

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ

**ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ
АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ
В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН**
Колективна монографія

За редакцією Л.М. Чернелевського

Київ НУХТ 2021

УДК 658

Рецензенти:

В.О. Шевчук, доктор економічних наук, професор

В.К. Савчук, доктор економічних наук, професор

К.П. Проскура, доктор економічних наук, професор

Теоретичні та прикладні аспекти обліку, аналізу і аудиту в системі економічних відносин: Монографія / За ред. проф. Л.М. Чернелевського. — К.: НУХТ, 2021. — 182 с.

ISBN 978-966-612-248-6

У монографії розкрито теоретичні, методичні та прикладні аспекти обліку, аналізу та аудиту, щодо обліково-аналітичного забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємств харчової промисловості з метою удосконалення обліково-комунікаційного інструментарію в модернізації управління діяльністю суб'єктів господарювання. Досліджено теоретико-методичні підходи до формування та оптимізації процесів обліку, аналізу і аудиту з метою їх застосування у виробничому та навчальному процесі.

*Рекомендовано Вченою радою
Національного університету харчових технологій
(протокол № 6 від 24 грудня 2020 року)*

Видано в авторській редакції

УДК 658

© Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда,
Л.М. Духновська, І.В. Колос, І.Й. Кравченко,
Н.В. Кудренко, О.В. Михайленко,
С.М. Ніколаєнко, Г.Г. Осадча, Т.Ю. Редзюк,
Н.С. Скопенко, Н.Г. Слободян,
Л.М. Соломчук, Ю.Л. Темчишина,
Н.М. Ткаченко, О.Л. Чернелевська,
В.І. Ємцев, Г.Ф. Ємцева, І.В. Євсеева-
Северина, Л.І. Удворгели, Т.В. Березянка,
А.В. Лісовий, 2021

ISBN 978-966-612-248-6

© НУХТ, 2021

ЗМІСТ

Ключові засади вдосконалення державної підтримки галузей АПК на основі державної допомоги та розвитку конкурентного потенціалу, як основного драйвера економіки України. Чернелевський Л.М., Чернелевська О.Л.	4
Аналіз ключових суперечностей функціонування підприємств вітчизняного АПК. Ємцев В.І., Ємцева Г.Ф.	19
Аспекти калькулювання собівартості продукції комплексних виробництв. Осадча Г.Г.	50
Аутсорсингові бухгалтерські послуги. Кравченко І.Й.	59
Бухгалтерський аутсорсинг як форма оптимізації витрат на оплату праці в умовах пандемії. Духновська Л.М.	65
Вплив облікової політики на рівень фінансової стійкості підприємства. Колос І.В., Щербак Ю.М.	70
Ідентифікація економічної сутності необоротних активів. Соломчук Л.М.	86
Інвентаризація як методичний прийом аудиторської перевірки виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості. Беренда Н.І.	92
Комунікаційна функція стандартизованого обліку та звітності в форсайт-технології прогнозування динаміки доданої вартості промислового підприємства. Темчишина Ю.Л.	97
Методичні засади аналізу собівартості в системі стратегічного управління витратами та ціноутворення промислового підприємства. Слободян Н.Г.	104
Методичні підходи до оцінки ефективності інноваційних процесів на виробничих підприємствах. Скопенко Н.С., Євсєєва-Северина І.В., Удворгелі Л.І., Капля Д.В.	113
Нормативні документи для європейських грантів в бухгалтерському обліку України. Редзюк Т.Ю.	129
Податковий кодекс, податкова система, види податків в Україні. Ткаченко Н.М.	133
Посткризові орієнтири соціальної адаптації діяльності корпоративного сектору. Березянко Т.В.	143
Професійні компетенції фахівця з обліку і оподаткування. Кудренко Н.В.	155
Сутність фінансово-господарського контролю як однієї з функцій управління. Лісовий А. В.	161
Сучасні інструменти підвищення конкурентоспроможності підприємства. Михайленко О.В.	168
Характеристика освітньої складової молокопереробного кластерного формування Київської області. Ніколаєнко С.М.	177

КЛЮЧОВІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ ГАЛУЗЕЙ АПК НА ОСНОВІ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ ТА РОЗВИТКУ КОНКУРЕНТНОГО ПОТЕНЦІАЛУ, ЯК ОСНОВНОГО ДРАЙВЕРА ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Чернелевський Л.М., канд. екон. наук, професор
Чернелевська О.Л., д-р екон. наук, професор

В економічній літературі поняття «державна підтримка» трактують далеко не однозначно. Дане поняття ототожнюють із системою державного регулювання, державним економічним регулюванням, системою фінансової або бюджетної підтримки, державною допомогою та ін. Таким чином, державна підтримка аграрного сектора економіки, будучи невід'ємною частиною державного регулювання, являє собою сукупність різних інструментів і форм економічного впливу з метою формування стабільності й конкурентоздатності галузей АПК, створення можливостей для насичення ринку якісним продовольством, розвитку сільських територій і досягнення продовольчої безпеки країни.

На сьогоднішній день Україна перебуває на етапі подолання наслідків соціально-економічної кризи, яка охопила усі країни світу та ускладнила умови функціонування усіх секторів економіки. Подальший розвиток країни об'єктивно потребує ефективного механізму державної підтримки та державної допомоги галузям АПК, тому що саме ця галузь повинна стати флагманом у розвитку економіки України.

Багато відомих іноземних та вітчизняних науковців присвячують власні праці дослідженню питання державної підтримки аграрного сектору та його покращанню. Серед закордонних дослідників слід окремо виділити Е. Вайнінга, Д. Веймера, Д. Кейнса, Ф. Кене, К. Маркса, А. Маршала, Д. Рикардо, П. Самуельсона, А. Сміта, М. Фрідмана, П. Хейне, Ф. Хайєка, Й. Шумпетера, а також інших відомих економістів. На думку багатьох вітчизняних учених, серед яких В.Я. Амбросов, Л.І. Михайлова, О.В. Ульянченко, А.М. Стельмашук, П.Т. Саблук, В.М. Трегобчук, П.І. Гайдуцький, Б.Й. Пасхавер та ін., незважаючи на тривалий період реформ в аграрному секторі економіки України, застосовані інструменти державної підтримки розвитку аграрного сектора виявилися неефективними, причому як внутрішні, у вигляді різноманітних способів державного регулювання, так і зовнішні, які використовувалися в межах торговельно-економічних відносин із зарубіжними країнами.

Однак комплексних досліджень, присвячених визначенню державної підтримки, як однієї із форм державної допомоги в галузях АПК не було проведено, що зумовлює значну наукову актуальність даної статті.

Метою цієї статті є визначення переваг та недоліків державної підтримки суб'єктів АПК як засобу забезпечення ефективного використання бюджетних коштів при реалізації державної допомоги та не спотворення конкуренції у галузі.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання: охарактеризувати основні вимоги щодо допустимості надання державної підтримки, визначені в Угоді про асоціацію України з ЄС; з'ясувати співвідношення понять «державна допомога» і «державна підтримка»; а також виявити основні переваги та недоліки цього непрямого за своєю природою господарсько-правового засобу забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

Про значну користь та ефективність різних форм державної підтримки суб'єктів господарювання переконливо свідчить міжнародний досвід.

У Концепції розвитку державно-приватного партнерства в Україні на 2013–2018 роки [1] підкреслюється, що міжнародний досвід показує, що для стрімкого економічного розвитку, крім прийняття актів національного законодавства у сфері державно-приватного партнерства, необхідне застосування механізму державної підтримки.

На позитивному ефекті від застосування засобів державної підтримки суб'єктів господарювання неодноразово наголошувалось і в науковій літературі. Так, К. С. Лебьодкін обґрунтовано зауважує, що державна підтримка підприємництва є важливим чинником його активізації в умовах побудови ринкової економіки. Наслідком таких заходів стало те, що упродовж останніх років спостерігалися позитивні тенденції збільшення кількості суб'єктів господарської діяльності, малих підприємств, частки малих і середніх підприємств у загальній кількості суб'єктів підприємницької діяльності та поступове вдосконалення галузевої структури підприємництва. Між тим автор вказав також на деякі негативні вияви даного засобу регулювання економіки, до яких належать: невисокі обсяги виробництва та реалізації продукції у розрахунку на одне діюче підприємство; скорочення частки сектору малого підприємництва в обсягах реалізованої продукції (наданих послугах) [2].

Деякі науковці з цього приводу зауважують, що у своєму розвитку інститут державної підтримки суб'єктів господарювання пройшов декілька етапів. Так, зокрема, Д. О. Черніков виділяє такі з них:

1) 1991–2000 рр. — в цілому домінували принципи радянської системи господарювання, що полягали у наданні прямої бюджетної підтримки підприємствам;

2) 2001–2005 рр. — після початку бюджетної реформи, впровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі відбулася певна модернізація державної підтримки;

3) 2005–2010 рр. — пов'язаний із активізацією зусиль у напрямі міжнародної економічної інтеграції, позначився масштабним скороченням форм державної підтримки;

4) 2011–2014 рр. — прийняття Податкового кодексу України, здійснення окремих кроків у напрямі систематизації практики надання підтримки, апробування критеріального підходу у наданні підтримки, перенесення ак-

центів на підтримку без прямого залучення державних ресурсів насамперед завдяки широкому використанню механізму державних гарантій [3].

Необхідно підтримати розроблену науковцем періодизацію, зазначивши, що сьогодні триває новий етап розвитку державної підтримки, який розпочався у 2014 р. з підписанням Угоди про асоціацію України та ЄС [4], в якій питанням правового регулювання державної підтримки приділено значну увагу, що зумовлено насамперед тим, що будь-яка державна підтримка потребує контролю з боку держави в рамках запровадження контролю за державною допомогою та її впливом на конкуренцію.

Державна допомога суб'єктам господарювання — це термін права ЄС, який стосується одного з напрямів конкурентної політики Європейського Союзу. Його метою є запобігання спотворенню конкуренції на спільному ринку через втручання держави (у будь-якому вигляді), що призводить до виникнення переваг, які неможливо було досягти на ринкових умовах.

Питання державної допомоги виробникам — багатовимірне. Воно стосується і витрачання бюджетних коштів (прозорість, ефективність), і забезпечення конкуренції від негативного впливу державного втручання в економіку, і спрямування зусиль держави в суспільно та економічно корисне русло, що робить можливим розвиток інновацій, створення робочих місць, підвищення кваліфікації працівників тощо. Необмежений доступ до державних ресурсів означає не тільки зловживання бюджетними коштами, не тільки анти конкурентні дії, а також стає прямою загрозою для демократії, оскільки демократія — це політична та економічна конкуренція, а створені за рахунок державної підтримки монопольні ніші суттєво спотворюють конкурентні сектори та галузі.

Необхідність державної підтримки сільського господарства обумовлена низкою обставин, серед яких не тільки більша залежність цієї галузі від погодних умов, що в значній мірі впливають на величину і якість урожаю, а, отже, і результативність усього аграрного виробництва, але й уповільнений в порівнянні з іншими галузями економіки оборот грошей. Як правило, у сільському господарстві виробничий цикл триває не менше року, у той час як у торгівлі й у банківському середовищі — лічені дні. Усе це диктує нагальну потребу надання більш істотної допомоги з боку держави [5]. Державні субсидії виробникам у вигляді коштів, податкових пільг, державних гарантій, відшкодування частки процентної ставки за кредитом, страхування експортних кредитів, списання боргів тощо — один з інструментів державного втручання в економіку, покликаний сприяти економічному розвитку або запобігати негативним соціальним наслідкам. Як це пов'язано з базовою функцією ринкової економіки, тобто розподілом ресурсів? Державна допомога у більшості випадків має місце, коли ринок як такий існує, але повністю не задовольняє потреб в ресурсах окремих категорій учасників котрих прагне підтримати держава.

На сьогодні існує необхідність не стільки одержання державної підтримки, скільки ефективного її використання. Організаційно-економічний механізм державної підтримки агропромислового виробництва повинен формуватися на підставі наступних принципів:

- достатність, гласність і контроль виділених бюджетних засобів і строге планування бюджетного фінансування;
- своєчасність надання підтримки й сприяння в рішенні невідкладних проблем агропромислового комплексу;
- доступність, гнучкість і прозорість державної підтримки для різних видів господарств;
- облік регіональних особливостей при фінансуванні бюджетних програм і формуванні єдиного ринкового простору [6].

Державна допомога суб'єктам господарювання (далі — державна допомога) є одним з інструментів стимулювання господарської діяльності для досягнення економічних, соціальних та політичних цілей, зокрема для підвищення конкурентоспроможності таких суб'єктів на зовнішньому і внутрішньому ринку. Однак внаслідок надання державної допомоги створюються сприятливі умови для провадження окремими суб'єктами господарювання господарської діяльності або окремих її видів та знижується їх мотивація до підвищення ефективності такої діяльності.

Надання державної допомоги може негативно позначатися на функціонуванні ринкового механізму попиту і пропонування та системи конкурентних переваг, яка є основою міжнародної торгівлі, спотворювати конкуренцію, призводити до торговельних конфліктів, неефективного витрачання ресурсів і зниження суспільного добробуту.

Правова основа моніторингу й контролю державної допомоги в Україні була створена в межах виконання зобов'язань за «Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та ЄС», яка набула чинності у 1998 році. Незважаючи на це, процес нормативного закріплення системи контролю державної допомоги та окремих її елементів зустрів значний спротив з боку державних органів, суб'єктів господарювання та суспільства.

Питанням правового регулювання надання державної допомоги приділяли увагу такі дослідники, як М.Я. Бараш, З.М. Борисенко, Н.М. Бугаєнко, О.О. Костусєв, Н.І. Лещенко, Г.М. Лозова, Т.В. Некрасова, О.В. Нів'євський, С.С. Онищенко, О.О. Плетньова, С.В. Таран.

Державна допомога суб'єктам господарювання надається у всіх країнах із ринковою економікою і є одним із найважливіших інструментів економічної політики[7].

Цілі, які переслідує держава при наданні державної допомоги, як зазначає С.С. Онищенко, можуть бути внутрішньо- та зовнішньоекономічними. До зовнішньоекономічних цілей відноситься збільшення обсягів експорту та його прибутковості, а також зменшення обсягів імпорту[8]. Таким чином, надання державної допомоги в багатьох випадках виправдане

з погляду інтересів суспільства або окремих його груп. Більше того, підтримка окремих підприємств часто не тільки сприяє підвищенню їхньої конкурентоспроможності, а й може мати загальний позитивний вплив на конкурентне середовище [9].

Також треба звернути увагу на негативні наслідки надання державної допомоги. Перш за все, слід зазначити про політичний аспект: неконтрольоване та непрозоре надання державної допомоги стає причиною виникнення корупції у владі шляхом лобіювання певних суб'єктів господарювання [10].

Вітчизняні, іноземні спеціалісти [11] та представники АМК України [12] неодноразово наголошували на необхідності забезпечення контролю за державною допомогою для захисту економічної конкуренції.

Створення та запровадження дієвої та прозорої системи контролю за наданням та використанням державної допомоги слугуватиме системою стримувань та противаг для напрямів державної політики, у рамках яких надається державна допомога, і таким чином забезпечуватиме комплексний підхід до розвитку економіки. Крім цього, відсутність належного контролю за виділенням та використанням державної допомоги призводить до того, що бюджетні кошти часто використовуються неефективно [13]. Тому, вважаємо, що за допомогою контролю в зазначеній сфері будуть ефективно використовуватися державні ресурси, вплив від такої діяльності держави на конкуренцію та на суб'єктів господарювання, які працюють на ринку разом із отримувачем допомоги, буде мінімальний.

Забезпечення ефективності держдопомоги, очевидно, починається з правильного визначення мети втручання держави. Потік раціональних аргументів, що генерується групами інтересів, необхідно синтезувати у збалансовані рішення. Для початку потрібно погодитися з тим, що держава покликана субсидувати бізнес в основному в тих випадках, де ринок не справляється із завданням розподілу ресурсів. Субсидії бізнесу повинні служити поштовхом до зростання, а не плекати галузевих «рантьє», які паразитують на державних коштах.

Досить часто в науковій літературі необґрунтовано ототожнюють два поняття «державна допомога» та «державна підтримка». На підставі проведеного аналізу концептуальних підходів у цій сфері можна зробити висновок що законодавець фактично ототожнює поняття «державна допомога» з поняттям «підтримка». Так, відповідно до Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [14], державна допомога суб'єктам господарювання — підтримка у будь-якій формі суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності. Отже, як впливає зі змісту наведеної дефініції, поняття «державна допомога» визначається через поняття «підтримка».

Однак ці поняття не є тотожними. Державна підтримка — це сукупність економічних, організаційних та правових механізмів, завдяки яким суб'єктам господарювання надається державою через інфраструктуру підтримки необхідне сприяння фінансового, організаційного, інформаційного та матеріально-технічного характеру з метою створення умов для формування і розвитку суб'єктів господарювання у різних галузях народного господарства. Д. В. Лічак зазначає, що підтримка, є тим механізмом, який стимулює суб'єктів господарювання до раціональної та економічно обґрунтованої господарської діяльності, спрямовує розвиток підприємництва на основі конкуренції [15].

Між тим необхідно звернути увагу, що у ст. 16 ГК України [16] застосовується поняття «державна підтримка». Виходячи із назви цієї статті «Дотації та інші засоби державної підтримки суб'єктів господарювання», а також із аналізу її змісту, можна зробити висновок, що державна підтримка включає всі форми сприяння суб'єктам господарювання, в тому числі пряме фінансування, організаційні заходи, пільги тощо. До того ж поняття «підтримка» використано і в інших законодавчих актах, зокрема у Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України» [17],

Законом України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» передбачено видатки загального фонду в сумі 4 млрд грн за бюджетною програмою КПКВК 1201150 «Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників».

Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 77 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільгосптоваровиробників» (зі змінами), визначено напрями використання бюджетних коштів, а саме:

- державна підтримка розвитку тваринництва та переробки сільськогосподарської продукції;
- фінансова підтримка розвитку фермерських господарств;
- часткова компенсація вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва;
- фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів
- фінансова підтримка розвитку садівництва, виноградарства та хмелярства;
- надання сімейним фермерським господарствам додаткової фінансової підтримки через механізм доплати на користь застрахованих осіб — членів/голови сімейного фермерського господарства єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Станом на 02.11.2020 аграріям фактично спрямовано бюджетні кошти через уповноважені банки та Укрдержфонд в обсязі 1 млрд 825 млн грн (45,6 % від затвердженого річного обсягу асигнувань).

З них:

- на державну підтримку розвитку тваринництва та переробки сільськогосподарської продукції — 0,87 млн грн;

- фінансову підтримку розвитку фермерських господарств — 77,42 млн грн;
- часткову компенсацію вартості с/г техніки та обладнання вітчизняного виробництва — 986,3 млн грн;
- фінансову підтримку заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів — 761,75 млн грн.



Державна фінансова політика у сфері АПК України в умовах обмеженості ресурсами повинна орієнтуватися на побудову самодостатнього фінансово незалежного аграрного сектора економіки. Бюджетне фінансування варто зосередити на заходах «зеленої скриньки», насамперед на заходах з охорони навколишнього природного середовища та створенні державних резервів для забезпечення продовольчої безпеки (на поворотній основі). Необхідно відходити від практики виплат бюджетних дотацій потерпілим від стихійних лих господарствам, а розвивати та удосконалювати страхові відносини в АПК.

Вирішальними причинами не результативного використання коштів державного бюджету, котрі виділяються на сприяння АПК, є недосконалість механізмів отримання і розподілу бюджетних коштів та порушення бюджетної дисципліни при їх застосуванні. Щорічна зміна організованості та механізмів виділення коштів із державного бюджету, їх тривалий розподіл, затвердження та внесення до них неодноразових змін протягом періоду спричиняє несвоєчасне отримання коштів державної фінансової підтримки та неефективне їх використання і повернення [18].

Як свідчить практика розвинутих країн світу, активна політика аграрного державного протекціонізму має вигляд пріоритетного стратегічного напрямку розвитку та сприяє росту виробництва та забезпечення країни власним продовольством, що є запорукою продовольчої безпеки держави та нації [19].

Державна допомога повинна бути спрямована на виконання чітко визначених завдань, проблем соціально-економічного розвитку, які обґрунтовано неможливо вирішити без одержання державної допомоги.

Заходи державної допомоги повинні бути належно розробленими для виконання поставлених перед нею завдань. Характеристики державної допомоги (обсяг, форма надання, механізм надання) мають бути адекватними (пропорційними) проблемі, на вирішення якої вона спрямована.

Завдяки державній допомозі одержувач повинен розпочати, здійснити діяльність, яка була б неможливою без державної допомоги, або можливості цю діяльність розпочати є обмеженими. Державна допомога діяльності, яку одержувач здійснюватиме в будь-якому разі та в такому самому обсязі, як і без допомоги, не є прийнятною.

Державна допомога повинна бути спрямована на створення нових виробничих потужностей, нових робочих місць, технологій.

Державна допомога, як правило, не повинна компенсувати поточні витрати суб'єктів господарювання, особливо тих, що працюють збитково, перебувають у стадії банкрутства.

Результати (виробничі потужності, робочі місця тощо), досягнуті завдяки державній допомозі, повинні зберігати своє призначення упродовж наступних декількох років.

Державна допомога повинна бути спрямована на часткове відшкодування вартості проекту, що реалізовує її одержувач.

Позитивний вплив державної допомоги на досягнення цілей розвитку економіки повинен переважати чинний або очікуваний вплив негативного характеру на стан економічної конкуренції.

Державна підтримка аграрного сектора в країнах із транзитивною економікою і в Україні зокрема характеризується недосконалістю та недостатністю фінансування галузі. У цих умовах особливої уваги потребує дослідження бюджетного фінансування аграрного сектора як одного з напрямів державного регулювання. Необхідність державного регулювання аграрного сектора більшість науковців пов'язують передусім із диспаритетом цін на промислову і сільськогосподарську продукцію, а також з істотним впливом природно-кліматичних умов на ефективність сільськогосподарського виробництва. У країнах ЄС державну підтримку сільського господарства здійснюють шляхом надання аграріям дешевих кредитів, підтримання твердих цін, виконання безпосередніх виплат тощо. В Європі під державне регулювання підпадає 90 % цін на сільськогосподарську продукцію у вигляді субсидій для підтримки аграріїв через високі ціни на засоби виробництва [20].

Процес фінансування сільського господарства України з коштів державного бюджету впродовж багатьох років характеризується неефективністю та недосконалістю розподілу. За роки незалежності в Україні так і не був сформований єдиний напрям розвитку держави. [21].

У документі «Вектори економічного розвитку до 2030 року» зазначається, що агросектор відіграє важливу роль для України, оскільки відповідає за 9 % валового внутрішнього продукту, є експортно орієнтованою галуззю, що генерує близько 40 % валютних надходжень в країну, та відповідає за продовольчу безпеку.

Сьогодні потенціал агросектору не до кінця розкритий через наступні стримуючі фактори:

А) деградація земельних ресурсів, що є наслідком нерозвинутої зрошувальної інфраструктури та небережливого ставлення аграріїв до землі. Через підвищення середньої температури, південні території України страждають від засухи. За наявних систем зрошення та дренажу, що залишилась у спадок з радянських часів, поточний стан та ступінь їх використання є незадовільними: Україна використовує всього близько 20 % потенціалу зі зрошення та близько 10 % з дренажу. Як наслідок, Україна недоотримає близько \$1,5 млрд доходів щорічно. Щодо гравців ринку, то саме через принципи ведення землеробства суб'єктами господарювання в Україні вже налічується близько 6,5 млн га орно непридатних земель, які вже неможливо відновити,

Б) обрана модель ринку землі та відповідні процедури щодо відкриття ринку землі. Очікується, що з 1 липня 2021 року буде офіційно запущений ринок землі, проте з рядом обмежень, таких як обмеження площ придбання землі в одні руки, заборона на продаж землі іноземцям. Це в свою чергу негативно вплине на об'єм інвестицій, бо використання землі як активу та вільний обіг земельних ділянок є шляхом для залучення більшої кількості інвестицій в сектор та підвищить можливості суб'єктів господарства щодо залучення кредитних коштів,

В) фокус на виробництві низько маржинальних культур. Більшість виробників агросектору тяжіють до виробництва низько маржинальних культур та збуту сировинної продукції. В той же час, подовження ланцюга створення доданої вартості дозволить як і підвищити прибутковість всередині сектору, так і суттєво збільшити збут. Однією з причин низького рівня розвитку ланки переробки є недостатній рівень залученості технологій у виробництво. Як наслідок-нижча продуктивність у порівнянні з країнами-конкурентами. Для порівняння, додана вартість на працівника у Франції складає \$66 тис., в Німеччині — \$49 тис., в Польщі — \$6,7 тис., а в Україні — \$5,5 тис.

Г) низький рівень освіти, що не відповідає сучасним запитам сектору та недостатня кількість професійних кадрів на ринку. Існує проблема в підготовці спеціалістів для аграрного ринку. Загальна кількість студентів агроспеціальностей має тенденцію до зниження тому, що аграрні напрямки не виглядають привабливими для молоді. Співвідношення кількості до якості аграрних навчальних закладів не відповідає очікуванням ринку. Щодо причин, що впливають на ринок кадрів агросектору, то можна виді-

лити еміграцію фахівців за кордон, міграція молоді до міст, старіння кваліфікованого персоналу.

Український агросектор використовує багаті природні ресурси, має людський капітал та вигідне географічне розташування, що дозволять збільшити продуктивність та прибутковість сектору та досягти стратегічних цілей.

Уряд показав середньострокові програми держпідтримки агросектору на 2021–2023 роки. МЕРТ додав до своєї трирічної декларації, яка складалася з п'яти ключових напрямів, ще дві програми. До 5 традиційних програм — тваринництва, садівництва, фермерства, здешевлення техніки та кредитів, було додано ще дві програми: підтримка виробництва нішевих культур (продовольча безпека) та картоплярство.

Нагадаємо, країна змінила підхід зі щорічного короткочасного прогнозу на середньостроковий план — планування на три роки. Варто додати, що Україна перейшла до європейської практики прогнозування, а представники уряду розписали потреби в фінансах щодо кожного з напрямів за роками та конкретними програмами.

1. Пряма підтримка галузі тваринництва у 2021–2023 рр. становить у середньому 3,5 млрд грн: 2021-й — 3,636 млрд грн, 2022 р. — 3,427 млрд грн, 2023 рік — 3,368 млрд грн (входять програми зі стимулювання переробки, реконструкції тваринницьких комплексів, виготовлення кормів, вирощування племінного/молочного стада — для ВРХ, свинарства, птахівництва, вівчарства, козівництва, бджолярства).

На 2020 рік — 1 млрд грн.

2. Фінансова підтримка заходів в АПК (кредити, страхування) 2021–2023 — у середньому 2,1 млрд грн: 2021 — 2,253 млрд грн, 2022 — 2,138 млрд грн, 2023 — 2,166 млрд грн.

На 2020 рік на такі цілі з бюджету мають дати 1,2 млрд грн.

3. Здешевлення компенсації техніки та обладнання вітчизняного виробництва — в середньому 1 млрд грн: 2021 — 957 млн грн, 2022 — 1,127 млрд грн, 2023 — 1,330 млрд грн.

На 2020 рік — 1 млрд грн.

4. Програма розвитку фермерства — близько 800 млн грн: 2021 — 727 млн грн, 2022 — 772 млн грн, 2023 — 943 млн грн.

На 2020 рік на дані цілі з бюджету мають дати 477 млн грн.

Додатково на розвиток фермерства впливають: підтримка кооперативів (сумарно за три роки планують виділити 180 млн грн), дорадчих послуг (сумарно 60 млн грн), дотацій на 1 га новоствореним фермерським господарствам (120 млн грн), молочне стадо (350 млн грн), фінансова підтримка на поворотній основі (сумарно 1,5 млрд грн — по 500 млн грн щороку), доплата за страхівку працівників (сумарно 95 млн грн), підтримка органічного господарства (120 млн грн).

5. Рослинництво поділяється на садівництво/зрошення — в середньому 500 млн грн: 2021 — 414 млн грн, 2022 — 471 млн грн, 2023 — 636 млн грн.

2020 рік — 400 млн грн — фермерство/кооперативи й підтримка садівництва, виноградарства, хмелярства).

Додаткові дві програми, які мають фінансуватися з 2021 року:

6. Підтримка виробництва нішевих культур (продовольча безпека) — по 295 млн грн кожного року.

7. Картоплярство: 2021 рік — 160 млн грн, 2022 рік — 250 млн грн, 2023-й — 250 млн грн.

У підсумку ми бачимо, що загальна сума фінансування всіх програм держпідтримки має складати: у 2021 році — 8,442 млрд грн, у 2022 році — 8,480 млрд грн, у 2023 році — 8,988 млрд грн.

Правила державної допомоги Європейського Союзу спрямовані на урівноваження позитивних наслідків вибіркової державної підтримки, завдяки якій суб'єкти господарювання одержують переваги, — а саме сприяння розвитку певних видів діяльності, територіям з низьким рівнем розвитку, окремим проектам, які становлять спільний інтерес та збереженню культурної спадщини, — з негативними наслідками цієї підтримки, що полягають у спотворенні умов конкуренції.

Основною метою нагляду є запобігання шкідливому впливу зі сторони держави на конкуренцію в межах спільного ринку. Водночас цей підхід фактично сприяє обмеженню тенденцій «економіки ренти», неефективному витрачання державних коштів на так звані «змагання субсидій». Базовий підхід Єврокомісії в оцінці державної допомоги містить елементи стимулювання ефективного витрачання бюджетних коштів.

Для держав-членів ЄС цей нагляд здійснює Європейська Комісія. Для країн-кандидатів, асоційованих країн — національний уповноважений орган. Результатом роботи системи нагляду є не управлінська послуга, а збалансоване управлінське або політичне рішення.

Лісабонськими договором (раніше — Договором про Європейський Союз) встановлено принцип загальної несумісності зі спільним ринком допомоги, яка створює вибіркові переваги, надається за рахунок держави або від її імені, спотворює або може спотворити конкуренцію, впливає на торгівлю між державами-членами (стаття 107). Одночасно встановлено низку винятків з цього правила.

Єврокомісія зокрема має право:

- схвалювати або не схвалювати проекти допомоги, надіслані на її розгляд;
- брати до розгляду діючі проекти, якщо вона вбачає загрозу конкуренції;
- одержувати щорічні звіти від держав-членів стосовно діючих схем допомоги;
- запитувати у держави-члена всю необхідну інформацію для розгляду справи, а в разі необхідності — перевіряти її на місці;
- виявляти допомогу, як суперечить вимогам Договору, вносити при цьому державі-члену припис про призупинення схеми, а в разі невідкладної

потреби реагування, завдання збитків конкурентам — повернення допомоги до бюджету;

➤ вносити державі-члену припис про повернення до бюджету раніше наданої допомоги, якщо вона була непогоджена, не відповідає вимогам правил, насправді надається в іншому вигляді, ніж була погоджена.



Нагляд за державною допомогою впроваджується у країнах-кандидатах, потенційних кандидатах, асоційованих країнах — у випадках створення зони вільної торгівлі з ЄС, — з метою додержання рівних конкурентних умов для фірм ЄС та зазначених країн, однак вона не може порушувати загальні принципи котрі встановлені для країн членів ЄС..

ОЕСР оцінює ефективність державної підтримки в розрізі отримувачів трансферів (виробник, споживач чи сектор загалом), а СОТ — класифікує заходи внутрішньої підтримки на ті, що «спотворюють» виробництво і торгівлю, тобто впливають на обсяги виробництва і ціни у такий спосіб, що це призводить до неефективного використання ресурсів, та ті, що не впливають на виробництво й торгівлю.

Відповідно до цього критерію усі заходи державної підтримки умовно поділені на скриньки: зелену, блакитну, жовту та червону.

До «зеленої скриньки» відносять заходи внутрішньої підтримки, які не впливають на виробництво і торгівлю сільськогосподарською продукцією, а отже, їх обсяги фінансування не підлягають скороченню (кошти на вдосконалення інфраструктури, страхування врожаю, охорону навколишнього середовища, наукові дослідження тощо).

Заходи «блакитної скриньки» також не підлягають скороченню. До них відносять програми з обмеження перевиробництва сільськогосподарської продукції (не більше 85 % від виробництва), а саме виплати на фіксовані сільськогосподарські площі або поголів'я.

Заходи «жовтої скриньки» є предметом зобов'язань щодо скорочення обсягів бюджетної підтримки. Серед них: дотації на продукцію тваринництва і рослинництва, племінне тваринництво, елітне насінництво, комбікорми, компенсація частини витрат на міндобрива, засоби захисту рослин та частини витрат на енергоресурси, цінова підтримка: компенсація

різниці між закупівельною і ринковою ціною на сільгосппродукцію; надання виробнику товарів та послуг за цінами, нижчими за ринкові; закупівля у виробника товарів (послуг) за цінами, що перевищують ринкові; пільгове кредитування сільгоспвиробників за рахунок бюджету; списання боргів; пільги на транспортування сільгосппродукції; витрати лізингового фонду тощо. Максимально допустимий рівень підтримки розраховується як середньорічна величина фактичних витрат на заходи «жовтої скриньки» впродовж останніх трьох років. Мінімум дозволено підтримка *de minimis* становить 5 % від вартості продукції сільгоспвиробництва для розвинених країн, та 10 % для країн, що розвиваються.

До «червоної скриньки» відносять заходи з експортного субсидування. СОТ забороняє застосовувати експортні субсидії, крім тих, які зафіксовані в переліку зобов'язань країни.

Висновки. Отже, в ході дослідження виявлено, що для результативного розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні та підвищення його конкурентоздатності насамперед варто упорядкувати хід державного фінансування сільського господарства, забезпечити його значне збільшення та ефективність застосовування, що відповідає як правилам ринкової економіки, так і підходам до державного стимулювання сільськогосподарського виробництва в інших країнах.

Завданням подальших наукових досліджень є визначення напрямів удосконалення державної підтримки аграрного сектора економіки України. В наступних напрямках.

Забезпечення ефективного регулювання для довгострокового сталого розвитку агросектору. Наразі державна політика в агросекторі часто змінюється та страждає від браку стратегічного бачення. Держава повинна забезпечити реалізацію ефективної державної політики, реформувати Держгеокадастр, розвивати ринок землі та провести децентралізацію земельних відносин, або сприяти довгостроковому сталому розвитку агросектору та сільських територій.

Розвиток систем зрошення та осушення збільшення ефективності використання наявного земельного потенціалу. Сьогодні Україна використовує близько 20 % потенціалу зі зрошення та 10 % осушення. Пріоритетним завданням є створення передумов для інвестицій в системі зрошення та дренажу, в регулюванні законодавства у сфері. Це дозволить збільшити врожайність українських с/г земель та доходи агровиробників.

Стимулювання впровадження сучасних комп'ютерних систем для покращення продуктивності та оптимізації витрат агровиробників. Стимулювання використання високих технологій дозволить значно збільшити продуктивність у секторі та скоротити витрати підприємств, збільшуючи їх конкурентоздатність.

Збільшення частки ековиробництва для підвищення доданої вартості у агросекторі. Високомаржинальні культури становлять лише

11 % в загальній структурі рослинництва в Україні, що значно нижче ніж в країнах ЄС. Ключовим завданням є зміна українського стор тіх зі збільшенням частки овочів, фруктів та ягід, що матиме позитивний вплив на додану вартість, яка створюється в українському агросекторі.

Розширення елеваторних потужностей для скорочення втрат с/г продукції. Сукупні потужності зерносховищ в Україні не задовольняють існуючий попит, а також нерівномірно розміщені по території країни. Фокус держави має бути сконцентрований на розширенні потужностей для зберігання агропродукції, що зменшуватиме втрати продукції та сприятиме нарощуванню виробництва.

Стимулювання переробки агропродукції для збільшення створеної доданої вартості. На даний час в Україні існують проблеми низьких цін на сировину та низької частки переробленої продукції. Надання актуальної інформації щодо перспектив та можливостей переробки продукції та компенсації витрат, пов'язаних зі створенням переробних потужностей розкриє експортний потенціал українських виробників та матиме позитивний вплив для економіки країни.

Забезпечення кваліфікованої робочої сили, яка відповідатиме потребам агросектору. За останні 15 років з України виїхали близько 6,3 млн українців. З огляду на економічні причини даної тенденції, необхідним кроком є розвиток самозайнятості та покращення благоустрою жителів у сільській місцевості. Поряд з цим, розвиток дуальної освіти в агросекторі матиме позитивний вплив на рівень кваліфікації працівників в галузі.

Покращення транспорту та інфраструктури для збільшення конкурентоздатності українських виробників. Недорозвиненість транспортної інфраструктури, відсутність своєчасного оновлення потужностей, економічно невиправдані тарифи та недостатність капітальних інвестицій у вантажні перевезення створюють несприятливі умови для агросектору. Оптимізація тарифів УЗ та зборів АМКУ, удосконалення корпоративного управління, а також розширення та забезпечення фінансування планів капітальних інвестицій дозволять покращити конкурентоздатність українських виробників.

Забезпечення доступу до ринків збуту для малих та середніх агро-виробників. Сьогодні велика кількість малих та середніх виробників, особливо виробники ягід, втрачають значну частину прибутку, оскільки змушені користуватися послугами посередників при збуті продукції. важливим завданням є забезпечення доступом усіх агровиробників до ринків збуту, в тому числі шляхом активізації кооперації між виробниками та розвитку кластерів.

Гармонізація законодавства України з ЄС для розширення доступу українських підприємств до ринку Європи. На даний момент Україна виконала менше 6 % відсотків усіх зобов'язань, взятих на себе в рамках

Угоди про асоціацію з ЄС. Приведення законодавства України у відповідність до директив та регламентів ЄС щодо торгівлі відкриє доступ на європейські ринки для українських виробників та матиме загальний позитивний вплив на економіку країни в контексті усунення торговельних бар'єрів та, як наслідок, збільшення обсягів експорту.

Література

1. Про схвалення Концепції розвитку державно-приватного партнерства в Україні на 2013–2018 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 серпня 2013 р. № 739-р / Кабінет Міністрів України. Офіційний вісник України. 2013. № 76. Ст. 2831. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/739-2013-p>.

2. Лебодкін К.С. Господарсько-правова політика щодо державної підтримки суб'єктів господарювання. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». 2013. № 2 (13). С. 182–191.

3. Черніков Д.О. Модернізація системи державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні. К.: НІСД, 2013. 28 с.

4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27 червня 2014 р. База даних «Законодавство України». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

5. Аграрная политика / А.П. Зинченко, В.И. Назаренко, В.В. Шайкин [и др.]; под ред. А.П. Зинченко. — М.: Колосс, 2004. — 304 с.

6. Державні програми підтримки аграрного сектора: Проект «Реформа у галузі сільського господарства, вдосконалення нормативно-правової бази». — К.: USAID, 2007. — 44 с.

7. Костусєв О. О. Конкурентна політика в Україні : монографія / О. О. Костусєв. — К. : КНЕУ, 2004. — С. 151.

8. Онищенко С.С. Контроль за додержанням законодавства про захист економічної конкуренції при наданні та використанні державної допомоги суб'єктам господарювання (організаційно-правовий аспект): дис. ... канд. юрид. наук / С.С. Онищенко — Київ, 2011. — С. 43.

9. Право та політика у сфері державної допомоги. Гармонізація законодавства України зі стандартами ЄС / Ю. Стюарт, С. Цемнолонскіс, Я. Рогінська — К.: Альфа Реклама, 2016. — С. 27.

10. Державна допомога. Рекомендації щодо приведення національного законодавства України у відповідність до вимог *acquis* Європейського Союзу [Електронний ресурс]. — Київ : Центр європейського та порівняльного права, 2004. — 207 Кб. — Режим доступу : www.eclg.gov.ua/recomm/state_aid.pdf — С. 3.

11. Бегунський Л. Створення системи моніторингу та контролю за державною допомогою в Україні. Концепція, виклики та наслідки / Л. Бегунський ; пер. з англ. М. Чеботарьова — К. : РМ group, 2010. — С. 33.

12. Костусев О. Виступ на відкритті круглого столу / О. Костусев // Збірка виступів учасників круглого столу «Контроль за наданням державної допомоги суб'єктам господарювання як складова державної конкурентної політики». — Київ, 2005. — С. 5.

13. Державна допомога виробникам в Україні : реформування відповідно до норм СОТ та ЄС / за заг. ред. С. Касьянова. — К. : Нора-Друк, 2004. — С. 15.

14. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01 липня 2014 р. № 1555-VII / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2014. № 62. Ст. 1704. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1555-18>.

15. Лічак Д.В. Проблеми визначення поняття «державна підтримка суб'єктів господарювання». Актуальні проблеми держави і права. 2009. Вип. 50. С. 403–411.

16. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2003. № 11. Ст. 462. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

17. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24 червня 2004 р. № 1877-IV / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 49. Ст. 527. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.

18. Купчення Л.І. Еволюція державної підтримки сільського господарства України: правовий аспект. Проблеми законності. — 2017. — Вип. 136. С. 126–132.

19. Гайдуцький П.І. Аграрна реформа в Україні / П.І. Гайдуцький, П.Т. Саблук, Ю.О. Лупенко [та ін.]. — К.: ННЦ ІАЕ, 2005. — 424 с.

20. Зимин С. Аграрная политика ЕС и ее влияние на международную торговлю / С. Зимин // АПК: экономика, управление. — 2006. — № 2. — С. 9–16.

21. Будаї О.В. Поняття та ознаки державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників в Україні. Право і суспільство. — 2015. — № 5. Ч. 3. С. 92–96.

АНАЛІЗ КЛЮЧОВИХ СУПЕРЕЧНОСТЕЙ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ВІТЧИЗНЯНОГО АПК

**Ємцев В.І., д-р екон. наук, професор
Ємцева Г.Ф., ст. викладач**

Стагнація світової економіки під впливом поширення пандемії неминуче призведе до значного скорочення економічної активності та посилення кризових процесів у всіх сферах. Так, за даними світової організації торгівлі (WTO), майже всі регіони світу зазнають двозначного зниження обсягів торгівлі до кінця 2020 р. Скорочення світової торгівлі очікується,

за різними оцінками, в розмірі від 13 до 32 % %. Світовий ВВП також чекає скорочення [1]. На думку експертів МВФ, спад глобальної економіки цього року складе 3 %. Для порівняння, цей показник під час світової економічної кризи 2008-2009 років склав всього лише 0,8 % [2].

В цих умовах, глибока інтеграція у світову економічну систему та відкритість економіки України свідчить, що вона також не зможе уникнути негативних наслідків економічного спаду світової економіки. Як свідчать результати проведених досліджень, валютні надходження від експорту є найбільшою доходною статтею бюджету країни, при цьому перше місце з експортної виручки та обсягом експортованої продукції займає сектор АПК, який в 2019 р. забезпечив більше 44 % експортних надходжень [3].

Безумовно, продовольча продукція є базовою в структурі світового споживання, проте треба враховувати, що велику частину вітчизняного експорту (до 73 %) становлять саме сировинні товари з низькою часткою доданої вартості [3]. Значна залежність економіки країни від цінової кон'юнктури на світових ринках може як позитивно, так і негативно вплинути на дохідність від експорту. При цьому, падіння цін на сировинні товари має значну імовірність, враховуючи, що однією з ознак цієї кризи буде надлишок пропозиції сировинних товарів за умов пониженого попиту під час та після пандемії.

Результатом змін ситуації на світових ринках (в тому числі зміна цін на агропродукцію і продовольство) є зміни в економіці України. Так, реальний валовий внутрішній продукт у 2018 р. збільшився на 3,4 % проти 2017 р., а у 2019 р. — лише на 3,2 % у порівнянні з 2018 р. Номінальний ВВП становив 3974,6 млрд грн, що у розрахунку на одну особу склало всього 94570 грн. Це перше скорочення ВВП країни за останні 49 місяців [3,4]. З цього можна зробити висновок, що українська економіка почала згортатися.

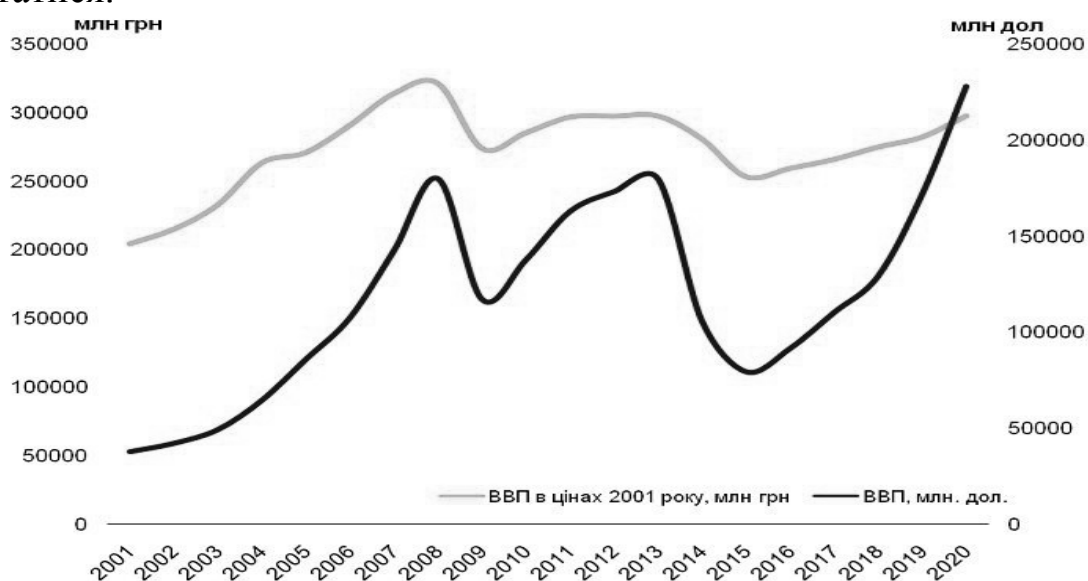


Рис. 1. Динаміка реального ВВП України [3, 4]

У квітні 2020 р. глава Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН (ФАО) Цюй Дуньюй, глава Всесвітньої організації охорони здоров'я Тедрос Аданом Гебрейесус та глава Світової організації торгівлі Роберту Азеведу виступили зі спільною заявою, де попередили, що «продовольча безпека та джерела існування мільйонів людей у всьому світі залежать від міжнародної торгівлі» і закликали боротися з впливом COVID-19 на постачання продовольства та неочікуваними наслідками для глобальної торгівлі та продовольчої безпеки [5].

За даними ООН, наразі близько 820 млн осіб у світі хронічно недоїдають, з них 113 млн живуть у голоді. Пандемія вже погіршила і ще погіршить цю ситуацію, тому, що зупинка повноцінного сполучення розірвала усталені ланцюги постачання продовольчих товарів. Стає зрозуміло, що глобальна економіка, до якої всі звикли, насправді неймовірно вразлива. Статистика голоду вже почала зростати.

Саме тому, в новій архітектурі світу питання продовольчої безпеки має всі шанси стати актуальнішим за питання цін на енергоносії. І причина не лише у пандемії, яка тільки різко прискорила посилення продовольчих проблем, які наростали протягом останніх десятиріч, в тому числі і через кліматичну кризу [6]. В цих умовах, проблема забезпечення продовольчої безпеки посідає провідне місце у питаннях загальної національної безпеки кожної країни, оскільки є обов'язковою передумовою соціальної та економічної стабільності держави.

Продовольчу безпеку країни забезпечує вітчизняний АПК, який пропонується розуміти як сукупність виробництв, що складається з ланцюжку взаємозв'язаних видів діяльності, які належать до різних сфер, галузей і підгалузей, територіально наближених й об'єднаних послідовно в часі у відповідності до технологічної послідовності процесів з виробництва із сільськогосподарської продукції кінцевих харчових продуктів, а саме: виробництво засобів виробництва, виробництво сільськогосподарської продукції, її промислова переробка (доробка, розфасовка, пакування, зберігання), реалізація та доведення до кінцевого споживача з метою задоволення потреб останнього [7, С 15].

