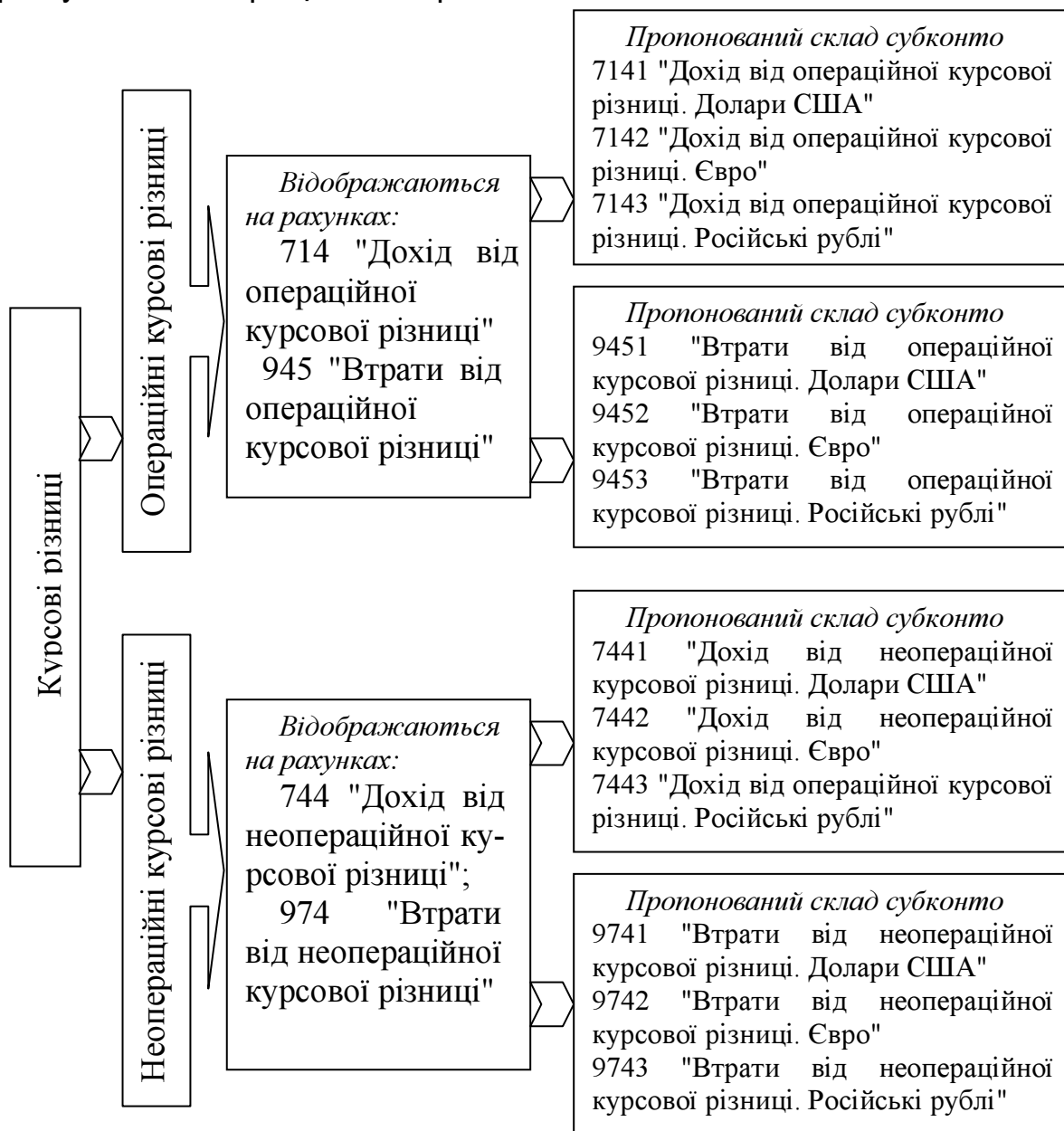


Рис. 2. Пропонована схема відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць в умовах автоматизованого ведення обліку

На наше переконання, аналогічної деталізації обліку потребує субрахунок 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками": 6321 "Розрахунки з іноземними постачальниками. Долари США"; 6322

"Розрахунки з іноземними постачальниками. Євро"; 6323 "Розрахунки з іноземними постачальниками. Російські рублі".

Тому, на нашу думку, у програмі 1С: Бухгалтерія доцільно створити субконто "Валюти" до субрахунків 362 "Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками" і 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками".

Щоб виконати переоцінку активів та зобов'язань підприємства в іноземній валюті в останній робочий день звітного періоду, у програмі 1С: Бухгалтерія використовують документ "Переоцінка валюти".

Для всіх рахунків, на яких відображуються курсові різниці, пропонуємо відкривати субрахунки четвертого порядку на кожну валюту, що буде реалізовано через механізм субконто.

Пропонована схема відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць зображена на рис. 2.

Для узагальнення інформації про курсові різниці, втрати та доходи від них, пропонуємо створювати звіт – Картку обліку курсових різниць, яка буде формуватися в розрізі окремих валют.

Запропонований нами склад субконто до рахунків 714 "Дохід від операційної курсової різниці"; 945 "Втрати від операційної курсової різниці"; 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"; 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці" забезпечить інформаційну базу для формування такого звіту за субконто "Валюти" по зазначених рахунках.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Впровадження наших пропозицій у практичну діяльність підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, сприятиме достовірному відображенню доходів та витрат від курсових різниць у бухгалтерського обліку та звітності господарюючих суб'єктів, забезпечить інформаційну базу для проведення оперативного аналізу доходів і витрат, унаслідок зміни курсу іноземних валют.

Список літератури

1. Веріга Г. В. Операції підприємств в іноземній валюті: бухгалтерський аспект / Г. В. Веріга // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – С. 62–66.
2. Волкова І. А. Організаційно-методичні основи обліку та аналізу валютних операцій на підприємствах / І. А. Волкова. – Луцьк, 2010. – 203 с.
3. Волкова І. А. Розрахунки іноземною валютою та їх облік в зовнішньоекономічній діяльності підприємств України / І. А. Волкова, Б. І. Іванюк // Сталій розвиток економіки. – 2011. – № 7. – С. 184–187.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" : затв. наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua
5. Чирка Д. М. Операції в іноземній валюті як об'єкт облікової політики / Д. М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць [Відповід. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. – Вип. 3 (21). – Ч. 1. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 391–402.

Рассмотрен порядок учета курсовых разниц в условиях использования автоматизированных систем бухгалтерского учета (на примере программы 1С: Бухгалтерия). Проанализированы учетные процедуры обработки данных по формированию и отражению курсовых разниц. Обоснована целесообразность внедрения субконто "Валюты" по счетам, на которых учитываются монетарные активы.

Курс валюты, курсовая разница, валюта, 1С: Бухгалтерия, субконто карточка учета курсовых разниц.

In the article the features of accounting of exchange rate differences in the conditions of use of computerized accounting systems (for example, of 1С: Accounting) are considered. The authors analyze the accounting data processing procedures for the formation and record exchange differences. Usefulness of subkonto "Currencies" on the accounts, which accounted for monetary assets is offered.

Exchange rate, exchange rate difference, currency, 1С: Accounting, subkonto card excluding exchange rate differences.