При цьому треба відзначити, що в цієї сукупності взаємозв'язаних суб'єктів діяльності саме сільгосппідприємства є основним джерелом забезпечення переробних підприємств сировиною, від стабільності та ефективності діяльності яких залежить забезпечення переробних підприємств якісною сировиною — одного з факторів їх ефективного функціонування на конкурентному ринку. В той же час і харчова промисловість є також одним із стратегічно важливих системоутворюючих елементів продовольчого підкомплексу АПК України, оскільки харчова продукція у 2019 р. займала 22 % у загальному обсязі реалізованої продукції в країні, а її підприємства формують продовольчу безпеку країни, забезпечують населення

необхідними продовольчими товарами, витрати на споживання яких становлять близько 50 % загальних грошових витрат населення [3].

Результати аналізу майже тридцятирічного досвіду існування незалежної України свідчать, що найважливішими проблемами забезпечення продовольчої безпеки є:

- відсутність планування на державному рівні діяльності АПК призводить до того, що неможливо забезпечити стабільно безперебійну, збалансовану поставку на переробні підприємства якісної та безпечної сільгоспсировини, виробництво якої має сезонний характер;

- відсутність стабільного інноваційного розвитку підприємств харчової промисловості які мають безперервний характер виробництва;

- відсутність розвиненої сучасної інфраструктури АПК, особливо сучасних сховищ для збереження агропродукції;

- низька купівельна спроможність населення.

Саме відсутність збалансованості попиту і пропозицій продукції сільськогосподарства на аграрному ринку і продовольчих товарів — на продовольчому ринку, в умовах низької купівельної спроможності населення, призводить до значних коливань в обсягах їх виробництва, негативних тенденцій у продовольчому забезпеченні населення, включаючи незбалансованість харчування за всіма видами продуктів харчування та його калорійністю, суттєвих цінових диспропорцій, нееквівалентного розподілу доходів між усіма учасниками продовольчого ланцюжка, а в кінцевому результаті — до низької конкурентоспроможності більшості підприємств АПК країни та їх продукції у конкурентному середовищі внутрішнього та світового ринків (табл.1).

Таблиця 1. Споживання основних продуктів харчування населенням України [9]
(на одну особу за рік; кілограмів)

Продукт	Раціональна норма споживання	1990	2000	2005	2010	2019	2019	
							до 1990 %	до норми %
М'ясо та м'ясо-продукти	80	78,2	32,8	39,1	52,0	53,6	68,54	67,8
Молоко та молочні продукти	380	373,2	199,1	225,6	206,4	200,5	53,6	52,63
Яйця (шт.)	290	272	166	238	290	282	103,7	98,3
Хлібні продукти	101	141,0	124,9	123,5	111,3	97,6	69,21	96,63
Картопля	124	131,0	135,4	135,6	128,9	135,7	103,58	116,7
Овочі та баштанні продовольчі культури	161	102,5	101,7	120,2	143,5	164,7	166,8	103,4

Продукт	Раціональна норма споживання	1990	2000	2005	2010	2019	2019	
							до 1990 %	до норми %
Плоди, ягоди та виноград	90	47,4	29,3	37,1	48,0	58,7	123,8	52,2
Риба та рибні продукти	23	17,5	8,4	14,4	14,5	12,5	71,4	54,34
Цукор	38	50,0	36,8	38,1	37,1	28,8	57,6	79,79
Олія	13,4	11,6	9,4	13,5	14,8	12,0	103,48	89,55
Калорійність ккал/добу	3450	3597	2696	2661	2916	2691	74,81	78,1

Змагальність суб'єктів продовольчого ринку між собою представляє конкуренцію — безперервний, властивий всім етапам функціонування будь-якого суб'єкта діяльності (не тільки господарської), процес змагання у рамках діючого законодавства з метою досягнення перемоги або інших цілей у боротьбі з конкурентами, який сприяє саморозвитку й збільшенню тривалості життєвого циклу даного суб'єкта у певній сфері діяльності або на конкретному ринку за рахунок створення, виробництва й реалізації кращої продукції (робіт, послуг), яка більше відповідає бажанням, потребам та можливостям споживачів та існуючим вимогам (обмеженням) суспільства щодо якості, безпеки продукції, рівня ресурсозбереження та можливого впливу її виробництва на стан навколишнього середовища [8].

На сучасному етапі конкуренція, насамперед, означає боротьбу між господарюючими суб'єктами на ринку виробничих ресурсів (на ринку праці — за кваліфіковану й дешеву робочу силу; на ринку ресурсів — за джерела більш дешевшої, екологічно чистої сировини, за джерела енергоресурсів, передову технологію тощо; на ринку товарів і послуг — за ринки збуту, заощадження та частку витрат населення, цінні папери, інтелектуальну власність тощо) з метою одержання основного і додаткового доходів, необхідних для зміцнення своїх ринкових позицій. Вона розглядається як особлива форма економічних відносин між господарюючими суб'єктами за збереження й зміцнення власних позицій в обраній ринковій ніші за рахунок більш повного задоволення потреб суб'єкта споживання. Саме тому у світі відбувається об'єктивний процес підвищення якості продукції й послуг, зниження їхньої питомої вартості. Ніщо нікого не змушує так покращувати ефективність діяльності, як вплив конкурентоформуючого середовища та загроза банкрутства.

В той же час, саме конкуренція сприяє руху ринкового господарства до монополії. Так П. Сраффа [10] довів, що під впливом розширення масштабів виробництва великі підприємства одержують додаткові переваги, які вони можуть реалізувати, тільки порушуючи дію механізму чистої конкуренції й безпосередньо впливаючи на ціноутворення. При цьому

зміни конкурентоформуєчого середовища пов'язані зі змінами кількості і складу учасників конкурентної боротьби; розстановки сил і характеру їх взаємодії або суперництва; рівнів і динаміки концентрації пропозиції на галузевому ринку або мірі концентрації виробництва в галузі у забезпеченні механізму конкуренції в економіці як принципу координації діяльності суб'єктів ринку, що полягають в координації інститутів і які забезпечують конкурентоспроможність суб'єктів ринку.

Дійсно, конкуренція усуває з ринкового простору всі слабкі й неефективні підприємства. Ця санація (оздоровлення) економіки супроводжується зазвичай деяким скороченням загальної чисельності господарюючи суб'єктів і збільшенням розмірів (за рахунок злиття, поглинання) окремих великих фірм, які особливо помітні у ряді галузей АПК (олійно-жирова, пивоварна, цукрова, хлібопекарна, молочна та м'ясна галузі, виробництво м'яса птиці тощо). Посилення жорсткості конкуренції та вагомості її впливу на ефективність діяльності підприємств вітчизняного АПК вимагає проведення аналізу конкурентного середовища — інституціональних умов діяльності, ступеню привабливості продовольчого ринку та сукупності взаємовідносин його суб'єктів, що формуються в умовах взаємодії великої кількості суб'єктів ринку, і які визначають відповідний рівень економічного суперництва разом із певними вимогами до формування необхідного рівня конкурентних переваг у підприємства, що діє на цьому ринку, з позиції можливості його протистояння конкурентному тиску інших суб'єктів ринку. Суб'єктами конкурентного середовища є всі учасники ринку. Об'єктом виступають конкурентні переваги [7., С 12].

Конкурентоформуєче середовище тісно пов'язане з поняттям ринку. Тому аналіз конкурентоформуєчого середовища надає можливість зрозуміти, наскільки привабливим та сприятливим є конкретний ринок для підприємств, що вже діють на даному ринку або знаходяться у стадії прийняття рішення про вступ або вихід із нього, серед інших ринків, які можуть бути альтернативними варіантами для діяльності підприємства. Крім того, аналіз цього середовища дає можливість зрозуміти, які суб'єкти та чинники є найвпливовішими з точки зору жорсткості конкурентної боротьби.

В умовах конкурентного ринку тільки здатність підприємства до розширеного відтворення й уміння швидко адаптуватися до динамічної зміни STEERPLE-факторів (соціальних, техніко-технологічних, економічних, екологічних, інституціонально-політичних, правових та етичних умов) та забезпечувати розвиток індивідуальних властивостей, що є основою його конкурентних переваг, дає підприємству можливість виживати й успішно розвиватися в умовах змін конкурентного середовища. При цьому, однією із загальноновизнаних умов функціонування підприємства стає розвиток його конкурентоспроможності, рівень якої який визначає наявність конкурентних переваг та конкурентні позиції підприємства на відповідному ринку.

Конкуренція, в такому випадку, переходить в іншу економічну категорію — конкурентоспроможність, яку пропонується розглядати як комплексну, розраховану за певний проміжок часу при існуючих правовій базі й умовах конкурентного середовища, соціально-економічну характеристику суб'єкта діяльності (не тільки господарської), яка відображає сукупні властивості, що відрізняють його від інших суб'єктів реальною і потенційною здатністю задовольняти конкретні потреби ринку і споживачів вищою якістю своїх товарів (робіт, послуг), та ефективністю використання виробничо-технологічних, людських, фінансово-економічних, організаційних, маркетингових, інноваційних потенціалів, а також можливістю адаптації до динамічних змін конкурентного середовища, здатністю до розвитку в умовах обмеження всіх видів ресурсів на основі розробки і реалізації стратегій розвитку конкурентоспроможності, у порівнянні з реальними конкурентами [7, С. 13].

Саме конкурентоспроможність відображає вимоги конкурентного ринку та орієнтує учасників конкурентної боротьби на активні дії із завоювання, утримання і розширення ринкових позицій, що може досягатися не лише за рахунок розвитку власних конкурентних переваг суб'єкта діяльності, але й за рахунок стримування розвитку конкурентів, через використання різних заходів із блокування їхнього розвитку.

Таким чином конкуренція усуває з арени конкретного ринку всі слабкі й неефективні господарства. Ця санація (оздоровлення) економіки конкретної галузі супроводжується, зазвичай, деяким скороченням загальної чисельності господарюючих суб'єктів і збільшенням розмірів (за рахунок злиття, поглинання тощо) окремих великих фірм, що особливо помітно у ряді галузей АПК (олійно-жирова, пивоварна, цукрова, молочна галузі, виробництво м'яса птиці тощо). Виходить, як це не є парадоксальним, перемогу у великому протистоянні на конкурентному ринку може забезпечити саме монополістичне об'єднання протилежних сил, тому що кільком великим підприємствам легше прийти до картельної згоди між собою щодо можливих напрямів збільшення прибутку від діяльності на конкретному ринку. Під впливом цих домовленостей відбуваються зміни конкурентного середовища, які пов'язані: зі змінами кількості і складу учасників конкурентної боротьби на ринку; розстановкою сил і характером їх взаємодії або суперництва; рівнем і динамікою концентрації пропозиції на галузевому ринку або мірою концентрації виробництва в галузі тощо.

Саме великий господарюючий суб'єкт, що володіє значною часткою конкретного ринку, може отримати додатковий прибуток шляхом встановлення більш високих цін на продукцію, зловживаючи своїм домінуючим положенням на ньому, наприклад, встановлюючи монополю високих цін продажів або монополю низьких цін закупівлі ресурсів.

При цьому монополю висока ціна встановлюється господарюючим суб'єктом, що займає домінуюче положення на певному ринку, з метою компенсації необґрунтованих витрат, викликаних невикористанням виробничих потужностей, низьким рівнем організації виробництва і (або) одержання додаткового прибутку при зниженні якості товару.

Монополю низька ціна товару, що купується, встановлюється господарюючим суб'єктом, що займає домінуюче положення на товарному ринку в якості покупця, з метою одержання додаткового прибутку і (або) компенсації необґрунтованих витрат на виробництві за рахунок продавця.

В умовах конкурентної боротьби ціна товару може свідомо встановлюватися її виробником, що займає домінуюче положення на конкретному ринку в якості продавця, на рівні, що приносить тимчасові збитки від продажу даного товару, результатом встановлення якої є або може бути обмеження конкуренції за допомогою витиснення конкурентів з цього ринку.

Однією з форм монополії, яка функціонує в рамках недосконалої конкуренції, є олігополія — форма недосконалої конкуренції, що характеризується пануванням на галузевому ринку декількох фірм. При цьому, олігополія підрозділяється на два види. Олігополія першого виду — група (або групи) великих фірм, що випускають зовсім однорідні, стандартизовані товари. Олігополія другого виду — група (або групи) фірм, що роблять або поставляють на ринок диференційовані продукти. Обидва ці види олігополій представлені у переробних галузях АПК.

З аналізу наведених даних (табл.2) можна зробити висновок, що в переробних галузях АПК сформувались та функціонують чисті олігополії, існування яких, на наш погляд, обумовлено наступними особливостями:

Таблиця 2. Частка обсягів реалізації основних виробників харчової продукції в окремих галузях АПК України у 2019 р. [11,12,13,14]

Галузь	Основні гравці на галузевому ринку	Частка фірми в загальному обсязі продажів, %	Сумарний обсяг продажів «великої трійці», %
Олійно-жирова	«Кернел» «Бунге Україна» «оптимус Агро»	28,1 11,3 7,1	46,4
Цукрова	«Астарт-Київ» «Радехівський цукор» «Укрпродінвест Агро»	22,41 20,61 10,47	53,49
М'ясна	Миронівський хлібопродукт» «Комплекс Агро-марс» Глобінський м'ясокомбінат	45,3 8,6 5,7	59,6
Молочна	«Данон» Молочний Альянс «Лакталіс»	13,3 11,19 9,65	34,14

По-перше, фірми, що утворюють олігополію, діють за межами тих умов, на базі яких виникають і існують природні монополії, що користуються підтримкою держави, надійно захищені природними й штучними бар'єрами.

По-друге, важливе значення має істотне послаблення бар'єрів, що обмежують вступ нових гравців до галузі. При олігополії бар'єри входження в галузь не є занадто високими, що відкриває можливість виходу на галузевий ринок декількох великих фірм, які ділять його між собою, формуючи тим самим олігополістичну структуру цього ринку.

По-третє, створенню олігополістичних груп значною мірою сприяє злиття фірм, що обумовлює процес централізації виробництва й капіталу, загострення конкурентної боротьби на конкретному ринку. Злиття відбуваються або на добровільній основі у формі угоди між двома фірмами або, у більшості випадків, примусово, шляхом поглинання слабких фірм більш економічно сильною фірмою.

В цих умовах, самим потужним бар'єром виходу на галузевий ринок є лише величина початкового капіталу, абсолютно необхідного для входження в галузь, у якій вже панують декілька великих олігополістичних фірм. Цим пояснюється той принципово важливий факт, що у сучасних умовах створення нових великих фірм у рамках галузевої олігополістичної структури відбувається не шляхом концентрації капіталу, тобто збільшення його розмірів шляхом нагромадження, а винятково шляхом централізації, тобто об'єднання (поглинання) ряду функціонуючих дрібних і середніх індивідуальних капіталів, що зазнали невдачу у конкурентній боротьбі, в один більший і, отже, економічно більш могутній капітал. Крім того, для того, щоб увійти в галузь і закріпитися в ній, фірма крім капіталів повинна налагодити виробництво продукту, що має якісні унікальні властивості, які відрізняють його від продуктів фірм-конкурентів. Організація такого виробництва також вимагає значних початкових витрат на придбання необхідних сировинних ресурсів, технічного устаткування й технологічного забезпечення, пошук та найм кваліфікованих фахівців і робітників, на ефективну й тому дорогу рекламу тощо. Обсяг цих первісних капітальних витрат доступний не кожному виробникові. Саме тому переважна більшість дрібних і середніх виробників залишається поза ринком олігополістичної конкуренції, у межах якого функціонують всього один-два десятки, а не сотні господарюючих суб'єктів.

В умовах олігополії великі фірми, що входять до складу олігополістичних груп, неодмінно ділять між собою галузевий ринок. Розподіл ринку при цьому відбувається не на паритетних засадах, не за принципом «рівна частка кожному учасникові альянсу», а саме за економічною силою, за обсягами капіталу, через гостру конкурентну боротьбу, що впливає на конкурентне середовище, розвиток галузевого ринку й ринкової економіки в цілому.

В цих умовах державі необхідно не тільки підтримувати сумлінну конкуренцію, але й припиняти економічну діяльність, яка веде до монополізації й несумлінної конкуренції. Метою державного регулювання цін на сучасному етапі розвитку економіки повинно бути, насамперед: забезпечення такого співвідношення між монополією та конкуренцією, яке б не призводило до руйнівних наслідків як для всієї економіки так і в економічному стані окремих галузей; збалансування ринку засобів виробництва і предметів споживання; забезпечення об'єктивних співвідношень у цінах на промислову і сільськогосподарську продукцію, що буде сприяти еквівалентному обміну; розширення сфери застосування вільних цін; підвищення якості продукції; здійснення соціальної політики держави щодо захисту окремих верств населення, шляхом надання соціальних гарантій; створення необхідних економічних гарантій для виробників; орієнтації цін внутрішнього ринку на рівень світових цін; стримування інфляційного підвищення цін через запровадження заходів, які усували б причини його виникнення, соціальний захист населення, тобто диференційований підхід до встановлення чи зміни роздрібних цін на окремі товари або послуги. Для цього держава повинна використовувати всі наявні у її арсеналі важелі впливу для стимулювання конкуренції (антимонопольна політика; фінансово-кредитна та податкова політики; примусова демонополізація економіки; страхове регулювання; зміна квотування у митній політиці; регулювання експорту й імпорту на основі ліцензування; збільшення частки держави у реалізації продукції (інтервенції з Аграрного фонду); державна стандартизація; державні сертифікація та метрологічний контроль продукції, товарів, технологій, умов безпеки та екологічності виробництва; державне регулювання обсягів виробництва, а за необхідністю, і цін на окремі види сировини та матеріалів, енергію, воду, оренду землі; патентно-ліцензійна політика; соціальний захист споживачів тощо) для контролю над діяльністю суб'єктів продовольчого ринку та регулюванню цін на продукти харчування.

Державне регулювання цін на продукцію підприємств продовольчого підкомплексу, що існувало до 90-х років ХХ століття не означало відсутності ринку, проте воно забезпечувало підтримку раціональних цінових пропорцій між різними галузями, заважаючи монополістам трансформувати ціни на свою користь. У дореформений період в економіці склався вкрай ресурсоємний режим відтворення більшості галузей народного господарства (який був обумовлений концентрацією якісних ресурсів економіки в галузях військово-промислового комплексу й орієнтацією галузей цивільного сектору на масові ресурси, що компенсували дефіцит якісних ресурсів). У зв'язку із цим внутрішні ціни на паливо й енергію, сировину й матеріали встановлювалися на порівняно низькому рівні (щодо цін зовнішніх ринків) для підтримки відносної збалансованості розвитку економіки, яка мала вищеозначені структурні особливості. Ця багаторічна ста-

більність цін створювала умови для прогнозування розвитку та планування діяльності підприємств АПК, забезпечувала визначеність і впевненість у кінцевих фінансових результатах їх функціонування.

Однак у 1992 році в країні був здійснений різкий перехід від переважно державного регулювання цін до ринкового механізму їх саморегулювання. Цей непередбачений і поспішний перехід до ринкових методів ціноутворення вже у перші роки призвів до значної інфляції, істотного порушення цінових пропорцій і подальшого поглиблення цінового диспаритету на продукцію різних галузей, до кризи практично у всіх галузях народного господарства, істотного руйнування матеріально-технічної бази виробництва. Так у процесі трансформації цінової системи позначилися серйозні обмеження на ріст цін на продукцію внутрішньо-орієнтованих галузей. Подальше витиснення із внутрішнього ринку неконкурентоспроможних підприємств і скорочення реальних доходів населення країни, в результаті різкого спаду виробництва, створило нові обмеження на підвищення цін у зазначених галузях, що були пов'язані зі зниженням внутрішнього виробничого й кінцевого попиту. Явище «подавленої інфляції витрат» (тобто розриву між фактичними темпами росту цін і такими темпами росту цін, які забезпечили б підприємствам умови для простого відтворення) викликало масштабну виробничу кризу, насамперед, у галузях харчової промисловості й сільського господарства.

Про ступінь олігополізації тієї або іншої галузі й, відповідно, галузевого ринку прийнято судити не по кількості функціонуючих у даній галузі фірм, а по їхній економічній силі, обсягам контрольованого ними виробництва, рівню цін, що встановлюються ними на продукцію, сумарним обсягам продажів на ринку та його частки, розмірам прибутку, що одержується.

Розглянемо ці тенденції на прикладі окремих галузей АПК.

У цілому в Україні обсяги виробництва у сільському господарстві у 2019 р. досягло 80 % від рівня 1990 р. При цьому падіння виробництва тривало до 2000 р. і за ці десять років сільськогосподарське виробництво скоротилося в 3,5 рази — з майже 200 млрд грн до 58 млрд. У 1999–2003 роках галузь дісталася дна і почала зростати [3,4].

У 2019 р. обсяги виробництва продукції рослинництва не лише повністю відновилися до рівня 1990 р., а й перевищили його на 7,5 %. У 2017–2019 рр. збільшувалися обсяги валового збору зернових і зернобобових. Середня урожайність зернових зросла з 26,5 ц/га 1991 р. до 49 ц/га у 2019 р., а сояшнику відповідно — з 14,6 до 26 ц/га, цукрових буряків — з 300 ц/га до 450–500 ц/га. Валові збори зерна збільшилися з 38 млн т 1991 р. до 76 млн т у 2019 р., а сояшнику — з 2,3 млн т до 15,2 млн т відповідно [3,4].

Важливим індикатором стану галузі є співвідношення двох її частин — рослинництва і тваринництва. 1990 року це співвідношення складало 51,5 % і 48,5 % валової продукції сільського господарства відповідно. На сьогодні це співвідношення складає 73,2 % та 26,8 % відповідно (рис.2).

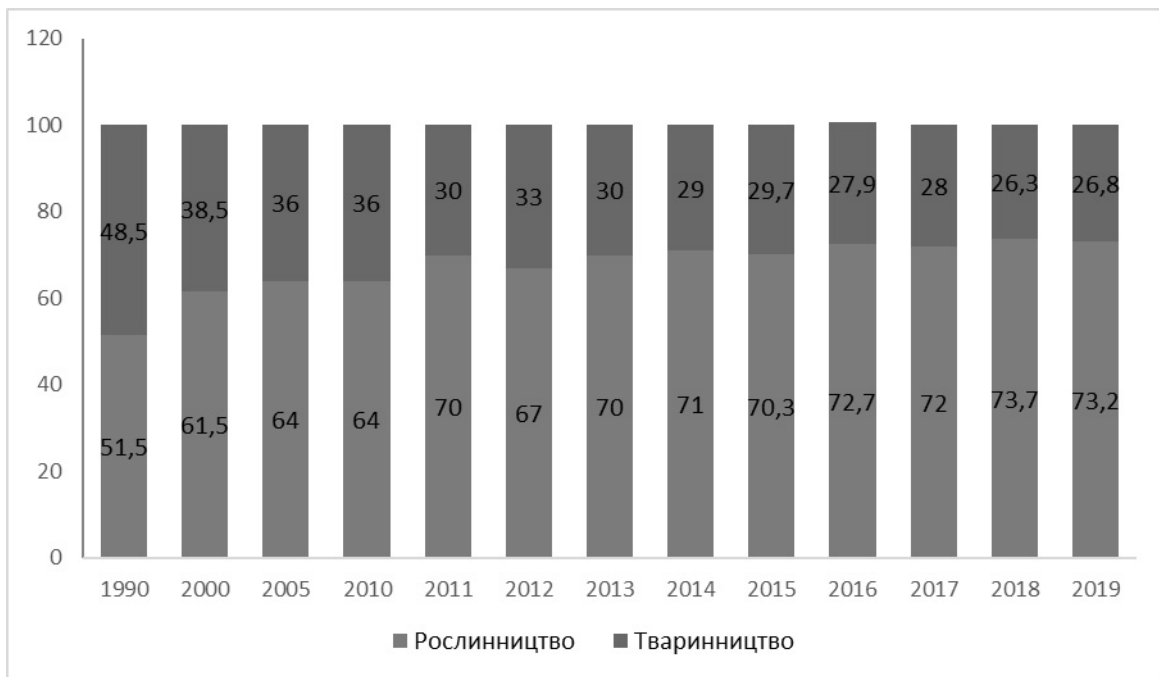


Рис. 2. Частка продукції рослинництва і тваринництва у виробництві валової продукції сільського господарства, (% %) [3]

Найбільші зміни відбулись у структурі посівних площ. Такі культури, як ріпак і соя, були рідкісними гостями українських полів. За 29 років посівні площі під соєю зросли в 13 разів, а під ріпаком — у 15,5 раз. Найбільше поступилися місцем іншим культурам цукрові буряки, яких у сівозмінах стало в сім разів менше. Загалом простежується чітка тенденція до перерозподілу посівних площ на користь більш маржинальних. (табл. 3 та 4).

Таблиця 3. Динаміка рівня рентабельності виробництва основних видів продукції сільського господарства у сільськогосподарських підприємствах, (% %) [3,16].

Культура	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019	2019 до 1990, % %
Зернові культури	275,1	85,6	64,8	3,1	13,9	42,6	37,8	25,0	24,7	11,8	4,2
Насіння соняшнику	236,5	170,9	52,2	24,3	64,7	78,4	61,9	41,3	32,5	23,5	10,0
Цукрові буряки	29,5	31,2	6,1	4,8	16,7	27,7	34,6	12,4	-11,4	-15,4	-
Картопля	27,2	34,3	14,0	17,8	62,1	24,6	0,6	10,0	9,1	6,8	25,0
ВРХ на м'ясо	20,6	-19,8	-42,3	-25,0	-35,9	-18,2	-23,2	3,4	-17,7	-14,8	-
Свині на м'ясо	20,7	-16,7	-44,3	14,9	-7,8	12,6	-401	3,5	6,9	2,5	12,1
Птиця	17,0	-18,4	-33,2	24,9	-4,4	-5,4	3,5	7,0	5,7	-3,7	-
Молоко	32,2	-23,2	-6,0	12,2	17,9	12,7	18,6	26,9	16,1	20,6	63,9

Таблиця 4. Динаміка площ під культурами, тис га [3]

Культура	1999	2000	2010	2020	2020 до 1990, % %
Соняшник	1585,4	2942,9	4471,6	6383,3	4,2 рази
Кукурудза	1458,7	1364,4	2736,3	3545,3	2,43 рази
Соя	100,8	64,8	1070	1340	13,4 рази
Ріпак	70,9	214,3	906,5	1115,3	15,7 разів
Цукровий буряк	1548,9	855,6	502,9	218,9	14,2 %
Горох	1270,3	285,2	305,8	237,7	18,7
Гречка	413,6	573,5	215,4	78,9	19,1

Успіх рослинництва та зміна структури посівів з переліку сільгоспкультур має економічне підґрунтя. Бо рослинництво на сьогодні — це виробничий цикл тривалістю 7–10 місяців, це високопродуктивна техніка, яку агрохолдинги, маючи площі в різних регіонах, можуть переміщувати її з півдня на північ країни в періоди пікових навантажень, це сім найнятих працівників на тисячу гектарів, це ліквідна на зовнішніх ринках продукція, яка забезпечить \$300–500 з га прибутку до сплати податків і фінансових зобов'язань. Так за результатами 2019/20 МР Україна експортувала рекордні 57,2 млн т зернових, зернобобових та борошна, з яких:

- пшениця і суміш пшениці та жита — 20,5 млн т;
- ячмінь — 5,08 млн т;
- жито — 8,2 тис. т;
- кукурудза — 30,3 млн т;
- інші зернові та зернобобові — 791 тис. т [3].

Проте, рентабельність сільгоспвиробництва виробництва у 2019 р. знижувалась у порівнянні з минулими роками. Основною причиною зменшення прибутковості є ріст вартості ресурсів агровиробництва на фоні зниження цін зернових та олійних. Так, лише за останні три роки орендна плата за землю зросла на 55 %, а заробітна плата працівників збільшилась у 2 рази. Крім того, збільшилися податкові відрахування через скасування спецрежиму оподаткування ПДВ в 2017 р.

Зміна структури посівів та досить високий рівень механізації праці в рослинництві загострив соціальні проблеми села та призводить до скорочення рівня зайнятих. Так рівень зайнятості сільського населення у I кварталі 2019 року становив 62,2 %, від загальної кількості економічно активного сільського населення. Тобто, загальна кількість зайнятих у сільському господарстві — 2,9 млн осіб. Рівень безробіття серед сільського населення України становить 10,9 %. Все це призводить до скорочення чисельності сільського населення загалом, яке покидає села в пошуках роботи. Так за останні 10 років кількість жителів сіл України поменшало на 16 %. Сьогодні економічно активне сільське населення налічує 5,6 млн осіб, за деякими даними, 2 млн з них — трудові мігранти [3].

В той же час продукція рослинного походження відіграє провідну роль у вітчизняному аграрному експорті, частка якої у структурі – 58 %. (рис.3) Характерними представниками цієї підгрупи є зернові культури, передусім, пшениця, кукурудза та ячмінь, сукупна частка яких у групі складає 74 %, а також насіння олійних культур, переважно соєвих бобів та насіння ріпаку, з часткою 20 %. На жири та олії рослинні, насамперед олію соняшникову, припадає 21 % сільськогосподарського експорту. Ще 14 % експорту — це готові харчові продукти (борошно, цукор, спирт, тютюнові вироби тощо).

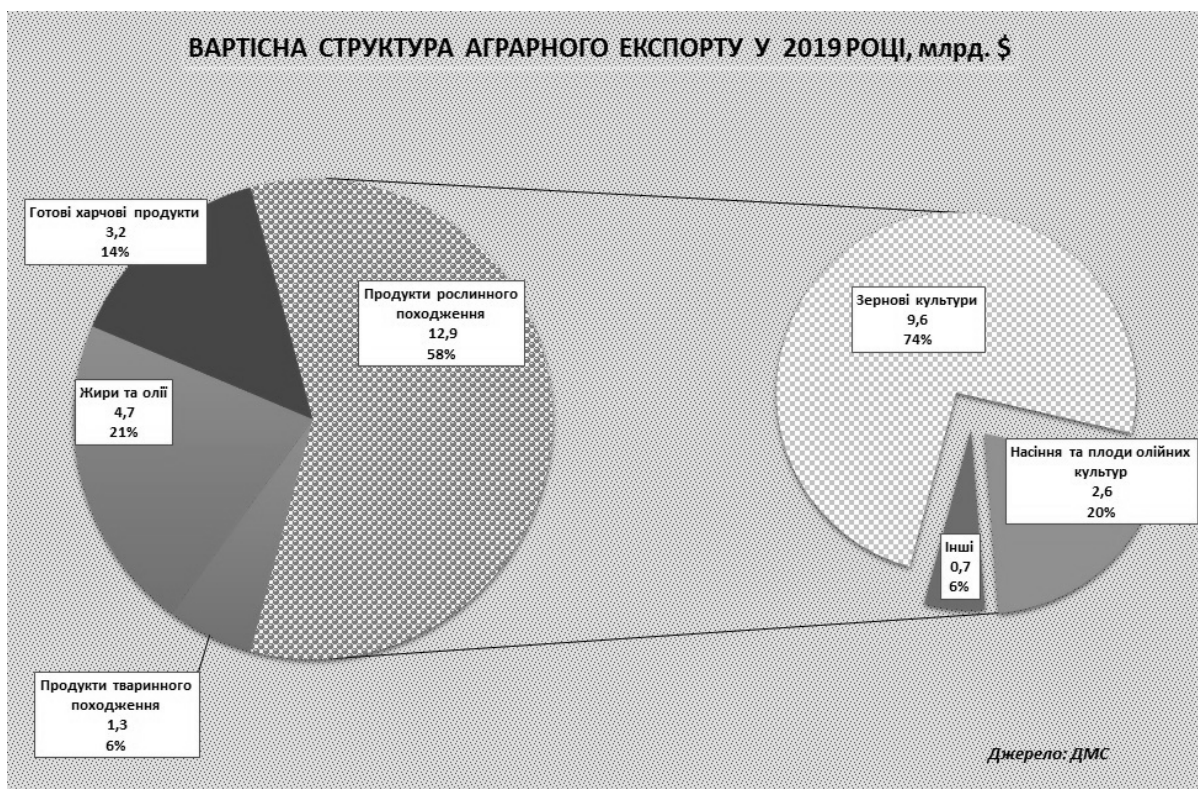


Рис. 3. Вартісна структура аграрного експорту України у 2019 р, % % [3]

Частка продукції тваринного походження є найменшою та становить близько 6 %. Найхарактернішим представником українського експорту у цьому сегменті є м'ясо та субпродукти з птиці, питома вага яких тут складає понад 46 % [3].

Результати дослідження свідчать, що більше половини українського аграрного експорту — це первинна продукція рослинництва, що експортується майже без переробки, тому доля доданої вартості невелика, хоча у різних продуктів вона різна.

Для економіки країни та добробуту народу краще, коли продається продукція з великою долею доданої вартості. Так на 1 кг приросту ваги птиці витрачається 1,7 кг кормів. У складі цих кормів зерно пшениці, ячменю, кукурудзи, а також відходи виробництва олії та морські мушлі. Співвідношення можуть бути різні, але можна стверджувати, що собівар-

тість 1 кг кормів не вища ціни зерна пшениці, бо всі інші інгредієнти дешевші. При експорті 1 т пшениці в Україну прийшло — 183,5 \$, тобто на 1 т м'яса птиці потрібно витратити зерна, яке б могла дати при експорті 312 \$/т (насправді, менше, бо кукурудза, ячмінь та шрот — дешевші). Середня ціна продажу м'яса птиці 1540 \$/т, тобто в 4,9 рази більше, ніж зерно на відгодування. А з 1 га землі виробляється продукції на 3,3 5\$/т. Різниця — це майже сама додана вартість (окрім енергоресурсів), що визначає добробут країни [3,15] .

При цьому державні закупівлі сільськогосподарської продукції відійшли на другий план, а по більшості видів продукції повністю припинилися. Знизилась роль заготівельних організацій. Лібералізація цін дозволила підприємствам — монополістам I і III сфер АПК вже у 1992 р. повною мірою скористатися перевагами свого становища й змінити ціни на свою користь і на шкоду сільгоспвиробникам. Результати досліджень свідчать, що в Україні впродовж трьох десятиліть спостерігаються коливання індексів цін на продукцію сільського господарства, які хоча загалом і знаходилися в рамках світових тенденцій, а їх цінова динаміка лише інколи перевищувала загальний показник індексу споживчих цін, проте, як правило, відставала від динаміки цін у промисловості [3].

В той же час, через брак досвіду і бажання сільгоспвиробники не зробили навіть спроб скоординувати власну збутову політику на міжгосподарському рівні. Вони лише вдалися до пасивного спротиву, наприклад, до скорочення поголів'я тварин, зміни структури культур, що вирощуються тощо. У результаті агропідприємства майже втратили традиційне джерело поповнення обігових коштів, наприклад, дохід від торгівлі тваринницькою продукцією, а м'ясопереробні підприємства — традиційні сировинні зони і зазнали збитків через значне скорочення завантаженості виробничих потужностей та зростання транспортних витрат.

Крім того, у зв'язку з високими темпами інфляції в 1992–1994 рр., 2008–2009 рр. та 2014–2016 рр. практично знецінилися грошові нагромадження підприємств АПК, які могли стати джерелом фінансування інвестицій в основний капітал з метою модернізації виробництва. У підсумку виробники, що опиралися на ресурсоємні технології, були змушені або піти з ринку, або функціонувати в нових економічних умовах у режимі «виживання» — з порушенням технологій виробництва та вимог до сівозміни з метою економії, із широким використанням внутрішніх ресурсів розвитку для підтримки поточного виробництва. Економія від скорочення обсягів придбання різного роду виробничих ресурсів була природнім механізмом адаптації підприємств АПК до цінового шоку. Так, економія витрат на оплату праці досягалася за рахунок простого зниження рівня зарплат на підприємствах практично всіх сфер АПК. Це у свою чергу викликало загострення проблем відтворення кадрового потенціалу.

Зазначимо, що відсутність механізмів, які б сприяли зменшенню диспаритету цін на початку реформування економіки, негативно позначилася й призвела до кризи в усіх сферах АПК, оскільки певні втрати того періоду виявилися невідновними. Так, щоб придбати засоби виробництва в колишніх обсягах, сільгоспвиробники повинні були збільшити обсяги реалізації власної продукції у 3-4 рази, що, природно, було неможливим і призвело до скорочення та диспропорцій між темпами відтворення в різних сферах АПК.

Завищений рівень цін на промислові та паливно-енергетичні ресурси, що склався з початку 1990-х рр. (навіть у порівнянні із внутрішніми цінами в розвинених країнах, де ефективність використання цих ресурсів значно вища) визначив значне фінансове навантаження на переробні галузі промисловості й призвів до поступового «спрощення» структури вітчизняної економіки (зниження частки продукції з високим ступенем переробки у виробництві).

Послаблення матеріально-технічної бази сільського господарства призвело до зменшення обсягів виробництва практично всіх видів агропродукції, що у свою чергу призвело до зниження обсягів поставок агросировини підприємствам III сфери АПК (табл. 5 та 6).

Таблиця 5. Зміна обсягів надходження продукції тваринництва на переробні підприємства [16] (у % до загального обсягу реалізованої продукції)

Продукція	1990	1995	2000	2005	2010	2012	2014	2016	2018	2018 до 1990
Худоба та птиця (у живій вазі)	94,8	46,1	66,3	30,9	65,3	62,8	72,1	73,9	74,1	78,72
Молоко та молочні продукти	73,27	57,2	26,34	35,0	42,6	40,0	40,2	42,3	41,2	56,2

Таблиця 6. Динаміка обсягів виробництва окремих видів харчових продуктів в Україні тис т, [3,15,16]

Рік	М'ясо	Молоко	Цукор білий кристалічний		Сири жирні	Борошно	Олія соняшник	Хлібопродукти
			усього	з нього буряковий				
1990	4094	25274	6791	5388	184	7671	2030	6582,2
2000	1663	12658	1780	1552	67,5	3076	1437	6141,0
2010	2197	11714	1805	1546	207	2632	3101	5105,9
2011	2059	11249	2586	2327	178	2596	3804	5046,8
2012	2210	11378	2143	2143	168	2605	4067	4989,9
2013	2389	11488	1263	1263	165	2542	3712	4933,2
2014	2360	11133	2100	2100	130	2343	4926	4667,7
2015	2323	10615	1459	1459	96,6	2056	3715	1232,0
2016	2324	10382	1997	1997	86,5	1974	4424	1160,0

Рік	М'ясо	Молоко	Цукор білий кристалічний		Сири жирні	Борошно	Олія соняшник	Хлібопродукти
			усього	з нього буряковий				
2017	2317	10281	2042	2042	94,3	1991	5355	1072,6
2018	2355	10064	1753	1753	97,0	1746	5149	975,1
2019	2492	9363	1490	1490	86,1	1737	5836	892,7
2019 до 1990, %	59,4	37,0	21,9	21,9	14,1	22,6	287,2	13,5

Це ще більше зменшувало виторг і прибуток сільськогосподарських підприємств від продажу своєї продукції, а також їх можливості по підтримці матеріально-технічної бази, призвело до подальшого скорочення обсягів виробництва й негативно відбивалося на I і III сферах АПК. Утворився замкнений цикл, коли підприємства I і III сфер АПК своїм ціновим егоїзмом руйнували сільське господарство, а в результаті підірвали можливості для власного ефективного функціонування, оскільки без сільського господарства, як базової галузі продовольчого комплексу, вони існувати не можуть. В результаті цього, наприклад, обсяги виробництва продукції підприємств харчової промисловості у 2019 р. скоротилися на 40-80 % проти 1990 р. (табл.6).

Таким чином, існуючий диспаритет цін на користь I і III сфер не сприяв їхньому розвитку, як це можна було очікувати, проте показав, що АПК України — це єдина система, і порушення в ній балансу й нормального функціонування в одній з сфер (у цьому випадку в сільському господарстві) приводить до скорочення обсягів виробництва й деструктивним якісним змінам і в інших сферах.

Крім того, інфляційний механізм підсилювався скороченням обсягів державного субсидування АП, а також розривом виробничих зав'язків, розвалом колишньої системи збуту, кредитування підприємств і, як наслідок, ростом частки постачальницьких, торговельно-збутових, фінансових організацій у структурі розподілу створеної доданої вартості. І хоча на теперішній час, в АПК України діє режим вільного ціноутворення, державні закупівельні рекомендовані або гарантовані ціни сприймаються як орієнтирні, тобто необов'язкові.

В цих умовах олігополізовані підприємства, насамперед I і, в значній мірі, III сфер, виступали і продовжують виступати як штучні монополісти, створюючи лобістський тиск на урядову політику цін у порівнянні із структурами сільського господарства, мали і продовжують мати значні переваги за ціновим фактором. Тому держава повинна застосовувати регуляторну політику для вирівнювання нееквівалентних міжгалузевих відносин. Однак, в умовах, що склалися, ці функції держави будуть направлені вже на усунення самої нееквівалентності, а не джерел її виникнення.

Узагальнюючи, можна виділити наступні наслідки зміни міжгалузевих цінових пропорцій: спад сільськогосподарського виробництва, зниження інвестиційної активності в аграрному секторі, деградація й скорочення основних фондів підприємств АПК, ріст їх кредиторської заборгованості, зниження відносного рівня оплати праці в галузі.

Крім високих цін на матеріальні ресурси при високій ресурсоемності агровиробництва, можна також виділити інші аспекти, пов'язані, насамперед, з галузевою специфікою, а саме:

➤ середній розмір сільгосп підприємств значно менший, чим у галузях I і III сфер АПК: сільське господарство представлено безліччю дрібних і в основному розрізнених виробників, тоді як виробництво мінеральних добрив і пестицидів, паливно-мастильних матеріалів, сільгосптехніки, підприємства харчової промисловості характеризуються високою концентрацією виробництва, у зв'язку з чим представники цих галузей мають порівняно більші можливості для впливу на рівень цін поставки виробничих ресурсів і придбання сільськогосподарської сировини;

➤ високі ризики аграрного виробництва й тривалі строки обороту обігових коштів у сільському господарстві (у порівнянні з іншими галузями) визначають підвищену, особливо в умовах високої інфляції, вартість залучення кредитних ресурсів;

➤ характер сільгоспвиробництва (безперебійність утримання худоби, обумовлені природними факторами, стислі строки проведення польових робіт та збирання врожаю тощо) вимагає безперервності технологічного процесу, тим самим визначаючи менші можливості сільгоспвиробників щодо відстоювання прийнятних цін на ресурси й вироблену продукцію;

➤ перебуваючи на початку виробничого ланцюжку й практично не маючи доступу до кінцевого споживача (населення), сільгоспвиробники одержують меншу частку в структурі розподілу доданої вартості (у порівнянні з часткою галузі у структурі витрат на виробництво й реалізацію продовольства);

➤ соціальна значимість аграрної продукції обумовлює відчутний адміністративний тиск (переважно в регіонах) на рівень аграрних цін з метою стримування продовольчої інфляції.

В силу вищезгаданих причин сучасне сільське господарство України характеризується відносно низьким рівнем інтенсивності й ефективності виробництва. Так в Україні врожайність зернових в 1,5 — 2,0 рази, а продуктивність тварин — в 1,5 — 2,1 рази нижче стосовно високорозвинених країн. Це викликає більшу у 1,5 — 2,0 рази витрату кормів на одиницю виробленої продукції, у 3-6 разів більше споживання енергоресурсів, в 2—4 рази — металу й у 2-5 разів більші витрати праці. Природно, що за таких умов багато видів продукції сільського господарства є неконкурентоспроможними як за економічними, так і за якісними характеристиками [3,16].

Внаслідок низької конкурентоспроможності агропідприємств, штучного монополізму підприємств суміжних галузей і збільшення обсягів імпорту сировини та продовольства, зниження купівельної платоспроможності населення, пристосування сільгоспвиробників до функціонування в умовах конкурентного ринку відбувалося шляхом переходу до вирощування окремих видів прибуткових культур, навіть за умов порушення фіто-санітарних умов їх вирощування та вимог законодавства щодо сівозміни, а також при повному нехтуванні потребами переробних підприємств (табл.7).

Таблиця 7. Зміна структури виробництва сільгосппродукції [16]

	1990	2019	2019 до 1990 р у % %
Продукція рослинництва, в т.ч.	51,46	73,2	142,24
зернові культури	36,67	27,5	75,1
технічні культури	22,9	23,8	104,2
картопля, овочі, баштанні	17,9	16,9	94,41
плодоягідні та виноград	7,1	3,5	49,3
кормові культури	14,35	0,7	4,99
інша продукція рослинництва	1,1	0,65	59,1
Продукція тваринництва, у т.ч.	48,54	26,7	61,4
вирощування худоби та птиці	20,3	13,0	64,8
молоко	19,3	9,5	49,2
яйця	2,4	2,8	116,4
інша продукція тваринництва	1,6	0,6	37,5

При цьому, більш високий рівень рентабельності в рослинництві, у порівнянні з тваринництвом, досягався і досягається за рахунок економії на виробничих ресурсах (насамперед, скорочення внесення мінеральних добрив, скорочення технологічних операцій тощо) і змін у структурі виробництва агропідприємств (росту частки посівних площ під комерційно привабливими культурами: соняшником, пшеницею — з підвищенням навантаження на природну родючість ґрунтів). Все це погіршувало стабільність та збалансованість виробництва сільгосппродукції, яка є сировиною для підприємств харчової промисловості. Необхідно також зазначити, що в самому сільському господарстві немає монополії на виробництво багатьох видів продукції й малоімовірна вона і в майбутньому. Більшість видів сільськогосподарської продукції вирощують та збирають підприємства різних організаційно-правових форм.

Саме з падінням реальних доходів населення активно стало розвиватися виробництво сільськогосподарської продукції в особистих підсобних господарствах. Причому внесок останніх є досить вагомим і складав у 2018 р. 37,2 % від загального обсягу виробництва продукції рослинництва та 52,5 % — з продукції тваринництва (табл. 8). Як наслідок, підприємства харчової промисловості відчули і продовжують відчувати дефіцит пропозиції певних видів сировини рослинного та тваринного походження. Так, наприклад, вироб-

ництво м'яса всіх видів (у живій вазі) у 1990 р. складало 4 357,8 тис. т, у 2005 р — 1 597,0 тис. т, а у 2014 р. — 2 389,4 тис. т, тобто лише 54,83 % від 1990 р. Виробництво молока, відповідно, складало 24 508,3 тис. т у 1990 р. та 11 488,2 тис. т — у 2014 р., або 46,87 % від 1990 р. [16].

Таблиця 8. Динаміка структури виробництва валової продукції сільського господарства за категоріями господарств [16] (у відсотках до загального обсягу)

	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2018	2018 до 1990, %
Сільськогосподарські підприємства								
Валова продукція — всього у т.ч.	70,4	54,1	38,4	40,5	48,3	55,1	58,8	83,52
продукція рослинництва	81,1	63,5	49,3	48,6	53,6	59,1	62,8	77,45
продукція тваринництва	59,2	41,1	21,0	26,2	38,8	45,5	47,5	80,23
Господарства населення								
Валова продукція — всього у т.ч.	29,6	45,9	61,6	59,5	51,7	44,7	41,2	139,1
продукція рослинництва	18,9	36,5	50,7	51,4	46,4	40,6	37,2	196,8
продукція тваринництва	40,8	58,9	79,0	73,8	61,2	54,5	52,5	128,67

Причому сільгосппідприємствами у 2018 р. було вироблено тільки 27,4 % від всього обсягу виробленого в країні молока, 97,8 % якого було відправлено на переробні підприємства. Господарствами населення було відповідно вироблено 72,6 % молока, товарність якого склала близько 26 %. Сімейні ферми, більшість з яких зареєстровані як фермерські господарства, виробили трохи більше 1 %. При цьому загальна товарність молока склала 41,5 % (табл. 5). Решта виробленого в країні молока (58,5 %) не постачається на переробні підприємства і, тим самим, реалізується та споживається без проходження всіх рівнів та видів контролю якості і безпечності молока та молочної продукції.

Для порівняння: товарність молока у країнах-лідерах з виробництва молока, на сьогоднішній день, залишається високою: в Австралії цей показник складає — 99 %, США — 98 %, Франції та Великобританії — 97 %, Німеччині — 96 % тощо. Таким чином, існуючий в країні дефіцит молока, низький рівень його товарності, сезонність і непрогнозованість обсягів його виробництва та поставок на молокопереробні підприємства негативно впливає на рівні ефективності діяльності та конкурентоспроможності останніх.

У зв'язку з цим, за період з 1990 р. по 2018 р. кількість підприємств, які займаються переробкою молока скоротилося на 49,2 %. У 1990 р. їх було 425, у 2007 р. — 360, в 2010 р. — 285, а на початок 2019 р. — 217 [17]. Аналогічні тенденції існують і в інших переробних галузях АПК.

Зменшення прибутків, за рахунок скорочення обсягів виробництва, переробні підприємства намагались і намагаються компенсувати зниженням закупівельних цін на сільгоспсировину та збільшенням цін на продукцію власного виробництва, а у докризовий час частково компенсували падіння обсягів виробництва і закупівлі вітчизняної сировини імпортом сировини. Це, певною мірою, дозволило знизити темпи скорочення обсягів виробництва у харчовій промисловості. Однак призвело до залежності діяльності переробних підприємств від валютних ризиків. В умовах перманентній девальвації національної валюти це призводить до значного подорожчання імпортової сировини та витратних матеріалів, вартість яких закладаються в ціну кінцевої продукції визиває її підвищення. Однак, в умовах низького платоспроможного попиту на внутрішньому ринку та низької конкурентоспроможності вітчизняної продовольчої продукції на зовнішніх ринках, це призводить до відносного перевиробництва харчової продукції, а в кінцевому результаті — до зменшення обсягів її виробництва (табл. 6).

Результати аналізу господарської практики багатьох країн свідчать про те, що стихійне коливання цін на продукцію підприємств АПК веде до деструктивної або руйнуючої дії, у першу чергу, відносно сільськогосподарського виробництва, яке знаходиться між двома штучно монополізованими сферами, а вдруге — на ринок продовольства й умови функціонування інших сфер АПК, розвиток і результати діяльності яких визначається саме станом та ефективністю діяльності сільського господарства. Однак спроби державного регулювання цін в АПК за роки незалежності були рідкими й неефективними. Хоча відомо, що, у періоди реформування та трансформації економіки регулююча роль держави, як правило, зростає доти, поки не з'являться ті сили, які реально можуть взяти на себе функції ринкового саморегулювання.

Також треба відзначити, що механізм зміни й регулювання цін в АПК суттєво відрізняється від його функціонування в інших галузях економіки. Так у порівнянні з іншими галузями економіки, друга сфера АПК, як система, має ряд суттєвих особливостей, які характеризуються залежністю від природно-кліматичним умов, тривалістю виробництва і непередбачуваністю в одержанні його результатів тощо. Відкритість цієї системи проявляється, передусім, у тому, що вона є найуразливішою в економічному, виробничо-технологічному, організаційному і біологічному аспектах.

Залежність агровиробництва від сил природи, сезонності виробництва, використання як основних засобів й предметів праці біологічних об'єктів (землі, рослин, тварин тощо), а також будинків та споруд із устаткуванням і оснащенням специфічного призначення, що використовуються протягом тривалого часу, робить цю сферу дуже консервативною. Іноді лише за кілька років сільгосппідприємства приводять своє виробництво у відповідність до вимог переробних підприємств та ринку (наприклад, змі-

на вимог переробних підприємств та торгівлі щодо якості та збалансованості виробництва різних видів м'яса, якості і безпечності молока тощо).

Однак, навіть отримавши готову продукцію й вийшовши з нею на ринок, підприємства II і III сфер АПК зустрічаються з іншою значною проблемою — низьким платоспроможним попитом населення. Це вже призвело до скорочення споживання і, відповідно, виробництва насамперед найнеобхідніших у фізіологічному відношенні продуктів харчування — м'яса, молока й продуктів їх переробки (табл. 1 та 6). Одночасно збільшилася питома вага продуктів вуглеводної групи, яка для сімей із низьким рівнем доходів перевищує 70 %.

Як свідчать результати проведених досліджень, ситуація в економіці, коли поточні доходи населення не покривають необхідні споживчі витрати призводить до підриву нормального процесу формування національних заощаджень. Не говорячи вже про проблеми трансформації заощаджень в кредити. Так, з 2014 р. процес формування національних заощаджень прогресивно погіршувався. У 2014-2018 рр. норма заощаджень населення впала до рівня 3-4 % наявного доходу (відповідає рівню середини 90-х років), а з I кварталу 2019 р. взагалі стала від'ємною. Тобто ще задовго до початку корона-кризи, населення буквально «проїдало» накопичені заощадження, а поточна криза лише прискорила цей процес. Всього за 2018-2019 рр. фінансові активи населення скоротились на близько 150 млрд грн.

На сьогоднішній день, українці не відносяться до числа заможного населення в регіоні Східної Європи, підтвердженням чого є структура витрат домашніх господарств. Так в ході дослідження було з'ясовано, що 60 % споживчих витрат українців — товари і послуги першої необхідності (їжа, напої, житлово-комунальні послуги). Основна причина цього — низький загальний рівень оплати праці, дисбаланс в оплаті праці різних категорій професій та зайнятих. Це не формує ємного і диверсифікованого внутрішнього споживчого ринку. В той же час, в країнах ЄС в складі витрат населення продукти харчування, напої, утримання і оренда житла складає близько 40 %, в Польщі — 43 %, Туреччині — 39 %. Тому 60 % першочергових товарів і послуг в структурі споживання населення говорять про вузький споживчий ринок, що не є привабливим для широкого кола виробників товарів та послуг.

Аналіз зміни реальних доходів населення та цін на харчові продукти показав, що економічна доступність населення до харчових продуктів знизилась ще більше і негативно вплинуло на поведінку споживачів на ринку харчових продуктів. При цьому, скорочення питомої ваги витрат домогосподарств на продукти харчування з 62,7 % у 2000 р. до 52,8 % — у 2012 р. та 56,4 % 52,8 % — у 2018 р., в даній ситуації, може призвести до ілюзорного позитивного сприйняття ситуації, при якій в Україні знижується питома вага витрат на придбання продуктів харчування у загальному обсязі витрат домогосподарств [3]. Однак, в реальності, відбулись і

продовжують відбуватись зміни у структурі витрат домогосподарств (збільшується питома вага витрат на оплату комунальних послуг, електроенергії, газу, оплату транспортних послуг тощо) за яких витрати на придбання харчових продуктів хоча і формуються за залишковим принципом, проте останніми роками мають знову тенденцію до зростання.

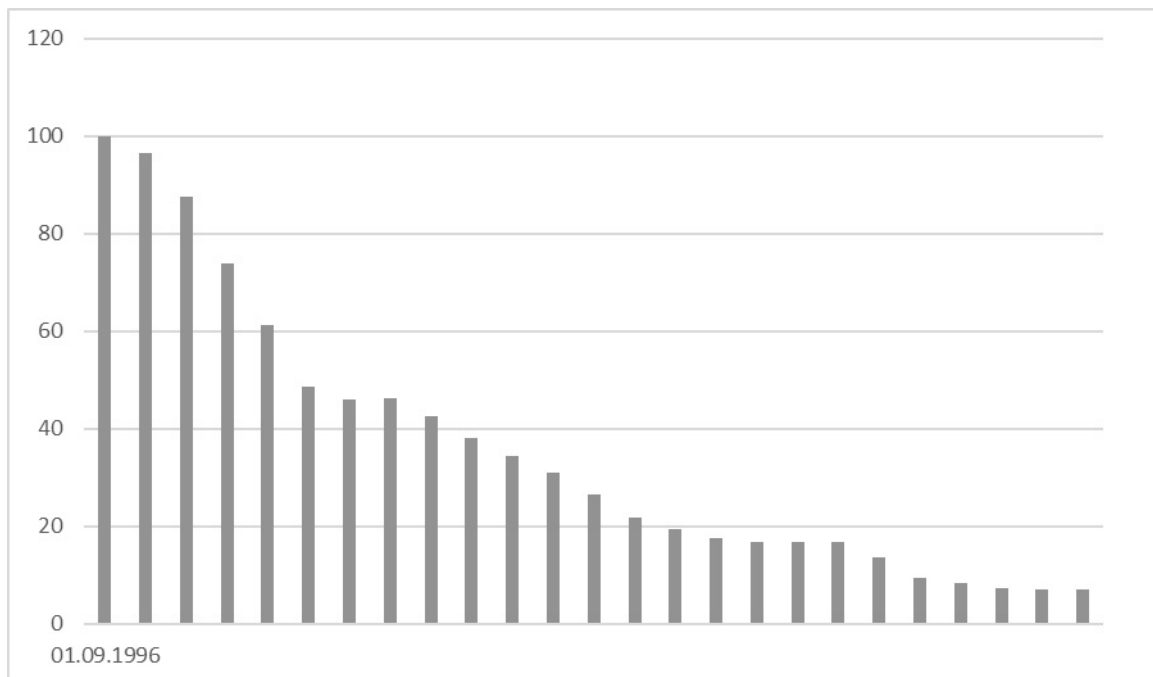


Рис. 4. Динаміка зміни купівельної спроможності гривні з моменту її введення в обіг [3,4]

Як наслідок, відбулися зміни в поведінці майже 50 % споживачів на продовольчому ринку: в середньому 20 % споживачів скоротили обсяг і частоту покупки, 15 % — перейшли на більш дешеві аналоги, 10 % — відмовилися від регулярної покупки звичних продуктів харчування, а 5 % — скоротили обсяг покупок і також перейшли на дешевші аналоги, що свідчить про погіршення якості харчування майже 50 % населення країни [18].

Так у 2014-18 рр. знизилися обсяг, частота й регулярність покупок переважно основних продуктів, які визначають якість харчування в цілому: із числа покупців, що регулярно споживали м'ясо — 36 % скоротили обсяг і частоту покупки, 26 % — відмовилися від його регулярної покупки. Дані показники для ковбасних виробів становлять 30 і 15 %, молочних продуктів — 26 та 9 %, морепродуктів — 49 і 33 %. В той же час обсяги й регулярність придбання дешевих і менш поживних товарів першої необхідності знизилися несуттєво — на 3-5 % [19].

Все це дозволяє зробити висновок, що в останні роки на продовольчому ринку країни сформувалась загрозлива тенденція яка полягає в тому, що рівень цін на харчові продукти та обсяги їх виробництва знаходяться в значно більшій залежності від рівня платоспроможності населення, ніж від розміру цін на сировину та виробничих витрат на вироб-

ництво продуктів харчування. Відповідно, у випадку підвищення цін на соціально значимі продовольчі товари споживач не матиме економічної доступності до них, що може стати приводом не тільки до посилення кризових явищ у харчовій промисловості, а і до виникнення соціальних невдоволень у населення.

Через згадані тенденції відбулося значне звуження загальної ємності ринку харчових продуктів, внаслідок чого зменшується затребуваність вітчизняної харчової продукції як на внутрішньому, так і на зовнішніх ринках, що не сприяє розвитку виробництва продовольчих товарів. Безумовно, проблеми, що існують навколо організації зовнішньоторговельної діяльності підприємств харчової промисловості, враховуючи обмеженість внутрішнього споживання, теж негативно впливають на стабільність виробництва харчових продуктів (постійно виникають ситуації умовного перенасичення або дефіциту продуктів харчування на продовольчих ринках за окремими групами товарів, ускладнення із просуванням продукції на зовнішні ринки, демпінгування цін внутрішнього ринку під тиском імпорتنих товарів, насичення ринку неякісною продукцією тощо).

Також треба відзначити, що в умовах девальвації національної валюти (рис.4), у сфері торгівлі, яка найбільш наближена до кінцевого споживача і де має місце висока швидкість обороту капіталу, часто створюються умови для необґрунтованого підвищення цін та отримання додаткового прибутку. В періоди різких змін попиту на харчові продукти (гречана крупа, цукор, м'ясо тощо), ця сфера знаходиться у більш вигіднішому становищі, ніж інші учасники ланцюжку «виробництво сільгоспсировини — переробка — реалізація кінцевому споживачу» оскільки може щоденно швидко змінювати ціну реагуючи на зміну попиту, тоді як інші учасники ланцюжку, у більшості випадків, знаходяться у невикладному становищі, тому що вже реалізували свій товар. Так, наприклад, у ланцюжку «зерно-борошно-хліб-торгівля» ціна на продовольчу пшеницю 3-го класу зросла з 2170 грн/т у липні 2014 р. до 5580 грн/т у травні 2020 р, або на 257 %. [20]. За цей же період роздрібна ціна на хліб із борошна пшеничного вищого гатунку зросла з 5,47 грн/кг до 23,91 грн/кг, або на 437 % [21]. Отже, у ланці роздрібної торгівлі, за умов відсутності антимонопольних дій державних структур, відбулося не просто зростання цін у відповідності до збільшення витрат на закупівлю сировини переробними підприємствами й, відповідно, до оптових цін виробників цієї продукції, а і сформувалась надмірна маржа. В той же час інші товаровиробники, учасники ланцюжку створення цього продукту, були позбавлені такої можливості.

При цьому треба зауважити, що підвищені ціни на етапі реалізації продукту кінцевому споживачу не повертаються у своє початкове положення навіть після зниження закупівельних цін на сировину та оптових цін у виробника. Виходячи з цього можна зробити висновок, що ефективний механізм державного регулювання, встановлення й підтримки цін на

харчові продукти повинен включати комплекс різноманітних, взаємодоповнюючих інструментів, бути гнучким і динамічним при використанні в мінливих умовах. До числа елементів цього механізму можна віднести й відновлення практики державних замовлень на продовольчу продукцію та/або державні закупівлі до Аграрного фонду сільськогосподарської продукції при її надвиробництві і товарні інтервенції з нього при її нестачі з метою підтримки рівноваги попиту і пропозиції та утримання бажаного рівня цін. Але такі великомасштабні ринкові операції вимагають значних фінансових витрат і не завжди досягають мети. Тому державі доцільно розглянути можливість введення прямого планування виробництва за рахунок, наприклад, підписання контрактів із сільгоспвиробниками на обмеження посівів тих або інших культур, тимчасового виведення землі з обороту, виплату відповідної компенсації сільгоспвиробникам за планову здачу худоби на переробні підприємства, введенням прямого квотування обсягів виробництва тощо.

У 2019 р. Україна посіла 85-те місце в рейтингу Глобальної конкурентоспроможності економік [22]. Результати проведених досліджень свідчать, що динаміка тренду показника конкурентоспроможності економіки від'ємна. Так у 2005 р. Україна займала 73 місце з 142 країн світу, у 2010 р. — 87-е місце, у 2012 р. — 74 місце з 144 країн світу, у 2014 р. — 76 місце, у 2017 р. — 81 місце, у 2018 р. — 83 місце з 141 країни світу, у 2019 р. — 85 місце з 140 країн.

Серед, 140 країн, що увійшли до цього рейтингу, за показниками ринку товарів Україна посідає 73-тє місце, ринку праці — 66-тє, фінансової системи — 117-тє, обсягу ринку — 47-ме, динаміки бізнесу — 86-тє, здатності до інновацій — 58-ме місце [24].

Конкурентоспроможність економіки будь-якої країни визначається станом промислового виробництва і структурою її експорту. Аналіз структури загального експорту свідчить, що 80 % його обсягів складають товари та 20 % — послуги (транспортні, ІТ, з переробки ресурсів, ремонтні, туристичні тощо). Аналіз структури експорту товарів дозволяє зробити висновки, що основою вітчизняного експорту є сировина та товари з незначною величиною доданої вартості. Так структура експорту товарів у 2019 р. мала наступний вигляд: 44 % — продукція АПК і харчової промисловості; 22,6 % — продукція металургійного комплексу; 9,6 % — продукція машинобудування; 9,6 % — мінеральні продукти; 5,4 % — продукція хімічної промисловості; 4,3 % — деревина та паперова маса; 2,9 % — різні промислові товари; 2,5 % — продукція легкої промисловості. Частка високотехнологічного експорту в структурі промислового експорту не перевищує 7 % [3,4]. При цьому динаміка обсягів основних експортних груп товарів, крім продукції АПК та продукції металургійного комплексу, в останні п'ять років має від'ємну динаміку.

Вартісна структура експорту продукції АПК залишається сировинною: 53 % — продукція рослинного походження (з якої 73 % — зернові

культури, 20 % — насіння та плоди олійних культур, 7 % — інші види продукції), 24 % — рослинні олії та жири, 16 % — готові харчові продукти, 7 % — продукція тваринного походження [3].

Тому, під час криз, експорт різко скорочувався, бо знижувались попит та ціни на основні товари вітчизняного експорту — чорні метали та зерно (майже половина експорту у 2008 р.). Якщо у 2008 р. дохід від експорту складав понад \$ 63 мільярдів, то у 2009 р. він впав на 40 %. Звичайно, постраждала вся економіка, але в першу чергу — прив'язані до експорту сировинної продукції галузі: АПК, металургія та інші сировинні підприємства. Так, наприклад, у 2017 р. загальне виробництво сталі в Україні зменшилося на 12 % проти 2016 р. — до 21,3 млн т; виплавка чавуну на 5 % — до 20 млн т; виробництво загального металопрокату скоротилося на 14 % — до 18,4 млн т. У світовому рейтингу виробників сталі Україна опустилася аж на 12 місце, хоча останні 20 років була у першій десятці. При цьому критичними під час кризи були три фактори: глибина й тривалість падіння цін на експортну сировину, розмір знецінення гривні та обсяг міжнародних резервів. Економіка країни стала отримувати менше валюти, відбулося значне знецінення гривні. Станом на 01.03.2019 р. до країн Європейського Союзу мали право експорту всього 308 (на 1.01.17 — 283) українських підприємств, в тому числі 119 (на 1.01.17 — 103) виробників харчових продуктів (м'ясо птиці, рибна продукція, мед, яйця, молоко та молочні продукти тощо). Також до Євросоюзу можуть експортувати 189 (на 1.01.17 — 180) підприємств-виробників нехарчових продуктів тваринного походження, таких як пухо-перова сировина, шкірсировина, корми для непродуктивних тварин, субпродукти нехарчові, племінний матеріал, інші нехарчові продукти тваринного походження.

На нашу думку, для економічної політики України потрібен перехід від сировинної моделі розвитку до моделі інноваційно-високотехнологічної шляхом створення інтелектуального ядра вітчизняної промисловості. актуалізують для України питання залучення іноземних інвестицій.

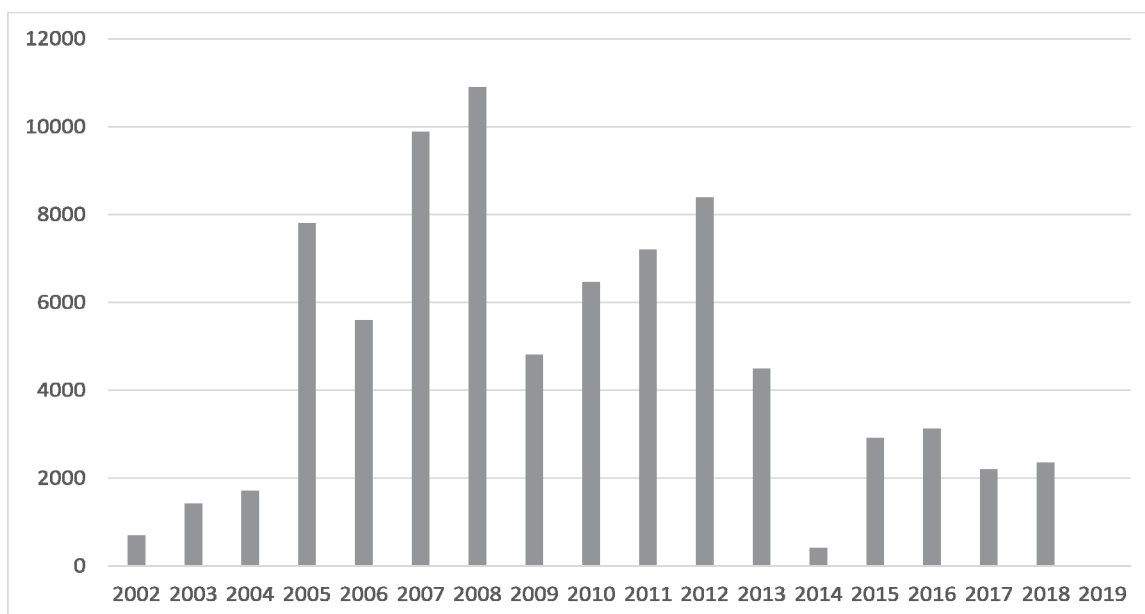
Як свідчать результати аналізу, у структурі капітальних інвестицій, за джерелами фінансування, з 2000 по 2019 рр. хоча і відбулися певні зміни, проте вони суттєво не змінили загальної тенденції та базового співвідношення. За період, що досліджувався, спостерігалась чітка тенденція до зменшення питомої ваги капітальних інвестицій, профінансованих за рахунок засобів державного бюджету. Так якщо у 2001 р. їх частка становила 4,91 %, у 2010 р. — 5,7 %, то в 2015 р. — 2,53 %, а у 2019 р. — 4,9 %. З урахуванням знецінення гривні, ці значення будуть ще меншими [24,25,26,27]. І навпаки, питома вага власних засобів у структурі капітальних інвестицій, підприємств і організацій у 2001 р. складала 61,19 %, в 2010 — 60,8 %, в 2015 — 67,5 %, 2019 р. — 65,4 %. (табл.9)

Таблиця 9. Динаміка обсягів інвестицій за джерелами фінансування в основний капітал в Україні, млн грн [24,25,26]

Рік	Загальна сума витрат	У тому числі за рахунок коштів						
		держ. бюджет	місц. бюджет	власні кошти підпр.	Кредити банків	іноземних інвесторів	кошти насел. на будів	інші джерела
2001	35573	1749	1332	21770	1400	1413	1415	3494
2005	93096	5077	3915	53424	13740	4688	3091	9161
2010	189061	10952	6368	114964	23336	4068	20830	8543
2015	273118	6920	14260	184381,2	20740	8185–	31985	6675
2019	623979	30834	56480	408276	67233	4664	32432	24070

І це в умовах складного фінансового становища більшості українських підприємств (частка збиткових підприємств у 2019 р. склала 21,7 %) та значної зміни структури витрат населення, що не дозволяє їм в повній мірі нарощувати капітальні інвестиції за рахунок власних джерел (прибутки й амортизаційний фонд). Хоча, саме власні кошти підприємств у структурі фінансування капітальних інвестицій займають найбільшу питому вагу.

Нестача національного капіталу для проведення техніко-технологічного переозброєння вітчизняних підприємств та необхідність скорочення технологічного розриву з країнами-лідерами актуалізують для України питання залучення іноземних інвестицій.



ПІІ в Україні

Рис. 5. Динаміка прямих іноземних інвестицій в Україну, \$млн [24,25,26].

Проведений аналіз свідчить, що зовнішні інвестиції в Україну у 2019 р. склали близько \$2,5 млрд на рік. До основних країн-інвесторів належать Кіпр (29,4 %) та Нідерланди (22 %). Питома вага інвестицій у сільське господарство склала близько 10 % від загальної суми, що є недостатнім, враховуючи те, що забезпечення підприємств основними ресурсами на 50-100 % задовольняється за рахунок імпорту. Однак, зовнішні інвестиції передбачають зовнішній контроль над економікою держави в тій чи іншій формі. Тому Україна має бути зацікавлена у залученні насамперед інвестицій внутрішніх. Це питання економічної незалежності.

Однак, залучення значних обсягів фінансових ресурсів, через нерозвиненість вітчизняного фондового та фінансового ринків, існуючої в країні, на сьогоднішній день, неефективної, корумпованої, олігархічної системи управління державою, проблематично, а іноді — неможливо. Держава й територіальні громади, через скромні бюджетні можливості, не в змозі фінансувати модернізацію об'єктів державної й комунальної інфраструктури, а низький рівень капіталізації 74 комерційних банків, що залишились станом на середину 2020 р. (з 184 у 2013 р.), провокує високі ставки, що робить довгострокові кредити малодоступними.

Іноземні ж бізнесмени з упередженням ставляться до перспектив розширення інвестування українських підприємств через високі політичні й екзогенні ризики (значна корупція, ситуація на сході України, цілеспрямована політика політичної і бізнес-еліт, пасивність та некомпетентність відповідних підрозділів центральної виконавчої влади, наявність численних інституціональних обмежень тощо).

Виходячи з вищевикладеного можна зробити висновок, що ключовими суперечностями та факторами, що супроводжують і впливають на процес ціноутворення на харчові продукти в конкурентному середовищі продовольчого ринку України є :

1. Самоусунення держави від регулювання, встановлення й підтримки цін, від удосконалення цінових пропорцій і механізму ціноутворення та розподілу доходів між підприємствами всіх сфер АПК і торгівлею, призводило і призводить до різких стрибків цін, в тому числі, через бездіяльність Аграрного фонду на ринку продовольства. Існуючі нині системи ціноутворення, податкової політики, кредитування та інвестування АПК, а також модель захисту внутрішнього ринку України від несприятливої цінової кон'юнктури на світовому продовольчому ринку та цінових коливань (адміністративне регулювання цін, заборона або обмеження імпорту-експорту тощо) є неефективними в умовах відкритої ринкової економіки. В діях держави щодо встановлення цінових пропорцій переважає циклічна тактика з дуже низьким часовим діапазоном. На сьогоднішній день всі економічні результати державної політики оцінюються в основному у порівнянні з аналогічним періодом попереднього року, без застосування стратегічного планування. В цих умовах потрібна зміна цільової орієнтації з боку держави і пе-

рехід від тактичного, короткострокового планування дій держави до стратегічного, довгострокового. Останнього можна досягти лише при побудові тривалих партнерських стосунків між всіма учасниками ланцюжка з виробництва продовольчих товарів на основі економічної зацікавленості, відповідальності та взаємоповаги, які є фундаментом надзвичайно важливої неформальної ринкової категорії — довіра до бізнес-партнера. Без цього відродження індустріального великотоварного стабільного виробництва всіх видів агросировини для підприємств переробних галузей є проблематичним. Саме на базі потужних інтегрованих агропромислових об'єднань можна застосовувати сучасні індустріальні технології. Це разом з «ефектом масштабу» виробництва дозволить якщо не скоротити, то, принаймні, суттєво уповільнити зростання витрат виробництва та забезпечити зростання доходності підприємств переробних галузей.

2. Відсутність організованих каналів збуту вітчизняної продукції продовольчого підкомплексу АПК, ефективного механізму державного регулювання, встановлення й підтримки цін, призводить до дисбалансу попиту та пропозиції агросировини на аграрному ринку і харчових продуктів на продовольчому ринку, посилює тенденцію до зміни структури виробництва в сільському господарстві, а саме до збільшення площ вирощування та обсягів виробництва прибуткових культур (технічні та зернові культури) та продукції до зменшення площ вирощування та обсягів виробництва збиткових культур і видів продукції (цукровий буряк, продукція тваринництва тощо), в результаті чого скорочуються пропозиції аграрної сировини для переробних підприємств та з'являються ресурсні та продуктові дисбаланси.

3. Суттєві цінові диспропорції, порушення умов рівної прибутковості усередині виробничого ланцюжка (іншими словами, відповідності структури розподілу доходів від реалізації кінцевої продукції між різними ланками ланцюжка й структури розподілу зроблених у цих ланках витрат), веде до збільшення виробничих витрат в окремих ланках ланцюжку створення продовольчих продуктів та до зниження продуктивності і ефективності діяльності підприємств.

4. Відсутність дієвої системи контролю якості й безпечності сільськогосподарської сировини та продуктів харчування, на підґрунті сучасних європейських норм і правил, виступає бар'єром щодо збільшення обсягів експорту продукції підприємств харчової промисловості на світовий ринок. До основних чинників, що сприяють консервації існуючого становища у сфері якості та безпечності продовольства є відтермінування імплементації у господарське середовище України правових норм СОТ та ЄС. Мова йде про впровадження на підприємствах України системи забезпечення безпечності харчової продукції відповідно до вимог стандартів ISO 22000, про виконання вимог Регламенту Європейського Парламенту і Ради 178/2002ЄС від 28.01.2002 р. «Про встановлення загальних принципів

та вимог законодавства щодо харчових продуктів, створення Європейського органу з безпеки харчових продуктів та встановлення процедур у галузі безпеки харчових продуктів»; про виконання вимог Регламенту (ЄС) № 882/2004 Європейського Парламенту і Ради від 29.04.2004 р. «Про введення офіційного контролю з метою забезпечення перевірок додержання закону про продукти харчування та фураж і правил, що стосуються здоров'я та благополуччя тварин», про невідповідність вітчизняних технологій вирощування агросировини та виробництва тваринницької продукції зарубіжним технологіям тощо.

5. Валютні ризики, що пов'язані з придбанням імпортованої техніки, технологій, обладнання, витратних основних та допоміжних матеріалів, комплектуючих, запчастин, насіння, засобів захисту рослин тощо, при девальвації національної валюти призводять, в кінцевому результаті, до значного збільшення витрат на виробництво продуктів харчування та цін на них.

6. Посилення глобалізації світового продовольчого ринку призводить до визначення низьких витрат як важливого джерела конкурентних переваг, що, в свою чергу, робить конкуренцію з боку ринків із низькими витратами й цінову конкуренцію одними з ключових зовнішньоекономічних ризиків. При цьому глобальна пропозиція характеризується спроможністю суб'єктів глобальної економічної системи забезпечувати любий ринок (національний, транснаціональний та міжнародний (регіональний)) товарами і послугами в адекватних глобальному попиту обсягах, номенклатурі і цінах.

7. Зниження купівельної спроможності населення зменшує попит на продукцію харчової промисловості. При цьому низький рівень конкурентоспроможності багатьох видів харчових продуктів і підприємств харчової промисловості не дозволяє компенсувати втрати від зменшення попиту на внутрішньому ринку збільшенням обсягів реалізації на світовому ринку. На жаль, вплив дії цього фактору може бути нейтралізований лише в довгостроковому періоді у результаті кількісних та якісних системних змін національного макроекономічного середовища.

8. Нерозвиненість транспортної та логістичної інфраструктури (дефіцит елеваторних потужностей, низька пропускну здатність транспортної мережі й портових терміналів для перевалки зерна на експорт тощо. Так українські елеватори можуть зберігати близько 30 млн т зерна, при загальному зборі більше 60 млн т. З них менше половини побудовані по сучасних технологіях, що дозволяють зберігати його тривалий час) призводить до значних втрат агросировини, погіршенню її якості, дисбалансів попиту та пропозиції і, як наслідок, до дефіциту певних видів сировинних ресурсів для підприємств харчової промисловості. Для формування ефективно ринкової інфраструктури необхідно: створити систему моніторингу конкурентоспроможності та прогнозування кон'юнктури продовольчо-

го ринку, збору та поширення оперативної інформації серед усіх його учасників; забезпечити ефективне функціонування заготівельно-збутових кооперативів, аукціонів, бірж і мережі регіональних оптових ринків через формування відповідної інфраструктури.

Література

1. Офіційний сайт World Trade Organization (WTO): URL: https://www.wto.org/english/news_e/news_e.htm.
2. Офіційний сайт International Monetary Fund, IMF: URL: <https://www.imf.org/external/datamapper/datasets>.
3. Статистичний щорічник України. 2019 рік. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
4. ВВП України у 2019 р. Доповідь. — URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. Положение на рынке сельскохозяйственной продукции — 2020 URL: <http://www.fao.org/documents/card/en/c/cb0665ru>.
6. Офіційний сайт World Trade Organization (WTO): URL: https://www.wto.org/english/news_e/news_e.htm.
7. Конкурентоформує середовище підприємств цукрової галузі./Ємцев В.І. // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.04 — економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). На правах рукопису. — НУХТ МОН України, Київ, 2014. — 41 с.
8. Ємцев В. І. Забезпечення конкурентоспроможності підприємств цукробурякового підкомплексу в умовах конкурентного середовища: [монографія] / В.І. Ємцев. //К. : ЦП «КОМПРИНТ», 2013. — 477 с., С.47.
9. Статистичний збірник «Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України» за 2019 рік. — URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
10. Sraffa P. The laws of returns under competitive conditions. // Economic Journal, December 1996. p.96.
11. ТОП-10-URL:<http://milkua.info/uk/post/top-10-ukrainskih-virobnikiv-molocnoi-produkcii>.
12. ТОП-10 -URL:<https://agroportal.ua/ua/news/novosti-kompanii/top10-proizvoditelei-sakhara-v-ukraine/>.
13. ТОП-10 -URL:<https://agravery.com/uk/posts/show/kernel-ocoliv-top-10-ukrainskih-virobnikiv-sonasnikovoi-olii>.
14. ТОП-10-URL:<http://latifundist.com/rating/top-proizvoditelej-myasnyh-produktov-2019>.
15. Статистичний збірник «Тваринництво. 2019 рік». — URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
16. Статистичний збірник «Сільське господарство України» за 2019 рік URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

17. Ємцев В. І., Ємцева Г.Ф. Вплив трансформації молочного скотарства на результативність функціонування молокопродуктового підкомплексу АПК України. Збірник наукових статей (науково-практичне видання), Danish Scientific Journal , ISSN 3375-2389, №42/2020, Vol.3 С.31-35 — URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/DSJ_42_3.pdf.

18. Аналітичні дослідження роздрібних цін на продуктових ринках. — 86 с. — URL: <http://www.uapp.kiev.ua> =152.

19. Аналітичні дослідження роздрібних цін на продуктових ринках/ — URL: <http://www.uapp.kiev.ua/files/monitoring/lastterm/Operinfo.pdf>.

20. Закупівельні ціни. — URL: https://agro.me.gov.ua/storage/app/sites/1/optovi%20ziny_2019/zakupivelni-ta-tsini-virobnikiv-seredni-15052020.pdf.

21. Середні споживчі ціни на товари (послуги) http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/ct/sctp/Arch_sctp_u.htm.

22. Ємцев В. І. Активізація інноваційної діяльності як шлях до підвищення конкурентоспроможності підприємств. The scientific heritage (Budapest, Hungary), VOL 6, No 55 (55) (2020), — URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/VOL%206,%20No%2055%20(55)%20(2020)%20(2).pdf.

23. Ємцев В. І. Активізація інноваційної діяльності як шлях до підвищення конкурентоспроможності підприємств. The scientific heritage (Budapest, Hungary) VOL 6, No 55 (55) (2020), -URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/VOL%206,%20No%2055%20(55)%20(2020)%20(2).pdf.

24. Інноваційна діяльність промислових підприємств у 2019 році. Доповідь. — URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

25. Прямі іноземні інвестиції в Україні. Державна служба статистики України. — URL: <http://www.insiders.com.ua/spravochnik/inostrannye-investitsii>.

26. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності України. — URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/zed.htm.

АСПЕКТИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ КОМПЛЕКСНИХ ВИРОБНИЦТВ

Осадча Г.Г., канд. екон. наук, доцент

Підприємства харчової та переробної промисловості характеризуються комплексною переробкою сировини, а тому з проблемами оцінки попутної продукції та калькулювання собівартості основних видів продукції стикається кожне підприємство агропромислового комплексу.

Особливістю калькулювання собівартості основної продукції комплексного виробництва є те, що не можливо точно розподілити виробничі витрати між основною і попутною продукцією та між видами основної продукції. Попутна продукція, що одержується у спільному виробництві

оцінюється за методами визначеними галузевими нормативними документами та затвердженими обліковою політикою підприємства.

Методи розподілу витрат між основною продукцією мають бути підтверджені економічними розрахунками та забезпечувати справедливу рентабельність окремих видів багатопродуктового виробництва.

Проблема ускладнюється ще і з тієї причини, що крім прямих витрат необхідно обирати методи розподілу і непрямих (накладних виробничих витрат) витрат.

В умовах комплексного виробництва як матеріальні, так і конверсійні затрати, які виникають у транспортно-технологічному ланцюжку, не можуть бути розподілені між окремими видами продукції у відповідності із принципами «причинності» або «ідентичності» [1, 2].

Названі напрямки досліджень розглядалися в працях вітчизняних та зарубіжних науковців-економістів, але ця проблема завжди буде актуальною, оскільки зміна технології виробництва, технічне оснащення впливає на витрати виробництва, а економічна ситуація впливає на оцінку виробничих ресурсів та продукцію виробництва.

Фахівець з виробничого обліку в США професор Р. Ентоні [3] ще в 1965 р. писав: «Для більшості компаній необхідним є три види собівартості:

- собівартість за центрами відповідальності, яка використовується для планування і контролю діяльності відповідального виконавця;
- повна «програмована» собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при нормальних обставинах;
- пряма виробнича собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при специфічних обставинах, наприклад, коли керівництво має намір використовувати не завантажені потужності».

Метою дослідження є побудова алгоритму економічних розрахунків розрахунку собівартості окремих видів продукції комплексного виробництва.

Виробництво вважається комплексним, якщо в одному технологічному процесі одночасно виготовляється декілька продуктів, що мають різну споживчу цінність, власні ринки збуту, а відповідно і різні ціни.

Такі виробництва ще називають багатопродуктовими. Прикладом багатопродуктових харчових та переробних можуть бути: спиртові; м'ясо-молочні; оліє-жирові; цукрові; виноробні; борошно-круп'яні підприємства тощо.

В даних виробництвах застосовується позамовний та попередільний (попроцесний) у поєднанні з нормативним методи калькулювання собівартості продукції та поряд з ними для розрахунку собівартості окремих видів продукції необхідно застосовувати спеціальні способи розподілу спільних витрат, а саме:

- метод еквівалентних коефіцієнтів;
- метод виключення витрат на попутну продукцію;
- метод розподілу витрат; комбінований метод.

Метод еквівалентних коефіцієнтів застосовується в комплексних виробництвах, де із одного виду вихідної сировини виробляється декілька видів основної продукції подібної за своїми технологічними властивостями і що вимірюється в одних і тих же натуральних одиницях. У галузевих Методичних рекомендаціях, що затверджуються Міністерством фінансів України вказується методика встановлення коефіцієнтів перерахунку.

Метод застосовується якщо носієм витрат виступає переділ (за попереднього методу обліку витрат) або група однорідної продукції, технологічний процес в цілому (за попроцесного методу обліку витрат), а об'єктом калькуляції є кожний вид, сорт, марка готової продукції. Як правило, метод еквівалентних коефіцієнтів використовується одночасно з нормативним методом обліку витрат.

Алгоритм розрахунку собівартості продукції за застосування цього методу наступний:

1. Витрати обліковують за кожним переділом, а потім підсумовують і розраховують сукупні витрати на виконання виробничої програми.
2. Один із продуктів обирається в якості стандартного.
3. Іншим продуктам присвоюється коефіцієнт перерахунку в приведену одиницю.
4. Кількість кожного виду продукції множать на встановлений коефіцієнт перерахунку.
5. Розраховують загальну кількість приведених одиниць.
6. Сукупні витрати ділять на загальну кількість приведених одиниць і розраховують собівартість однієї приведеної одиниці.
7. Собівартість приведеної одиниці множать на кількість приведених одиниць за кожним видом продукції.

Розглянемо застосування цього методу на практичному прикладі.

Приклад 1. Підприємство випускає декілька видів продукції з однаковими технологічними властивостями. Сукупні витрати за період склали 7000 у.о. Продукт А обирається в якості стандартного, решті продуктів надаються відповідні коефіцієнти перерахунку. Дані про виконання виробничої програми наведені в таблиці 1.

Таблиця 1. Дані про виконання виробничої програми

Вид продукції	Кількість виробленої продукції в натуральних одиницях, од.	Коефіцієнт перерахунку	Кількість приведених одиниць	Витрати, у.о.	Собівартість одиниці продукції, у.о.
1	2	3	4	5	6
А	1000	1,0	1000	790	0,79
Б	500	1,2	600	471	0,942
В	2000	0,95	1900	1494	0,747
Г	3000	1,35	4050	3185	1,062
Д	1500	0,9	1350	1060	0,71
Разом	*	*	8900	7000	*

Розрахуємо собівартість приведеної одиниці стандартної продукції:

$$\frac{7000}{8900} = 0,79 \text{ у.о.}$$

Перемноживши собівартість приведеної одиниці стандартної продукції на кількість приведених одиниць кожної продукції, ми отримаємо суму витрат на виробництво кожного виду продукції, а розділивши цю суму витрат на кількість виробленої продукції кожного виду в натуральних одиницях, отримаємо собівартість одиниці кожного виду продукції. Або собівартість однієї приведеної одиниці множимо на коефіцієнт перерахунку:

собівартість одиниці продукції А = $0,79 \times 1,0 = 0,79$;

собівартість одиниці продукції Б = $0,79 \times 1,2 = 0,94$;

собівартість одиниці продукції В = $0,79 \times 0,95 = 0,74$;

собівартість одиниці продукції Г = $0,79 \times 1,35 = 1,06$;

собівартість одиниці продукції Д = $0,79 \times 0,9 = 0,71$.

Коефіцієнти перерахунку за окремими видами продукції встановлюються на підставі технологічних і калькуляційних карт, журналів, рецептур, норм виходу кількості продукції на одиницю сировини, співвідношення витрат на обробку тощо. Найбільш часто коефіцієнти перерахунку встановлюються на підставі порівняння технологічних карт і нормативних калькуляцій за різними сортами і видами продукції що виробляється, в їх основу покладено порівняння нормативної кількості виходу продукції із заданої кількості вихідної сировини.

Метод виключення витрат на попутну продукцію. За застосування даного методу один продукт обирається в якості основного, а інші продукти визнаються попутними. Калькулюється лише собівартість основного продукту. Попутна продукція оцінюється, як правило, за цінами можливої реалізації.

Під час калькулювання продуктів, одержаних у комплексних виробництвах, вартість попутної продукції виключається з підсумкової собівартості виробництва усього комплексу продуктів, а величина витрат, що залишається після цього, вважається витратами на основний (цільовий) продукт (4).

Калькулювання — це обчислення собівартості продукції (окремих виробів), яке потрібне для обґрунтування цін на продукцію, розрахунку рентабельності виробництва, аналізу витрат на виробництво однакової продукції на різних підприємствах, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів. Калькуляцію розуміють як процес обчислення собівартості одиниці продукції. У кінцевому результаті калькуляція є документом, в якому представлені всі витрати на виробництво та реалізацію одиниці конкретного виду продукції у вигляді витратних статей [5, с. 278].

Алгоритм розрахунку собівартості одиниці продукції основної продукції наступний:

1. Розраховуємо повну суму витрат комплексного виробництва.

2. Оцінюємо побічну продукції виходячи із її кількості та ринкових цін.

3. Виключаємо із загальної суми витрат вартість побічної продукції. Отримуємо витрати на виробництво основної продукції.

4. Визначаємо за даними оперативного обліку кількість виробленої основної продукції.

5. Ділимо суму витрат на виробництво основного виду продукції на кількість цієї продукції в натуральних одиницях.

Даний алгоритм можна записати наступною формулою:

$$СВ_{\text{ОП}} = \frac{ВС_{\text{КВ}} - Ц_{\text{СП}}}{К_{\text{ОП}}},$$

де $СВ_{\text{ОП}}$ — Собівартість одиниці основної продукції, у.о.; $ВС_{\text{КВ}}$ — Витрати сукупні комплексного виробництва, у.о.; $Ц_{\text{СП}}$ — Вартість супутньої продукції, у.о.; $К_{\text{ОП}}$ — Кількість основної продукції в натуральних одиницях.

Приклад 2. Витрати комплексного виробництва склали 7800 у.о. В технологічному процесі виробляється два види продукції. Основна продукція А і супутня продукція Б. У звітному періоді за даними оперативного обліку вироблено 2000 од. продукції А і 300 од. продукції Б. Ринкові ціни продукції — 2,5 і 0,7 у.о. за одиницю відповідно. Необхідно розрахувати собівартість одиниці основної продукції.

1. Оцінимо побічну продукцію Б: $300 \times 0,7 = 210$ у.о.;

2. Виключимо із загальних витрат комплексного виробництва вартість побічної продукції розрахуємо витрати на виробництво основної продукції: $7800 - 210 = 7590$ у.о.

3. Розрахуємо собівартість одиниці основної продукції: $\frac{7590}{2000} = 3,8$ у.о.

Або за формулою: $СВ_{\text{ОП}} = \frac{7800 - 210}{2000} = 3,8$ у.о.

Метод розподілу витрат. За застосування даного методу всі види продукції визнаються основною або супутньою. Відповідно калькулюється собівартість кожного виду продукції. Розрахувати це можливо тільки розподіляючи загальні витрати комплексних виробництв пропорційною обраному показнику. Ці показники можуть бути натуральними або грошовими.

Самим простим є спосіб розподілу на підставі натуральних показників. Він може застосовуватись в тому випадку, якщо всі види продукції, що виробляється вимірюються в одних і тих же натуральних одиницях виміру. По суті це спрощений спосіб еквівалентних коефіцієнтів.

За даного способу загальні витрати комплексного виробництва ділять на загальну кількість отриманих продуктів і отриману собівартість одиниці продукції множать на кількість виробленої продукції кожного виду. Умовно вважається, що собівартість одиниці всіх видів продукції однакова.

Однак даний спосіб приводить до неадекватного завищення рентабельності одних видів продукції і зниженню рентабельності інших.

Зазвичай застосовується у комплексних виробництвах, де одночасно одержують кілька основних продуктів і відсутня попутна продукція. Загальні витрати на виробництво розподіляються між одержаними продуктами пропорційною до економічно обґрунтованих коефіцієнтів. Коефіцієнти встановлюються виходячи з норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини, співвідношенням витрат на обробку, сукупних споживчих властивостей одержаних продуктів, фізико-хімічних властивостей продукції тощо.

Коефіцієнти розподілу встановлені виходячи з норм виходу окремих видів продукції не враховують реальної ціни продуктів, що виробляють в одному технологічному процесі. Такий підхід до визначення коефіцієнтів доцільно використовувати, якщо вихід продукції визначається не якістю вихідної сировини, а технологічними параметрами процесу.

Коефіцієнти розподілу, що встановлюються виходячи з сукупних споживчих властивостей доцільно визначати в взаємозв'язку з споживчими цінами, оскільки в законодавстві не визначена оцінка «сукупних споживчих властивостей». Такий спосіб визначення коефіцієнтів використовується в спиртовій промисловості, а також при виробництві м'яса в м'ясній промисловості. Позитивним цього способу встановлення коефіцієнтів є забезпечення одного рівня рентабельності, але оскільки коефіцієнти мають прямий зв'язок з цінами він може використовуватись за умови товарного випуску всіх видів продукції.

Якщо коефіцієнти розподілу встановлюються пропорційною фізико-хімічних властивостей продуктів виробництва (температура кипіння, тепловіддача тощо) то коефіцієнт базового продукту приймається за одиницю, а коефіцієнти розподілу на решту продуктів визначаються відносно базового.

Процес калькулювання проходить декілька етапів.

На *першому етапі* виконується перерахунок всіх видів продукції на умовну вагу всієї виробленої продукції. Натуральна вага кожного виду продукції множиться на коефіцієнт розподілу, а одержані результати складаються. Алгоритм розрахунку умовної ваги всієї виробленої продукції приведений на рис. 1.

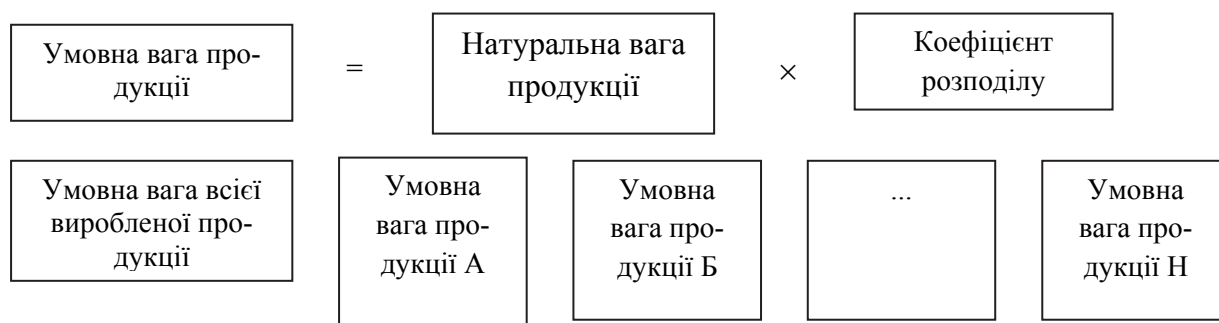


Рис. 1. Розрахунок умовної ваги виробленої продукції

На *другому етапі* розраховується собівартість одиниці умовного виду продукції. Вона розраховується діленням виробничої собівартості всієї виробленої продукції на умовну вагу всієї продукції. Алгоритм розрахунку собівартості одиниці умовного виду продукції приведений на рис. 2.

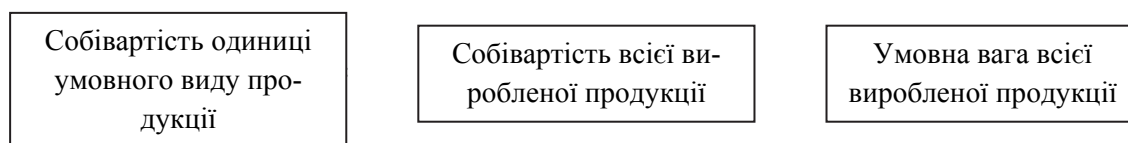


Рис. 2. Розрахунок собівартості одиниці умовного виду продукції

На *третьому етапі* визначається собівартість одиниці окремих видів продукції як добуток собівартості одиниці умовної продукції і коефіцієнта перерахунку. Алгоритм розрахунку собівартості одиниці окремого виду продукції приведений на рис. 3.

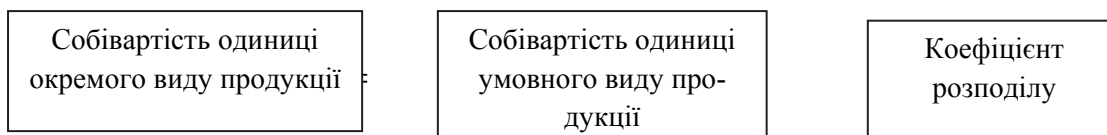


Рис. 3. Розрахунок собівартості одиниці окремого виду продукції

Приклад 3. Внаслідок технологічного процесу виробляється п'ять видів продукції: продукція А — 100 т; продукція Б — 200 т; продукція В — 250 т; продукція Г — 140 т; продукція Д — 50 т. Загальні обсяги виробництва — 740 т. Виробнича собівартість процесу становить 180000 грн.

Коефіцієнти розподілу витрат, встановлені виходячи з норм виходу окремих видів продукції:

продукція А — 100 т : 740 т = 0,1351;

продукція Б — 200 т : 740 т = 0,2703;

продукція В — 250 т : 740 т = 0,3378;

продукція Г — 140 т : 740 т = 0,1892;

продукція Д — 50 т : 740 т = 0,0676.

Розрахунок собівартості окремих видів продукції проведений в табл. 2.

Виробнича собівартість одиниці продукції розраховується добутком собівартості одиниці умовного виду продукції і коефіцієнту розподілу. Собівартість одиниці умовного виду продукції складе — 989,61 грн (180000 грн : 181,89 т).

Більш обґрунтованим є спосіб розподілу на основі вартісних показників. В цьому випадку витрати комплексних виробництв розподіляються пропорційною частці вартості кожного виду продукції в загальній вартості всієї продукції. Вартість продукції, як правило, приймається рівною до ринкової ціни.

Таблиця 2. Розрахунок собівартості виробленої продукції

№ п/п	Найменування продукції	Обсяги виробництва в натуральній вазі, тон	Коефіцієнт розподілу витрат	Умовні обсяги виробництва (гр. 3 × гр.4)	Виробнича собівартість	
					одиниці продукції *, грн.	обсягів виробництва, грн.(гр.6 × гр.3)
1.	Продукція А	100	0,1351	13,51	133,70	13370
2.	Продукція Б	200	0,2703	54,06	267,49	53499
3.	Продукція В	250	0,3378	84,45	334,29	83573
4.	Продукція Г	140	0,1892	26,49	187,23	26213
5.	Продукція Д	50	0,0676	3,38	66,90	3345
	Всього	740	1,0	181,89		180000

Собівартість кожного виду виробленої продукції розраховується за наступним алгоритмом:

1. Розраховуються сумарні витрати комплексного виробництва.
2. Визначається за даними оперативного обліку номенклатура і кількість виробленої продукції та задається її ринкова вартість.
3. Розраховується ринкова вартість всієї виробленої в комплексному виробництві продукції як сума ринкової вартості за всіма видами продукції.
4. Розраховується частка вартості кожного виду продукції в загальній сумі всієї виробленої продукції.
5. Визначається сума витрат на виробництво кожного виду продукції як добуток частки вартості даного виду продукції в загальній вартості на сумарні витрати комплексного виробництва.
6. Розраховується собівартість одиниці продукції як відношення суми витрат на виробництво даного виду продукції до кількості натуральних одиниць.

Розглянемо застосування даного методу на конкретному прикладі.

Приклад 4. Комплексне виробництво виробляє три види продукції — А, Б, В. Сумарні витрати всього виробництва склали 9200 у.о. Дані про кількість і ціну виробленої продукції наведені в табл. 3.

Таблиця 3. Дані про виконання виробничої програми комплексного виробництва

Вид продукції	Кількість одиниць виробленої продукції, од.	Ринкова ціна за од. у.о.	Вартість всього випуску, у.о.	Частка вартості продукції кожного виду в загальній вартості, %	Витрати підприємства на випуск даного виду продукції, у.о.	Собівартість одиниці продукції кожного виду, у.о.
А	3000	3,0	9000	78,95	7263	2,421
Б	1000	1,2	1200	10,53	969	0,968
В	1200	1,0	1200	10,52	968	0,807
Разом	*	*	11400	100	9200	*

Таким чином, розраховуючи собівартість продукції А, загальні витрати комплексного виробництва 9200 у.о. ми помножили на кількість виробленої продукції А 3000 од. і ринкову вартість одиниці продукції А 3,0 у.о., отриману суму поділили на ринкову вартість всіх обсягів виробництва по всіх видах продукції 11400 у.о., а потім поділили на отриману кількість продукції А — 3000 од.

$$\text{Собівартість одиниці продукції А} = \frac{9200 \times 3000 \times 3,0}{11400} : 3000 = 2,421 \text{ у.о.}$$

$$\text{Собівартість одиниці продукції Б} = \frac{9200 \times 1000 \times 1,2}{11400} : 1000 = 0,968 \text{ у.о.}$$

$$\text{Собівартість одиниці продукції В} = \frac{9200 \times 1200 \times 1,0}{11400} : 1200 = 0,807 \text{ у.о.}$$

Комбінований метод. Цей метод застосовується у разі одержання в комплексному виробництві кількох основних і попутних продуктів. Він поєднує два попередніх методи.

За умови складного (багатопередільного) комплексного виробництва собівартість окремих видів продукції визначається в наступним алгоритмом:

1. Із загальної суми витрат переділу (процесу) віднімається собівартість попутної продукції.
2. Із залишку віднімається частина витрат, що може бути прямо віднесена на певні види продукції.
3. Решта витрат розподіляється між продукцією відповідно встановлених коефіцієнтів розподіл.
4. Розраховується собівартість окремих видів продукції шляхом сумування прямих витрат та витрат, що розподілені з допомогою коефіцієнтів.
5. Розраховується собівартість одиниці продукції.

Отже, специфічною ознакою підприємств харчової та переробної промисловості є комплексний характер виробництва. У процесі калькулювання собівартості основної продукції необхідно застосовувати методи і способи калькулювання собівартості, обирати методи оцінки попутної продукції, що регламентуються галузевими Методичними рекомендаціями і записуються в облікову політику підприємства та застосовувати економічно обґрунтовані алгоритми розрахунку собівартості основних видів продукції.

Література

1. Riebel P. Die Kuppelproduktion: Betriebs -und Marktprobleme / P. Riebel. — Westdeutscher Verlag. — Köln, 1955. — 243 S.
2. Hahn D., Lassmann G. Produktionswirtschaft Controlling industrieller Produktion / D. Hahn, G. Lassmann. — Band 1. — Heidelberg, 1990. — 370 S.

3. Antony R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration Harvard University.

4. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473-96-%D0%BF#Text>.

5. Тарасюк Г.М. Планування діяльності підприємства: навч. посіб./ Тарасюк Г.М., Шваб Л.І. — К.: Каравела, 2003. — 432 с.

АУТСОРСИНГОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ

Кравченко І.Й., ст.викладач

Посилення кризових явищ, ризику отримання збитків, розвиток сучасних технологій, підвищення рівня конкуренції на ринках, нові стратегії та інші фактори змушують підприємства шукати нові методи та інструменти, які забезпечать адаптацію до сучасних умов господарювання. Одним з таких напрямів є аутсорсинг.

Вперше аутсорсинг був визнаний як бізнес-стратегія у 1989 році, хоча інструментарій аутсорсингу був використаний набагато раніше в автомобілебудівній галузі. Протягом 90-х років інструмент аутсорсингу постійно застосовувався і тому міцно інтегрувався в міжнародний бізнес. Спочатку він використовувався, в основному, в таких сферах як професійні послуги охорони, виробництво деталей, логістики, управління інфраструктурою, технічне й адміністративне обслуговування споруд, в готельному секторі. Пізніше розпочався новий етап розвитку, коли в результаті світової фінансової кризи все більшу важливість аутсорсинг набув у сфері залучення людських ресурсів (HR), високотехнологічної індустрії (IT), широкого спектра фінансових послуг.

На сьогодні він продовжує набирати популярності, вносячи зміни до способу ведення бізнесу на світовому ринку, як на локальному рівні так і глобально. У розвинених країнах світу аутсорсинг є невід'ємним інструментом підвищення ефективності роботи промислового виробництва та забезпечення конкурентоспроможності зарубіжних компаній на глобальному ринку. Аутсорсинг став одним з елементів, що забезпечили високі темпи економічного розвитку в таких країнах як Японія, США, Німеччина, Франція, Італія. Під аутсорсингом розуміють передачу певних непрофільних функцій компаніям, що спеціалізуються на цьому і роблять це дешевше і краще. Таким чином, підприємство має змогу зосередитися на своїй основній діяльності, яка приносить максимальний прибуток. Використання компаніями послуг зовнішніх підрядників, а саме фахівців у тій чи іншій галузі, допомагає одночасно підвищити конкурентоспроможність фірми в галузях, що динамічно розвиваються, а також одержати доступ до

необхідних професійних ресурсів при певному зниженні власних витрат для вирішення поставлених завдань. Не зважаючи на стрімке зростання ринку аутсорсингу у світі, українські компанії досить рідко застосовують подібні схеми на практиці. Багато вітчизняних підприємств, особливо великих, неповністю усвідомлюють переваги аутсорсингу. Нерозвиненість ринку аутсорсингу, незначний рівень теоретичної розробки проблеми вітчизняними науковцями та висвітлення результатів прикладних досліджень, пов'язаних з реалізацією успішних аутсорсинг-проектів створює перешкоди на шляху запровадження ефективних аутсорсингових схем на вітчизняних підприємствах.

Аутсорсинг (англ. outsourcing: out — зовнішній, той, що перебуває за межами) — поняття, яке означає комплекс заходів, спрямованих на передачу підприємством певних процесів і функцій іншій організації, яка професійно спеціалізується у сфері поставлених завдань. Він має більш тривалий характер взаємодії порівняно з разовими послугами. Враховуючи один із важливих аспектів аутсорсингу — побудовою бізнес-відносин на рівні «замовник — виконавець», виділяють наступні його моделі: горизонтальну (американську), пірамідальну (японську) та змішану. При горизонтальній моделі для вирішення одного поставленого завдання використовується більша кількість виконавців, пірамідальна модель передбачає більш довгострокову співпрацю на перспективу з можливістю розвитку галузевих і міжгалузевих кластерів. В практиці аутсорсингу європейських країн, включаючи Україну, простежується змішання пірамідальної та горизонтальної моделей.

Залежно від того, де знаходиться замовник і виконавець, а також від підпорядкованості між ними, можна виділити наступні види аутсорсингу: офшоринг — замовник і виконавець перебувають на території різних країн, при цьому виконавець є підрозділом замовника; аутсорсинг — замовник і виконавець перебувають на території однієї країни, при цьому виконавець є незалежним підприємством; офшорний аутсорсинг — є змішаним видом, коли замовник і виконавець перебувають на території різних країн, але при цьому виконавець є незалежним підприємством.

Залежно від завдань, які передаються на вирішення виконавцям, можна виділити наступні види аутсорсингу: аутсорсинг бізнес-процесів, ІТ-аутсорсинг, виробничий, який передбачає передачу частини виробничих процесів або всього циклу виробництва сторонній компанії. Також можливий варіант продажу частини своїх підрозділів іншим компаніям і подальшу взаємодію з ними вже в рамках аутсорсингу.

Використання людського ресурсу — це основа успішної роботи аутсорсингу у світі. Серед країн-виконавців лідирують Індія, Китай, до яких надходять замовлення з країн Європи, США, Японії. Враховуючи світовий досвід можна побачити, що у США аутсорсингом користується близько 60 % підприємств, у Європі — 45 %. Американська опитувальна компанія

Yankelovich Partners провели дослідження, за результатами якого 63 % учасників відповіли, що вони передали підрядникам кілька непрофільних функцій і 84 % з них були задоволені ефективністю роботи аутсорсингових компаній [1].

При цьому спостерігається тенденція того, що США поступово скорочують частину замовлень до азійських країн, плануючи по можливості переорієнтуватися на аутсорсинг всередині своєї країни. В свою чергу Японія навпаки збільшує кількість зовнішніх замовлень на аутсорсинг, які одержує Китай. При цьому в Японії зберігається тенденція розподілу щодо невеликої частки аутсорсинг-замовлень на зовнішній ринок, орієнтуючись у своєму виборі на країни азійського регіону. На аутсорсингу замовників з європейських країн частіше працюють виконавці в країнах Східної та Центральної Європи, Китаї, Індії.

Передоручення усіх фінансових питань з обліку сторонній компанії називається бухгалтерським аутсорсингом. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» безпосередньо передбачена можливість передачі ведення бухгалтерського обліку спеціалізованій компанії або спеціалісту з бухгалтерського обліку, зареєстрованому як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи [2]. Бухгалтерський аутсорсинг — послуга з прийняття аутсорсинговою компанією за договором обов'язків та відповідальності з виконання функцій бухгалтерської служби в іншому підприємстві чи організації (замовника).

Організація бухгалтерського обліку як для юридичної особи, так і для фізичної особи-підприємця є справою суто індивідуальною. В західних країнах менеджер або власник компанії не веде бухгалтерський облік і не контролює подання податкової звітності, а займається бізнесом. Компанії не тримають величезних бухгалтерських відділів, багато з них користуються послугами аутсорсингової бухгалтерської фірми. Найбільш вигідним аутсорсинг є для малих та середніх підприємств. Такі організації можуть передати всі ділянки бухгалтерського обліку аутсорсеру. Це пояснюється тим, що кількість господарських операцій, зокрема відвантаження продукції, товарів чи надання послуг, в таких підприємствах незначна. Також бухгалтер в аутсорсинговій фірмі, зазвичай, має достатньо компетенції, для того щоб відповісти на всі питання даних суб'єктів господарювання.

На сьогодні у керівника компанії нерідко виникає питання вибору між власною бухгалтерською службою та залученням сторонньої бухгалтерської фірми. При цьому він керується перевагами та недоліками однієї чи іншої сторони. Надаючи перевагу наявності власної бухгалтерської служби або штатного бухгалтера, власник бізнесу бере до уваги те, що він при цьому може особисто контролювати роботу працівника, також може на свій розсуд розпоряджатися робочим часом підлеглих, залучивши до виконання ними сумісних обов'язків, обмежувати рух будь-якої інформа-

ції в межах власної компанії. Водночас, при даному виборі, керівник може неодноразово зіткнутися з ситуацією, коли потрібно значну частину часу приділяти організаційним питанням роботи бухгалтерії або кожного бухгалтера зокрема.

При цьому бухгалтерська аутсорсингова компанія несе повну відповідальність за виконання функцій бухгалтерської служби та забезпечує безперервність роботи. Її перевагами є те, що вона постійно на робочому місці та завжди на зв'язку, тобто «не бере лікарняних, не іде у відпустку» і т.д.

Приймаючи рішення про залучення аутсорсингу, компанії часто беруть до уваги слідуєчі переваги аутсорсингу:

- забезпечення неупередженості та об'єктивності обліку;
- можливість залучати до роботи компетентних фахівців, що постійно проходять перекваліфікацію (за кошти компанії, що надає послуги з аутсорсингу, а не компанії-клієнта);
- економія часу та коштів за рахунок усунення витрат на утримання внутрішньо фірмового штату бухгалтерського відділу. Гнучкість при розподілі витрат включає в себе скорочення постійного штату співробітників, залучення тимчасової робочої сили залежно від необхідності;
- зниження витрат, який передбачає скорочення виплат, а також відсутність додаткового соціального пільгового пакета, який роботодавець надає своїм штатним співробітникам;
- відсутність ризику переривання в роботі бухгалтера через відпустку, хворобу, звільнення, вихід на пенсію[3].

Проте практика застосування аутсорсингу в багатьох країнах може викликати також негативне ставлення. Противники виступають проти аутсорсингу, аргументуючи це рішення наступними наслідками, а саме:

- багато керівників організацій з недовірою ставляться до постачальників аутсорсингових послуг за рахунок можливого витоку інформації. Тому при виборі компанії слід ретельніше аналізувати доступні пропозиції, особливо звертати увагу на її репутацію та досвід роботи на ринку;
- формальне виконання обов'язків. Звіти, які підготовлені аутсорсером, це лише формальне виконання зобов'язань перед податковою інспекцією. Хоча передусім штатний бухгалтер повинен перевіряти законність господарських операцій та здійснювати контроль за рухом майна і виконанням зобов'язань. Аутсорсингові компанії не завжди виконують ці завдання належним чином;
- ризик припинення роботи постачальника послуг. У такому випадку компанії необхідно буде знайти нового партнера та швидко налагодити з ним процес співпраці або знову здійснювати бухгалтерський облік самостійно;
- відсутність оперативності. При передачі всього циклу бухгалтерського документообігу зовнішній сторонній організації виникає ризик втрати оперативності фінансової інформації. В даній ситуації компанії краще мати в штаті співробітника, який буде відповідати за оперативний фінан-

совий облік, тобто обліковець, який буде відслідковувати взаєморозрахунки з контрагентами, залишки за рахунками, інше;

➤ втрату робочих місць під час дислокації виробничих процесів, що особливо відчутно в промисловому секторі.

На захист аутсорсингу наводяться аргументи про більш ефективний розподіл ресурсів, що відповідає природі вільної ринкової економіки у світі. Експерти стверджують, що при правильному формуванні та оформленні договору про співпрацю з аутсорсинговою компанією даними ризиками можна знехтувати. При цьому компанія зможе отримувати лише вигоди від передачі ведення бухгалтерського обліку сторонній організації. Основною відмінністю аутсорсингу від інших форм співпраці є гарантії відповідальності з боку виконавця, а також наявність постійної основи такого співробітництва. Важливим є те, що аутсорсинг підвищує конкурентоспроможність тих компаній, які його використовують, а це веде до підвищення якості обслуговування для споживачів. Механізм оплати праці аутсорсингу абсолютно прозорий: аутсорсер встановлює ціну на свої послуги, виходячи з очікуваної рентабельності. Рівень рентабельності часто визначається спільно із замовником шляхом переговорів [4, с. 20].

Головною причиною, яка стримує розвиток аутсорсингових фірм в Україні — це брак навчених, кваліфікованих і готових працювати за умовами аутсорсингу фахівців-бухгалтерів. З одного боку клієнти погоджуються на часткову передачу бухгалтерських функцій, а інші — розуміють, що потрібно змінюватися та вчитися. Необхідно вже зараз готувати кадри й опановувати технології, які зможуть скласти конкуренцію. Впровадженням професійного навчання для фахівців аутсорсингових компаній займається ряд міжнародних організацій, наприклад, СІМА. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів запроваджує спеціальну програму навчання, так як фахівець з бухгалтерського аутсорсингу повинен знати не тільки бухгалтерський і податковий облік, він зобов'язаний орієнтуватися в бізнес-процесах, володіти програмним забезпеченням, причому не тільки 1С, де немає певної низки аналітичних функцій, а сучасним, наприклад, SAP Business One.

У європейських країнах підприємства вже давно зрозуміли, що бухгалтерський аутсорсинг дає можливість значно оптимізувати витрати бізнесу, зробити його більш мобільним і прибутковим. Законодавством України передбачено право компаній «передати на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку спеціалізованій організації або бухгалтерові-фахівцеві». Проте українські компанії поки надають перевагу штатним бухгалтерам [3].

Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг) на сьогодні є одним з найбільш поширених видів аудиторських послуг і займає до 30 % в загальному обсязі робіт аудиторських фірм. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою

України відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. В європейських країнах 80 %, в США 90 %, в Ізраїлі 96 % компаній успішно передають бухгалтерію на аутсорсинг, оптимізуючи витрати бізнесу, а в Україні, за різними оцінками, лише 5 %, хоча, в законодавстві, серед способів організації обліку, прописана можливість передати ведення бухгалтерії спеціалізованої фірмі [5]. Обсяги послуг, які можуть надавати аутсорсингові фірми в Україні, обмежено лише фінансовою спроможністю замовника. Вони можуть розробити облікову політику, скласти баланс, оформити банківські документи чи повністю взяти на себе весь бухгалтерський облік.

Для розвитку аутсорсингу в будь-якій країні важливими є наступні фактори: наявність кваліфікованого персоналу; відносно низька вартість виконання робіт; підтримка держави (створення вільних економічних зон, сприятливий податковий клімат); наявність навчальних закладів, які готують необхідні кадри; юридична база, що забезпечує захист авторських прав і переданих конфіденційних даних; наявність відповідної інфраструктури; відсутність між виконавцями і замовниками мовного та культурного бар'єрів; ділова репутація компаній-виконавців, яка завойовується багаторічною якісною роботою і підтверджується відповідними міжнародними сертифікатами якості [4, с.19].

Активному впровадженню аутсорсингу в Україні найбільш заважає відсутність його нормативно-правового регулювання. Українське право регулює аутсорсинг виключно у контексті аналогії до деяких правових норм, але водночас законодавство визначає економічну взаємодію через укладання договорів, а також те, що кожен має право займатись підприємницькою діяльністю, яка не заборонена законом. Проблемним питанням є також те, що немає визначення процесів аутсорсингу та відсутність контролю та відповідальності за порушення [6, с.51].

Сьогодні бухгалтерський аутсорсинг в Україні знаходиться на стадії формування. Для його активізації необхідно створити законодавчу базу, забезпечити працівників, які будуть звільнені внаслідок переходу на послуги аутсорсингових компаній, компенсаційним пакетом і т.д. Слід зауважити, що велике значення має те, що передавати аутсорсерам потрібно саме непрофільні функції підприємства. Лише в цьому випадку це буде ефективною стратегією бізнесу, що дозволить знизити витрати та покращити ведення бухгалтерського обліку. Проте головним при аутсорсингу залишається чіткий контроль та аналіз усієї діяльності підприємства, щоб раціонально визначати обсяг робіт, які будуть передані компанії-аутсорсеру. Саме тому бухгалтерський аутсорсинг є одним з найефективніших інструментів бізнесу, що надає значні конкурентні переваги.

Важливим показником, на який варто орієнтуватись підприємству споживачу аутсорсингових послуг, є економічний ефект, який полягає в економії витрат при веденні обліку аутсорсером порівняно із веденням обліку власною бухгалтерською службою. Застосування бухгалтерського

аутсорсингу в організації сприяє підвищенню основних показників діяльності фірми, значно знижує ризик спотворення звітності, і, разом з цим, дозволяє зосередити увагу на головних функціях підприємства. Аутсорсинг бухгалтерського обліку є перспективним напрямом для підприємств, які прагнуть досягнути максимальної ефективності в умовах загострення конкурентної боротьби.

Кризові ознаки в економіці України стимулюють компанії до пошуку більш ефективних рішень в організації своєї діяльності. Сьогодні вітчизняному бізнесу бракує досвіду у застосуванні аутсорсингових послуг для організації і ведення бухгалтерського обліку. Але, враховуючи світові та європейські тенденції, можна очікувати, що євроінтеграційні процеси та загострення конкурентної боротьби на ринку фінансових послуг, сприятимуть активізації розвитку аутсорсингу в Україні. Тому аутсорсинг бухгалтерського обліку стає перспективним та актуальним для українських підприємств.

Література

1. Микало О. І. Аналіз світового досвіду використання аутсорсингу / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.pauka.com.ua>.
2. Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/996-14>.
3. Гуральская С. Преимущества бухгалтерского аутсорсинга/ [Електронний ресурс].—Режим доступу: http://rosco.su/press/preimushchestva_bukhgalterskogo_autsorsinga.
4. Марчишинець О. В. Аутсорсинг у міжнародному бізнесі: сучасні тенденції розвитку / О. В. Марчишинець // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. — 2016. — № 2 — С. 17–21.
5. Віддам бухгалтерію в хороші руки або правда про бухгалтерський аутсорсинг. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://www.volyn24.com/news/103323-viddam-buhgalteriyu-v-horoshi-ruky-abopravda-pro-bukhgalterskyj-autsorsyng>.
6. Назаренко О. В. Аутсорсинг бухгалтерського обліку: переваги, недоліки та особливості запровадження / О. В. Назаренко, А. В. Суровицька // Економіка та держава. — 2018. — № 12. С. 50–54. DOI: 10.32702/2306-6806.2018.12.50.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АУТСОРСИНГ ЯК ФОРМА ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ

Духновська Л.М., канд. екон. наук, доцент

Сучасні технології надають підприємствам можливості, які дозволяють вижити під час всесвітньої пандемії. Одним із прикладів такої технології є бухгалтерський аутсорсинг, що дозволить оптимізувати витрати на оплату праці. Спеціалізації компаній на окремих бізнес-процесах стають усе більш

важливими з погляду забезпечення їхньої життєздатності та конкурентоспроможності у довгостроковій перспективі. Тобто надзвичайно важливим являється гнучкість і оперативна реакція суб'єкта господарювання на швидкі зміни зовнішнього середовища.

Під час пандемії бізнес знаходиться в пошуках ефективних форм залучення та управління персоналом, щоб скоротити витрати на оплату праці і зменшити податковий тягар зі сплати ЄСВ. В цих нестабільних економічних умовах усе більше постає проблема щодо пошуку нових засобів оптимізації виробництва, скорочення витрат, пошуку нових партнерів, а також сприяння розвитку бізнесу у цілому, а як наслідок — й економіки держави. Тому все частіше підприємці стикаються із таким економічним «феноменом ХХ сторіччя», який є досить поширеним у світовій практиці, як аутсорсинг. Саме тому проведене дослідження набуває особливої актуальності.

Так як аутсорсинг більш розвинений у міжнародній практиці ведення бізнесу, його ключові аспекти більш повно розкриті у працях зарубіжних вчених — С. Клеменса, М. Долена, Ж.-Л. Бравара, Дж. Б. Хейвуда, О. Морщагін, А. Тищенко, Е. Макеєва, Н. Штангей, Л. Рибіна, Н. Пирець, О. Попко, Ш. Дугінець, І. Колесник, М. Дзюба, Д. Трачова та інші.

Проте в наукових працях таких вітчизняних учених, як Григорак М.Ю., Зозульов О. В., Манойленко О. В. та ін., було висвітлено теоретичні й прикладні аспекти формування і розвитку аутсорсингової форми підприємницької діяльності.

Однак проблема визначення правової природи аутсорсингових відносин в названих роботах не знайшла свого вирішення, у зв'язку з чим стала предметом дослідження цієї статті.

Метою статті є висвітлення значення поняття «аутсорсинг», переваг та недоліків його застосування, проблем правового регулювання, аналіз сучасного стану застосування, а також впливу аутсорсингу на національну економіку країни.

У процесі дослідження були застосовані такі загальні та конкретні наукові методи дослідження: системний підхід, методи логічного узагальнення та порівняння, наукової абстракції, методи синтезу, логічного узагальнення та аналогій.

Методологічну базу дослідження склали наукові праці вітчизняних, зарубіжних учених та провідних фахівців, аналітичні матеріали з проблеми дослідження.

Поняття «аутсорсинг», що походить від англійського «outside resource using» і означає використання зовнішніх ресурсів, почало активно використовуватися наприкінці 80-х рр. ХХ ст. Незважаючи на те, що саме поняття з'явилося не так давно, джерела аутсорсингу були яскраво помітні ще на початку ХХ ст., коли на фоні жорсткої конкурентної боротьби автомобільних гігантів General Motors і Ford їхніми керівниками здійснювались

процеси передачі низки допоміжних функцій спеціалізованим компаніям для того, щоб зменшити рівень витрат і оптимізувати бізнес-процеси. Надалі таку передачу неприбуткових функцій спеціалізованій сторонній фірмі почали називати аутсорсингом [1].

Сутність аутсорсингу полягає в покращенні ефективності діяльності компанії, вивільненні ресурсів за рахунок передачі окремих непрофільних функцій стороннім спеціалізованим компаніям для отримання можливості зосередитись на основній діяльності фірми та подальшому її розвитку і розширенню [2].

Відмітимо, що подібні визначення аутсорсингу почали виникати в науковій і бізнес-літературі тільки в останнє десятиліття. Ні в економічній, а тим більше ні в юридичній літературі немає єдиного розуміння цього поняття. Не можливо не погодитись з тим, що найбільш вдалим трактуванням, яке розкриває економічну сутність аутсорсингу, на думку західних та вітчизняних економістів, є визначення, запропоноване Дж. Хейвудом у його книзі «Аутсорсинг: у пошуках конкурентних переваг», яке звучить як «...переведення внутрішнього підрозділу або підрозділів підприємств та всіх, пов'язаних з ним активів в організацію постачальника послуг, що пропонує надати певну послугу протягом певного часу за домовленою ціною» [3].

На сьогоднішній день, аутсорсингові компанії України надають досить великий спектр послуг в сфері обліку та оподаткування, а саме:

- постановка і автоматизація бухгалтерського обліку;
- розробка облікової політики підприємства;
- підготовка фінансової звітності відповідно до українських стандартів бухгалтерського обліку, а також, у разі необхідності, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- аутсорсинг різних ділянок бухгалтерії;
- аутсорсинг розрахунку заробітної плати;
- бухгалтерське обслуговування;
- проведення звірок даних обліку (звітності), сформованих із застосуванням різних стандартів бухгалтерського обліку (звітності);
- бухгалтерський і податковий консалтинг;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- кадровий аудит та супровід;
- підготовка та подання обов'язкової статистичної звітності;
- послуги мікробізнесу.

Слід зазначити, що прийняття рішення про застосування аутсорсингу являється складним кроком, який напряму стосується стратегічних інтересів компанії, тому воно покладається на вищу ланку керівництва, а також включається до корпоративної стратегії підприємства. Фактично це рішення означає вибір між власним виробництвом і придбанням послуг «на боці» та пов'язане з аналізом як справжнього стану справ у компанії, так і можливих ризиків аутсорсинг-проектів.

Тому слід описати основні переваги та недоліки використання підприємствами аутсорсингу (табл. 1).

Таблиця 1. Переваги та недоліки використання аутсорсингу на підприємствах

Переваги	Недоліки
Зниження собівартості функцій, що передаються виконавцю	Можливість втрати контролю над власними ресурсами та певною частиною виробництва
Збільшення рівня якості та надійності	Зниження продуктивності праці власних працівників
Можливість концентрація уваги на основних цілях підприємства	Виникнення витрат при передачі другорядних функцій
Доступ до додаткових ресурсів, нових технологій та знань	Можливість зниження якості товарів та послуг
Скорочення операційних витрат	Загроза рейдерської атаки з боку аутсорсера
Збільшення швидкості виходу товарів підприємства на ринок	Ризик витоку комерційної інформації підприємства
Можливість створення ефективнішої системи управління	Відсутність чітких правил співпраці
Можливість виходу підприємства на нові ринки збуту	Навчання чужих спеціалістів замість своїх
Зменшення витрат на навчання персоналу	Необхідність чіткого планування витрат
Збільшення сегмента ринку, який охоплює підприємство	Відсутність досвіду спілкування з аутсорсинговими компаніями
Зниження собівартості функцій, переданих аутсорсеру	Новизна сфери аутсорсингу в Україні
Зростання інвестиційної привабливості компанії	Невелика кількість аутсорсингових компаній на ринку
Розподіл та зменшення ризиків	

*Джерело: складено автором

На нашу думку, головною перевагою являється швидкість та зручність вирішення виробничих питань, оскільки аутсорсингові організації пропонують готову до використання систему.

Крім того, збільшення сегмента ринку, який охоплює підприємство, дозволяє сфокусувати увагу на основному виробництві, знизити інвестування в неосновні фонди, швидко реагувати на зміни на ринку і зміни усередині підприємства та дає можливість обійтися без розширення штату і скоротити накладні витрати на навчання персоналу.

Проте, існує ряд серйозних факторів, які стримують розвиток аутсорсингу. Його ефективність можлива тільки за умови повної прозорості відносин і встановлення надійних партнерських взаємостосунків між організаціями, що уклали договір про надання послуг аутсорсингу [4].

Слід зазначити, що на сьогодні ринок аутсорсингових послуг показує значне зростання в світовому масштабі практично у всіх секторах економіки. Найбільш активно розвивається ІТ галузь. Згідно з опублікованими компанією Deloitte даними, 31 % ІТ послуг в 2018 році в світі

надавалися на основі аутсорсингу. Серед лідерів також знаходиться охорона здоров'я та HR сектор, де зростання в минулому році склало 36 % і 32 % відповідно. Компанії також бачать значну вигоду в передачі фінансових послуг третім особам, тут зростання склало 30 %. Розвиток аутсорсингових послуг відбувається ривками, гостро реагуючи на вплив зовнішніх факторів [5].

В свою чергу існує ряд чинників, які створюють несприятливе середовище для розвитку і запровадження аутсорсингу в Україні. Сюди відносять звичку керівних ланок підприємства завжди мати біля себе свого бухгалтера, недовіру стосовно нерозголошення комерційної таємниці та невпевненість у професіоналізмі працівників сторонньої компанії. Проте такі керівники, які не довіряють стороннім спеціалізованим фірмам, не беруть до уваги той факт, що такі компанії в силу своєї вузької спеціалізації забезпечені великою кількістю висококваліфікованих працівників, які ведуть багато фірм та мають хороший досвід у багатьох різних сферах діяльності [6].

Крім того, в Україні основними перешкодами для розвитку аутсорсингу є недостатня підтримка на державному рівні, складність контролю за діяльністю аутсорсера, непередбачуваність його економічного стану, ненадійність партнерських відносин та інші.

При складанні договорів про надання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку необхідно чітко розуміти відповідальності сторін таких партнерських відносин.

Розуміння необхідності визначення та закріплення різних рівнів доступу до інформації для різних фахівців аутсорсингової компанії з чіткою вказівкою функцій, які вони повинні виконувати в межах поставлених завдань та рівнів доступу, може вберегти Замовника від негативних наслідків у результаті заволодіння відомостями, що складають конфіденційну інформацію і комерційну таємницю. Отже, підприємства, що надають аутсорсингові послуги з ведення бухгалтерського обліку, можуть домогтися максимальної захищеності усіх видів інформації і, що досить важливо, сформувати відповідальне ставлення у своїх співробітників до даних, з якими вони щоденно працюють [7].

Отже, проведене дослідження свідчить, що аутсорсинг є новим прогресивним методом ведення бізнесу, який полягає у передачі деяких функцій, які не стосуються основного виробництва, аутсорсинговим компаніям, які спеціалізуються саме на цьому і забезпечені висококваліфікованим персоналом. Запровадження аутсорсингу на вітчизняних підприємствах — це новий вид співробітництва, який дозволить підприємствам ефективніше функціонувати, вивільнити додаткові ресурси і спрямувати їх на розвиток підприємства, а також суттєво посилити конкурентні позиції на ринку.

Проте питання оцінки економічної ефективності впровадження аутсорсингу на підприємствах, вдосконалення законодавства України в цій

сфері, а також налагодження механізму довіри до постачальників аутсорсингу потребують подальшого розвитку.

Література

1. Чи корисно ходити на сторону або Що таке аутсорсинг? [Електронний ресурс] // Аудиторсько-консалтингова Корпорація «Глобал Консалтинг». — 2013. — Режим доступу до ресурсу: <http://gc.ua/uk/businessnews/chi-korisno-xoditi-na-storonu-abo-shho-take-autsorsing/>.

2. Бравар Жан-Луи. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений / Ж-Л. Бравар, Р. Морган; пер. с англ. В. Денисов. — Д.: Баланс Бизнес Букс, 2007. — 260 с.

3. Хейвуд Дж. Брайан. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; [пер. с англ.] — М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. — 176 с.

4. Зорій, О. М. Особливості застосування аутсорсингу [Текст] / Оксана Миколаївна Зорій, Тетяна Вікторівна Коваленко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. — Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. — Том 14. — № 3. — С. 18–28. — ISSN 1993-0259.

5. Електронний ресурс: https://shen.ua/ua/rinok_autsorsa_prognози_2019.

6. Поплюйко А. М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні / А. М. Поплюйко. // Фінанси, облік і аудит. — 2011. — №18. — С. 335–340.

7. Пилипенко О. І. Аутсорсинг бухгалтерських послуг: розгляд договірних аспектів. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр. 2019. №3. С. 30-39. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.03.

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА РІВЕНЬ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Колос І.В., канд. екон. наук, доцент
Щербак Ю.М.*

Сучасні умови функціонування суб'єктів господарювання і виклики трансформації економічного середовища вимагають якісно нових підходів до оцінки фінансової стійкості, встановлення й обґрунтування чинників впливу на рівень аналітичних показників в системі фінансового управління. Виняткового значення набуває встановлення переліку коректних кількісних і якісних індикаторів з фокусуванням на стабільність і надійність перспективного розвитку підприємства як партнера в бізнес-середовищі, його спроможність

маневрувати фінансовими ресурсами для забезпечення бажаного / цільового результату діяльності. Актуальність проблеми посилюється щодо різноаспектності складників облікової політики і їх призначення, зокрема, формування якісного інформаційного забезпечення управління підприємством. Тому важливого значення набуває вивчення сучасного стану розвитку методології обліку, перегляд, активний пошук та узагальнення інформації щодо обґрунтування взаємозв'язку і впливу між обліковою політикою і рівнем фінансової стійкості сучасного підприємства.

Перед обліковою науковою спільнотою постає завдання коректного оцінювання. Вимірювання стає першочерговим завданням менеджменту. Виникає об'єктивна необхідність відбору ключових показників (індикаторів) для раціонального встановлення і відслідковування динаміки і рівня фінансової стійкості. Вагомість проблематики пов'язано зі своєчасним встановленням нетипових ситуацій і станів з фокусуванням на можливість постійного відслідковування рівня фінансової стійкості підприємства.

Мета роботи полягає в систематизації теоретичних і прикладних аспектів методичної складової облікової політики підприємства й обґрунтування її впливу на рівень показників оцінювання фінансової стійкості.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких наукових завдань:

- на основі аналізу опублікованих праць дослідників виокремити складники облікової політики сучасного підприємства з позиції обліково-аналітичного забезпечення ухвалення економічних / управлінських рішень;
- за результатами вивчення чинних нормативно-правових актів і спеціальних фахових видань щодо вітчизняного і зарубіжного досвіду з проблем аналізу фінансової звітності встановити перелік пріоритетних показників оцінювання фінансової стійкості підприємства;
- обґрунтувати вплив обраних елементів методичної складової облікової політики за окремими об'єктами обліку на рівень фінансової стійкості підприємства.

В ході дослідження використано такі методи і прийоми: наукового інформаційного пошуку і когнітивний метод (для узагальнення складників облікової політики підприємства; для систематизації показників фінансової стійкості); критичного аналізу й узагальнення теоретичних досліджень, методи і прийоми структурно-логічного аналізу, групування, системний метод (для систематизації методів оцінювання окремих об'єктів бухгалтерського обліку; для відбору пріоритетних показників оцінювання фінансової стійкості підприємства; для формування інформаційної моделі розрахунку аналітичних показників фінансової стійкості); дедукції, системного аналізу (для встановлення й обґрунтування формату управлінського звіту); експериментального методу (при апробації запропонованих теоретичних і методичних положень). Водночас використано загальнонаукові методи наукових досліджень — аналіз, синтез, індукція.

Теоретичною основою наукового дослідження слугували сучасні друковані наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері обліку і менеджменту, опубліковані статті в наукових збірниках і періодичних виданнях, ресурси мережі Інтернет з проблематики бухгалтерського обліку і звітності підприємства, фінансового аналізу й обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, а також базу даних, що зібрано в процесі виконання науково-дослідної теми «Методологічні особливості системи обліку, аналізу та контролю результатів функціонування підприємств харчової промисловості на засадах ощадливості».

Результати дослідження.

Відповідно до чинного законодавства бухгалтерський облік кожним суб'єктом господарювання ведеться з дотриманням визначених принципів, методів, процедур, які встановлюються обліковою політикою підприємства. Для раціональної організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві все більшого значення набуває облікова політика як інструмент регулювання організаційних, методичних, методологічних, технічних, технологічних аспектів обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Дефініцію «облікова політика» визначено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1, ст. 1]. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» закріплено таке визначення облікової політики — певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [2, с. 2]. Розкриття облікової політики в частині методів оцінювання і їх суттєвих змін відповідно до принципу безперервності розглядається як невід'ємний складовий елемент фінансової звітності [3, п. 24].

Положення облікової політики сучасного підприємства як інструмента обліково-аналітичного забезпечення має бути спрямовано на розкриття інформації [1, ст. 4, ст. 8 п. 5; 2, с. 4–5; 3, п. 16–19]:

- зіставної на підставі неухильного дотримання, насамперед, принципів безперервності, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат та інших принципів;
- суттєвої, що обумовлено визнанням, оцінюванням, фіксуванням, відображенням, розкриттям та консолідацією даних;
- достовірної через дотримання принципу історичної (фактичної) собівартості під час оцінювання за ціною придбання чи вартістю виготовлення.

Реалії сьогодення вимагають від суб'єкта господарювання здійснювати розроблення облікової політики з фокусуванням на задоволення інформаційних потреб, в першу чергу, керівництва і менеджменту і враховувати багатовекторність обліково-аналітичного забезпечення. Огляд наукових

публікацій вітчизняних і зарубіжних дослідників надав можливість зробити висновок про дискусійність виокремлення коректних напрямів / аспектів / елементів формування облікової політики:

➤ основні аспекти: організація, методологія, технологія обліку [4, с. 154–167, 5, с. 44–50];

➤ взаємопов'язані системи: фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний облік, податкові розрахунки, аналітичне забезпечення [5, с. 44–48; 6, с. 114–168; 7, с. 19–28; 8, с. 203–204; 9, с. 7–17; 10, с. 46–47].

В межах дослідження прийнято враховувати зазначені основні аспекти і взаємопов'язані системи. Так, в межах організаційного аспекту доцільно передбачити організаційну побудову облікового підрозділу з визначенням його місця в структурі управління підприємством, а також взаємодії зі структурними підрозділами і конкретними виконавцями, а також зацікавленими сторонами у співпраці з підприємством. За технологічним аспектом визначається технологія відображення результатів господарських операцій і узагальнення їх у звітності. Найскладнішим і найвідповідальнішим є формування облікової політики за аспектом «Методологія», де визначаються і закріплюються способи ведення за взаємопов'язаними системами фінансового обліку, управлінського обліку, стратегічного обліку, податкових розрахунків та аналітичного забезпечення об'єктів, які мають альтернативні способи відображення. Перелік вичерпних альтернатив затверджено відповідними нормативно-законодавчими актами. В табл. 1 представлено фрагментарну систематизацію альтернативних варіантів методологічного аспекту щодо окремих об'єктів обліку.

Таблиця 1. Альтернативні варіанти методологічного аспекту облікової політики підприємства (фрагментарно)

Об'єктів обліку	Методологічний аспект облікової політики	Альтернативні варіанти
Активи, Необоротні активи, Основні засоби, ПСБО 7	Строк корисного використання об'єкта основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно
	Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно
	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Можуть установлюватися підприємством самостійно
	Методи амортизації основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> ✓ прямолінійний; ✓ зменшення залишкової вартості; ✓ прискореного зменшення залишкової вартості; ✓ кумулятивний; ✓ виробничий

Об'єктів обліку	Методологічний аспект облікової політики	Альтернативні варіанти
	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> ✓ прямолінійний; ✓ виробничий; ✓ нарахування амортизації в межах 50 % амортизації в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом (стосовно малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів); ✓ метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта (стосовно малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів)
	Переоцінка необоротних активів	Встановлюється підприємством самостійно
	Величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів	Встановлюється підприємством самостійно
Активи, Оборотні активи, Запаси, ПСБО 9	Одиниця обліку запасів	<ul style="list-style-type: none"> ✓ найменування; ✓ однорідна група (вид)
Активи, Оборотні активи, Запаси, ПСБО 9	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	<ul style="list-style-type: none"> ✓ віднесення прямо до первісної вартості придбаних запасів; ✓ застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; ✓ оцінка товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібною торгівлі)
	Методи оцінки вибуття запасів	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; ✓ середньозваженої собівартості; ✓ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ✓ нормативних витрат; ✓ ціни продажу
	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	<ul style="list-style-type: none"> ✓ за звітний місяць; ✓ на дату операції

Об'єктів обліку	Методологічний аспект облікової політики	Альтернативні варіанти
Зобов'язання, ПСБО 11	Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	<ul style="list-style-type: none"> ✓ на виплату відпусток працівникам; ✓ на додаткове пенсійне забезпечення; ✓ на виконання гарантійних зобов'язань; ✓ на реструктуризацію; ✓ на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами
Дохід, ПСБО 15	Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	<ul style="list-style-type: none"> ✓ вивченням виконаної роботи; ✓ визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; ✓ визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат
Витрати, ПСБО 16	Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством
	Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством
	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством
	Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	<ul style="list-style-type: none"> ✓ години роботи; ✓ заробітна плата; ✓ обсяг діяльності; ✓ прямі витрати; ✓ тощо

* Джерело: самостійно систематизовано І.В. Колос на підставі чинних П(С)БО

Отже, створення облікової політики на підприємстві є досить трудомістким процесом, спрямованим на врахування унікальності функціонування і водночас розкриття достатньої й достовірної інформації у звітності. Формування статей фінансової звітності здійснюється відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які передбачають можливість обрання з числа дозволених альтернатив і застосування певних методів щодо оцінювання активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів. Залежно від обраних методів, показники фінансової звітності можуть мати різні значення. Саме тому для забезпечення об'єктивної й неупередженої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, доцільно ретельно вивчати й виважено підходити до визначення й закріплення окремих методів в обліковій політиці.

Порядок аналізу фінансового стану підприємства, зокрема фінансової стійкості, в Україні регламентується нормативними документами, які затверджено такими державними органами як:

1. Агентство з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій [11, 12];
2. Міністерство фінансів України [13];
3. Міністерство економіки України [14];
4. Фонд державного майна України [13];
5. Державна податкова адміністрація України [15];
6. Центральна спілка споживчих товариств України [16].

Одним з дискусійних питань є визначення сукупності коректних аналітичних показників з подальшим виокремленням серед них переліку пріоритетних з позиції зацікавленої сторони або обґрунтування економічного / управлінського рішення. В табл. 2 узагальнено перелік показників, які може бути обрано для проведення аналізу фінансової стійкості підприємства. Розгляд і вивчення чинних нормативних актів і опублікованих рекомендацій в наукових працях дослідників, де визначено перелік показників аналізу фінансового стану підприємства і алгоритм їх розрахунку дозволив зробити такі висновки:

1. Відсутність єдиної прийнятої назви окремих показників (зокрема, коефіцієнт автономії визначено як коефіцієнт незалежності [11], коефіцієнт платоспроможності [13], коефіцієнт фінансової автономії [14], коефіцієнт забезпеченості власним капіталом [16], коефіцієнт абсолютної автономії [17, с. 140]).

2. Перелік показників для оцінювання не є тотожний (підприємством може бути використано понад 40 показників для оцінювання [12, п. 3.1], в наукових працях дослідників від 6 показників [18, с. 196] до 32 індикаторів [19, с. 250]). Деякими дослідниками запропоновано виокремлювати показники-стимулятори і показники-дестимулятори [18, с. 196].

3. Формула для розрахунку окремого показника може мати деякі відмінності / особливості.

4. Вагомість показників визначається метою (аспектом) проведення аналізу фінансового стану підприємства.

В межах виконаного авторського дослідження запропоновано обрати доцільну сукупність пріоритетних показників оцінювання фінансової стійкості підприємства:

- коефіцієнт фінансової незалежності (автономії);
- коефіцієнт фінансової стійкості;
- показник фінансового левериджу;
- коефіцієнт маневреності власного капіталу;
- коефіцієнт фінансової залежності;
- коефіцієнт концентрації позикового капіталу.

Таблиця 2. Узагальнення показників оцінювання фінансової стійкості підприємства

Автор Назва показника	Методика [11]	Методика [12]	Положення [13]	Методичні рекомендації [14]	Методичні рекомендації [15]	Методичні рекомендації [16]	Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Черні- говець К.В. [18]	Косарева І.П., Удовика Є.М. [19]	Мороз Ю.Ю. [17]	Лищенко М.О.[20]	Слободян Н.Г. [21]	Кількість згадувань	Частотність згадувань, %
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	+		+	+		+	+	+	+		+	9	75,0
Коефіцієнт забезпеченості власним капіталом (автономії)						+				+		2	16,7
Коефіцієнт фінансової стійкості		+		+		+		+		+	+	7	58,3
Показник фінансового левериджу	+	+		+							+	5	41,7
Коефіцієнт забезпечення власними коштами / засобами	+			+				+				4	33,3
Коефіцієнт фінансування		+	+				+			+		4	33,3
Коефіцієнт маневреності власного капіталу			+	+		+	+	+		+	+	8	66,7
Коефіцієнт фінансової залежності				+					+	+	+	5	41,7
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу				+				+	+		+	5	41,7
Коефіцієнт структури довгострокових вкладень				+				+				3	25,0
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів				+				+				3	25,0
Коефіцієнт структури позикового капіталу				+				+				3	25,0
Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів				+				+		+		4	33,3
Інші показники	1	6	1	14	3	4	3	23	11	3	4		

* Джерело: складено І.В. Колос

Головним аргументом при відборі показників є відповідність меті проведення оцінювання: забезпечення достатнього рівня фінансової стійкості підприємства. В роботі використано методичний підхід до формування системи показників фінансової стійкості підприємства, який передбачає послідовне взаємоузгоджене обґрунтування мети і переліку пріоритетних показників.

Проблема розроблення інформаційних моделей аналітичних показників є важливою складовою забезпечення виконання коректних розрахунків. Розроблено інформаційну модель (табл. 3) за такими складниками: назва показника; мета проведення оцінювання; алгоритм розрахунку (розрахункова формула); джерело інформації. Використання такої інформаційної моделі дозволить провести якісне оцінювання рівня фінансової стійкості підприємства і сприятиме отриманню достовірних результатів.

Таблиця 3. Інформаційна модель пріоритетних показників оцінювання фінансової стійкості підприємства

Назва показника	Мета проведення оцінювання	Алгоритм розрахунку	Джерело інформації
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Встановити частку власного капіталу в загальній сумі капіталу підприємства	Сума власного капіталу, тис. грн	р. 1495
		Загальна сума капіталу підприємства, тис. грн	р. 1900
Коефіцієнт фінансової стійкості	Встановити частку стабільних джерел фінансування в загальній сумі капіталу підприємства	Сума власного капіталу, тис. грн + + Сума довгострокових зобов'язань, тис. грн	р. 1495 + + р. 1595
		Загальна сума капіталу підприємства, тис. грн.	р. 1900
Показник фінансового левериджу	Встановити залежність підприємства від довгострокових і поточних зобов'язань	Загальна сума капіталу підприємства, тис. грн – Сума власного капіталу, тис. грн	р. 1900 – – р. 1495
		Сума власного капіталу, тис. грн.	р. 1495
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Встановити частку власних оборотних активів у власному капіталі підприємства	Сума власного капіталу, тис. грн – – Сума необоротних активів, тис. грн	р. 1495 – – р. 1095
		Сума власного капіталу, тис. грн	р. 1495
Коефіцієнт фінансової залежності	Встановити суму капіталу на одиницю власного капіталу	Загальна сума капіталу підприємства, тис. грн	р. 1900
		Сума власного капіталу, тис. грн.	р. 1495
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Встановити залежність підприємства від позикового капіталу	Сума довгострокових зобов'язань, тис. грн + Сума поточних зобов'язань, тис. грн	р. 1595+ + р. 1695 + + р. 1700
		Сума власного капіталу, тис. грн	р. 1495

* Джерело: складено І.В. Колос

Інформаційною базою для розрахунку показників використовується фінансова звітність підприємства, в якій сконцентрована система показників функціонування за конкретний звітний період, що завершується звіт-

ною датою. Згідно з чинним законодавством України обов'язковими для підприємств є:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) — форма № 1,
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) — форма № 2.

Запропоновано формат звіту, в якому передбачено цифрове й візуалізоване представлення результатів розрахунків з одночасним суміщенням графіку фактичного стану з графіком тренду, що дозволить якнайвигідніше виявити відхилення і відслідкувати розрив. Управлінський звіт може складатися за переліком пріоритетних показників або в розрізі окремого показника. Рішення приймається залежно від необхідності оцінювання перспективного впливу змін на інші показники за результатами ухвалення виважених управлінських рішень.

Для експериментального дослідження використано дані ТОВ «Тальнівський завод «Мінводи» (Вид економічної діяльності — 11.07 Виробництво безалкогольних напоїв; виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки). Для промислового підприємства харчового сектору економіки важливим є об'єкт обліку — Запаси. Відповідно до Облікової політики ТОВ «Тальнівський завод «Мінводи» обрано метод оцінювання запасів при відпуску у виробництво — методу середньозваженої собівартості. В ході дослідження для підтвердження гіпотези щодо впливу методу оцінювання на показники фінансової стійкості виконано порівняльний розрахунок за вихідними даними (табл. 4) з номенклатурної картки об'єкта № 201315.

Таблиця 4. Дані щодо руху виробничого запасу № 201315

Показник	Цвяхи			Залишок одиниць
	Одиниць	Ціна, грн	Вартість, грн	
Залишок на 01.04.2018 р.	70	12,00	840	70
Придбано 05.04.2018 р.	50	15,00	750	120
Відпущено 10.04.2018 р.	60			60
Придбано 15.04.2018 р.	100	18,0	1800	160
Відпущено 20.04.2018 р.	90			70
Залишок на 30.04.2018 р.				70

Джерело: самостійно розраховано Ю.М. Щербак за фактичними даними

Здійснено розрахунки за двома методами оцінки вибуття запасів: середньозважена собівартість і ФІФО. Для розрахунку вартості відпущеного виду запасів за методом середньозважена собівартість розраховано середньозважену собівартість: $(840 + 750 + 1800) / (70 + 50 + 100) = 15,41$ грн.

Розрахунок за методом середньозваженої собівартості представлено в табл. 5.

Таблиця 5. Розрахунок вартості вибуття і залишку виробничого запасу № 201315 за методом середньозваженої собівартості

Дата	Придбано			Відпущено			Залишок		
	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн
01.04							70	12,00	840,00
01.04	50	15,00	750				120	15,41	1590,00
10.04				60	15,41	924,60	60	15,41	665,40
15.04	100	18,00	1800				160	15,41	2465,40
20.04				90	15,41	1386,90	70	15,41	1078,50
Разом	150		2550	150	15,41	2311,50	70	15,41	1078,50

** Джерело: самостійно розраховано Ю.М. Щербак за фактичними даними*

Розрахунок за методом ФІФО представлено в табл. 6.

Таблиця 6. Розрахунок вартості вибуття і залишку виробничого запасу № 201315 за методом ФІФО

Дата	Придбано			Відпущено			Залишок		
	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн
01.04							70	12,00	840,00
01.04	50	15,00	750				70	12,00	840,00
10.04				60	12,00	720,00	50	15,00	750,00
15.04	100	18,00	1800				10	12,00	120,00
20.04				10	12,00	120,00	50	15,00	750,00
				50	15,00	750,00	100	18,00	1800,00
				30	18,00	540,00	70	18,00	1260,00
Разом	150		2550	150		2130,00	70		1260,00

** Джерело: самостійно розраховано Ю.М. Щербак за фактичними даними*

Доцільно визначити вплив методів оцінювання вибуття запасів на показники фінансової звітності, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (табл. 7).

Оскільки зміна методів оцінки вибуття запасів впливає на величину статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), це дозволяє стверджувати про зміну рівня пріоритетних показників оцінювання фінансової стійкості підприємства. В

ході формування облікової політики доречно обґрунтовано підходити до вибору методів оцінювання конкретних об'єктів обліку. З метою прискорення проведення розрахунків аналітичних показників їх здійснено в середовищі Microsoft Excel. Застосування електронних таблиць мінімізує кількість помилок в розрахунках і забезпечує задану точність результату. Управлінський звіт представлено на рис. 1.

Таблиця 7. Вплив методів оцінки вибуття виробничого запасу № 201315 на статі фінансової звітності

Показник	Методи оцінки вибуття запасів, грн		Відхилення
	ФІФО	СЗВ	
Баланс (Звіт про фінансовий стан)			
Вартість залишку на кінець періоду	1260,00	1078,50	
Вплив на статтю «Запаси»	$1260,00 - 1078,70 = 181,50$	-	Збільшення
Вплив на статтю «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»	148,83	(за обліковою політикою підприємства)	Збільшення
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
Вартість вибуття	2130,00	2311,50	
Вплив на статтю «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»	$2130,00 - 2311,50 = -181,50$	-	Зменшення
Вплив на статтю «Валовий прибуток»	$2130,00 - 2311,50 = -181,50$	(відсутній, за обліковою політикою підприємства)	Збільшення (зворотний зв'язок до статті «Собівартість реалізованої продукції»)
Вплив на статтю «Чистий прибуток»	$-181,50 * (1 - 0,18) = -148,83$	-	

**Джерело: самостійно розраховано Ю.М. Щербак за фактичними даними*

Кожен розрахунковий результат отримано на підставі часткового ручного введення дій з вибором формул з числа можливих. В середовищі Microsoft Excel, крім проведення розрахунків за формулами, є можливість здійснювати прогнозування показників на найближчі періоди шляхом побудови лінії тренду з візуалізацією результату.

За результатами проведених розрахунків щодо впливу методів оцінювання запасів встановлено таку тенденцію зміни показників аналізу фінансової стійкості підприємства:

- коефіцієнт концентрації позикового капіталу зменшиться через збільшення статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»;
- рівень решти пріоритетних показників (коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), коефіцієнт фінансової стійкості, показник фінансового левериджу, коефіцієнт маневреності власного капіталу, коефіцієнт фінансової залежності) залишиться без змін.

Отже, зміни є незначними. В разі ухвалення рішення керівництвом підприємства, перерахуванню підлягатимуть всі об'єкти обліку, щодо яких прийнято рішення змінити метод оцінювання. Як результат, можна

очікувати і суттєвих зрушень у фінансовій стійкості. Саме тому важливим стає не тільки виконання ретроспективного оцінювання рівня фінансової стійкості, а й перспективний (прогнозний) аналіз на основі побудови зміни тренду. Для оперативного реагування на зрушення фінансової стійкості й попередження небажаних станів доцільно проводити моніторинг за пріоритетними показниками на постійній основі з урахуванням секторальних особливостей.

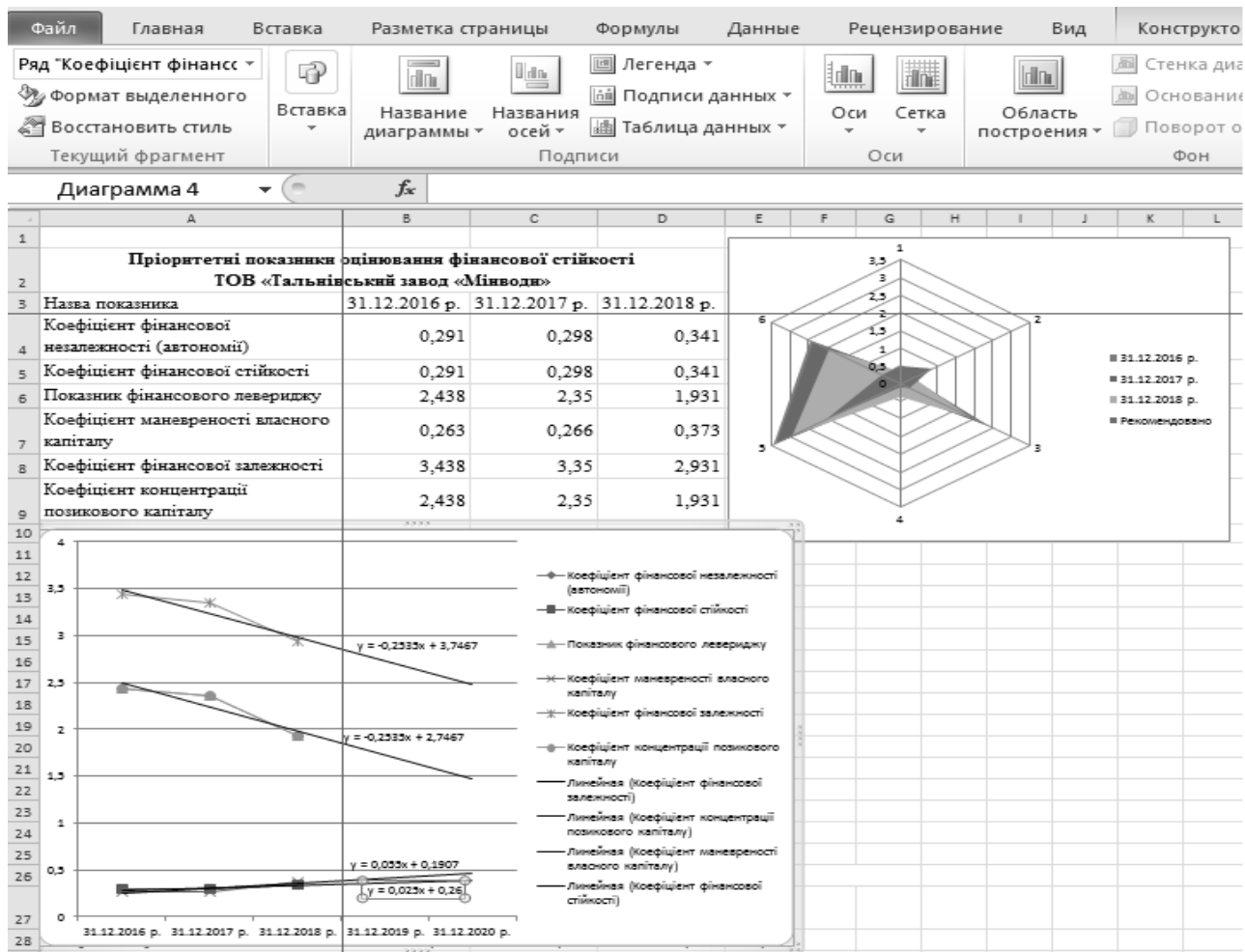


Рис. 1. Інтерфейс формату управлінського звіту
(Джерело: самостійно побудовано І.В. Колос за фактичними даними)

Таким чином, можна зробити висновок про доцільність візуалізації результатів розрахунків. Водночас наявність графіку тренду є найкращим способом контролювання відхилення фактичних значень показників фінансової стійкості від цільових / планових.

Висновки.

За результатами проведеного теоретичного узагальнення науково-методичних підходів і експериментально підтвердження наявності впливу облікової політики на рівень фінансової стійкості підприємства через методологічний аспект зроблено такі висновки:

1. Встановлено важливість облікової політики підприємства як інструмента обліково-аналітичного забезпечення з обґрунтуванням основ-

них аспектів (організація обліку, методологія обліку, технологія обліку) і взаємопов'язаних систем (фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний облік, податкові розрахунки, аналітичне забезпечення). Здійснено систематизацію альтернативних варіантів методологічного аспекту облікової політики підприємства окремих об'єктів обліку з метою коректного їх подальшого вибору. Необґрунтований вибір методу оцінки може чинити вплив на значення статті фінансової звітності і може сприяти маніпулюванню даними.

2. Проведені дослідження дали підставу стверджувати про наявність наукового пошуку і дискусійність проблематики з визначення переліку індикаторів фінансової стійкості. За результатами теоретичного обґрунтування встановлено (1) відсутність єдиної прийнятої термінології до назви окремих показників; (2) необхідність визначення переліку пріоритетних (ключових) індикаторів; (3) доцільність однозначного розуміння / трактування алгоритму окремих показників з урахуванням секторальних відмінностей і особливостей.

3. За результатами конструктивно-критичного аналізу опублікованих праць теоретико-методичного, науково-прикладного характеру і виконаного авторського дослідження запропоновано перелік показників для оцінювання рівня фінансової стійкості. Визначено як пріоритетні (ключові) показники: коефіцієнт фінансової незалежності (автономії); коефіцієнт фінансової стійкості; показник фінансового левериджу; коефіцієнт маневреності власного капіталу; коефіцієнт фінансової залежності; коефіцієнт концентрації позикового капіталу.

4. Розроблено інформаційну модель пріоритетних показників оцінювання фінансової стійкості підприємства шляхом взаємоузгодженого встановлення назви показника; мети проведення оцінювання; алгоритму розрахунку (розрахункова формула); джерела інформації. Використання такої інформаційної моделі дозволить виконувати якісні розрахунки з оцінювання фінансової стійкості підприємства і сприятиме отриманню достовірних і однозначних результатів.

5. Розроблено формат управлінського звіту з подальшим його представленням. Запропоновано для прискорення проведення розрахунків аналітичних показників і суміщення графіку фактичного стану з графіком тренду формувати звіт в середовищі Microsoft Excel з використанням вбудованих функцій (вибір розрахункових формул і використання графічних можливостей візуалізації). Такий формат звіту сприятиме постійному моніторингу, своєчасному виявленню відхилень і встановлення й упередження розривів щодо бажаного стану. Активне використання запропонованого формату управлінського звіту сприяє кращому сприйняттю інформації. Переваги формату звіту полягають у відображенні фактичного результату, результату минулих періодів та тренду на перспективу.

Таким чином, застосування на практиці розроблених теоретичних і прикладних рекомендацій дозволить керівництву і менеджерам задале-

гідь виявити проблему впливу облікової політики на рівень фінансової стійкості і розробити варіант попередження або подолання на ранніх стадіях прояву.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *База даних «Законодавство України»*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 09.09.2020 р.).

2. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». *База даних «Законодавство України»*. URL: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS_%202008_%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS_%202008_%20(ed_2013)ua.pdf). (дата звернення 09.09.2020 р.).

3. DIRECTIVE 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (Text with EEA relevance). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&rid=53>.

4. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 178 с.

5. Колос І.В. Особливості облікової політики для сучасного підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2-3. С. 41–52.

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

7. Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения : монография. М.: Экономистъ, 2008. 205 с.

8. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія. Луганськ: Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2007. 351 с.

9. Киселева Т.К. Методика построения учетной политики на предприятии : монография. Запорожье, 2003. 244 с.

10. Бляхарчук М.О. Моделювання облікової політики. *ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки*. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 2. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. С. 42–50.

11. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій : Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1997 р. № 81. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97>. (дата звернення 09.09.2020 р.).

12. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій : Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.1998 р. № 22. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0214-98>. (дата звернення 09.09.2020 р.).

13. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації : Наказ Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26.01.2001 р. № 49/121. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01>. (дата звернення 09.09.2020 р.).

14. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства : Наказ Міністерства економіки України від 19.01.2006 р. № 14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 р. № 1361. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06>. (дата звернення 09.09.2020 р.).

15. Методичні рекомендації з аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до податкових органів з питання розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань : Листа ДПА України від 23.07.2009 р. № 15653/7/24-0417. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1565225-09>. (дата звернення 09.09.2020 р.).

16. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств : Центральна спілка споживчих товариств України від 28.07.2006 р. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0006626-06>. (дата звернення 09.09.2020 р.).

17. Мороз Ю.Ю. Система показників для моніторингу рівня фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств та їх облікове забезпечення. *Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(16)*. С. 138-149.

18. Дехтяр Н.А., Дейнека О.В., Черніговець К.В. Оцінка фінансової стійкості підприємства із застосуванням методів економіко-математичного моделювання. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 195–199.

19. Косарева І.П., Удовика Є.М. Удосконалення системи управління фінансовою стійкістю підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 246–251.

20. Лищенко М.О. Аналіз фінансової стійкості підприємства як елементу забезпечення фінансової стабільності роботи підприємства. *Вісник Черкаського університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 2. С. 49–57.

21. Слободян Н.Г. Аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в сучасних умовах: методологія і практика. Економічний аналіз. 2014. Т. 18(2). — С. 239-245. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2014_18\(2\)_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2014_18(2)_34). (дата звернення 09.09.2020 р.).

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Соломчук Л.М., канд. екон. наук, доцент

Для ведення власної господарської діяльності будь-яке підприємство повинне мати майно, що забезпечить його існування та отримання відповідних фінансових результатів. Як правило, таке майно складається з різних засобів, як речових так і фінансових, кількість та структуру яких диференціюються в залежності від характеру господарської діяльності підприємства. Все майно господарюючого суб'єкта можна поділити на необоротне та оборотне. Для правильного віднесення відповідного майна підприємства до необоротних або оборотних активів необхідно керуватися відповідними класифікаторами (факторами) до яких можна віднести вартість відповідного активу, період його корисного використання, а також які функції вони виконують у господарській діяльності суб'єкта.

Характер діяльності суб'єкта господарювання, організація та технологія виробництва, умови постачання та збуту прямо пропорційно впливають на склад і структуру його майна, яке поділяється на оборотні та необоротні активи.

Поняття необоротні активи є далеко не однозначним. Багато науковців називають необоротні активи основним капіталом який поділяють на три складові — матеріальні цінності, нематеріальні активи та фінансові вкладення, в період радянського союзу необоротними активами називали основні засоби, деякі вчені вважають, що необоротні активи це поза оборотні активи, тобто ті, які не приймають участь у процесі виробництва. Проблема полягає у тому, що науковці, як правило, розглядають окремі складові необоротних активів, не приділяючи увагу безпосередньо ідентифікації самої економічної їх суті.

Розглянемо економічну суть терміну «необоротні активи» різними вченими науковцями (таблиця 1). Як видно з даної таблиці кожен з авторів виділяє певні характерні риси, але кожен з них погоджується з тим, що до необоротних активів застосовуються дві основні характеристики — економічна вигода від їх застосування та тривалий строк їх корисного використання.

Виходячи з даних визначень, можна сказати, що необоротні активи являються носіями таких ознак як активи, які не підлягають реалізації терміном одного року, мають термін корисного використання більше одного календарного року або операційного циклу, свою вартість переносять

на виробляємо продукцію частинами у вигляді амортизаційних відрахувань, можуть мати матеріальну або нематеріальну форму, є немонетарними активами (крім довгострокової дебіторської заборгованості), можуть як амортизуватися так і не амортизуватися.

Таблиця 1. Економічна суть терміну «необоротні активи»

Автор	Визначення терміну «необоротні активи»
Е. Райс [1]	Необоротні активи — це будь-які активи, які підприємство використовує на довгостроковій основі (наприклад, будівлі, машини, транспортні засоби, комп'ютери), на відміну від поточних активів, які купуються для продажу покупцям
А. Сміт [2]	Розглядав необоротні активи, як основний капітал, що не вступає в оборот і приносить прибуток у сфері виробництва
Альфред Маршал [3]	Розглядав необоротні активи як додатковий капітал, до якого відносяться засоби, які слугують додатком до праці, а саме: інструменти, силові машини, верстати, транспортні засоби тощо
Б. Нідлз та Х. Андерсен [1]	Необоротні активи це засоби, які повинні мають термін корисного використання більше одного року чи операційного циклу. використовуються у діяльності суб'єкта господарювання і не підлягають продажу протягом року
Барсукова М.О. [4]	Необоротні активи — це майнові цінності, які придбаються для тривалого користування у виробничій діяльності організації, які характеризуються продуктивністю, здатністю приносити дохід і можливістю контролю
Поташкова Н.М. [5]	Необоротні активи — це активи, які виникають в результаті минулих подій, контролюються організацією, приносять організації економічну вигоду, мають надійну оцінку, і тривалий строк корисного використання яких визначається їх вкладом в дохід організації
С.В. Мочерний [6]	Необоротні активи — матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл)
В.С. Семейон [7]	Необоротні активи — це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року

Досліджуючи облікову практику поняття «необоротні активи» в інших країнах (табл. 2) видно, що в кожній державі під ними розуміють і відносять різні економічні засоби згідно статей балансу. Підводячи підсумок, можна виявити, що майже кожна держава світу відносить до необоротних активів (у відповідності із статтями балансу) основні засоби, нематеріальні активи та довгострокові фінансові вкладення.

Розглядаючи нормативно-правові акти України, які регламентують ведення обліку в різних сферах діяльності (табл. 3), простежується неоднозначність тлумачення поняття «необоротні активи».

Таблиця 2. Склад необоротних активів в обліковій практиці зарубіжних країн*

Держава	Поняття та склад необоротних активів
Швейцарія	Основні засоби
Росія, Білорусь	Позаоборотні активи — основні засоби, нематеріальні активи, доходні вкладення в матеріальні цінності, вкладення в необоротні активи
Німеччина	Основний капітал та фінансові активи
Польща	Нематеріальні активи, матеріальні необоротні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові інвестиції, довгострокові міжперіодні розрахунки
Естонія, Литва	Основне майно — нематеріальні активи, матеріальні активи, фінансові активи
Єгипет	Основні засоби, моральний та ресурсний капітал
Чехія, США, Великобританія	Довгострокові активи — необоротні нематеріальні активи, необоротні матеріальні активи, довгострокові фінансові активи
Угорщина	Вкладені засоби — нематеріальні засоби, матеріальні засоби, вкладені фінансові засоби
Болгарія	Довгострокові активи — довгострокові матеріальні активи, довгострокові нематеріальні активи, довгострокові фінансові вкладення, відстрочені податки, торгова репутація, витрати майбутніх періодів
Росія	Нематеріальні активи, основні засоби, незавершене будівництво, дохідні вкладення в матеріальні цінності, довгострокові фінансові вкладення, відкладені податкові активи, інші необоротні активи
Азербайджан	Основний капітал — нематеріальні активи, земля, споруди і обладнання, інвестиції у нерухомість, біологічні активи, природні ресурси, відкладені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість, інші довгострокові фінансові активи, інші довгострокові активи
Португалія	Основний капітал — нематеріальні активи, матеріальні активи, постійні інвестиції, основний капітал в процесі будівництва

*розроблено автором

Таблиця 3. Визначення поняття «необоротні активи» в нормативно-правовій базі України

Нормативно-правовий акт	Поняття «необоротні активи»
«Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства», Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 24 січня 2011 р. за № 109/18847	Необоротні активи — матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству та забезпечують його функціонування, строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Зареєстровано у Мінюсті України 28 лютого 2013 р., за №336/22868	Необоротні активи — це всі активи, що є не оборотними

Нормативно-правовий акт	Поняття «необоротні активи»
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», Зареєстровано у Мінюсті України 17 листопада 2003 р., за №1054/8375	Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність

Підсумовуючі вище наведене, під необоротними активами потрібно розуміти активи, які використовуються підприємством у виробничій діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) та від використання яких підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди; та їх вартість може бути достовірно визначена. Однозначного тлумачення визначення та суті необоротних активів не існує, так як кожній складовій необоротних активів у бухгалтерському обліку планом рахунків визначено окремий рахунок, оскільки облік потребує більш детальної інформації про окремі об'єкти, що призводить до «невикористання» у професійній діяльності бухгалтера терміну «необоротний актив».

Необоротні матеріальні активи у політичній економіці трактують, як основний капітал і класифікують за ознаками, що відображені на рис. 1.

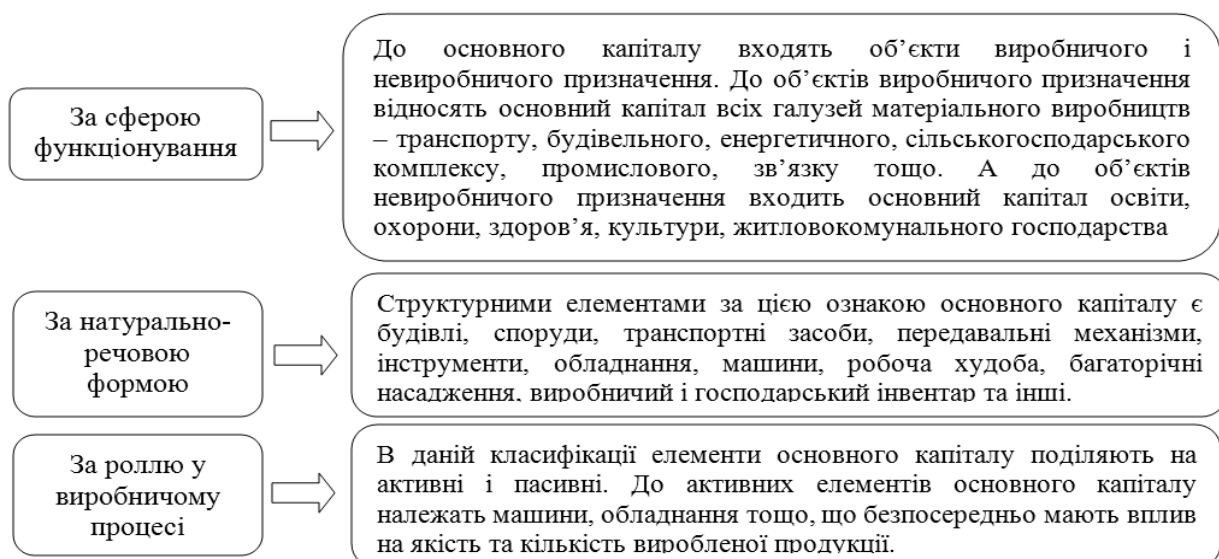


Рис. 1. Класифікація необоротних матеріальних активів

Класифікація необоротних активів, як правило, здійснюється для розподілу об'єкту, що досліджується на групи за певними ознаками. Більшість науковців в цій сфері пропонують різні класифікаційні ознаки необоротних активів, однак в бухобліку найпоширенішою є класифікація за сферою функціонування. Саме поділ необоротних активів на основні за-

соби і нематеріальні активи і використовується на практиці при складанні бухгалтерського балансу.

Також, важливим є класифікація необоротних активів на такі, що підлягають амортизації, та на такі, які не амортизуються. Інформація про такі необоротні активи надає можливість більш ефективно проводити аналіз технічного стану, фактичної наявності і руху відповідних видів необоротних активів підприємства.

У фінансовій звітності підприємства необоротні активи відображаються у першому розділі активу балансу «Необоротні активи». Всі нематеріальні активи та основні засоби відображаються за первісною та залишковою вартістю.

Виходячи з характеристик та суті необоротних активів можна охарактеризувати їх рух в процесі обороту капіталу підприємства (рис. 2).

На практиці необоротні активи проходять три стадії вартісного кругообігу:

I стадія — в процесі використання і неминучого зносу необоротні активи частинами переносять свою вартість на продукцію, що виробляється. Такий процес відбувається на протязі всього терміну їх використання до повного їх зносу;

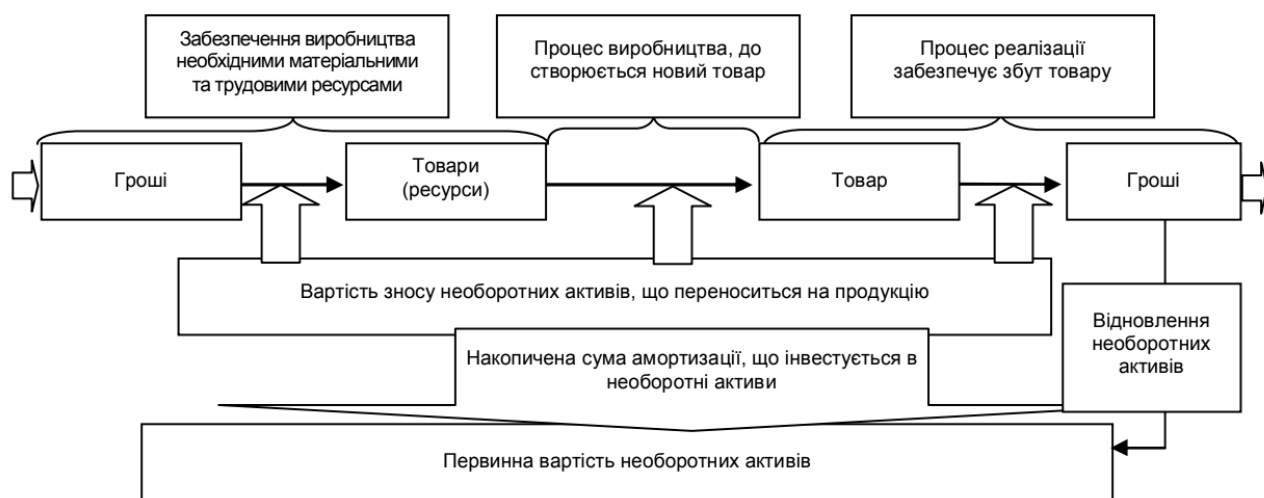


Рис. 2. Рух необоротних активів у процесі кругообігу капіталу

II стадія — накопичення амортизації необоротних активів у вигляді амортизаційних відрахувань;

III стадія — частина фінансових ресурсів підприємства направляється на відновлення діючих або придбання нових необоротних активів, це відбувається у вигляді поточного або капітального ремонту необоротних активів або придбання нових.

Повний цикл кругообігу необоротних активів і є його фактичним терміном використання (служби).

Таким чином, провівши дослідження існуючих підходів до визначення необоротних активів можна сказати, що доцільно було б трактувати

поняття «необоротні активи» як сукупність матеріальних ресурсів, які виражені у грошовій формі, використовуються суб'єктом господарювання для отримання економічних вигод та забезпечення відповідних адміністративних і соціально-культурних цілей на протязі більше одного року чи операційного циклу. Дослідивши класифікацію і склад необоротних активів, для цілей бухобліку було б доцільно мати групування засобів довгострокового користування за відповідними статтями балансу — матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи (що притаманне статтям балансу більшості країн світу). Більшість авторів класифікують необоротні активи за однією ознакою — за матеріальністю і виділяють тільки ті складові, які відображаються у балансах суб'єктів господарювання. Це, в свою чергу, призведе до кращого розуміння показників балансу підприємств України представниками інших держав, що в свою чергу дасть можливість ефективнішої співпраці бізнесових партнерів.

Таким чином правильне тлумачення поняття «необоротні активи» дасть більш адекватне розуміння їх сутності, що покращить відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємства, яка буде корисною для прийняття відповідних управлінських рішень.

Література

1. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. — 2-е изд., стереотип. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

2. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс] / А. Смит. — Режим доступу : http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php

3. Маршалл А. Принципы экономической науки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.gumfak.ru/econom_html/marshall/marsh22.shtml.

4. Барсукова, М.А. Внеоборотные активы организаций потребительской кооперации и анализ их использования [Текст]: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» / М.А. Барсукова — Новосибирск, 2004. — 23 с.

5. Поташкова, Н.Н. Конвергенция российского бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами финансовой отчетности [Текст]: автореф. дис. на соискание науч. степени кандидата экон. наук / Н.Н. Поташкова — Саратов, 2007. — 17 с.

6. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 2 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К. : Видавничий центр «Академія», 2001. — 848 с.

7. Семейон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз, аудит» / В. С. Семейон. — Житомир, 2010. — 22 с.

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК МЕТОДИЧНИЙ ПРИЙОМ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Беренда Н. І., канд. екон. наук, доцент

Промислові підприємства взагалі та підприємства харчової промисловості зокрема для здійснення фінансово-господарської діяльності використовують виробничі запаси.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Умови їх зберігання, дотримання норм витрачання та повнота і достовірність відображення операцій з виробничими запасами мають для промислових підприємств важливе значення. Система внутрішнього контролю підприємства щодо виробничих запасів має бути оперативною, повною, ефективною і доречною.

Проконтролювати вирішення і дотримання цих завдань допомагає аудиторська перевірка незалежним зовнішнім аудитором.

У відповідності до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит — це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності фінансової звітності фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Головною метою аудиту виробничих запасів є одержання аудитором належних (доречних), повних й достатніх аудиторських доказів щодо відповідності обліку запасів вимогам законодавства та достовірності відображеної у фінансовій звітності інформації про запаси в усіх суттєвих аспектах. Для вирішення цієї мети необхідно використовувати різноманітні специфічні процедури та прийоми для підтвердження повноти й достовірності показників фінансової звітності, що впливають на економічні рішення користувачів, і в цілому на економічну політику підприємства. Серед таких специфічних процедур важливе місце посідає присутність аудитора при проведенні інвентаризації.

Питанням організації, проведення та відображення результатів інвентаризації присвячена достатня увага провідних вітчизняних та зарубіжних вчених — економістів: Бардаша С.В., Е. А. Аренс, Р. Адамс, Дж. К. Лобек, Н.І. Дорош, А.М. Кузьмінський, Мельнікова К. С., Усача Б.Ф., Бутинця Ф.Ф., Огійчука М.Ф., Беленкової М.І., Сиротюк Г., Олійник Т.О., Соколова Я.В., Помазкова Н.С. та інших. Основними нормативними документами, що регламентують порядок проведення інвентаризації та відображення її результатів є: Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 1214 від 19.12.2014 року і діє як для державних так і комерційних суб'єктів господарювання; Податковий кодекс України (далі — ПКУ) [5]; Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей № 116 (далі — Порядок № 116). Постійні зміни й доповнення до ПКУ та інших нормативно-правових актів з питань проведення інвентаризації.

Але неоднозначна позиція фахівців та науковців відносно тенденції поширення участі аудитора в інвентаризаційному процесі, відсутність методичних рекомендацій щодо участі аудитора в інвентаризації — призводить до виникнення низки питань та неузгоджень, що потребують вирішення.

Під час проведення дослідження використовувалися діалектичний метод пізнання, методи теоретичного узагальнення, систематизування і порівняння — для розкриття сутності і змісту поняття інвентаризації. Методологічною та теоретичною базою дослідження були праці вітчизняних та зарубіжних фахівців-практиків та вчених.

Основними методами, які використовує аудитор на етапі аудиту виробничих запасів є наступні: методи документального і фактичного контролю; логічної та арифметичної перевірки документів; порівняння та інші органолептичні методи. Так застосування аудитором методів документального контролю при аудиті виробничих запасів реалізується через перевірку правильності визначення первісної вартості виробничих запасів, використання способу оцінки виробничих запасів при їх списанні, вибутті, здійснення бухгалтерських записів та відображення господарських операцій із виробничими запасами в регістрах аналітичного і синтетичного обліку. Інвентаризація (та, зокрема, обов'язкова присутність аудитора при проведенні інвентаризації запасів) відноситься до прийомів фактичного контролю аудиту виробничих запасів. Як відомо, інвентаризація — це перевірка фактичної наявності та стану господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату шляхом зіставлення фактичних даних з даним бухгалтерського обліку.

При здійсненні аудиторської перевірки аудитор повинен слідкувати за дотриманням на підприємстві основних принципів проведення інвентаризації, до яких належать:

- об'єктивність;

- безперервність;
- раптовість (несподіваність);
- зіставлення одиниць вимірювання;
- оперативність та економічність;
- повнота обсягу об'єктів перевірки.

Під час перевірки наявності виробничих запасів аудитор може спостерігати за процесом проведення інвентаризації або сам здійснювати її.

Всім відомо, що харчова промисловість посідає одне із провідних місць серед галузей промислового виробництва товарів споживання.

Більшість підприємств харчової промисловості відносяться до матеріаломістських галузей, тобто в собівартості готової продукції частка економічного елементу «Прямі матеріальні витрати» від 50 до 80 %. Тома як облік так і аудит виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості є предметом особливої турботи бухгалтера і аудитора.

Завданнями аудиту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості є перевірка своєчасності проведення, повноти і правильності відображення результатів інвентаризації виробничих запасів. Це дозволяє об'єктивно оцінити один із важливих сегментів господарської діяльності підприємств агропромислового комплексу.

Метою аудиту виробничих запасів є одержання достатніх і достовірних аудиторських свідоцтв щодо ступеня відповідності обліку запасів нормативним і законодавчим вимогам і достовірності відображення інформації про запаси у фінансовій звітності.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. № 996 –ХІУ та інструкцією з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 1214 від 19.12.2014 року одним із обов'язкових випадків проведення інвентаризації є її проведення перед складанням річної фінансової звітності.

Як відзначалося вище, основними методичними прийомами які використовує аудитор при дослідженні виробничих запасів є документальний і фактичний контроль. Враховуючи значимість сегменту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості бажаним і доцільним є обов'язкова присутність аудитора при інвентаризації.

Проводиться інвентаризація призначеною керівником підприємства інвентаризаційною комісією в присутності матеріально-відповідальної особи. При цьому аудитор повинен перевірити наявність підписаної угоди з нею про повну матеріальну відповідальність.

Перед проведенням інвентаризації матеріально-відповідальна особа повинна надати розписку про те, що матеріальні цінності, які надійшли під її відповідальність оприбутковані, а ті, що вибули, списано у видаток.

У випадку, якщо матеріально-відповідальна особа зберігає запаси в різних ізольованих приміщеннях, інвентаризацію проводять послідовно за

місцями зберігання. Перевіривши одне місце зберігання, вхід до нього опломбовують, і комісія переходить до наступного.

На підприємствах харчової промисловості всі члени інвентаризаційної комісії в присутності матеріально-відповідальної особи кількість виробничих запасів повинні визначати:

➤ перевіряючи в натурі відповідну номенклатурну одиницю (вибіркова або повна інвентаризація) шляхом зважування, вимірювання;

➤ за даними на упаковці (тарі) та в первинних документах, якщо останні зберігаються в непошкодженій упаковці і розпакування може привести до їх пошкодження або надасть їм нетоварний вигляд. Якщо при вибірковій перевірці комісія знайшла розбіжності між фактичною наявністю та даними на упаковці або в первинних документах, комісія проводить повну інвентаризацію.

Отримані результати інвентаризації виробничих запасів відображаються у відповідних інвентаризаційних описах, які підписують всі члени інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальна особа. Підписані інвентаризаційні описи передаються до бухгалтерії під розписку. Бухгалтерія звіряє фактичну наявність виробничих запасів в інвентаризаційних описах з даними бухгалтерського обліку. При виявлених розходженнях складається звіряльна відомість, до якої заносять залишки або нестачі виробничих запасів фактичні та ті, які значаться в бухгалтерському обліку. Аудитор повинен впевнитися, що операції взаємозаліку відображені в бухгалтерському обліку у відповідності до вимог чинного законодавства. Взаємно заліковувати лишки і нестачі внаслідок пересортиці при врегулюванні інвентаризаційних різниць можливо тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки або нестачі утворилися за один і той самий період, який перевіряється, та у однієї матеріально-відповідальної особи. Якщо при заліку нестач лишками при пересортиці вартість нестачі запасів більша за вартість надлишку, то різницю відшкодовує винна особа. Якщо таку особу не встановлено, то сума різниці розглядається як нестача понад норми природного убутку і відноситься на результати фінансово-господарської діяльності.

Важливою умовою ефективного проведення незалежної аудиторської перевірки є наявність в протоколах інвентаризаційної комісії вичерпних пояснень причин, через які різниці не можна віднести на винну особу.

У випадку, коли вартість надлишку запасів перевищує вартість нестачі при пересортиці, то на різницю необхідно збільшити дані обліку відповідних виробничих запасів і результати фінансово-господарської діяльності.

Аудитор повинен перевірити правильність списання нестач в межах природних втрат. На підприємствах харчової промисловості це усушка \ випаровування м'яса, молочної продукції, спирту, утруска сипучих матеріалів (борошна, цукру, солі.)тощо. Ці нестачі відображаються у складі собівартості продукції.

Всі інші випадки нестач та лишків виробничих запасів розглядаються і відображаються в бухгалтерському обліку окремо:

- нестачі — відносяться на матеріально-відповідальну особу за умов її письмової згоди, в разі її незгоди справа передається до суду;
- надлишки запасів повинні бути оприбутковані та збільшені результати фінансово-господарської діяльності.

Аудитор повинен перевірити, що по усіх розбіжностях інвентаризаційна комісія отримала вичерпні роз'яснення.

Також аудитор повинен перевірити дотримання терміну розгляду та затвердження протоколу, а саме 5 днів.

При дотриманні усіх вимог, результати інвентаризації виробничих запасів підлягають відображенню в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня місяця звітного року. Оскільки правильне врегулювання інвентаризаційних різниць та їх відображення в обліку ґрунтується на рішенні протоколу інвентаризаційної комісії, тому, доцільним було б відображення у порівняльній відомості результатів інвентаризації коротко рішення протоколу із наведенням дати його прийняття (розгляду) та затвердження. Такі звіряльні відомості будуть складатися на кожен вид виробничих запасів, за якими було виявлено інвентаризаційні різниці, у розрізі матеріально — відповідальних осіб на дату проведення інвентаризації за участю аудитора. Зазначення у документі дати розгляду (прийняття) протоколу та дати затвердження дасть змогу аудитору перевірити виконання підприємством вимог, передбачених чинним законодавством України.

Беззаперечним є те, що інвентаризація відноситься до прийомів фактичного контролю аудиторської перевірки. Застосування її при аудиті виробничих запасів забезпечує виявлення шахрайства і помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в частині відображення запасів, а також дає можливість правильно оцінити систему бухгалтерського обліку та ефективність і надійність системи внутрішнього контролю на підприємствах харчової промисловості.

Література

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 12.09.2019р. № 79-IX. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. № 996 –XIV. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з інвентаризації активів та зобов'язань, затверджена наказом Міністерства фінансів України. — № 1214 від 19.12.2014 року. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1638-14#Text>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246. — Режим доступу: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-9-zapasi>.

5. Мельнікова К.С. Напрями удосконалення методіві процедур аудиту виробничих запасів на прикладі макаронної фабрики/ К.С. Мельнікова// Економічні студії. — 2014. — № 1. — С.13–18.

6. Сиротюк Г. Методичні особливості аудиту виробничих запасів Г. Сиротюк, К. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. — 2015. — № 22(1). — С. 92–97.

КОМУНІКАЦІЙНА ФУНКЦІЯ СТАНДАРТИЗОВАНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ФОРСАЙТ-ТЕХНОЛОГІЇ ПРОГНОЗУВАННЯ ДИНАМІКИ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Темчишина Ю.Л., канд. екон. наук, доцент

В умовах сучасності, для якої характерна мінливість та турбулентність соціально-економічного розвитку, ключове управлінське завдання перевести вітчизняне промислове виробництво в нову якість. Критерієм якості економічної стабілізації та розвитку підприємств має стати додана вартість, яку генерує кожне підприємство. Так вважають вітчизняні вчені-економісти та топ-менеджери галузевого виміру. Доволі реалістичним це виглядає для агропродовольчого промислового виробництва, тому що для нього характерне створення доданої вартості протягом короткого технологічного-логістичного ланцюга створення кінцевої споживчої вартості, обробленого продукту для здійснення операцій продажу на продовольчому ринку. Багато вчених-економістів та експертів з економічного розвитку, зокрема науковець Дейнеко Л., вважають, що «пріоритетним завданням успішного розвитку української економіки повинно стати створення високопродуктивної переробної промисловості, основу якої становитимуть підприємства з розвиненим інноваційним потенціалом» [5].

Отже, переробна промисловість таким чином отримує кінцевий продукт для споживання населення і результат від цього сформує максимізовану додану вартість.

Сучасна концепція доданої вартості має порівняно коротку історію. Ґрунтовне дослідження цієї проблеми в 1985 р. належить Портеру М. і деталізовано розкрито в його монографії [13].

Мова йде про ланцюги створення вартості і виявленню джерел затрат та кінцевих результатів на всіх ланках, а саме від сировини до готової продукції. Максимізована додана вартість належатиме суб'єкту господарської діяльності, який інтегрує весь процес створення доданої вартості.

Отже, метою роботи є теоретичне та прикладне обґрунтування ролі оновлення філософії управління формуванням потенціалу підприємства з

позитивною динамікою доданої вартості в просторі і часі сучасним внутрішньогосподарським комунікаційним інструментарієм, сформованим на якісному інформаційному базисі стандартизованого обліку та звітності з використанням новітніх управлінських інформаційно-знанневих комунікаційних технології, зокрема форсайт.

В останньому десятиріччі вченими-економістами активно досліджується потенціал генерування доданої вартості в галузевому вимірі. Глибинний внесок в вирішенні проблеми доданої вартості здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені зокрема Нікішина О. [12], Биков А. [3], Андреева Т. [1], Шевченко Є., Коваленко О., Боярко І. [2], Савчук В., Бочуля Т., Булига Р., Гридчина М. [4], Чабанець Т., Стадник В.

Слід наголосити на тому, що оціночну функцію по визначенню доданої вартості здійснює на кожному підприємстві нинішня система стандартизованого за міжнародними стандартами обліку та звітності.

На наш погляд, для сучасного промислового підприємства і зокрема підприємства харчової промисловості продуктивним в контексті управління формуванням та досягненням у короткій перспективі позитивної динаміки доданої вартості (ДВ) може бути синтезований бухгалтерсько-логістичний підхід. Попередньо слід наголосити на тому, що ми розглядаємо промислове підприємство як мікроекономічну систему, а ДВ як її структурований системний об'єкт. Формалізовано додану вартість можна представити функціоналом:

$$\Phi_{ДВ} = \langle \text{ІДВ}_1, \text{ІДВ}_2, \dots, \text{ІДВ}_i, \dots, \text{ІДВ}_n \rangle,$$

де $\Phi_{ДВ}$ — це функціонал (додана вартість); $\text{ІДВ}_i, \text{ІДВ}_n$ (i, n) — ідентифікатор компоненту доданої вартості; n — кількість ідентифікаторів.

Для всіх ІДВ характерна властивість системної єдності.

Складові функціоналу доданої вартості аргументується нами так: носієм прогресивної динаміки ДВ можуть бути використані показники кількості і якості її складових. З точки зору фундаментальної науки — філософії — це категорії, що відображають важливі сторони об'єктивної реальності.

Категорія якості в нашій інтерпретації відносно до об'єкта управління ДВ у науково-практичному розумінні відображає міру цінності стану ДВ, його позитивну / негативну оцінку з точки зору задоволення вигоди власника підприємства, гармонізованої з добробутом соціуму.

Практично важливо управління ДВ здійснювати за обсягом, внутрішньою архітектонікою та позитивною динамікою у певному горизонті прогнозування та планування.

$\Phi_{ДВ}$ інтерпретується нами як додана вартість промислового підприємства як окремої ланки ланцюга створення вартості.

У внутрішній будові ДВ мають виділятися такі складові:

➤ заробітна плата персоналу підприємства, як продуцента ДВ. Це дохід працівників підприємства;

➤ відрахування в пенсійний фонд та інші соціальні внески згідно з чинними нинішніми правовими вимогами — це єдиний соціальний вне-

сок, інші відрахування, що включаються у витрати операційної діяльності і складають певну частку формування доходу держави;

➤ амортизація як безгрошовий дохід плюс прибуток операційної та фінансової діяльності — це дохід суб'єкта господарювання;

➤ податки та інші платежі, що сплачуються з прибутку — це державна частка створеної доданої вартості на підприємстві.

Слід зазначити, що вхідна вартість, яка започатковує генерування ДВ на підприємстві — це матеріальні затрати (сировина, матеріали, паливо, енергія та інше, це дохід постачальників).

На основі навіть такого простого логічного аргументу, що управління підприємством нині здійснюється в умовах звичного уже комп'ютеризованого інформаційного забезпечення стає зрозуміло, що без значних фінансових затрат економічно вигідно використовувати у аналітико-прогнозних розрахунках свою хмару даних. На її базі та фахового знань креативного комунікаційного потенціалу персоналу доцільно оптимізувати управління функціоналом «додана вартість» в залежності від внутрішнього фінансово-економічного стану та стану зовнішнього товарного та фінансового ринків. Для цього, на наш погляд, нині необхідно активно та першочергово задіяти інструменти прогнозування в горизонтах (календарний рік, три та п'ять років). Найважливіша продуктивна інформаційна база включає: бухгалтерський облік та стандартизовану звітність, фінансово-економічну аналітику на їх інформаційній ємності, документовану маркетингову договірну інформацію та інформацію інших функціональних підрозділів підприємства.

Основа піраміди якості інформаційного забезпечення менеджменту підприємства належить бухгалтерському обліку та звітності, тому що їхній інформаційній ємності характерні провідні властивості об'єктивності: вона уніфікована, стандартизована за міжнародними критеріями якості, виключно документована на відміну від значного обсягу інформації інших функціональних підрозділів підприємства, де при її формуванні домінує людський фактор фахівця з притаманним йому суб'єктивним судженням. На наш погляд, якість облікової інформації переходить у фінансово-економічну аналітику, порівняльні маркетингові дослідження та в кінцевому підсумку у варіативне прогнозування збереження стійкості та визначення потенціалу векторного розвитку підприємства.

Отже, в нашому дослідженні превалює твердження, що сучасна документована обліково-звітна стандартизована інформація своєю інформативністю та комунікаційною якістю забезпечує корисну аналітику та прогнозику не тільки за класичною моделлю доданої вартості, але й капіталізованою доданою вартістю: EVA, MVA, SVA.

Фундаментально-опорні можливості обліково-комунікаційного потенціалу, сформованого за пірамідою якості, основа якої — це стандартизована обліково-звітна інформація, на наш погляд, можуть бути продук-

тивно реалізовані при використанні системної методології, яка ґрунтується на фундаментальній теорії систем та філософії науки і дає підставу стверджувати, що додана вартість — це системний об'єкт, стан якого оцінюється кількісно та якісно.

Управлінський вплив на формування доданої вартості забезпечується, по-перше, кількісною оцінкою, величиною загального обсягу доданої вартості в грошовому вимірі, створеної підприємством як ланкою у виробництві продукту для кінцевого споживання та темпоральному: темп змін, швидкість щорічного зростання. На наш погляд, новітнім у підході до управління доданою вартістю має стати якість змін та швидкість зростання. Тут важливою є оцінка архітекtonіки доданої вартості та її динамічних змін. Структура, створеної на підприємстві доданої вартості має вимірюватись питомою вагою її внутрішніх індикаторів (заробітна плата персоналу підприємства (вигоди працівників підприємства), відрахування в пенсійний фонд та інші соціальні внески згідно з чинними нинішніми правовими вимогами; амортизація як безгрошовий дохід плюс прибуток операційної та фінансової діяльності (вигоди власника); податки та інші платежі, що сплачуються з прибутку (доходи держави).

Названі диференційовані індикатори вигід є оцінкою якості економічного зростання та генерованої ним доданої вартості. Зокрема, стосовно частки оплати праці персоналу та частки вигоди власника підприємства. Реально в економічній дійсності власник підприємства в умовах нестабільності зовнішнього середовища та зниження рівня фінансової стійкості підприємства та проблем з фінансовим станом підприємства ніби природньо та справедливо знижує заробітну плату та іншу матеріальну винагороду підприємства. Однак, в сприятливих умовах зовнішнього ринкового простору з прогресивними інноваційними змінами на підприємстві та зростанням доданої вартості власник підприємства не завжди адекватно збільшує доходи персоналу та пов'язані з ними соціальні фонди держави, порушуючи при цьому справедливість в оцінюванні внеску персоналу — продуцента формування доданої вартості. Також слід наголосити на сучасній трансформації ролі персоналу у створенні доданої вартості навіть за такими елементарними аргументами: науково-технічний прогрес і відповідно до нього зростає інтелектуальна (інформаційно-знансва) складова персоналу в його впровадженні та генеруванні зростаючої доданої вартості. Мова йде про трансформаційні процеси, що формують оновлене поняття «робочий капітал». Він функціонує паралельно з капіталом, інвестованим у підприємство власником. Це вимагає гармонізації отриманої вигоди власниками капіталу.

Сучасний розвиток інформаційної теорії бухгалтерського обліку супроводжується оновленням та доповненням його функцій.

Генезис функцій бухгалтерського обліку, пройшовши через різні епохи досяг найширшого діапазону в нинішню епоху — епоху глобальної ін-

форматизації. Сьогодні в науковій та навчальній фаховій літературі багато авторів наголошують, що в системі управління підприємством бухгалтерський облік виконує ряд важливих функцій, а саме: інформаційна функція, оцінювальна функція, контрольна функція, аналітична функція, комунікаційна функція, прогнозна функція.

Свій узагальнений погляд на зміст кожної з них розкрив науковець Лучко М. Зокрема, зміст функції прогнозування на його думку зводиться до вивчення змін в оточенні бухгалтерського обліку та їх прогнозування в майбутньому для вироблення загальних стратегій [11, с.9].

Не викликає сумніву, що практична функція як прикладна міждисциплінарна, яка спрацьовує на корисність і економічні вигоди підприємства стає максимально продуктивною. Саме комунікації функціональних служб на своїх автономних інформаційних базах забезпечують зокрема прогнозування майбутнього, майбутні зміни та позитивну динаміку доданої вартості як критерія якості розвитку промислового виробництва в Україні.

На думку Пономаренка В. на підприємствах уже створено базовий потенціал інформаційних систем в залежності від їхньої фінансової спроможності. Тому варто на практиці зосередитись на ефективній спроможності реального потенціалу [8].

Крім того, науковець Лучко М. доповнює перелік функцій практичною функцією. Ми приєднуємося до думки вченого і вважаємо, що в нинішніх умовах розвитку економіки практична функція бухгалтерського обліку доволі прагматична за критерієм корисності інформації. Сутність її полягає в тому, що практичне наповнення попередніх функцій мають завдання, які повинні узгоджуватись між собою, а отже повинні складати цілісну систему знань для досягнення цілей господарської діяльності підприємства.

Прикладні умови застосування документованої облікової інформації та звітності саме практично доцільні в прогнозуванні динаміки доданої вартості.

Отже, інформаційна база для оцінювання доданої вартості належить бухгалтерському обліку та звітності.

Комунікаційна функція бухгалтерського обліку в системі управління реалізується шляхом визначення складових і рівнів управління через їх інформування та усунення інформаційних бар'єрів. Системою бухгалтерського обліку можуть бути ідентифіковані рівні управління на основі руху облікової інформації, яка документована і тому максимально якісна.

Поняття комунікація походить від латинського слова «*communico*» — робити загальним, з'ясовувати, спілкуватися; «*communicatio*» — повідомлення, передача.

На наш погляд, мало уваги у наукових дослідженнях та економічній практиці управління приділено комунікаційно-прогнозній функції обліку, яка ґрунтується на сучасних інформаційно-комунікаційних технологіях.

В нашому дослідженні ранжовано комунікують функціональні підрозділи підприємства за критеріями: нова якість інформації, нова якість фінансової аналітики, нова якість фахівця-інтелектуала, для якого характерні інтелектуально-особистісні якості; нова якість управління; корекція технології управлінського процесу, висока мотивація до професійних знань. Такі якості фахівця-інтелектуала необхідні, щоб використовувати на підприємстві новітній для нашої країни інтелектуальний метод прогнозування майбутнього для ефективного функціонування підприємства в ринковому просторі з максимізованою доданою вартістю — форсайт.

Форсайт — це систематичний, спільний процес побудови бачення майбутнього, націлений на підвищення якості прийнятих у цей момент рішень і прискорення спільних дій [9, с.7].

Сьогодні, на наш погляд, ForTech — Форсайт, як природна людська діяльність генетично успадкована окремою людиною та персоналом підприємства, набуває нової вагомості в умовах сучасних інформаційно-знаннєвих технологій. Кінцевий продукт форсайту — це найбільш реалістичні сценарії розвитку підприємства кількісного та якісного та висхідного генерування доданої вартості. Вони науково та практично обґрунтовані на комп'ютеризованій базі знань функціональних підрозділів та інтелектуальному потенціалі виробничо-управлінського персоналу.

Оприлюднення достовірної інформації про ланцюг створення доданої вартості промисловим підприємством — це одна із обліково-прогностичних та комунікаційних функцій сучасного обліку та звітності.

Політика підприємства щодо управління динамікою доданої вартості в прогресивному напрямі проявляється в результаті інформаційних комунікацій функціональних служб та створення ними бази знань.

Основа комунікаційної піраміди та якості інформаційного забезпечення управління генеруванням доданої вартості в певному горизонті прогнозування як інструментом управління, належить бухгалтерському обліку та стандартизованій фінансовій звітності. Не тільки тому, що нікому «не дано ообъять необъятное», але саме тому, що це в умовах сьогодення реалістично-інформаційно та вигідно фінансово (без додаткових витрат на оновлення комп'ютерного програмного забезпечення).

Гармонізований прогностичний функціонал доданої вартості стає маркером якості темпорального вектору розвитку підприємства з максимізованою доданою вартістю в певному часовому горизонті прогнозування $(t_0, t_1, \dots, t_i, t_n)$.

Для умов сьогодення передбачуваними з достатньою ймовірністю можуть бути часові межі 2–5 років.

Технологія Форсайт — це новітня управлінська технологія для сучасної економічної практики вітчизняних промислових підприємств. Класичний Форсайт модифікований в знаннєво-комунікаційну внутрішньогосподарську управлінську технологію може бути достатньо продуктивним для

пошуку та провадженні прогресивних змін на підприємстві, практична реалізація яких забезпечить кількісне та якісне динамічне генерування доданої вартості в оптимальному для сучасної фінансово-економічної дійсності трьохрічному горизонті прогнозування прогресивних змін в контексті генерування доданої вартості промисловим підприємством, зокрема харчової промисловості.

Напрямом подальшого дослідження у сфері доданої вартості пропонуємо вважати обґрунтування підходів до вироблення рекомендацій щодо визначення особливостей динамічного взаємозв'язку між складовими доданої вартості за критерієм прогресивного економічного розвитку промислового підприємства.

Література

1. Андреева Т.В. Цепочка создания стоимости продукта: формирование и оценка эффективности / Т.В.Андреева. — М.: РИОР: Инфра М., 2013. — 170 с.
2. Боярко І.М. Рахівництво у фінансах підприємств в умовах інформаційного суспільства: теорія, методологія, практика: монографія / Державний вищий навчальний заклад «Університет банківської справи». Суми: ПФ «Видавництво «Університетська книга»», 2019. — 440 с.
3. Быков А.А. Концепция цепочек создания стоимости и ее применение в антикризисном управлении / А.А. Быков, Т.Г. Авдеева, А.Е.Зезюлькина // Белорус.экон.журн. — 2013. — № 1. — С. 32–45.
4. Грідчина М.В. Про додану вартість як показник результатів діяльності сучасних корпорацій/ М.В. Грідчина// Наукові праці МАУП. — 2013. — Вип. 1 (36). — С. 126–129.
5. Дейнеко Л.В. Шляхи та перспективи оновлення потенціалу харчової промисловості України/ Л.В.Дейнеко, Е.У.Шелудько //Економічний вісник університету. — 2013. — Вип. 21 (1). — С. 82–89.
6. Довбня С.Б. Концепція та структура системи стратегічної управлінської діяльності / С.Б.Довбня, Т.М.Чабанець// Економічний вісник національного гірничого університету. — 2017. — №1. — С.118–124.
7. Зайчук Т.О. Органічний ринок в Україні : актуальні тренди та перспективи розвитку/ Т.О.Зайчук // Стратегія економічного розвитку України. — 2019. — №44.
8. Інформаційні системи та технології: монографія / За ред. В.С. Пономаренко. — Х. ФОП Бровін О.В., 2019. — 212 с.
9. Квітка С. Інноваційні механізми в публічного управлінні: форсайт / С. Квітка// Аспекти публічного управління. — 2019. — №4. — С. 5–15.
10. Куцик П.О. Прогнозна фінансова звітність: проблемні аспекти і перспективи використання підприємствами. International scientific journal. — 2015. — №9. — С. 101–108.
11. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік: функціональний підхід/М.Р.Лучко// Науково –практичне видання «Незалежний аудитор». — 2016. — №17(III). — С. 5–11.

12. Нікішина, О.В. Методика аналізу валової доданої вартості в макросистемах / О.В. Нікішина // Економіка харчової промисловості. — 2017. — №2. — С. 3–11.

13. Портер М. Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость: пер. с англ. / М.Портер. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. — 715 с.

14. Резкин П.Е. Применение концепции цепочек создания стоимости в отраслях топливной и нефтехимической промышленности Республики Беларусь/П.Е.Резкин //Проблемі управління. — 2016. — №4(61). — С.80–86.

15. Третьяк В.П. Основы форсайта / В.П. Третьяк, В.Л. Калиничев, В.А. Козлов. — М.: Магистр, НИЦ ИНФРА — М, 2015.

16. Data of subdivision UN Statistics. National accounts main aggregates database. (2017). Retrieved from <http://unstats.un.org/unsd/snaama/selbasicFast.asp>

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЦІНОУТВОРЕННЯ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Слободян Н.Г., канд. екон. наук, доцент

В умовах ускладнення та нестабільності зовнішнього середовища безперервне функціонування підприємства можливе лише за умови постійного оновлення та впровадження стратегії лідерства за витратами. Як відомо, стратегія лідерства за витратами є однією з п'яти базових конкурентних стратегій. Вона ефективна на ринку в тому випадку, якщо більшість покупців чутлива до ціни. На сучасному етапі цінова конкуренція серед фірм-продавців особливо сильна. Товари харчової та переробної промисловості визначаються високим ступенем стандартизації, марки різних виробників практично ідентичні (наприклад, цукор, кропи, борошно, олія), покупці не бачать великої різниці між ними, тому різниця в ціні для них істотна, і як наслідок, товари з низькими цінами швидше реалізуються. Цей фактор посилює значення стратегічного аналізу і управління собівартістю та витратами щодо обґрунтування ціноутворення товарів масового попиту, до яких можна віднести більшість харчових продуктів.

Система управління витратами розглядається науковцями в різних аспектах. Так, Косинська О. В. розглядає управління витратами як процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями та постійного контролю і стимулювання зниження їх рівня, що є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства [2, с. 107]. С.Ф. Голов визначає управління витратами як принципово нову систему, яка акумулює та систематизує витрати і дає змогу чітко їх відстежувати, аналізувати й контролювати [4, с.12].

Л.В. Гусарова вважає, що процес управління витратами включає: планування рівня і структури витрат; організацію обліку витрат; контроль і аналіз рівня витрат; мотивацію керівників всіх структурних підрозділів

підприємства до контролю за витратами та їх зменшенням та прийняття управлінських рішень [1, с. 6].

Таким чином, сутність управління витратами полягає у їх доскональному і ретельному вивченні, класифікації, плануванні, аналізі та контролі. Система управління витратами не зводиться до їх нормування і контролю — вона полягає в оптимізації витрат для отримання підприємством бажаного фінансового результату [4].

Чітка класифікація витрат є важливою передумовою правильної організації обліку і управління ними. Залежно від поставленої мети класифікація може здійснюватися за різними ознаками. Певні витрати можуть бути важливими для одного типу управлінських рішень і не братись до уваги для інших [1, с.8]. Класифікацію витрат за основними ознаками наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Класифікація витрат

№ п/п	Ознака	Характеристика витрат
1	За визначенням фінансового результату	Вичерпані та невичерпані
2	За визначенням відношення до собівартості продукції	На продукцію за відповідний період
3	За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
4	За відношенням до процесу виробництва	Основні та загальновиробничі
5	За ступенем впливу обсягу діяльності на рівень витрат	Змінні та постійні
6	За відношенням до прийняття рішень	Релевантні та нерелевантні
7	За відношенням до варіантів дії	Дійсні та альтернативні
8	За контролем виконання	Контрольовані та неконтрольовані
9	За календарними періодами	Одноразові, поточні, довгострокові
10	За функцією управління	Виробничі, комерційні, адміністративні

З урахуванням трактування сутності понять «витрати» та «операційна діяльність» у НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а також «витрати» у ПСБО 16 «Витрати», під операційними витратами (витратами операційної діяльності) підприємства як об'єктом аналізу розуміють вибуття активів, пов'язане з виробництвом або реалізацією продукції, яке відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності та забезпечує одержання конкурентних переваг у галузі функціонування в сучасних умовах господарювання.

Аналіз витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації. Досягнення цієї мети здійснюється шляхом вирішення аналітичних задач, які доцільно згрупувати у наступні блоки дослідження: поточний (оперативний), ретроспективний (підсумковий) та стратегічний аналіз.

Оперативний аналіз дозволяє своєчасно виявляти і попереджати недоліки, прорахунки, помилки. Оперативний аналіз, як методична складова процедур реалізації функції контролю, дозволяє мінімізувати втручання в функціонування виробничих систем з метою досягнення бажаних результатів основної діяльності.

Вивчення методики аналізу витрат підприємств дозволяє констатувати, що оцінка витрат та вибір методики їх аналізу залежать від завдань підприємства на певному етапі розвитку. Серед усієї сукупності завдань аналізу операційних витрат підприємства найбільш пріоритетними є:

- оцінка складу та структури витрат операційної діяльності;
- оцінка динаміки операційних витрат (у цілому та за елементами витрат);
- визначення та оцінка відносних показників операційної діяльності (рівень операційних витрат, витратовіддача, рентабельність витрат);
- оцінка впливу певних факторів на динаміку витрат;
- виявлення резервів економії (оптимізації) витрат.

Вищенаведені завдання є найголовнішими під час аналізу операційних витрат з метою прийняття рішень поточного характеру щодо їх оптимізації. Інформаційна база аналізу собівартості та витрат підприємства наведена в табл. 2 [9, с.146].

Таблиця 2. Інформаційна база для аналізу виробничої собівартості

№	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішні переміщення) матеріалів, ліміт но-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, табелі обліку використання робочою часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, авансові звіти, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо
2	Рахунки бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати!», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати». 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати». 92 «Адміністративні витрати». 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»
3	Облікові реєстри	Журнал 5, 5А
4	Фінансова звітність	ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
5	Статистична звітність	Ф.1-П-НПП «Звіт про виробництво промислової продукції» ; ф. № 1-ПВ «Звіт з праці», ф.№11-ОЗ — «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)»; ф.4-МТП «Звіт про залишки і використання палива та паливо-мастильних матеріалів» та інші
6	Інші джерела	Норми та нормативи споживання ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, бюджети (кошториси) витрат на виробництво та комплексних статей витрат, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, конструкторська і технологічна документація, результати попередніх аналітичних досліджень тощо

Найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності.

Необхідною запорукою ефективних елементів управління витратами (в тому числі і їх аналізу) є їх обґрунтована класифікація, тобто розподілення витрат на певні класи із урахуванням загальних критеріїв та об'єктивних зв'язків між ними. За чинним П(С)БО 16 «Витрати» операційні витрати поділяють наступним чином:

➤ в розрізі елементів — матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати;

➤ в розрізі статей витрат — собівартість продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Дослідження складу і структури витрат дає можливість виявити ті з них, які мають найбільшу питому вагу, а отже впливають на динаміку витрат. В свою чергу аналіз динаміки витрат допомагає охарактеризувати тенденції їх зміни, розробити заходи їх оптимізації. Зміна поведінки витрат при різних рівнях активності підприємства є важливою інформацією при прийнятті управлінських рішень. Відхилення витрат від визначених норм зумовлене дією багатьох факторів, які у взаємодії між собою впливають на поведінку витрат. Саме тому, оцінюючи поведінку витрат, здійснюють аналіз їхньої залежності від зміни тих чи інших факторів. Такий аналіз дає змогу визначити й зміни планових (розрахункових) показників собівартості та витрат внаслідок відхилень, зумовлених нестандартними ситуаціями.

Аналіз операційних витрат за економічними елементами здійснюють шляхом порівняння фактичних витрат з кошторисом (бюджетом) та досягнутими показниками за минулий період. Для аналізу поелементних витрат за складом та структурою доцільно користуватися табл. 3.

Такий аналіз дає тільки загальне поняття про відхилення операційних витрат. Перераховані нижче елементи є узагальненими, і кожний з них складається з великої кількості більш деталізованих складових, саме тому доцільно їх глибше досліджувати.

Аналіз собівартості продукції у розрізі калькуляційних статей витрат дозволяє виявити зміну собівартості продукції за центрами відповідальності, в окремих структурних підрозділах підприємства, оцінити роботу окремих виконавців, які відповідають за зниження собівартості на відповідній ділянці [4, с.126–136].

При управлінні собівартістю продукції важливо враховувати спосіб включення витрат до собівартості окремих видів продукції. За цією ознакою розрізняють прямі і непрямі витрати.

При аналізі прямих матеріальних витрат необхідно враховувати галузеву належність досліджуваного підприємства. Наприклад, в обробних галузях питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції є досить

значною. Аналіз матеріальних витрат полягає у порівнянні їх фактичного обсягу з плановим (прогнозним) чи базовим і в обчисленні впливу окремих факторів на виявленні відхилення. Кількість факторів і методика їх дослідження залежить від особливостей технологічного процесу, видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, що використовуються.

Таблиця 3. Аналіз операційних витрат за економічними елементами

№ п/п	Елементи витрат	Витрати, тис. грн.			Питома вага витрат, %				
		Попередній рік	За звітний рік		Попередній рік	За звітний рік		Відхилення	
			план	фактично		план	фактично	Від попереднього року	Від плану
1	Матеріальні витрати (за вирахуванням зворотних відходів)	Ф2 р230 гр4	Бюджет витрат	Ф2 р230 гр3	1С/6С*10 0	1D/6D*100	1Е/6Е*100	1Н-1F	1Н-1G
2	Витрати на оплату праці	Ф2р 240 гр4	Бюджет витрат	Ф2р 240гр3	2С/6С*10 0	2D/6D*100	2Е/6Е*100	2Н-2F	2Н-2G
3	Відрахування на соціальні заходи	Ф2 р250 гр4	Бюджет витрат	Ф2р250 гр3	3С/6С*10 0	3D/6D*100	3Е/6Е*100	3Н-3F	3Н-3G
4	Амортизація основних засобів	Ф2 р260 гр4	Бюджет витрат	Ф2р260 гр3	4С/6С*10 0	4D/6D*100	4Е/6Е*100	4Н-4F	4Н-4G
5	Інші витрати	Ф2 р270 гр4	Бюджет витрат	Ф2р270 гр3	5С/6С*10 0	5D/6D*100	5Е/6Е*100	5Н-5F	5Н-5G
6	Підсумок витрат	1С+...+5С	1D+...+5D	1Е+...+5Е	100	100	100	—	—

Загальна сума матеріальних витрат залежить від обсягу та структури виробництва продукції, а також рівня норм матеріальних витрат у собівартості окремих видів продукції. У процесі аналітичного дослідження значна увага приділяється виявленню зміни загальних матеріальних витрат за рахунок:

- зміни рівня фактичних витрат в порівнянні з нормами витрат на окремі види матеріальних ресурсів;
- зміни цін на матеріально-сировинні ресурси і тарифів на енерго-ресурси;
- заміни матеріалів (норм витрат та їх ціни в порівнянні з базовими).

У більшості галузей промисловості витрати на оплату праці мають меншу питому вагу в собівартості продукції, ніж матеріальні витрати. Проте швидке зростання продуктивності праці є одним із найважливіших

джерел зниження собівартості продукції. Зміна прямих витрат на оплату праці формується між прямим впливом аналогічних чинників: зміни обсягу виробленої продукції, зміни структури виробленої продукції та зміни рівня трудових витрат на окремі вироби, а також за рахунок підвищення мінімального рівня оплати праці та індексації заробітної плати.

Особливу увагу необхідно звернути на аналіз елемента «Інші витрати», оскільки він об'єднує досить різні витрати, а саме: платежі на обов'язкове страхування майна підприємства, сплату відсотків за короткострокові кредити і позики, витрати на відрядження, плату стороннім організаціям за охорону, витрати на гарантійний ремонт і обслуговування, оплату послуг зв'язку, плату за оренду окремих об'єктів основних засобів, плату за землі сільськогосподарського призначення, платежі за викиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище, податок з власників транспортних засобів, знос нематеріальних активів та інші.

До комплексних витрат належать транспортно-заготівельні, на підготовку і освоєння виробництва, на утримання і експлуатацію обладнання, загальновиробничі, загальногосподарські і позавиробничі, інші виробничі витрати і втрати від браку. Аналізуючі статті комплексних витрат слід пам'ятати, що деякі з них залежать, а інші — не залежать від обсягу виробництва. Саме тому вони поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

Умовно-змінні витрати порівнюють з фактичними в динаміці за декілька звітних періодів і в такий спосіб оцінюють динаміку змін витрат, абсолютну та відносну економію або перевитрачання, виявляють резерви зниження витрат.

З огляду на кількість і різноманітність видів витрат, які входять до складу непрямих витрат, існує багато причин їх відхилень від відповідного кошторису (бюджету) [5]. Тому комплексні статті витрат, які є умовно-постійними, аналізують за їх складовими, що визначені обліковою політикою підприємства.

Так, до складу загальновиробничих витрат включають:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на комунальні послуги з утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соцзаходи, медстрахування);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки тощо;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на складі; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; сплата простоїв тощо).

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства. Витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції, рекламою, доставкою продукції споживачам, та інші витрати підприємства з реалізації є витратами на збут.

Стратегічний аналіз витрат передбачає порівняння витрат підприємства з його основними конкурентами на всьому ланцюгу, починаючи з купівлі сировини і завершуючи цінами, сплаченими за товар кінцевими споживачами. Підприємство, витрати якого є нижчими порівняно із витратами виробників аналогічної продукції, має можливість реалізовувати товар за нижчою ціною, ніж конкуренти, і таким чином розширювати свою частку ринку, або отримувати вищий прибуток, продаючи продукцію за встановленою на ринку ціною. [3, с.106].

Стратегічний аналіз витрат аналіз має узгоджуватись із стратегічними завданнями та інтересами. Тому необхідність у його застосуванні виникає за умови прагнення підприємства посилити свою конкурентну позицію за рахунок оптимізації чи скорочення витрат у довгостроковій перспективі.

Задачі стратегічного аналізу націлені на визначення головної мети підприємства, яка передбачає, як правило, отримання максимального прибутку через посилення своїх конкурентних переваг. Досягнення стратегічних цілей передбачає розробку тактичних заходів, які на окремих часових відрізках можуть тимчасово збільшувати рівень грошових витрат. Головним критерієм дослідження є визначення таких заходів, які не просто знижують витрати, а дозволяють більш швидкими темпами збільшити дохід і підвищити конкурентоспроможність товару [4, с. 408].

Для забезпечення стратегічного управління рівня операційних витрат підприємства необхідно здійснювати аналіз конкурентної позиції підприємства в межах підприємств відповідної галузі. Для його проведення варто визначити додаткові завдання аналізу: оцінка частки ринку реалізації продукції підприємства на конкретному сегменті галузі функціонування; діагностика розподілу місткості ринку між конкурентами; пошук лідерів та найближчих конкурентів за витратами.

Прийняття рішень про оновлення або модернізацію асортименту потребує проведення структурного аналізу витрат операційної діяльності підприємства за стадіями життєвого циклу продукції. Для цього витрати операційної діяльності мають бути структуровано таким чином:

- довиробничі (розробка формування виробу, виготовлення технологічної оснастки, відпрацювання виробу на технологічність, пусконалагоджувальні роботи, придбання необхідного обладнання);

- виробничі витрати (прямі витрати на вироби, непрямі витрати виробництва);
- позавиробничі витрати (адміністративні та комерційні витрати на збут);
- післявиробничі витрати (утилізація відходів та технологічної оснастки).

За результатами цього аналізу формується інформація про зіставність витрат, що визнаються на виробничій стадії життєвого циклу асортиментної позиції, та інших операційних витрат, що визнаються на довиробничій, позавиробничій та післявиробничій стадіях життєвого циклу асортиментної позиції [5, с. 12].

Більшість підприємств харчової промисловості визначають ціну реалізації продукції на основі її собівартості. Найпоширенішою формою ціноутворення на основі витрат є ціноутворення за принципом «витрати плюс». Ціноутворення за принципом «витрати плюс» полягає в тому, щоб розраховувати ціну продукту шляхом додавання до собівартості націнки. Націнку можна розрахувати на базі [4, с. 210]:

- змінних виробничих витрат;
- повної виробничої собівартості;
- загальних змінних витрат;
- повних витрат.

Розроблення і впровадження стратегічного аналізу витрат в практичну діяльність підприємств слід здійснювати з урахуванням специфіки технологічних процесів, характерних для підприємств окремої галузі, організаційної структури, стилю управління та корпоративної культури, що можуть бути різними для підприємств однієї галузі. Тому на підприємстві необхідно забезпечити:

- узгодженість системи стратегічного управління витратами із системою стратегічного управління підприємством та її складовими підсистемами;
- здатність вибирати і застосовувати такі методи та способи, що сприяють підвищенню ефективності стратегічного аналізу витрат;
- доступність інформації про витрати, що відображатиме реальний стан справ на підприємстві в просторі та часі, для усіх рівнів управління підприємством (для кожного етапу стратегічного аналізу витрат має бути представлена необхідна йому інформація про витрати, а також управлінський апарат різних рівнів повинен бути забезпечений лише необхідною та достовірною інформацією про витрати на підприємстві) [3, с.107].

Основними техніко-економічними напрямками ефективного стратегічного управління витратами переробного промислового підприємства на сучасному етапі можуть стати наступні [10, с.177].

1. Використання прогресивних ресурсощадних технологій виробництва та відходів, оскільки прямі матеріальні витрати складають переважну

частку витрат, що найбільше впливають на виробничу собівартість. На їх поведінку впливають фактори зміни цін, тарифів, транспортно-заготівельних витрат тощо.

2. Зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, робіт, послуг з метою зниження умовно-постійних витрат виробництва, адже темпи зростання загально-виробничих, адміністративних витрат, витрат на збут значно менші за темпи зростання прямих матеріальних, трудових витрат.

3. Оптимізація витрат на оплату праці шляхом зростання продуктивності праці, ліквідації втрат робочого часу, підвищення рівня кваліфікації та трудової дисципліни.

4. Стратегічні управлінські рішення щодо матеріально-сировинного забезпечення виробництва.

5. Здійснення оперативного контролю та аналізу поточних витрат на основі запровадження прогресивних комп'ютерних технологій та прикладних управлінських програм.

6. Удосконалення методик планування, обліку та калькулювання собівартості харчових продуктів та політики ціноутворення з урахуванням стратегічного підходу.

Література

1. Гусарова Л.В. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : конспект лекцій / Л.В. Гусарова. — К.: КНУБА, 2006. — 44 с.

2. Косинська О. В. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств [Електронний ресурс] / О. В. Косинська // Формування ринкових відносин в Україні. — 2011. — № 7(122). — с. 106-110. — Режим доступу до ресурсу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu_2011_7_25.pdf.

3. Костецька Н.І. Теоретичні основи стратегічного аналізу витрат / Н.І. Костецька // Інноваційна економіка. — 2011. — № 7(26). — С. 106–109 — Режим доступу: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv82.pdf.

4. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. — [3-є вид.]. — К.: Лібра, 2006. — 704 с.

5. Омельниченко О. С. Напрями оптимізації витрат у системі управління / О. С. Омельниченко // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». — 2016. — Вип. 4. — Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4901>.

6. Абрамова О.В. Аналіз витрат операційної діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.В. Абрамова. — ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». — К., 2015. — 20 с.

7. Слободян Н. Г. Стратегічні аспекти ціноутворення на підприємствах харчової промисловості / Н. Г. Слободян, А. А. Бугакова // Причорно-

морські економічні студії. — 2017. — Вип. 24. — С. 255-259. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_24_53.

8. Слободян Н. Г. Ціноутворення та управління витратами на підприємствах харчової промисловості / Н. Г. Слободян, О. В. Саухіна // Економічний аналіз. — 2018. — Т. 28(2). — С. 176-181. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2018_28\(2\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2018_28(2)_24).

9. Слободян Н. Г. Організація і методика економічного аналізу : Навч. посіб. — К.: НУХТ, 2013. — 322 с.

10. Слободян Н. Г. Аналіз факторів впливу на поведінку витрат промислового підприємства / Н. Г. Слободян, Н. С. Носенко // Формування ринкових відносин в Україні. — 2017. — № 12. — С. 172–177. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2017_12_33.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

**Скопенко Н.С., д-р екон. наук, проф.,
Євсєєва-Северина І.В., канд. екон. наук, доц.
Удворгелі Л.І., канд. техн. наук, доц.
Капля Д.В., магістрант**

В сучасних умовах господарювання, котрі характеризуються динамічністю ринкового середовища, зростанням конкуренції, для ефективного функціонування та стійкого росту виробничим підприємствам необхідно спрямовувати свою діяльність на шлях інноваційного розвитку, що передбачає залучення нових технологій, створення принципово нової продукції та використання інноваційних методів управління. Обраний підприємством напрям інноваційного розвитку потребує постійного моніторингу рівня досягнення запланованих цілей та оцінювання ефективності прийнятих рішень.

Способи та методи оцінки результативності інноваційної діяльності (інноваційних процесів та проектів) широко описані в економічній літературі. Цією проблематикою займаються багато вітчизняних та зарубіжних науковців [1-27]. Практично у всіх роботах методики оцінки ефективності інноваційної процесів базуються на співвідношенні ефектів і витрат (коефіцієнт економічної ефективності, його зворотна величина, термін окупності додаткових витрат) з подальшим їх порівнянням з нормативною величиною.

Метою даної роботи є дослідження основних методів оцінки інноваційної діяльності (інноваційних процесів та проектів) на виробничих підприємствах та визначати особливості їх застосування.

В умовах ринкової економіки розвиток підприємства можливий лише за умови якісних й структурних змін, які виникають при здійсненні інноваційної діяльності та впровадженні інновацій. Для обґрунтування доцільності впровадження інноваційних проектів, визначення їх економічної

ефективності, необхідно здійснювати комплексну оцінку на протязі всього життєвого циклу інновації.

Оцінка інноваційних проектів повинна ґрунтуватися на наступних принципах [0, с. 87–88]:

1. Розгляд і аналіз інноваційного проекту протягом усього його життєвого циклу (розрахункового періоду) — від моменту виникнення нової ідеї до моменту комерціалізації й практичного застосування.

2. Моделювання потоків продукції, ресурсів, грошових коштів на всіх стадіях (етапах) реалізації інноваційного проекту.

3. Узгодження умов порівняння різних варіантів інноваційного проекту.

4. Принцип урахування фактору часу при оцінці параметрів інноваційного проекту та його зовнішнього економічного оточення.

5. Ефективність інноваційного проекту, оцінюється шляхом порівняння грошового потоку, що формується в процесі експлуатації проекту та початкових вкладів у нього. Проект визнають прибутковим, якщо забезпечується повернення усіх початкових вкладів при прийнятній для всіх учасників проекту нормі доходності.

6. Обов'язкове приведення до справжньої вартості як початкових вкладів, так і суми грошового потоку.

7. Процес дисконтування усіх грошових витрат та надходжень здійснюється за дисконтними ставками, які вибираються в залежності від особливостей інноваційного проекту.

8. Принцип альтернативності, який передбачає врахування різномунітних можливостей використання ресурсів, шляхів досягнення мети інноваційного проекту, вибору найкращих варіантів проектних рішень;

9. Оцінка ефективності інноваційного проекту має здійснюватися шляхом порівняння ситуацій «без проекту» та «з проектом», а не ситуацій «до проекту» і «після нього».

10. Врахування усіх найбільш істотних наслідків інноваційного проекту: економічних, науково-технічних, соціальних, екологічних.

11. Багатоетапність оцінки на стадіях обґрунтування розміру інноваційних витрат, техніко-економічних обґрунтувань, вибору схеми фінансування, моніторингу та інше. На кожному етапі вартість проекту уточнюється.

12. Врахування впливу інфляції, невизначеності й ризиків, а також можливості використання для його реалізації різних валют.

Для всебічного охоплення та врахування різних аспектів у процесі прийняття та реалізації управлінських рішень у інноваційній сфері доцільним є використання різних підходів до оцінювання результатів інноваційної діяльності. Це дасть змогу оцінити ефективність прийнятих рішень як в поточному періоді, за підсумками виконаної роботи, так і на перспективу, з обґрунтуванням витрат усіх необхідних ресурсів для досягнення поставлених цілей з врахуванням чинника невизначеності [0, с. 176].

Використання часової моделі для оцінювання ефективності інноваційної діяльності підприємства передбачає виділення короткострокових, середньострокових і довгострокових критеріїв. Зокрема, короткострокові критерії ефективності охоплюють продуктивність як здатність підприємства забезпечити необхідну кількість і якість продукції відповідно до вимог зовнішнього середовища; якість — як здатність задовольняти певні потреби; ефективність як відношення результатів до вхідних факторів; гнучкість як здатність суб'єкту господарювання перерозподіляти ресурси з одного виду діяльності на інший для виробництва товарів з врахуванням запитів споживачів; задоволеність як вигоди, що отримують покупці та клієнти поряд із тими, що отримують працівники організації (фактор людського капіталу є визначальним для ефективної інноваційної роботи).

Позитивні значення вищевказаних критеріїв дають змогу підприємству ефективно функціонувати у короткостроковому періоді, однак більш тривалий часовий горизонт вимагає врахування середньострокових критеріїв ефективності, таких як конкурентоспроможність, що характеризує стан суб'єкту господарювання та його продукції серед аналогів; ризиковість як можливість чи загрозу відхилення отриманих результатів від очікуваних; відповідність наявного потенціалу (у тому числі й інноваційного) підприємства можливостям утриматись на відповідному ринковому сегменті [0].

Врахування довгострокових критеріїв оцінювання ефективності інноваційних рішень передбачає визначення тенденцій зміни показників, що характеризують результати їх впровадження у довготерміновому періоді на основі застосування математичних методів та моделей прогнозування (табл. 1).

Таблиця 1. Критерії оцінювання ефективності інноваційних рішень

Підходи до оцінки ефективності інноваційних рішень	Завдання	Показники
<i>Короткострокові критерії ефективності інноваційних рішень</i>		
Оцінювання ефективності діяльності	Оцінити ефективність внутрішніх ресурсів для впровадження інновацій	продуктивність діяльності; ефективність; якість; гнучкість; задоволеність
<i>Середньострокові критерії ефективності інноваційних рішень</i>		
Оцінювання ефективності інноваційних проектів	Вибрати альтернативи інноваційним рішенням та обґрунтувати їх ефективність	– NPV — чистий приведений дохід; – PI — індекс прибутковості; – IRR — внутрішня норма прибутковості; – PP — період окупності
Оцінювання ефективності інноваційних рішень на основі бенчмаркінгу	Оцінити ефективність інноваційних рішень на основі порівняння з конкурентами чи аналогами	– конкурентоспроможність інноваційних рішень; – відповідність інноваційної продукції запитам споживачів та потребам ринку; – відповідність обраних сегментів ринку можливостям реалізації та потенціалу підприємства; — критерій ризиковості інноваційних рішень

Підходи до оцінки ефективності інноваційних рішень	Завдання	Показники
<i>Довгострокові критерії ефективності інноваційних рішень</i>		
Оцінювання ефективності інноваційного розвитку на основі прогнозування	Оцінити ефективність інноваційних рішень на основі визначення тенденцій зміни показників їх впровадження та використання	– прогнозування результатів реалізації інноваційних рішень; – прогнозування змін та впливу чинників на ефективність реалізації інноваційних рішень; – врахування впливу зовнішнього середовища на реалізацію інноваційних проектів

Джерело: складено авторами на основі [46, 47,0]

Отже, часова модель ефективності дає змогу на основі підтримання оптимального балансу між критеріями ефективності оцінити результати інноваційної діяльності у часі.

В процесі здійснення інноваційної діяльності на неї впливає цілий ряд різноманітних чинників (табл. 2).

Таблиця 2. Чинники, що впливають на інноваційну діяльність

Система чинників	Чинники, що перешкоджають інноваційній діяльності	Чинники, що сприяють інноваційній діяльності
Техніко-економічні	Відсутність джерел фінансування слабкість матеріально-технічної та наукової бази, високий економічний ризик, відсутність попиту на продукцію, застаріла техніка та технологія, низький науково-технічний потенціал держави, регіонів	Наявність необхідного наукового потенціалу, технічної бази, фінансових ресурсів, розвиток конкуренції та скорочення тривалості життєвого циклу наукоємних товарів, державна підтримка інноваційної діяльності
Організаційно-управлінські	Сталі організаційні структури, надмірна централізація, відсутність інноваційної стратегії, байдужість менеджерів до нововведень, установча замкненість, орієнтація на усталені ринки, недостатність міжнародного науково-технічного співробітництва	Гнучкість організаційних структур, демократичний стиль управління, формування творчих цільових груп, децентралізація, кваліфікований маркетинг, міжнародна науково-технічна кооперація, створення інноваційної інфраструктури
Соціально-психологічні	Опір змінам, зміна стереотипів, страх невизначеності, низький професійний статус новатора, відсутність матеріальних стимулів та умов творчої праці, відплив наукових кадрів	Сприйнятливність до змін, нововведень, моральна та матеріальна винагорода, можливість самореалізації, сприятливий психологічний клімат в колективі, розвиток умов творчої праці

Система чинників	Чинники, що перешкоджають інноваційній діяльності	Чинники, що сприяють інноваційній діяльності
Інформаційно-комунікативні	Недостатня інформація про інновації, джерела їх розроблення та розповсюдження, недостатній обмін інформацією для управління інноваціями, замкнутість і обмеженість міжгалузевих відносин, відсутність достатнього захисту всіх видів власності на інформаційні ресурси	Можливість швидко одержувати необхідну інформацію, правильний вибір інформаційних каналів, придбання ліцензій, патентів, ноу-хау, постійне поповнення інформаційного фонду підприємства, розширення горизонтальних потоків інформації
Правові	Недосконалість законодавчої бази з питань інноваційної діяльності, охорони інтелектуальної власності	Законодавчі заходи (особливі пільги, закони), що заохочують інноваційну діяльність

Джерело: складено авторами за [0, с. 93-94].

Оцінювання ефективності на основі інтеграційного підходу передбачає врахування широкого спектра чинників, що конкретизуються у певних методиках розрахунку. Зокрема, оцінювання ефективності діяльності організації на основі концепції стратегічних карт передбачає використання збалансованої системи показників (BSC) для підприємства та його окремих структурних підрозділів, що беруть участь у формуванні і використанні інноваційного потенціалу підприємства та являє собою збалансовану систему ключових індикаторів діяльності за чотирма напрямками [0, с. 177]:

- фінансові, які характеризують кінцеву ефективність інноваційної діяльності;
- ринкові, які характеризують взаємовідносини з клієнтами і постачальниками;
- внутрішніх бізнес-процесів, які характеризують операційну досконалість;
- навчання і розвитку, які показують рівень персоналу і перспективи розвитку.

Необхідно виділити ключові моменти концепції збалансованої системи показників, що визначають її доцільність для оцінки діяльності вітчизняних підприємств [0]:

- стратегічні карти поєднують кількісні та якісні показники оцінювання ефективності інноваційної діяльності підприємства, які доповнюють інформацію із джерел фінансової звітності і зменшують ризик підприємства на шляху до досягнення коротко- і довгострокових цілей. Діяльність підприємства не зводиться тільки до отримання прибутку в короткостроковій перспективі, тому вона повинна враховувати усі можливі фактори інноваційної діяльності. Зусилля, яких докладає підприємство для поліпшення свого фінансового становища завтра, можуть не дати очікуваного результату в перспективі. Разом з тим, збалансована система показників

дає змогу працівникам організації краще усвідомити зміст своєї роботи та її зміст у загальній стратегії інноваційного розвитку підприємства;

➤ поряд з підсумковими показниками оцінювання результатів діяльності використовуються показники, що характеризують рівень використання ресурсів для здійснення інноваційної діяльності підприємства;

➤ беруться до уваги три періоди розвитку підприємства: минулий, поточний, майбутній, що корегує зусилля підприємства не тільки на поліпшення фінансового стану сьогодні, але і на отримання результату у майбутньому;

➤ передбачається декомпозиція основних показників діяльності організації та їх доведення до низових ланок управління, що дає змогу значно посилити контроль за їх виконанням та враховує фактор децентралізації управління як важливий чинник підвищення ефективності управління підприємством загалом;

➤ виділяються чотири ключові аспекти діяльності організації, які формують конкурентні переваги, необхідні для забезпечення майбутнього успіху.

Складність умов прийняття та реалізації інноваційних рішень потребує нетипових підходів до узагальнення оціночних показників, зокрема групування показників ефективності на запізнілі і випереджувальні індикатори [0, 0, 0]. Запізнілі показники орієнтовані на результати діяльності в кінці періоду і характеризують діяльність за минулий період. Випереджувальні індикатори орієнтовані на оцінювання поточних процесів діяльності і характеризують успіхи на шляху до досягнення цілей.

Необхідно зазначити, що такий поділ є умовним, а деякі автори зазначають, що складність і заплутаність, яка панує над критеріями випередження і запізнення, заперечує доцільність такого поділу, знижує корисність [0, с. 81].

Слід зазначити, що показники оцінювання ефективності інноваційних рішень можна розглядати як критерії, що використовуються для оцінювання фактичних результатів порівняно з очікуваними і є як індикаторами оцінки успіху організації, так і орієнтирами напрямків її майбутньої діяльності, що сприяють єдиній скерованості дій, починаючи з верхньої і закінчуючи нижчими ланками організаційної ієрархії, і саме такий підхід визначає необхідність виділення запізнілих і випереджувальних показників оцінки [0, с. 178].

Враховуючи, що ефективність інноваційної діяльності підприємства забезпечується збалансуванням ефективної роботи різних сфер діяльності на різних етапах прийняття інноваційного рішення, доцільно групувати показники ефективності, які відображають цикл організації «вхід — процес — вихід — вихід» [0, 0] (рис. 1).

Оцінювання ефективності інвестицій посідає центральне місце в процесі обґрунтування та вибору можливих варіантів вкладення коштів у ін-

новаційні проекти, а отже, є запорукою успішного здійснення інноваційної діяльності. Розрізняють прості (статистичні) і ускладнені методи оцінки, засновані на теорії часової вартості грошей (динамічні). Необхідно зазначити, що поряд із перевагами ці методи мають і окремі недоліки.

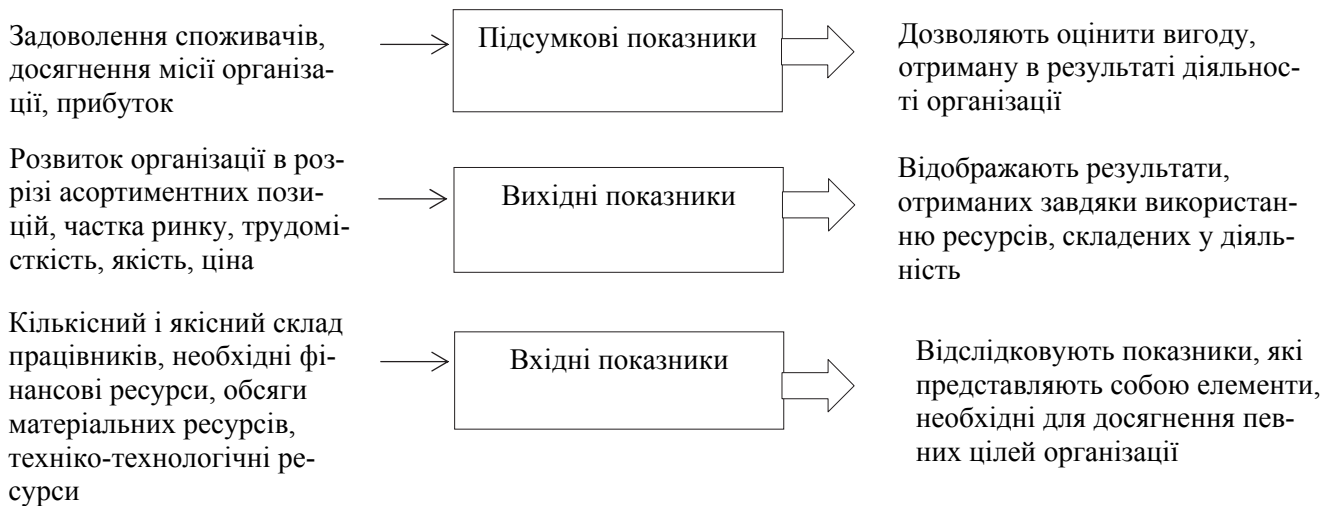


Рис. 1. Види показників ефективності
Складено авторами за [0, 0]

Характеристика основних критеріїв оцінювання інвестицій (NPV — чиста теперішня вартість, PI — індекс дохідності, РВ — період окупності, IRR — внутрішня норма дохідності, ECF — анuitет, еквівалентний річний дохід) у інноваційні проекти наведено у табл. 3.

Таблиця 3. Характеристика основних критеріїв оцінювання інвестицій у інноваційні проекти

Показник	Формула розрахунку	Характеристика
Чистий приведений дохід (чиста теперішня вартість) (NPV)	$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+R)^t}$	NPV — поточна вартість майбутніх грошових потоків. Показник відбиває оцінку зміни економічного потенціалу підприємства у випадку прийняття проекту до розгляду. За $NPV > 0$ можна розглядати питання про прийняття проекту. За $NPV < 0$ проект слід відкинути. За $NPV = 0$ проект не збитковий, але й не принесе прибутку. Під час вибору альтернативних проектів перевага віддається проекту з більш високим показником NPV.
Індекс прибутковості (PI)	$PI = \sum_{i=0}^n \frac{CIF_i}{(1+r)^i} \div \sum_{i=0}^n \frac{COF_i}{(1+r)^i}$	Завдяки PI є можливість зіставити обсяг інвестиційних затрат з майбутнім чистим грошовим потоком проекту. Дає можливість ранжувати проекти за їх привабливістю, але не характеризує абсолютну величину чистого зиску.

Показник	Формула розрахунку	Характеристика
Дисконтний період окупності (DPP)	$DPP = \frac{I_0}{\sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t}}$	Один з найпоширеніших показників оцінки проекту. Показує період, за який буде відшкодовано суму інвестицій. Як правило, використовується для порівняльної оцінки ефективності проектів, але може бути прийнятий як критеріальний. Основний недолік показника в тому, що він не враховує ті чисті грошові потоки, які формуються після періоду окупності інвестиційних витрат
Внутрішній коефіцієнт рентабельності (внутрішня норма окупності) (IRR)	$IRR = i_1 + \frac{NPV_{(i1)}}{NPV_{(i1)} - NPV_{(i2)}} (i_2 - i_1)$	Відображає граничну величину ставки дисконту, вище якої проект стає збитковим. Характеризує максимально допустимий відносний рівень витрат, які можуть бути здійснені у разі реалізації проекту. IRR — ставка дисконту, за якої значення чистого приведенного доходу дорівнює нулю. Показує, за якою ставкою відсотка інвестор повинен вкласти свій капітал, щоб ефективність фінансового вкладення дорівнювала ефективності даного інвестиційного проекту

Джерело: складено на основі [0, 0, 0, 0]

При розрахунку показників ефективності можуть виникати виділити наступні типові помилки [0, с. 309]:

- необґрунтовано завищують ціни та попит на вироблену інноваційну продукцію (ці показники вважаються легко регульованими і, як правило, часто змінюються з метою досягнення прийняттого рівня беззбитковості);
- не приймаються в розрахунок сезонні коливання продажів, затримки платежів та темп інфляції;
- розробники проекту іноді забувають про первісну та подальшу потребу в оборотному капіталі;
- при визначенні величини інвестиційних витрат замість показника чистого оборотного капіталу використовується величина потреби в оборотних коштах (не враховуються короткострокові зобов'язання);
- при розрахунку дисконтних показників економічно невірно використовується величина процентних платежів (присутній подвійний рахунок);
- дається нереалістична оцінка орендного платежу за основні фонди та земельні ділянки (як правило, істотно занижена порівняно із середньоринковим рівнем плати за користування аналогічними об'єктами);
- штучно збільшуються кількість робочих днів у році і коефіцієнт змінності роботи устаткування;
- мається непокритий власними чи позиковими коштами дефіцит готівки в окремі періоди, що не проявляється в річному плані грошових по-

токів (для виявлення нестачі коштів необхідно по першому році помісячно розраховувати план грошових потоків);

- методично неправильно відбувається розрахунок необхідної рентабельності (знижується величина проектної дисконтної ставки);

- план фінансування проекту складається без прив'язки до бухгалтерської звітності (немає погодження з окремими статтями балансу та інших форм звітності);

- завищується ліквідаційна вартість проекту;

- термін реалізації капіталовкладень не відповідає життєвим циклам розвитку продукту на даному ринку;

- відсутнє календарне планування (не складаються графіки будівництва, установки, доставки та технічного доведення обладнання, графіки погашення кредитів і виплати процентних платежів) та ін.

Розробка і впровадження у виробництво нововведень вимагають значних витрат, що мають високий ступінь ризику, якій необхідно завчасно визначити та оцінити. У світовій практиці використовуються різноманітні методи кількісного оцінювання ризиків, але найпоширенішими серед них є: метод коригування норми дисконту; аналіз чутливості; метод сценаріїв; «дерево» рішень; імітаційне моделювання. Наведемо коротку характеристику кожного з методів [0, 0].

Аналіз чутливості — найбільш простий кількісний аналіз ризиків, найчастіше застосовуваний на практиці. Ціль його здійснення — визначення ступеня впливу кожного з факторів на результат проекту. У якості інформаційної основи використовуються дані грошового потоку інвестиційного проекту.

Економіко-математична сутність аналізу чутливості полягає в наступному: на основі базового варіанту проекту визначають очікуване середнє відхилення кожної змінної й розраховують результати проекту у випадку відхилення однієї зі змінних від базового сценарію.

Вважається, що проект є більш чутливим до зміни одного з параметрів базового варіанта, чим до іншого, якщо відхилення першого параметра дає більше відхилення чистого дисконтованого доходу проекту NPV або іншого критерію, обраного для оцінки, у порівнянні з базовим сценарієм.

Аналіз здійснюється при «послідовно-одиничній» зміні кожного параметру, що впливає на проект. Вибір параметрів (ключових змінних) залежить від конкретної спрямованості проекту й значною мірою зумовлюється суб'єктивним психологічним сприйняттям ризикової ситуації. Звичайно при проведенні аналізу чутливості виділяють дві основні категорії параметрів: за їх впливом на обсяг надходжень; за їх впливом на розмір витрат [0, 0].

До параметрів прямого впливу відносять: показники інфляції; фізичний обсяг продажів на ринку; частку компанії на ринку; потенціал росту й коливання ринкового попиту на продукцію; ціну й тенденції її зміни; змінні витрати й тенденції їх зміни; постійні витрати й тенденції їх зміни;

необхідний обсяг інвестицій; вартість капіталу залежно від джерел і умов його формування.

В умовах високої інфляції особливо досліджуються фактори часу: тривалість виробничо-технологічного циклу; час, затрачуваний на реалізацію готової продукції; час, затрачуваний на вступ коштів від реалізації продукції; час затримки платежів; формування й управління запасами; умови формування капіталу.

При цьому тільки одна зі змінних змінює своє значення, на основі чого перераховується нова величина використовуваного критерію (наприклад, чистого дисконтованого доходу від реалізації проекту). Як правило, проведення подібного аналізу здійснюється в декілька кроків [0, 0]:

1. Визначення ключових змінних, які впливають на значення результативного показника (наприклад, на чистий приведений дохід — NPV).

2. Встановлення аналітичної залежності NPV від ключових змінних.

3. Розрахунок базової ситуації — встановлення очікуваного значення NPV за очікуваних значень ключових змінних.

4. Зміна однієї з вхідних змінних на потрібну аналітикові величину (у %). Решта вхідних змінних мають фіксоване значення.

5. Розрахунок нового значення NPV та його зміни у відсотках. 4-й і 5-й кроки проводяться послідовно для всіх вхідних змінних, заносяться до таблиці й відображаються графічно.

6. Розрахунок критичних значень змінних проекту.

7. Аналіз чутливості NPV до зміни вхідних параметрів. Для аналізу факторів найбільш інформативним є розрахунок еластичності — показника, що дозволяє порівняти чутливість результуючої змінної (результату проекту — NPV) до змін різних параметрів. Чутливість відображає еластичність — процентна зміна критерію (NPV), розділена на процентну зміну змінного фактору. Чим більше еластичність, тем більша увага повинна бути приділена фактору й тим більш чутливий проект до його змін.

8. Потім ці змінні ранжирують по модулю еластичності, що дозволяє виявити найбільш чутливі змінні, для яких доцільно провести додаткові дослідження в рамках кількісного аналізу ризиків, і залежно від цього, групуються в три групи (висока, середня, низька).

9. Здійснюється експертна оцінка прогнозованості (висока, середня, низька).

На даний час можливості проведення кількісного аналізу ризиків на належному рівні сильно обмежені відсутністю інформації й достовірних статистичних даних, дорожнечею маркетингових досліджень тощо. А оскільки даний метод не вимагає збору великих обсягів додаткової статистичної інформації, то він широко використовується для аналізу проектних ризиків і втілений у програмному забезпеченні найбільших консалтингових фірм.

Один зі способів проведення аналізу чутливості — це інструментарій математичного програмування [0, с. 320]. Даний метод може використо-

уватися, зокрема, при відборі з множини проектів такі, для яких ступінь ризику не перевищує заданого значення.

Метод сценаріїв поєднує дослідження чутливості результативного показника з аналізом імовірнісних оцінок його відхилень. Аналіз сценаріїв розвитку проекту дозволяє оцінити вплив на проект можливої одночасної переміни декількох змінних через імовірність кожного сценарію. Використовується із застосуванням спеціальних комп'ютерних програм (імітаційне моделювання) або електронних таблиць. У результаті формуються 3–5 сценаріїв розвитку проекту.

Кожному сценарію повинні відповідати [0]:

- набір значень вихідних змінних;
- розраховане значення результуючих показників;
- імовірність настання даного сценарію розвитку проекту, що обґрунтована експертним шляхом.

Як правило, процедура використання даного методу в процесі аналізу ризиків інноваційного проекту передбачає виконання таких кроків:

1. Визначення декількох варіантів змін ключових вихідних показників (песимістичний, найбільш імовірний й оптимістичний).
2. Обґрунтування для кожного варіанту змін його ймовірнісної оцінки.
3. Розрахунок для кожного варіанту ймовірного значення критерію NPV (або IRR, PI), а також оцінки його відхилень від середнього значення.
4. Аналіз імовірнісних розподілів здобутих результатів.
5. Проект із найменшими стандартним відхиленням і коефіцієнтом варіації вважається менш ризикованим.

Основна перевага методу полягає в тому, що відхилення параметрів розраховуються з урахуванням їх взаємозалежностей (кореляції). У якості можливих варіантів при проведенні аналізу звичайно будують як мінімум три сценарії: песимістичний, оптимістичний і найбільш імовірний (реалістичний).

Метод «дерева рішень». використовують, коли потрібно прийняти декілька рішень в умовах невизначеності, коли кожне наступне рішення залежить від результатів попереднього, тобто розглядається структура проблеми. «Дерево рішень» складається з вершин і гілок, вершини — місця розгалужень [0]. Вершина, в яку не входить жодна гілка, називається коренем дерева. Вершина, з якої не виходить жодна гілка, називається листом. Якщо з кожної нелистої вершини виходить не більше двох гілок, дерево називається бінарним. На дереві кожна вершина може бути асоційована з вибором, який повинен бути зроблений, тому назвемо її точкою рішень. Дерево малюють зліва направо. Останні вершини на схемі називають точки шансів. Із точок шансів виростають гілки з листками, вони показують величини кінцевих результатів. Гілки — можливі альтернативні рішення, що можуть бути прийняті, та можливі наслідки цих рішень (результати). «Дерево» рішень точно показує всю сукупність можливих результатів і зв'язок між діями та наслідками. Так як суб'єкт, що приймає

рішення, не може впливати на появу результатів, то він розраховує ймовірність їх появи.

Коли всі рішення та всі результати показано на «дереві» рішень, можна розрахувати кожен із варіантів та оцінити його вартісний результат, а потім обрати оптимальний (найбільший із погляду прибутків і найменший з погляду витрат). Рішення, які приймаються за допомогою «дерева рішень», залежать від ймовірностей результатів. Обираючи рішення, потрібно знати, наскільки воно залежить від змін ймовірностей і, відповідно, наскільки можна розраховувати на прийняте рішення — тобто чутливість рішення. Різновиди «дерева рішень»: однорівневе, дворівневе, багаторівневе.

Використання даного методу припускає виконання таких кроків [0]:

1. Визначають для кожного моменту часу t проблему та всі можливі варіанти подальших подій.
2. Відкладають на дереві вершину, що відповідає проблемі, та вихідні з неї дуги гілки.
3. Кожній вихідній гілці приписують її грошову та ймовірнісну оцінку.
4. Виходячи зі значень усіх вершин і дуг, розраховують імовірне значення критерію NPV (або IRR, PI).
5. Проводять аналіз імовірнісних розподілів здобутих результатів.

Метод найбільш корисний у тих випадках, коли рішення, що приймаються в даний момент, залежать від рішень, прийнятих раніше, і, у свою чергу, визначають сценарії подальшого розвитку подій.

В таблиці 4 наведені переваги та недоліки основних методів кількісної оцінки ризику інноваційних проектів.

Таблиця 4. Переваги та недоліки основних методів кількісної оцінки ризиків інноваційних проектів

Метод	Переваги	Недоліки
Аналіз чутливості	Метод є гарною ілюстрацією впливу окремих вихідних чинників на кінцевий результат. Завдяки методу ГР оптимізується щодо формування найкращої схеми проекту в умовах обмежених фінансових ресурсів	Не дає можливості оцінити ймовірність відхилень результатів проекту від очікуваних значень. Зміна одного чинника розглядається ізольовано, а на практиці всі економічні чинники корельовані і впливають на результати проекту разом
Метод сценаріїв	Відхилення результативного показника розраховується з урахуванням взаємовпливу діючих факторів. Сприяє отриманню достатньо наочної картини для різноманітних варіантів. Може бути легко реалізований у середовищі Excel	Існує певна складність побудови реалістичних сценаріїв «найгіршого» та «найкращого» поєднання подій; розрахунку значень ймовірностей здійснення даних сценаріїв. Прояв наслідків обмеженої кількості ймовірних комбінацій змінних
Метод «дерева» рішень	Послідовно оцінюються наслідки кожної можливої вихідної події та обчислюється максимальна ймовірність кінцевої події	Значні витрати часу на проведення досліджень. Можлива недооцінка ланки будь-якої системи

Джерело: складено авторами на основі [0, 0]

Аналіз даних таблиці 4. показав, що кожен із методів має свої переваги та недоліки, і всі вони можуть використовуватися задля оцінювання ризиків інноваційних проектів.

Інноваційна діяльність є запорукою стійкого розвитку підприємств. За методикою Т. Бурмака пропонується визначати рівень розвитку суб'єкту господарювання за формулою [0, с. 263-268]:

$$P_p = \sqrt{\alpha_1 P_k^2 + \alpha_2 P_n^2}, \quad (1)$$

де P_p — рівень розвитку підприємства, част. од.; P_k — рівень конкурентоспроможності підприємства, част. од.; P_n — рівень потенціалу підприємства, част. од.; α_1 та α_2 — коефіцієнти вагомості, що характеризують значимість відповідно конкурентоспроможності й потенціалу.

Рівні конкурентоспроможності і потенціалу підприємства змінюються в межах від 0 до 1. У зв'язку з цим мінімально можливий рівень розвитку підприємства дорівнює нулю, а максимально можливий рівень — одиниці. Залежно від специфіки ринку товарів (послуг) на якому здійснює свою діяльність підприємство коефіцієнти α_1 і α_2 можуть змінюватися. У методології Т. Бурмака запропоновано чисельні показники коефіцієнтів α_1 і α_2 приймати на рівні 0,58 та 0,42 відповідно. Отже, загальна формула для оцінки рівня розвитку підприємства приймає вигляд формули [0, с. 263–268]:

$$P_p = \sqrt{0,58P_k^2 + 0,42P_n^2}. \quad (2)$$

Запропонована оцінка рівня розвитку враховує весь спектр зовнішніх та внутрішніх факторів, які впливають на розвиток підприємства.

Адаптуючи запропоновану методику для оцінки рівня інноваційного розвитку пропонуємо врахувати наступні зміни: оскільки рівень конкурентоспроможності для кожного підприємства є різним, пропонується використати метод визначення конкурентоспроможності підприємства на основі оцінки конкурентоспроможності його продукції.

Так, автори [0, с. 14] наводять визначення конкурентоспроможності підприємства як здатність підприємства боротися за ринок (збільшувати, зменшувати або зберігати займану частку ринку в залежності від стратегії підприємства). Це досягається на основі впровадження інноваційної техніки і технології (що дає екологічні, соціальні та економічні ефекти), максимально ефективного використання резервів підприємства, досягнення високого рівня інвестиційної привабливості, що в сукупності забезпечує випуск конкурентної продукції. На основі даного визначення пропонуються метод оцінки конкурентоспроможності підприємства з урахуванням диференціації виробленої продукції, шляхом знаходження середньозваженого значення серед показників конкурентоспроможності по кожному виду продукції, де в якості вагових коефіцієнтів виступають обсяги реалізації відповідного виду продукції, конкурентоспроможність визначається за формулою:

$$K = \sum a_i \cdot k_i, \quad (3)$$

де K — конкурентоспроможність підприємства; a_i — питома вага i -го виду продукції в загальному обсязі продажів; k_i — конкурентоспроможність i -го виду продукції.

Розрахунок показника конкурентоспроможності по кожному виду продукції здійснюється шляхом знаходження відношення параметричного (П) і економічного (Е) індексів за формулою:

$$k_i = \frac{\text{П}}{\text{Е}}. \quad (4)$$

Параметричний індекс являє собою сукупну оцінку якісних параметрів продукції, економічний — вартісних. У свою чергу, розрахунок зазначених індексів здійснюється шляхом складання приватних індексів по кожному оцінюваному параметру з урахуванням вагових коефіцієнтів. Перелік вартісних і якісних параметрів, а також вага кожного з параметрів встановлюється експертним шляхом.

Другою складовою оцінки інноваційного розвитку за методикою Т. Бурмака є розрахунок інноваційного потенціалу. Критерії оцінки інноваційного потенціалу підприємства наведено в табл. 5.

Таблиця 5. Критерії оцінки інноваційного потенціалу підприємства

№	Назва показника	Вага показника P_i	Кількісне значення критерію K_i (0 до 10)
а) Організаційно-управлінський потенціал підприємства			
1.	Наявність і характеристики підрозділів аналізу, маркетингу, прогнозування, стратегічного планування та ін.	6	0 — 10
б) Кадровий потенціал підприємства			
2.	Рівень освіти і кваліфікації менеджерів вищої ланки	9	0 — 10
3.	Рівень освіти і кваліфікації менеджерів середньої ланки (керівники відділів)	7	0 — 10
4.	Середній вік працівників в основному виробництві	3	0 — 10
	в науково-технологічному секторі	4	0 — 10
	в управлінні	5	0 — 10
5.	Доля затрат на навчання персоналу в загальноновиробничих витратах	5	0 — 10
в) Виробничий і науково-технічний потенціал			
6.	Вікова структура основного виробничого обладнання	6	0 — 10
7.	Сертифікованість виробництва	10	0 — 10
8.	Наявність на балансі та показники використання об'єктів інтелектуальної власності	5	0 — 10
9.	Рівень технологій виробництва	8	0 — 10

Джерело: складено авторами на основі [0]

Розрахунок інноваційного потенціалу підприємства відбувається за формулою [0, с. 266]:

$$\Pi = \frac{\sum_{i=1}^n K_i P_i}{\sum_{i=1}^n P_i}, \quad (5)$$

де Π — інноваційний потенціал підприємства; K_i — числове значення i -го критерію; P_i — ваговий коефіцієнт відповідного критерію; n — кількість критеріїв оцінки.

Пропонується вважати інноваційний потенціал підприємства «високим», якщо розрахункове значення його Π знаходиться в межах 8 — 10, «середнім», якщо Π отриманий в інтервалі 4 — 7,9, і «низьким» при $\Pi < 4$ [0, с. 226].

Успішне функціонування, досягнення стратегічних переваг, стає зростання підприємств в сучасних умовах господарювання в значній мірі залежить від ефективної інноваційної діяльності. Результативність інноваційної діяльності визначається, перш за все, наявністю необхідних внутрішніх і зовнішніх джерел фінансування інновацій, можливістю їх швидкої мобілізації, зацікавленістю інвестора в підтримці інноваційного розвитку.

Інвестиційна підтримка інноваційного розвитку підприємств залежить від специфічних особливостей інвестицій, таких як тривалість періоду окупності при реалізації інновацій, підвищений ризик реалізації, нерівномірність надходження доходів від здійснення інвестицій.

Ухвалення рішення про доцільність впровадження окремих інноваційних проектів має спиратися на результати аналізу показників, що враховують різноманітні ефекти (науково-технічний, економічний, ресурсний, соціальний та екологічний).

Оскільки процес реалізації інноваційного проекту займає значний проміжок часу, його ефективність підпадає під вплив невизначеності як внутрішньої, так і зовнішнього середовища. Враховуючи це, при оцінці економічної ефективності інновацій важливо не тільки визначити очікуваний рівень відповідних показників, а й встановити, яка ймовірність їх досягнення.

Саме тому, вважаємо, що для комплексної оцінки інноваційного розвитку та ефективності інноваційної діяльності виробничого підприємства доцільним буде використовувати декілька методичних підходів.

Література

1. Амоша А. Інноваційний шлях розвитку України: проблеми та рішення / А. Амоша // Економіст. — 2005. — № 6. — С. 28–32.
2. Антонюк Л.Л. Інновації: теорія, механізм розробки та комерціалізації: Монографія [Текст] / Л.Л. Антонюк, А.М. Поручник, В.С. Савчук — К.: КНЕУ, 2003. — 394 с.
3. Бузько І. Р. Стратегічне управління інноваціями та інноваційна діяльність підприємства. За редакцією І. Р. Бузько, Г. О. Голубченко. — Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2002. — 176 с.

4. Бурлака В. Пріоритети інноваційного розвитку в українській економіці / В. Бурлака // Діловий вісник. — 2010. — № 12 (199). — С. 18–22.
5. Бурмака М.М., Бурмака Т.М. Управління розвитком підприємства (на прикладі підприємств будівельної галузі): [монографія]. — Харків: ХНАДУ, 2011. — 204 с.
6. Бурмака Т. М., Оцінка рівня розвитку підприємства/ Т. М. Бурмака // Науковий вісник будівництва.– Х. ХДТУБА — 2004 — Вип. № 27 — С. 263–268.
7. Гудзь О. Є. Роль інновацій щодо забезпечення конкурентоспроможності та ефективності підприємства / О. Є. Гудзь // Вісник ХНТУСГ: Економічні науки. – 2015. — Вип. 161. — С. 3–11.
8. Друкер П. Ф. Задачі менеджменту в ХХІ столітті / П. Ф. Друкер — М.: ТОВ «І. Д. Вільямс», 2006. — 236 с.
9. Друкер П. Ф. Епоха разрыва: ориентиры для нашего меняющегося общества / П. Ф. Друкер. — М. : Вильямс, 2007. — 323 с.
10. Інноваційний розвиток в Україні : наявний потенціал і ключові проблеми його реалізації. Аналітична доповідь центру Разумкова // Національна безпека і оборона. — 2017. — № 7. — С. 2–14.
11. Конкурентоспособность предприятия: учеб. пособие / Л.Н. Чайникова, В.Н. Чайников. — Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. — 192 с.
12. Луциків І. Економічна суть інноваційної діяльності / І.Луциків // Галицький економічний вісник. — 2010. — №2 (27). — С. 89–95.
13. Маслак О.О. Чинники впливу на інноваційну діяльність промислових підприємств / О.О. Маслак, К.О. Дорошкевич // Науковий вісник НЛТУ України. — 2012. — Вип. 22.8. — С. 269–274.
14. Микитюк П.П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств: монографія / П. П. Микитюк. — Тернопіль: Тернограф, 2009. — 304 с.
15. Микитюк П.П. Інноваційна діяльність: навч. посіб. / П. П. Микитюк, Б. Г. Сенів. — К. : Центр навч. літ., 2009. — 392 с.
16. Нивен Пол Р. Сбалансированная система показателей: Пер. с англ. — М.: Издат. дом «Вильямс», 2002. — 317 с.
17. Нили Э. Призма эффективности: Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управление им / Э. Нили, К. Адамс, М. Кеннерли: Пер. с англ. — Днепропетровск: Баланс Клуб, 2003. — 400 с.
18. Ольве Н.-Г. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / Н.-Г. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер: Пер. с англ. — М.: Издат. дом «Вильямс», 2004. — 304 с.
19. Полянська А.С. Сучасні підходи до оцінювання ефективності інноваційної діяльності підприємства. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/18748/1/37-175-180.pdf>.

20. Стасюк Н.Р., Греськів І.Р. Методи оцінювання ефективності інвестиційних проектів: переваги та недоліки // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. — 2015. — № 6. — С. 306–309.

21. Федулова Л. І. Концептуальні засади формування інноваційної системи підприємств /Л. І. Федулова // Актуальні проблеми економіки. — 2014. — № 10. — С. 195–205.

22. Харів П. С.. Інноваційна діяльність підприємства та економічна оцінка інноваційних процесів. — Тернопіль: «Економічна думка», 2003. — 326 с.

23. Хомутський Д. Оцінка ефективності інновацій / Д. Хомутський // Управління компанією. — 2006. — № 2. — С. 34–37.

24. Череп А.В. Розвиток інноваційної діяльності в Україні в сучасних умовах / А.В. Череп, С.І. Васильєва // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 5, Т. 3. — С. 7.

25. Чернобай Л. Інноваційна діяльність підприємств: сутнісна характеристика та проблеми її активізування / Л. Чернобай, С. Стоцько // Демократичне врядування. — 2012. — № 10. — С. 27–34.

26. Чорна М. В. Оцінка ефективності інноваційної діяльності підприємств: Ч45 монографія / М. В. Чорна, С. В. Глухова. — Харків : ХДУХТ, 2012. — 210 с.

27. Чумак Л.Ф. Інноваційна діяльність підприємства в сучасних умовах // Бізнес Інформ. — 2012. — № 12. — С. 209–212.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДЛЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ГРАНДІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ УКРАЇНИ

Редзюк Т.Ю., ст. викладач

Головним завданням визначилось – зміна форми господарювання, із попередньої, до ринкової. Україна розпочала етап зміни економіки, цей початок поклали важливі реформи у галузі економічної діяльності. Вступ України до системи світового ринку є важливою частиною довгоочікуваних змін. Бажання України стати частиною Світової Організації Торгівлі (СОТ) та Європ. Союзу (ЄС) має першочергове значення, як для людей, так і для держави. На жаль давня система бух. обліку, а також форми звітності, разом із контролем є досить відсталою від стандартів міжнародної системи- через це, потрібна докорінна переміна в цих напрямках.

Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значення для розвитку бухгалтерського обліку в Україні присвячені праці таких вітчизняних вчених як: І. М. Белова, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко,

В. М. Жук, О. П. Петрук, Л. Г. Ловінська, Н. О. Лоханова, Л. П. Нищенко, В. М. Пархоменко, Н. В. Семенишена, В. Г. Швець та ін.

Мета дослідження — проаналізувати та дослідити основні нормативні документи для європейських грантів в бухгалтерському обліку України.

Об'єкт дослідження — бухгалтерський облік України

Предмет дослідження — аналіз нормативних документів для європейських грантів в бухгалтерському обліку України.

Інтеграція України в європейське середовище вимагає відповідних змін і у бухгалтерській практиці. Як відомо, одним з головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств, є положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П (с) БО). Світова облікова практика спирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

На сьогодні затверджені і діють 28 таких положень, що регламентують ведення обліку [4, с. 296–297].

В якості національних запроваджено міжнародні принципи щодо:

➤ побудови і застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

➤ визначення методів та принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в спеціальних нормативно-правових актах-положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П (с) БО);

➤ регулювання питань методології обліку та фінансової звітності виключно Мінфіном України, а самих форм звітності лише за погодженням з Держкомстатом України, тобто усунення від цієї справи галузевих міністерств.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» надає наступні визначення, які, у свою чергу, можуть надавати правову базу визначення гранту:

1. Безповоротні позики — це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

2. Гранти, які мають зв'язок із активами — це гранти держави, головною частиною угодження яких є те, що суб'єкт господарювання, що є дійсним до усіх критерій видачі грантів, здійснить покупку, створить або зміненним шляхом отримає довгострокові активи. Умови, які можуть обмежити варіацію чи локацію активів, чи якимось чином вплинути на час, в який активи можна купити чи стримувати мають здатність бути додатковими.

3. Гранти, які стосуються доходу — це змінні гранти держави, крім тих, що мають зв'язок з активами.

4. Державні гранти — це вклад держави у виді передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання

певних умов, що пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.

Перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку відкриває багато можливостей для підприємств, тому слід приділяти увагу особливостям законів, рівня економічного розвитку, дотримуватись методів та всіх необхідних нормативів.

Що стосується нормативного регулювання бухгалтерського обліку державної допомоги, то в міжнародній практиці використовується Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [2], який регулює процес визнання, оцінки та відображення державної допомоги у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а в національній практиці бухгалтерського обліку поняття «державна допомога» ототожнюється з цільовим фінансуванням, облік якого ведеться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [1]. На документування обліку державної допомоги впливає процедура її отримання.

1. Надання суб'єктом господарювання (отримувачем) надавачу державної допомоги інформації про господарську діяльність, про державну допомогу отриману за останні 5 років, правові підстави її отримання, форму, мету.

2. Надавач повідомляє регулятора про нову державну допомогу, окрім допомоги, що згідно з законодавством не підлягає такому повідомленню, з наданням необхідної інформації.

3. Розгляд регулятором повідомлення про державну допомогу.

4. Прийняття рішення регулятором про допустимість державної допомоги або про визнання підтримки суб'єкта господарювання такою, що не є державною допомогою, або про її недопустимість.

5. Отримання державної допомоги суб'єктом господарювання [3, с. 67–68].

МСБО 20 визначає два методи обліку державної допомоги: метод капіталу та метод доходу. Метод капіталу передбачає відображення таких надходжень у складі власного капіталу підприємства (найчастіше належить до іншого сукупного доходу) поза прибутком або збитком, а згідно з методом доходу — у складі прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів. П(с)БО 15 визначає лише один метод — доходу.

За своєю сутністю облікове відображення державних грантів схоже до методики відображення цільового фінансування в українській практиці. Оскільки згідно з п. 12 МСБО 20: «державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися» [2]. Схоже трактування

існує і в П(с)БО 15, в якому вказано визнавати цільове фінансування як дохід в тих періодах, коли були понесені відповідні витрати, пов'язані з отриманим цільовим фінансуванням.

Відображення в бухгалтерському обліку державної допомоги (грантів), що пов'язані з активами, згідно з МСБО 20 відбувається двома способами: — шляхом зменшення вартості активу, під який отримано грант («нетто-основа»); — шляхом відображення гранту у складі доходів майбутніх періодів з наступним поступовим списанням.

Національний стандарт визначає лише варіант через відображення у складі доходів майбутніх періодів з поступовим списанням їх на доходи протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів пропорційно сумі нарахованої амортизації. В цілому облікове відображення отриманої державної допомоги в системі бухгалтерського обліку підприємства згідно з МСБО 20 та П(с)БО 15 є гармонізованим. Але вітчизняне законодавство в сфері бухгалтерського обліку державної допомоги є досить вузьким та повністю не розкриває суть такої категорії, як «державна допомога» та не надає відповідей на багато питань, що можуть виникати у облікового працівника. Тому в більшості випадків необхідним є звернення до МСБО 20 та використання професійного судження бухгалтера. З метою ефективного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності необхідно узгодити норми міжнародних стандартів з існуючими в Україні П(с)БО. Тобто потрібно створити і впровадити нову нормативну базу бухгалтерського обліку, вирішити проблеми регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні [5].

Отже, МСБО виступають основою національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах і сприяють поліпшенню та гармонізації фінансової звітності у світі. Існує стратегічна необхідність адаптації вітчизняної системи обліку і звітності до МСБО з урахуванням реалій в економіці та національних інтересів України в перехідний період до ринку. Виходом з цієї ситуації може стати дворівневе представлення звітної документації. Гармонізація законодавства визначається як приведення відповідно до законодавства держав-членів та країн — не членів відповідно до вимог ЄС на підставі правових актів ЄС.

Література

1. Бухгалтерський облік 15 «Дохід»: Положення (стандарт) від 29.11.1999 р. № 290 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

2. Бухгалтерський облік 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»: Міжнародний стандарт від 01.01.2012 р. № 929_041 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041.

3. Волокитін Д. Правові аспекти надання незначної державної допомоги суб'єктам господарювання / Д. Волокитін // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — 2018. — № 4. — С. 67–68 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/04\(99\)/10.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/04(99)/10.pdf).

4. Резнікова В. В., Орлова О. С. Перспективи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Адміністративне право і процес. № 1 (11). 2015. С. 296–297. URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015>.

5. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів. Інноваційна економіка. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf.

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС, ПОДАТКОВА СИСТЕМА, ВИДИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

**Ткаченко Н.М. д-р екон. наук, професор,
академік АЕН України**

Одним із головних завдань переходу України до ринкової економіки було створення ефективної податкової системи, яка б забезпечувала розвиток господарського комплексу країни, відповідним чином регулювала економічні відносини. Зміни, що відбувались у Податковому кодексі України, складових податкового законодавства України обумовлюються сферою діяльності податкової системи України та взятими на себе Україною зобов'язаннями в рамках діючої Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Сфера діяльності податкової системи України підлягає постійному впливу економічних процесів, що відбуваються в суспільстві, тому потребує періодичного внесення змін як до самого Податкового кодексу, так і до складових всього податкового законодавства України, підтвердженням цьому є неодноразові унормовані зміни та доповнення, починаючи з 2000 року (9-ти кратне видання Податкового кодексу України, останні датовані 2019 р.). Тому відстеження внесених до податкового законодавства змін на предмет узгодженості з усім законодавством держави та нормативів щодо вимог держав-партнерів у цій сфері діяльності є важливим завданням як науковців, так і практиків, які забезпечують контроль за додержанням податкового законодавства та збором всіх видів податків, правильність їх обчислення, повноту та своєчасність сплати до бюджетів.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справлення податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні та порядок їх адміністрування у платників податків та зборів; їх права та обов'язки, компетенції контро-

люючих органів; повноваження і обов'язки посадових осіб під час здійснення податкового контролю; а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 4.1 статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Внесення змін до Податкового кодексу України може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього кодексу.

Податкове законодавство України складається з Конституції України [1], Податкового кодексу України [2], Митного Кодексу України [3] та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщенням товарів через митний кордон України (законами з митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи, Рішень Верховної Ради Автономної республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України.

Податкова система — це сукупність податків, зборів та інших платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати їх у встановленому законодавством порядку.

Умовами оподаткування, що характеризують податкову систему, є:

- види податків;
- порядок встановлення і введення в дію податків;
- порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів;
- права та обов'язки платників податків;
- відповідальність учасників податкових відносин.

Податкові системи у різних країнах різні.

Податкова система в Україні, базується на вимозі системності, сутність якої полягає в тому, що всі податки повинні бути взаємопов'язані між собою, органічно доповнювати один одного, не входити у протиріччя з системою в цілому та іншими її елементами. Системний підхід означає, що в податковій системі повинні реалізовуватись всі функції податків: фіскальна, розподільча, регулююча, стимулююча тощо.

Побудова податкової системи України ґрунтується на наступних принципах:

- формування доходів бюджету відбувається тільки в процесі перерозподілу створеного в суспільстві валового національного продукту;

➤ встановлення рівноцінних прав і обов'язків перед бюджетами для всіх форм власності;

➤ використання фінансових результатів з метою встановлення оптимального співвідношення між доходами власників підприємств, їх працівниками та державою, між коштами, що направляються на споживання та накопичення.

Податкова система України включає:

- 1) підсистему оподаткування фізичних осіб;
- 2) підсистему оподаткування юридичних осіб.

Податкова політика — це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків.

Становлення і розвиток податкової системи держави відбувається через податкову політику держави, економічну ефективність та соціальну справедливість.

Ефективність податкової системи залежить від двох факторів:

- 1) реальності побудови системи;
- 2) рівня організації податкової служби держави.

Податкова служба — це сукупність державних органів, які організують і контролюють надходження податків та окремих видів неоподаткованих платежів.

В Україні формування податкової системи розпочалося у 1991 році, що було обумовлено переходом від системи платежів у бюджеті до системи оподаткування. До цього часу окремих податкових органів не існувало. У складі Міністерства фінансів та його підрозділів в містах, районах, областях виділялись відповідні управління, відділи та інспекції державних доходів. Відділи та інспекції несли відповідальність за дотримання діючого порядку справляння бюджетних платежів та виконання плану їх надходжень до бюджету.

Міністерством фінансів України у 1991 році створено Державну податкову інспекцію України.

У 1996 році на базі Державної податкової інспекції України та відповідних підрозділів Міністерства внутрішніх справ України з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування створено Державну податкову адміністрацію України, якій надано статус центрального органу виконавчої влади.

До системи органів Державної податкової служби належать:

- вищий рівень — Державна податкова адміністрація України;
- середній рівень — державні податкові адміністрації а Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- інший (базовий) рівень — державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя); районні служби у містах (органи державної податкової служби), у яких знаходяться відповідні спеціальні підрозділи з боротьби з податковими порушеннями, тобто податкова міліція.

Основними завданнями органів державної податкової служби є:

➤ здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неоподаткованих доходів установлених законодавством (податки, інші платежі);

➤ внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

➤ прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;

➤ формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів, єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб.

Складові податкової системи України

1. Податок на прибуток підприємств

Платниками податку на прибуток є:

➤ з числа резидентів — суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами; їх філії виділені та інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади;

➤ з числа нерезидентів — фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законом;

➤ постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників;

➤ об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань. Тобто для визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток необхідно відзначити відповідну суму амортизаційних відрахувань.

2. Податок з доходів фізичних осіб

Податок з доходів фізичних осіб — плата фізичної особи за послуги, які надаються її територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок.

Суб'єктами оподаткування є:

➤ платники податку — резиденти, які отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так й іноземні доходи;

➤ нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України — будь-які фізичні особи незалежно від віку. При цьому неповнолітні діти звільняються від зобов'язання подавати податкову декларацію і таким чином можуть не сплачувати податок з доходів, отримуваних від осіб, які є податковими агентами;

➤ податкові агенти — залежно від способу визначення об'єкту оподаткування поділяються на роботодавців, податкових агентів, які сплачують доходи, відмінні від заробітної плати.

Не є платниками податку нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України і мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені на умовах взаємності міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, щодо доходів, одержаних ним безпосередньо від здійснення такої дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором іншої діяльності.

Об'єктом оподаткування для:

➤ резидента є:

✓ загальний місячний оподатковуваний дохід;

✓ чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;

✓ доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;

✓ іноземні доходи;

➤ нерезидента є:

✓ загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;

✓ загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;

✓ доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті.

3. Податок на додану вартість

Податок на додану вартість охоплює практично усі сторони життєдіяльності не лише суб'єктів підприємницької діяльності, а й інших юридичних та фізичних осіб, що здійснюють операції з поставки товарів (робіт, послуг), які підлягають оподаткуванню цим податком. Він є одним із основних джерел доходної частини бюджету.

При поставці товарів підприємство включає до його ціни суму податку на додану вартість. Після того, як покупець придбає товар, а кошти від поставки надійдуть на підприємство, одержаний дохід зменшується на суму податку, а податок сплачується до бюджету.

Відповідно до законодавства України платниками податку на додану вартість (ПДВ) є:

1) будь-які особи, які здійснюють господарську діяльність та за своїм добровільним рішенням зареєструвалися платниками ПДВ;

- 2) особи, що підлягають обов'язковій реєстрації, як платники податку;
- 3) будь-які особи, що імпортують товари (супутні послуги) на митну територію України.

Обов'язковій реєстрації підлягають:

1) особи, у яких загальна сума здійснених операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх дванадцяти місяців сукупно перевищує 30000 грн. (без ПДВ);

2) особи, уповноважені вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності та підприємствами зв'язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податку;

3) особи, які поставляють товари (послуги) на митній території України з використанням локальної або глобальної комп'ютерних мереж при цьому особи-нерезиденти можуть здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на Україні.

4. Акцизний збір

Акцизний збір — це збір на окремі товари, який визначається відповідними законами України. До таких товарів відносять: алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби та інші.

Платниками акцизного збору є суб'єкти підприємницької діяльності, які виготовляють або імпортують підакцизні товари.

5. Мито

Митні доходи — це складова частина доходів Державного бюджету.

Запровадження мита переслідує декілька цілей: фіскальні, економічні (захист вітчизняних товарів від конкуренції з імпортними), поточні. Запровадження мита може мати на меті здійснення економічного тиску на відповідні держави або надання їм режиму найбільшого сприяння з політичних мотивів. Фіскальна ціль має другорядне значення.

Порядок встановлення митних доходів урегульований Митним кодексом України, Декретами Кабінету Міністрів України.

Митний тариф України затверджується Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Платниками мита є суб'єкти підприємницької діяльності при здійсненні експортно-імпортних операцій, громадяни України, особи без громадянства, які ввозять, вивозять або пересилають товари через митний кордон України.

Об'єктом оподаткування є митна вартість товарів або інших предметів, які переміщуються через митний кордон України, або їх кількісні показники. Для визначення митної вартості валюта контракту перераховується у національну валюту України за курсом НБУ, що діє на день подання декларації.

Ставки мита встановлюються або у відсотках або у твердій сумі від митної вартості товару і є єдиними на всій території держави.

6. Плата за землю

В Україні користування землею є платним. Плата за землю здійснюється згідно Податкового кодексу України [2]. Плата (податок) за землю відноситься до загальнодержавних податків і зборів.

Суб'єктом плати (податку) за землю (платником) є власник земельної ділянки або землекористувач у тому числі орендар.

Право власності та право постійного користування на земельну ділянку виникає після отримання її власником або користувачем документа, що засвідчує право власності або право постійного користування земельною ділянкою, та її державної реєстрації.

7. Плата за ресурси

До складу ресурсних платежів відносяться:

- збір за забруднення навколишнього природного середовища;
- збір за спеціальне використання водних ресурсів;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- плата за користування надрами для видобування корисних копалин;
- плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з користуванням корисними копалинами;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду.

Перелік платників ресурсних платежів визначають органи Міністерства охорони навколишнього природного середовища України разом з органами місцевого самоврядування або з місцевими державними адміністраціями та подають його до органів державної податкової служби.

Платниками є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності.

8. Податок з власників транспортних засобів

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів є одним із загальнодержавних податків. Цей податок встановлений як джерело фінансування витрат, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних шляхів загального користування та проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

Платниками податку з власників транспортних засобів є підприємства, установи та організації, які є юридичними особами, іноземні юридичні особи, а також фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства), які мають зареєстровані в Україні власні наземні і водні транспортні засоби, що визначені як об'єкти оподаткування під відповідним кодом за Гармонізованою системою опису та кодування товарів.

Об'єктами оподаткування податком з власників транспортних засобів є наземні транспортні засоби та невелика кількість позицій власних

транспортних засобів. Не є предметом оподаткування такі транспортні засоби:

1) автомобілі спеціального призначення швидкої допомоги та пожежні — код 8705;

2) мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном з об'ємом циліндра двигуна до 50 см³ — код 87110;

3) трактори на гусеничному ході — код 87030;

4) машини і механізми для сільськогосподарських робіт — код 832, 843;

5) транспортні засоби вантажні, самохідні, що використовуються на заводах;

6) яхти, парусні судна і човни спортивні — код 89031.

9. Місцеві податки та збори

Система місцевих податків і зборів України є складовою частиною податкової системи держави та необхідним атрибутом місцевого самоврядування.

Місцеві податки та збори перераховуються до бюджетів місцевого самоврядування в порядку, визначеному Радами народних депутатів, якими вони встановлюються.

Контроль за сплатою місцевих податків і зборів здійснюється органами державної податкової служби.

Законодавством України встановлено два місцевих податки (податок з реклами та комунальний податок) і 12 місцевих зборів (збір за паркову автотранспорту; ринковий збір; збір за видачу ордера на квартиру; курортний збір; збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш на бігах на іподромі; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; збір за право на використання місцевої символіки, збір за право на проведення кіно і телезйомок; збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу об'єктів торгівлі та сфери послуг; збір з власників собак).

Податок з реклами. Платниками податку з реклами є юридичні особи та громадяни, які надають рекламні послуги.

Комунальний податок. Платниками є юридичні особи.

Від сплати комунального податку звільнені:

➤ бюджетні установи (навіть якщо вони здійснюють позабюджетну діяльність);

➤ планово-дотаційні підприємства (автотранспортні та інші);

➤ сільськогосподарські підприємства;

➤ платники єдиного податку.

Частково звільнені від сплати податку юридичні особи всіх форм власності за кількістю працюючих інвалідів усіх груп і категорій.

Збір за паркову автомобілів. Платниками збору є юридичні особи та громадяни, які паркують автомобілі у спеціально обладнаних або відведених для цього місцях.

Ринковий збір — це сплата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих і відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари.

Збір за видачу ордера на квартиру, сплачується за послуги, пов'язані з видачею документу на заселення квартири.

Курортний збір. Платниками є громадяни, які прибувають у курортну місцевість.

Збір за участь у бігах на іподромі справляється з юридичних осіб та громадян, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру.

Збір за виграш на бігах на іподромі справляється адміністрацією іподромів з осіб, які брали участь і виграли у грі на тоталізаторі на іподромі.

Збір за право використання місцевої символіки справляється з юридичних осіб і громадян, які використовують символіку з комерційною метою.

Збір за право проведення кіно і телезйомок вносять комерційні кіно і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації.

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг — це плата за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях.

За період діяльності податкової системи України (починаючи з 1991 р.) податкове законодавство весь час вдосконалюється, відображаючи нагальні виклики та зрушення у економічному житті країни та світу. Це можна проілюструвати досить значною кількістю змін та доповнень, зокрема у Податковому кодексі України.

Видання Податкового кодексу України:

1. Налоговый кодекс (Часть 2, издание второе, дополненное), с изменениями. Издательство «Универсал-Бизнес», г. Киев — 2000г., 271 с.

2. Податковий кодекс України. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета «Все про бухгалтерський облік» № 1 — 3 2011 р., 354 с., із змінами.

3. Податковий кодекс України станом на 10 грудня 2010 р.. Правова єдність, Всеукраїнська асоціація видавців, із змінами, Київ, 2011, 486 с.

4. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями станом на 01 жовтня 2014 року (відповідає офіційному текстові). Правова єдність. Всеукраїнська асоціація видавців, із змінами, Київ, 2014, 527 с.

5. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями станом на 06 листопада 2015 року. Правова єдність. Редакція юридичних видань, Київ, 2015, 590 с.

6. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями станом на 08 лютого 2016 року. Правова єдність. Редакція юридичних видань, Київ, 2016, 613 с.

7. Податковий кодекс України з усіма змінами та доповненнями. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета «Все про бухгалтерський облік» № 9 — 10 2017 р., 463 с.

8. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями станом на 01 лютого 2019 року. Правова єдність. Редакція юридичних видань. Київ 2019, 732 с.

Приклад внесення змін до Податкового кодексу. Газета «Все про бухгалтерський облік» № 1 — 3 03.01.2011 р.:

Стаття 2. Внесення змін до Податкового кодексу України.

2.1. Зміна положень Податкового кодексу України може здійснюватися виключно шляхом внесення відповідних законодавчих змін.

9. Податковий кодекс України: чинне законодавство із змінами та доповненнями станом на 01 лютого 2019 року: Офіційний текст. Київ. Алерта. 2019 рік 732 с.

10. Податкова система України. Навчально-методичний посібник для самостійного ведення дисципліни, к. ек. наук Лебезевич Я. В., доц., Дячек С.М., Житомир 2007, 215 с.

Висновки

У статті досліджено процес створення ефективної сучасної податкової системи у зв'язку з переходом України до ринкової економіки, та відповідно до зобов'язань у межах Угоди про асоціацію між Україною та ЄС з метою наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС, який буде забезпечено шляхом впровадження державою заходів щодо зменшення перешкод для іноземних інвестицій та запобігання ухилення від сплати податків на доходи і капітал, спрощення адміністрування податків та процесу декларування товарів для митних цілей тощо [4].

Пропозиції для подальшого дослідження

На виконання Бюджетної декларації України на 2020 — 2022 роки [4] податкова політика повинна сприяти стабільності податкової системи, її ефективності та полегшенню податкового адміністрування, мінімізувати можливості для зловживань, забезпечити відповідність ставок податків інфляційним процесам в економіці (при необхідності щорічно переглядати ставки акцизного податку, екологічного податку та рентної плати, визначених в абсолютних значеннях).

Одним із завдань уряду є запровадження моделі оподаткування розподіленого прибутку на умовах податкової нейтральності для бюджету та дотримання стабільності податкової системи через трансформацію податкової системи в частині зміни структури доходів, розширення податкової бази, а також ефективних змін у сфері дії Податкового кодексу України; адмініструванні податків, зборів, платежів; у механізмі створення податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб; податку на додану вартість; акцизному податку; рентній платі; податку на майно тощо. Означене коло питань щодо ефективності функціонування податкової

політики держави висуває нагальні завдання щодо адаптації податкового законодавства до європейських стандартів, вдосконалення складових податкової системи України, переорієнтації органів Державної податкової служби відповідно до взятих міжнародних зобов'язань на виконання Угоди між Україною та країнами ЄС та проведення подальшої роботи у вирішенні поставлених завдань

Література

1. Конституція України від 28.06.1996р. із останніми змінами та доповненнями згідно Закону України «Про внесення змін до статті 80 Конституції України (щодо недоторканності народних депутатів України)» від 3 вересня 2019 року № 27-ІХ.

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI із останніми змінами та доповненнями згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки та підвищення міжнародної конкурентоспроможності галузі відео- та кіновиробництва» від 21 липня 2020 року № 821-ІХ.

3. Митний Кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI із останніми змінами та доповненнями згідно Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України у зв'язку з реформою прокуратури та змінами у системі судустрою України» від 2 червня 2020 року № 641-ІХ.

4. Бюджетна Декларація на 2020 — 2022 роки <http://nizhyn-budget.org/static/file/budzetna-deklaracia-na-2020-2022-roki.pdf>.

ПОСТКРИЗОВІ ОРІЄНТИРИ СОЦІАЛЬНОЇ АДАПТАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОРПОРАТИВНОГО СЕКТОРУ

Березянюк Т.В., д-р екон. наук, доцент

Криза 2008-2013-2020 рр. активізувала пошуки оптимізації стосунків у суспільстві між державою, громадою та корпоративним сектором. У результативних документах міжнародної спільноти: формат G-20 — наголос зроблено не тільки на завданнях пом'якшення впливу кризи, але і на реформуванні головних чинників та інструментів регуляції в інституціональному середовищі [1].

На сьогодні існує декілька кардинально відмінних підходів до її подолання:

1. Коригування традиційних інструментів впливу на економічні системи — реанімація активності банківського кредитно-портфельно-фондового регулювання і, збереження таким чином, існуючих центрів прийняття рішень;

2. Перехід до регулювання в межах національних міжрегіональних валютних автономій, що ґрунтується на використанні обмежених монетарних функцій;

3. Актуалізація державного регулювання і стратегічного обґрунтування діяльності соціально-політичної та економічної системи на основі примату соціальної орієнтації господарської діяльності.

Кожен із означених підходів потребує окремих інструментів. Проте є і дещо спільне для усіх них, а саме:

- Зміна домінуючої економічної теорії;
- Забезпечення результату через вплив на діяльність корпоративного сектору.

Основним інструментом реформування визнано впровадження «економічного соціалізму», реформуванню МВФ та СБ на користь підвищення ролі країн, що розвиваються та реалізації завдання подолання розбіжностей у статках та багатстві між ними та країнами «золотого мільярду». Очікується, що застосування 2-го та 3-го шляхів призведе до відмови від концепції лібералізму та глобалізації [2].

Завданням урядів стає не тільки врівноваження економічної ситуації та стимулювання національного бізнесу, але і забезпечення узгодженого економічного зростання із завданням подолання прірви між соціальними прошарками суспільства. Європейська спільнота зажадала від власних урядів більш рішучих державних заходів щодо трансграничного регулювання. Сполучені Штати висловили різку незгоду з цього питання і закликали до подолання протекціонізму, колективізму та настроїв поразки ідей ліберальної економіки.

Основну проблему зосереджено у площині подолання опортунізму власника та менеджменту. Між тим, оцінювання Світового банку проходять у ракурсі підтримки думки світової спільноти щодо необхідності зниження тиску на бізнес. Це підтверджує тезу щодо конфронтації теоретичного та практичного підходів стосовно регулювання діяльності корпоративного сектору між прихильниками маржиналістської та соціальної концепції, що реалізуються у рамках англо-американської та європейської конструкції партнерства бізнесу та суспільства.

У матеріалах низки Самітів та рішень Європарламенту безпосередньо зазначено, що уряди та компетентні органи повинні підтримувати не лише макростабільність внутрішнього середовища, але і забезпечити підпорядкування ринків капіталу та фінансових посередників належному та передбачуваному регуляторному та наглядовому механізму у межах національних юрисдикцій.

Враховуючи це ми звернули увагу на рекомендації та принципи ОЄСР¹ як курс урядів на сприяння довгостроковому інституціональному інвестуванню через інструменти нагляду та розробку послідовних регуляторних політик [3].

У цьому контексті відзначено роботу ОЄСР щодо протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків, як інструменту реалізації стратегії «мобілізації внутрішніх ресурсів розвитку» (викоренення біднос-

¹ ОЄСР – організація, що об'єднує 29 країн, де уряди країн-членів мають можливість обговорювати, розробляти й удосконалювати економічне й соціальне політику. ОЄСР виникла з урахуванням Організації європейського економічного співробітництва, створеної задля розподілення американської й канадської допомоги на повоєнне відновлення Європи за планом Маршалла. Основною метою ОЄСР, створеної як правонаступниці ОЕЭС в 1961 р., є будівництво здорової економіки в державах-членах, вдосконалення її ефективності, взаємна узгодження їх ринкових систем, поширення свободи торгівлі, і внесок у розвиток як промислово розвинених країн.

ті, включення урядів у соціальну політику та відповідальність перед населенням, чітка макроекономічна політика, що забезпечує високий рівень зростання та створення робочих місць, інвестування у базову економічну та соціальну інфраструктури, укріплення та розвиток внутрішнього фінансового сектору).

Таблиця 1. Сучасні політики та принципи ОЄСР та G-20

Програма розвитку	Засоби досягнення та завдання
Забезпечення продовольчої безпеки	Якісне харчування, стійке виробництво, зростання продуктивності праці в АПК, увага до продуктивності дрібних фермерських господарств, гендерна рівність як запорука зростання потенціалу продуктивності, створення робочих місць особливо у сільській місцевості, підвищення транспарентності, ефективність ринків розглядається як зменшення втрат продовольства та недопущення забруднення, а також поліпшення харчування усіх верств населення. Демонструвати лідерство та скоординований, інтегрований та довгостроковий підхід до взаємодії у вказаних напрямках
Забезпечення продовольством в умовах швидкої урбанізації	Огляд ключових напрямків зростання економіки та створення робочих місць у сфері продовольчої безпеки та харчування (особлива увага до країн низьких статків)
Господарський порядок	Розповсюдження кращих практик у сфері продуктової безпеки та харчування Моніторинг виконання обов'язків: – формування продовольчих резервів та доступу до гуманітарних поставок; – відповідальні інвестиції у сільське господарство; – управління ризиками у сільському господарстві; – забезпечення харчуванням дітей до 1000-ї доби життя
Глобальне партнерство щодо розширення доступу до фінансових послуг	Угода по фінансуванню малих та середніх підприємств (SME Finance Compact) Програма взаємної освіти (G20 Peer Learning Program)
Інфраструктура — головне джерело економічного росту	Розвиток приватно-державного партнерства
Подолання недостатності навичок працевлаштування	Забезпечення набуття базових навичок та кваліфікації Обмін кращими практиками Інноваційні підходи до освіти на базі державної політики працевлаштування та участі приватного сектору
Мобілізація внутрішніх ресурсів	Боротьба з позазаконними фінансовими потоками та корупцією Викорінення бідності, інвестиції у соціальну інфраструктуру Чітка макроекономічна політика, посилення податкових служб (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), двосторонні програми Податкові інспектори без кордонів (Tax Inspectors Without Borders) — протидія розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку

Укладено за джерелом [4]

З метою нормалізації світової економіки та подолання негативних процесів у фінансовому секторі визнано за необхідне активувати у всіх сферах Принципи корпоративного управління ОЄСР, Основні принципи

ОЄСР по управлінню державно-приватним партнерством, дотримуватись Декларації ОЄСР щодо «зеленого» зростання та ін.

У матеріалах Саммітів зазначено курс на підтвердження та закріплення ініціатив з переходу країн-учасниць до прийняття індивідуальних стратегій економічного росту на основі підвищення зайнятості та контролю за фінансовим та корпоративним секторами [5].

Таблиця 2. Напрямки оцінки відповідності діяльності корпоративного сектору за вимогами ОЄСР

Принципи	Напрямок впливу на корпоративний сектор	Виконавець
Принцип 1 Умови для довгострокового інвестування	Узгодженість політичних цілей, ефективне регулювання бізнесу, створення робочих місць, підвищення рівня життя, конкурентоспроможність, «зелений» ріст, прозорість, справедливість, нагляд	Національний уряд
Принцип 2 Розвиток заощаджень та інституційних інвесторів	Підвищення прозорості винагород, сприяння конкуренції, зменшення стимулів для маржинального росту	
Принцип 3 Управління інституційними інвесторами	Виявлення екологічних, соціальних та корпоративних ризиків управління	Керівний орган інституційного інвестора
	Виявлення конфлікту інтересів Контроль механізму корпоративного управління, агентських відносин та винагород по усьому ланцюгу інвестування	Органи нагляду та контролю
Принцип 4 Фінансове регулювання, податки, вартість	Укріплення наглядових та контрольних функцій	Уряди
Принцип 5 Механізми фінансування та співробітництво інвесторів	Державне втручання в діяльність інституціональних інвесторів відбувається на основі недоліків ринку та оцінки соціально-економічного та екологічного впливу Сприятливе політичне середовище	
Принцип 6 Інвестиційні обмеження Принцип 7 Обмін та розкриття інформації Принцип 8 Фінансова освіта, захист прав споживачів	Полегшення контролю наглядових органів, стимулювання інвесторів до розширеної звітності	Наглядові органи, національні уряди

Укладено автором за джерелом [4]

Систематизація та узагальнення вимог та завдань, що викладені у означених документах, дозволили сконцентрувати перелік вимог до корпоративного сектору в ракурсі виконання Програми розвитку G-20.

Основною темою регулювання діяльності корпоративного сектору з метою досягнення суспільного розвитку були напрямки антиофшорного законодавства, які має бути впроваджено у всіх країнах ринкової спільноти. Підтверджений курс на відмову від ліберального ставлення до фінансових інститутів на користь державних регуляторних важелів підтримки зростання (Базель III та закони Додд-Франка, і як наслідок створення навіть у ліберальних США у 2010 р. Ради по нагляду за фінансовою стабільністю — Financial Stability Oversight Council, FSOC).

Основою нового алгоритму ринкового устрою є регулювання через впорядкування та контроль діяльності фінансового ринку. При цьому інструментом досягнення макроекономічної стабільності визнано державне управління в напрямку подолання провалів ринку. Головним центром уваги в новому регулюванні обрано забезпечення вирішення соціальних проблем через працевзабезпечення.

Практично на всіх зібраннях різних форматів (G-7, G-8, G-20) джерелом ринкових дисбалансів визнано недосконалість та спекулятивний характер фінансової системи (переливи спекулятивного капіталу, протиріччя між національними політиками країн-виробників валют та, відповідно, країн-користувачів, а також фінансових донорів та позичальників).

За результатами проведення Форуму соціальної відповідальності бізнесу ділових кіл, неурядових організацій, представників науки було ухвалене рішення щодо підтримки ідеї впровадження соціально-відповідального договору.

Головним стає питання впровадження відповідальності не тільки за внутрішньофірмові наслідки рішень власника, а й за наслідки на рівні регіону розташування та суспільного ефекту в цілому.

Аналіз корпоративного управління з точки зору «теорії інтересів» дозволяє стверджувати, що впровадження лише частини регулятивних засобів держави не приносить належного ефекту. Так, імплантування до системи корпоративних відносин нормативів суспільної відповідальності без паралельного впровадження стандартів корпоративного менеджменту та відповідальності внесе розбрат у систему професійного кадрового менеджменту. Ми маємо на увазі неминуче виникнення конфлікту вимог з боку суспільства та власників, заручниками якого неминуче стане топ-менеджмент компанії. Такі приклади досить поширені в господарчій практиці Німеччини та Японії. Вирішити проблеми за рахунок створення стимулів та використання їх антиподів не приносить успіху. Для співробітника, який працює за винагороду, зовнішні стимули та моральні принципи стають вимогами другорядними. Для національного суспільства це питання навіть не виходить на рівень недобросовісної поведінки, воно вирішується на рівні первинного відбору, що здійснює власник.

Узагальнюючи провідні принципи Глобального договору, принципи ОЕСР, принципи розвитку G-20 можна виокремити наступні актуальні напрямки для регулювання.

Соціальна відповідальність корпоративного сектору використовується як головна інституціональна неформалізована складова функціонування бізнесу в розвиненому ринковому середовищі. В європейській практиці коригування поведінки та діяльності корпоративного сектору досягається на рівні спільних та національних політик з дуже прискіпливою деталізацією бажаних напрямків впливу в секторах діяльності та галузях господарства.

Регулювання приймає два види: маркетинговий та філантропічний, оснований на добровільності та іміджевому підході, а також регламентний (обмеження допуску), забезпечуючий обов'язковість дотримання через пов'язані інструменти допуску, антиіміджевого інформування.

На рівні світового регулювання наголоси корпоративної відповідальності набули статусу глобальних правил встановлення господарського порядку та перетворено у інструменти забезпечення розвитку у прийнятний для усіх членів суспільства спосіб.

Юридично-інституціональні основи ринкової економіки доповнюються розвиненим соціальним законодавством. Як зазначав Адам Сміт «невидима рука ринку» функціонує лише тоді, коли гарно видно «каральну руку закону». Означений симбіоз забезпечує «невидима рука держави» [6].

Мета нормативного регулювання ЄС — обмежити негативні наслідки економічної поведінки учасників, що досягається за рахунок впровадження стандартів соціальної сфери або підприємництва.

Політика в області конкуренції є одним із стовпів європейського будівництва [7]. Ця політика має два аспекти: правила ведення бізнесу та правила втручання держави. Унормування діяльності корпоративного сектору стосується трьох напрямків: антиконкурентних угод між підприємствами, угод та рішень між об'єднаннями підприємств та заборони створення картелів. Особливо це стосується компаній, що домінують на ринку за рахунок ціни або продукції. Логічним продовженням формування рівного конкурентного середовища є впровадження контролю став контроль за злиттям, який не було розглянуто у Римському договорі. Усі плани злиття повинні заздалегідь подаватись до Комісії.

Другим напрямком спільного регулювання є *політика державного втручання*. Означений блок нормативів є продовженням загальної конкурентної політики та логіки спільного ринку. Це стосується державних гарантій, субсидій та податкових пільг. Для прийняття рішення про надання допомоги використовується процедура, яка отримала назву — тест рівноваги. Проте існує виняток: державна допомога надається компаніям, діяльність яких має спільний інтерес, статус public Service або public Activité і контролюється публічною особою (оборона, правосуддя, соціальний та медичний захист, культура, мистецтво, освіта та інш).

В межах ЄС використовується багато більш неформальних механізмів і методів впливу: вивчення й опитування громадської думки; Зелені та Білі книги; комунікації; дорадчі комітети; ділові й громадські групи з обговорен-

ня (тест-панелі та фокус-групи); консультації Ad hoc; консультації в режимі он-лайн (ІКТ, Інтернет) [8]. Оскільки ЄС знаходиться в межах теоретичної конструкції «держави добробуту» спільнота має можливість передати деякі функції з регулювання на рівень місцевої громади. Наприклад, для країн європейського центру охорону здоров'я, освіти та надання соціальних послуг передано на рівень місцевої громади. Країни наступного щаблю достатку передають громаді функції планування та регіональний транспорт.

В рамках *регіональної політики* та регуляторних практик ЄС зберігається поняття галузі, яка тепер розглядається як уособлення компетенції, яка зазнає впливу як з боку держави, так і з боку корпоративного управління економічною діяльністю [9, с.338].

Для розв'язання регіональним проблем застосовуються політики двох типів: розвиток інфраструктури, розвиток соціально-культурного середовища відсталих регіонів (у яких ВВП на душу населення є меншим ніж 75 % від середнього рівня в Спільноті); додаткові премії, субсидії та податкові стимули для залучення інвестицій (для регіонів із структурними проблемами). Практично 75 % фінансування ЄІБ скеровує на регіональний розвиток.

В Договорі про ЄС та питаннях гармонізації оподаткування визначено напрямки *спільної податкової політики* євро спільноти, яка полягає у дотриманні фіскального нейтралітету.

Спільну соціальну політику ЄС спрямовано на вирівнювання умов та обсягів соціального захисту, розвиток професійного навчання та освіти, соціального захисту та охорони здоров'я, включаючи високий рівень безпеки праці. На сьогодні, рівень безробіття в ЄС стрімко зростає. Як засіб її приховування/стримування використовується інструмент стимулювання продовження навчання. Наприклад, до 2020 р. більшість абітурієнтів воліла опанувати лише перший та другий освітній рівень (школа та бакалаврат або спеціальний освітній професійний заклад), тепер в ЄС зросла кількість заяв на отримання освітнього рівня — магістр на 90 %, що потребує рішення Парламенту ЄС на збільшення бюджетного фінансування вишів. Економічно такий процес є вигіднішим ніж виплата за безробіттям.

Знадобилися багаторічні зусилля, насамперед Комісії, для того, щоб усі держави-члени визнали необхідність *запровадження промислової політики*. *Спільна промислова стратегія базується на трьох принципах*: постійному звертанні до всіх спільних політик, що стосуються промислової діяльності, зокрема, до політики охорони довкілля; поліпшеному доступі підприємств Спільноти до зовнішніх ринків і до заходів, що спрямовані проти нечесної торговельної практики та сприяють міжнародній промисловій співпраці; позитивному і послідовному пристосуванню до змін у промисловості [10].

Організації, що представляють інтереси малого бізнесу в державах-членах, можуть тиснути на свої уряди, аби останні виконували свої зобов'язання.

Багаторічна програма підтримки підприємств та підприємництва запроваджує підприємницьку політику, що має бути реалізована через нову процедуру координації діяльності з державами-членами (процедура BEST) і яка спрямована на забезпечення потреб МСП у понад 30 країнах ЄС.

В межах ЄС підходи до регулювання діяльності корпоративного сектору, пов'язані з національними відмінностями та практикою фінансування.

Так, у Великобританії корпоративне управління, регулювання якого є, безперечно, найбільш розвиненим, традиційно орієнтується на ринкові засоби впливу;

- німецька система побудована на використанні «стратегічного партнерства» (банки, страхові компанії);
- в Італії домінують інтереси олігархічних угруповань;
- в Іспанії — промислово-фінансових корпорацій;
- у Франції — найбільш впливовим кредитором виступає держава;
- у країнах Скандинавії — в рамках прийнятої стратегії побудови «держави добробуту» головним донором, регулятором та контролером виступає держава.

Загальною рисою європейської моделі є відсутність ланки посередництва в процесі інвестування через фондові інструменти, що обумовлює домінування стратегічного партнерства. Континентальна Європа тяжіє до використання можливостей судочинства та посилення ролі міноритарних акціонерів (як реакція на глобалізаційне розмивання власників та платників податків).

Розвиток наскрізного співробітництва від ради директорів до міноритарних акціонерів, від потреб держави до потреб робітників притаманний скандинавській стратегії регулювання. Особлива увага приділяється всім аспектам прозорості: в правах виконавчих органів та топ-менеджменту, законодавчому відправленню та трактуванню, домовленостям (особливо при укладанні угод «із зацікавленістю»), прогнозованій ризиковості, структурі, політиці управління та формуванні Кодексу корпоративного управління підприємства, включаючи відносини із робітниками та зацікавленими особами. Посилені вимоги до аудиту діяльності, включаючи аналіз проведення загальних зборів, діяльності його секретаря та ведення протоколу засідання.

Питання вдосконалення системи та дієвості корпоративного управління знаходяться постійно у сфері уваги Європейської комісії та країн-членів.

Перші спільні заходи світової спільноти приносять відчутні результати: за рахунок боротьби із офшорною практикою уникання податків вдалося отримати 37 млрд дол. надходжень до спільного бюджету.

Підсумовуючи сказане, зазначимо, що «вільний ринок» в європейському форматі є ринком суворого дотримання правил, законодавчих норм

та регламентів поведінки компаній з метою скерування їх діяльності у суспільно потрібне русло.

Як свідчить практика таких країн як Данія, Македонія, Норвегія, Литва, Австрія, Нідерланди, Франція та Німеччина для реалізації завдань «соціальної держави» та «держави добробуту» вкрай важливо на кожному етапі впровадження корпоративної соціальної відповідальності забезпечити підтримку державою ініціатив бізнесу. У Зеленій книзі з КСВ, яка була прийнята в ЄС у 2001 р. зазначено, що корпоративна соціальна відповідальність — це концепція, згідно з якою компанії інтегрують соціальні та екологічні питання у свою комерційну діяльність та взаємодію із зацікавленими сторонами на добровільній основі». Узагальнюючи деякі відмінності європейських країн у процедурах реалізації КСВ принципів ми виокремили спільний пакет процедур, що забезпечують відповідальну діяльність компаній.

Таблиця 3. Спільні процедури європейської конструкції корпоративної соціальної відповідальності

Узагальнені складові КСВ практики ЄС	Внутрішній та зовнішній менеджмент
	Дотримання прав людини на гідну працю та оплату
	Чесна комерційна та конкурентна практика
	Відповідальність особистості
	Захист навколишнього середовища
	Розвиток місцевих громад
	Доброчинність та благодійність

Укладено за джерелом [11,12]

У звіті з конкурентоспроможності ЄС було оцінено вплив КСВ-практик на 6 показників конкурентоспроможності: структуру витрат, людські ресурси, стосунки зі споживачами, інновації (ризик, репутація, управління), фінансові показники.

В багатьох країнах ЄС корпоративну соціальну відповідальність включено до головних політик та принципів державного управління, наприклад у Данії [12], Фінляндії, Швеції та Франції [13], а деякі країни покладаються на сумлінне ставлення компаній, як то у Словенії, Греції, Ірландії та Нідерландах [14]. Близько 50 міждержавних та міжнародних організацій, в тому числі МОП, ООН, СБ та інш. включили принципи КСВ до своїх резолюцій як ініціативу, яку компанії підтримують на добровільних засадах.

Криза довела важливість відповідності найкращій світовій практиці корпоративного управління.

Перш за все, нас зацікавив досвід та практика впровадження відповідальності та транзит принципів бізнесу у бездирективній формі.

Положення про корпоративну соціальну відповідальність було впроваджено до складу Стратегії Єврокомісії у 2011 р. У свою чергу, означе-

ний документ став частиною загальної стратегії розвитку «Європа 2020». Відтоді практика КСВ мала стати додатковим стимулом для розробки на рівні урядів країн-членів ЄС власних національних політик. На сьогодні 55 % країн ЄС мають відповідні блоки у складі плану розвитку та економічної політики господарювання.

Як вдалося встановити, основні параметри саморегулювання було розроблено за допомогою консалтингових та аудиторських компаній із використанням рекомендацій ради Європейської Конфедерації ради директорів (ecoDa) [15], яка систематизувала і у дечому розробила рекомендацій ради Європейської Конфедерації ради директорів (ecoDa), забезпечення належного управління життєздатністю, подоланням конфліктів в управлінні компанією, залучення додаткових коштів та забезпечення надійності.

Кодекс корпоративного управління в багатьох ринкових країнах виступає у якості частини комплексу вимог до розкриття інформації. Оскільки український ринок перетворюється на олігопольний, а у середині компанії інтереси власника представлені 1-2 крупними акціонерами, ми можемо розглядати ситуацію тільки з точки зору забезпечення зовнішньої прозорості.

Більшість компаній корпоративного сектору харчової промисловості належить до середнього корпоративного сегменту. І, хоча, вже не стоїть гостро питання координації та узгодження дій серед акціонерів компанії (корпоративний сектор практично подолав період розпорошення акціонерного капіталу), проте обрання стратегії розвитку, розробка напрямків ринкової поведінки в умовах відсутності законодавчої та державної визначеності додає додаткових проблем нелістинговим компаніям.

Європейська конфедерація об'єднань директорів (ecoDa) та Об'єднання директорів та компаній Бельгії (GUBERNA) пропонують наступний підхід: «Якщо компанія намагається бути більш професійною та життєздатною у своїй діяльності, вона потребує більш серйозного ставлення до питань управління... Ефективне корпоративне управління повинне створити для ради та керівництва належні стимули для досягнення поставлених цілей в інтересах компанії та її акціонерів й сприяти здійсненню ефективного моніторингу». Шляхом реалізації належного управління визнано прозорість поведінки менеджменту та стейкхолдерів [16].

У свою чергу, засобом забезпечення ринкової ефективності корпоративного підприємства обрано професійне управління персоналом [16]. Окремо наголошено, що потенціал однієї політики може бути ефективно реалізовано за умови виконання завдань другої.

Основою зміни ставлення до управління компанією *в рамках рекомендацій ЄС для нелістингових компаній вважається усвідомлення усіма типами власників думки, що компанія не є особистим майном власника (ecoDa), а переважно інструментом суспільного розвитку.* Ключовою рекомендацією Рада Директорів ЄС вважає створення в рамках національної

корпоративного управління для нелістингових компаній класу ліцензованих професійних незалежних керівників (директорів).

Для молодих ринкових країн, в тому числі і Україні, міжнародні агенції розвитку та наддержавні організації з КСВ, що були згадані вище, з метою забезпечення ефективної діяльності та корпоративного управління для усіх нелістингових компаній рекомендовано дотримання наступних кроків:

Етап 1. Прийняття обов'язкових принципів діяльності.

1. Співвласники та акціонери повинні встановити відповідні принципи управління компанією у формалізованому вигляді.

2. Створення ефективної Ради директорів та/ або (на першому етапі) Ради експертів.

3. Розмір та склад рад мають відповідати розміру компанії.

4. Мають бути забезпечені та дотримуватись регулярність засідань та повна інформованість її членів.

5. Рівень винагороди директорів має бути достатнім для залучення, утримання та мотивації кваліфікованих фахівців з корпоративного управління.

6. Рада має нести відповідальність за управління ризиками та впровадити ефективну систему внутрішнього (для середніх та крупних компаній — незалежного) контролю (аудиту).

7. Обов'язком Ради є забезпечення співпадіння цілей менеджменту та стейкхолдерів, а також рівності між правами акціонерів.

8. Усі директори повинні регулярно проходити інструктаж та підвищення кваліфікації.

9. Компанії, що знаходяться у сімейній власності повинні впровадити механізми рівного врахування інтересів членів сім'ї, а також дотримуватись балансу між корпоративним та сімейним управлінням.

Етап 2. Принципи корпоративного управління для великих нелістингових (неконсолідованих) компаній у т.ч. із складною структурою власності.

10. Обов'язково потрібно розмежовувати права управління та утримуватись від концентрації влади.

11. У складі Рад жоден експерт або менеджер не може мати переважних владних прав.

12. Рада повинна створити відповідні комітети для ефективного виконання своїх повноважень.

13. Рада повинна проводити періодичну оцінку кожного члена Ради директорів та експертів.

14. Рада повинна у придатній для сприйняття формі надавати інформацію (звітувати, повідомляти, інформувати) зовнішніх стейкхолдерів про стан реалізації затверджених стратегій та політик [16].

У західній та, зокрема, європейській, практиці вважалось, що лише для лістингових компаній характерна проблема «власника та агента». Ке-

рування цих підприємств здійснюється професійними менеджерами, що не мають часток у підприємстві, але у складі власників присутня значна кількість зовнішніх міноритарних власників (інституціональних та стейкхолдерів), тому корпоративне управління зазнає труднощів через важкість координації дій. На відміну від цього, не лістингові компанії перебувають у власності однієї особи або сім'ї. Тому корпоративне управління в таких компаніях не є питанням захисту інтересів, а — завдання належної організації бізнес-процесів. Натомість, в українській практиці, нелістингові та лістингові компанії через надмірну консолідацію власності в межах компанії та на ринковому полі використовують поведінку, характерну для нелістингових компаній.

Більшість компаній корпоративного сектору харчової промисловості належить до середнього корпоративного сегменту. І, хоча, вже не стоїть гостро питання координації та узгодження дій серед акціонерів компанії (корпоративний сектор практично подолав період розпорошення акціонерного капіталу), проте обрання стратегії розвитку, розробка напрямків ринкової поведінки в умовах відсутності законодавчої та державної визначеності додає додаткових проблем.

Література

1. Декларация саммита «Группы двадцати» по финансовым рынкам и мировой экономике URL: <http://archive.kremlin.ru/events/articles/2008/11/209291/209303.shtml>- (Дата звернення 10.07.2020 р.).
2. Есть ли будущее у развивающихся стран. Погроз Нуриеля Рубини URL: <http://finance.liga.net/economics/2014/3/7/opinion/37716.htm>- (Дата звернення 10.07.2020 р.).
3. G20/OECD High-Level Principles of Long-Term Investment Financing by Institutional Investors. 13/06/2013. URL: <http://www.russia.org.cn/rus/3076/31297594.html> (Дата звернення 10.07.2020 р.).
4. Содействие более долгосрочному инвестированию институциональными инвесторами: отдельные вопросы и меры политики. URL: <http://www.oecd.org/daf/fin/private-pensions/48616812.pdf> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
5. G20 Leaders' Communiqué Brisbane Summit, 15-16 November 2014 URL: https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/brisbane_g20_leaders_summit_communique1.pdf- (Дата звернення 10.07.2020 р.).
6. Ламуру Х., Поль Р. Экономика и право. Weinheim, 2009. 86 с.
7. Організаційні аспекти Політики в області конкуренції . URL: <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/union-europeenne/approfondissements/politique-concurrence.html> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
8. Консультаційний веб-сайт Європейської Комісії «Твій голос в Європі» URL: http://ec.europa.eu/yourvoice/consultations/index_en.htm — (Дата звернення 10.07.2020 р.).

9. Збірка документів Ради Європи, ратифікованих Україною. К., «Фенікс», 2006. 496 с.
10. Ouverture à la concurrence et régulation des services publics en réseaux : nouveaux enjeux. URL: <http://www.vie-publique.fr/politiquespubliques/> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
11. Europe-2020, European Commission URL : [http:// ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm](http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm) — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
12. CSR gov URL: <http://csrgov.dk/> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
13. Promulgation de la loi sur l’Economie Sociale et Solidaire : pour une croissance économique créatrice d’emplois non délocalisables. URL: <http://proxu-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/17847.pdf> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
14. Ministerie van Buitenlandse Zaken URL: <http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/bz#ref-minbuza.nl> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
15. The European Confederation of Directors Associations — URL: www.ecoda.org/ — (Дата звернення 10.07.2020 р.).
16. GUBERNA. URL: <http://www.guberna.be/> — (Дата звернення 10.07.2020 р.).

ПРОФЕСІЙНІ КОМПЕТЕНЦІЇ ФАХІВЦЯ З ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Кудренко Н.В., канд. екон. наук, доцент

Сучасний процес підготовки спеціалістів з обліку і оподаткування відбувається в умовах євроінтеграції України, а також інтеграції до світового освітянського та наукового простору, що вимагає набуття знань, вивчення, подальшого практичного опрацювання не лише світових методологічних та методичних обліково-аналітичних надбань, але й застосування міжнародного досвіду науково-практичної підготовки професіональних бухгалтерів, обліковців, аудиторів. Важливими є визначення та обґрунтування значення сучасних компетентностей здобувачів вищої освіти облікових спеціальностей у системі формування сучасних науково-практичних знань, що в методологічному плані потребує вирішення проблематики більш широкого та науково-обґрунтованого застосування компетентнісного підходу в організацію підготовки в навчальних закладах майбутніх фахівців у сфері обліку і оподаткування.

Основною метою компетентнісно-орієнтованої сучасної вищої освіти є виховання високоморальної, різносторонньо розвинутої вільної особистості, яка усвідомлює відповідальність за події у світовому масштабі та має достатній рівень знань та навичок для подальшого навчання у іноземних вузах. Сучасній високоосвіченій особистості недостатньо мати лише вузько-направлені предметні знання, їй необхідні практичні уміння та

здібності. Набуті теоретичні знання здобувачів вищої освіти по своїй суті є енциклопедичними за широтою знання, які були головною метою освітнього процесу у вищій школі, стають засобом та можливостями до подальшого розвитку.

Сучасний компетентнісний підхід до підготовки високопрофесійних фахівців з обліку і оподаткування є основним методологічним інструментом, який дозволяє будувати цілі та зміст сучасної вищої освіти, систематично визначати та аналізувати результати навчання, сприяє системності науково-професійної підготовки майбутніх випускників, їх готовність до вирішення ключових завдань професійної та соціальної діяльності. Сучасний соціально-економічний розвиток суспільства потребує проведення відповідних наукових досліджень щодо визначення основних напрямів формування та розвитку компетентностей майбутніх фахівців з обліку і оподаткування.

Відповідно до вимог роботодавців, сучасні фахівці з обліку і оподаткування повинні отримувати сучасні знання та практичний досвід роботи тому, не менш важливими є освоєння під час навчання у вузах теоретичної бази з метою можливості в подальшому міжнародної професійної сертифікації.

В основу національної програми професійної сертифікації фахівців з обліку і оподаткування визначено три рівні, що враховують наступні особливості як на освітньому, так і професійному рівнях, зокрема:

- базовий рівень (основний) — засвоєння професійних дисциплін фахового спрямування підготовки освітньо-кваліфікаційного рівня магістр з обліку і оподаткування;

- професійний (загальний) — підготовка фахівців професійного спрямування, що визнається на рівні об'єднання професійних організацій;

- професійний (спеціальний) з найвищим рівнем сертифікації, аудитор з окресленням відповідної спеціалізації, яка визначається Аудиторською палатою України (АПУ) та державними регуляторами.

Не менш важливим елементом підготовки сучасного фахівця з обліку і оподаткування у вузах є використання сучасних інформаційних систем, технологій, програмних продуктів професійного напрямку, які використовуються бізнесом. Умови сьогодення вимагають ґрунтовних знань з автоматизації облікових процесів суб'єктів господарювання, професійне використання сучасних комп'ютерних програм. Конкуренція серед закладів вищої освіти щодо підготовки висококваліфікованих фахівців з обліку і оподаткування полягає у тому, що потрібно використовувати у навчальному процесі нові сучасні методи підготовки майбутніх фахівців, освоєння актуальної та необхідної щодо подальшого професійного розвитку інформації, закупівлі вузами актуальних технічних та програмних продуктів, які б дали змогу формувати практичні навички автоматизації облікових процесів на підприємстві.

Якісна підготовка фахівців з обліку і оподаткування, які володіють сучасними професійними знаннями, пов'язана зі стратегією застосування міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності в Україні, а також потребою визначення спеціальних компетентностей майбутніх фахівців з обліку і оподаткування, які здатні усунути розбіжності в обліку та оподаткуванні, оцінці результатів діяльності суб'єктів господарювання на міжнародному рівні. Майбутні фахівці з обліку і оподаткування повинні отримувати знання та вміння застосовувати практично Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS), Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), Інтерпретації, які розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC).

Відповідно до європейської концепції навчання протягом усього життя, розглядається можливість постійного фахового та професійного розвитку фахівців з обліку і оподаткування. Європейською асоціацією університетів (EUA) до якої входить більше ніж 600 провідних вищих навчальних закладів 45 країн Європи, визначено три основні фактори успіху безперервного навчання у вищій школі, зокрема:

- взаємодія між різними рівнями навчання протягом життя;
- навчання спрямоване на довгострокову перспективу, необхідно приділяти основну увагу сталості ініціатив, включаючи ресурсну базу, а також якість запропонованих програм;
- ефективного партнерства між усіма ключовими учасниками процесу.

Однак, серед недоліків слід відмітити, що автори не розглядали можливостей сертифікації фахівців з обліку і оподаткування як основного напрямку підвищення їх професійної кваліфікації. Зазначений напрям підготовки майбутніх фахівців з обліку і оподаткування є перспективним з точки зору працевлаштування в іноземних компаніях та потребує додаткового дослідження.

Проблеми щодо формування основних фахових компетентностей спеціалістів з обліку і оподаткування, сертифікації бухгалтерів досліджували як вітчизняні науковці, так і зарубіжні. Так, Х. Андерсон, І. Белоусов, Бутинець, С. Голов, С. Дж. Грей, В. Жук, Д. Колдуелл, В. Костюченко, А. Міхалкевич, Б. Нідлз, О. Петрук, Я. Соколов, В. Сопко, Н. Ткаченко, Л. Чижевський, Л. Чернелевський, досліджували історію створення та становлення міжнародних професійних організацій, історичний розвиток професії бухгалтера, проблематику підготовки кадрів з обліку і оподаткування, вивчали роль професійних організацій в розробці та адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, практичне їх застосування.

Проте перехід вітчизняного бізнесу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності є складним та трудомістким проце-

сом, який триває в умовах сьогодення. Він включає ключові етапи, які повинні опанувати майбутні фахівці з обліку і оподаткування, наприклад, зміна облікової політики суб'єкта господарювання, аналіз господарських операцій, оцінка та використання професійного судження в обліку, складний процес трансформації звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів та ін.

Серед основних складових реформування вітчизняної облікової системи є процедура сертифікації майбутніх спеціалістів з обліку і оподаткування. Сертифікація бухгалтера відповідно до міжнародних вимог необхідна для впевненості користувачів фінансової інформації щодо її надійності та відповідності. В Україні міжнародна сертифікація спеціалістів з обліку і оподаткування неоднозначно сприймається як науковцями так і практиками, але свідчить про значний професійний потенціал фахівця.

Як уже зазначалося, сучасний фахівець з обліку і оподаткування повинен освоювати не лише теоретичні знання, але й практичні, фахові. Здобуваючи теоретичні фахові знання майбутні спеціалісти з обліку, оподаткування та аудиту повинні освоювати міжнародні сертифікаційні програми, базові знання яких повинні закладатися під час навчання у вузах.

Професійна сертифікація фахівців з обліку і оподаткування є універсальним інструментом щодо визнання кваліфікації в галузі бухгалтерського обліку та фінансової звітності як в професійних колах бухгалтерів, так і на ринку праці. Сертифікат, який виданий професійною організацією засвідчує, що його власник володіє достатнім рівнем знань, практичним досвідом роботи за відповідним фахом, репутацією. Але з метою підтвердження відповідних знань в сфері обліку і оподаткування фахівець повинен виконувати вимоги щодо обов'язкового підвищення власної кваліфікації, постійного професійного розвитку, що встановлюються відповідною професійною організацією.

В Україні першою серед вітчизняних фахових організацій в обліковій галузі була Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ, 2008 р.), яка є дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) займається підготовкою та навчанням високопрофесійних фахівців з фінансового обліку і оподаткування.

Відповідно до обраного курсу України до євроінтеграції та міжнародного співробітництва в сфері обліку і оподаткування, існує потреба у суттєвих змінах у визначальних сферах економічної та наукової діяльності через відповідну адаптацію вітчизняного законодавства та стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Тому в умовах сьогодення, особливо гостро стоїть питання розвитку та удосконалення системи професійної підготовки та постійного удосконалення теоретичних та професійних фахівців з обліку і оподаткування. Протягом останніх років особливої уваги приділяється урядом України щодо запровадження заходів з єдиної національної системи професійної сертифікації спеціалістів з обліку і оподаткування з

метою підтвердження ними відповідних знань та практичного досвіду, відповідних професійних компетентностей.

Навчання за міжнародними програмами АССА Діпіфр, ІФА та СІРА дає можливість фахівцю з обліку і оподаткування опанувати теоретичні знання та відповідні практичні навички з міжнародного фінансового обліку, оподаткування, аудиту, складання звітності, фінансового менеджменту. Міжнародні програми сертифікації фахівців з обліку і оподаткування надають значні переваги та конкурентні переваги компаніям в яких вони працюють. Навчання за міжнародними програмами є трудомістким процесом та потребує значних матеріальних витрат. Деякі компанії сприяють подальшому навчанню та розвитку співробітників, фінансують та зобов'язують фінансовий персонал пройти відповідні курси навчання за міжнародними програмами для отримання нових прогресивних знань та сертифікатів. Постійний фаховий розвиток спеціаліста з обліку і оподаткування, засвоєння нових знань сприяє кар'єрному зростанню та впливає на посадове підвищення в компанії. Як показує практика та досвід, інвестиції у свої знання та розвиток завжди оприбутковуються та надають нові горизонти щодо подальшого розвитку та кар'єрного зростання.

Сертифікат є документом, що засвідчує здобуту кваліфікацію фахівця в визначеній сфері професійної діяльності.

В умовах сьогодення складним та трудомістким процесом є визначення переліку дисциплін навчального плану підготовки фахівців з обліку і оподаткування, приймаючи за основу вивчення базових знань з міжнародних стандартів та вимоги їх застосування, а також загальновизнані системи сертифікації (АССА, АССА (DipIFR), САР, СІРА, ІФА, ІФА (DipIFR), СІМА, СМА, ІФА).

Щоб отримати відповідний сертифікат професійної організації з обліку і оподаткування необхідно вивчити відповідний теоретичний блок та мати відповідний практичний професійний досвід. Крім того, відсоток здачі іспиту є не високим, тому саме через унікальність та відповідність сучасним вимогам ринку праці, міжнародна сертифікація фахівців з обліку і оподаткування здобула визнання в розвинутих країнах. Так, на міжнародному рівні визнані програми професійної сертифікації фахівців з обліку і оподаткування, зокрема: АССА (Великобританія), СІРА (СНГ), СГА (Канада), СРА (США) та інші.

Програма підготовки СІРА (Certified International Professional Accountant) підтверджує на міжнародному рівні професіоналізм фахівця з обліку. Власники сертифікатів САР/СІРА мають право додавати назву сертифіката до свого підпису. Програма САР/СІРА складається з наступних трьох компонентів:

- навчання;
- проведення іспитів;
- сертифікації.

Сертифікат CAP або CIPA підтверджує кваліфікацію фахівця відповідно міжнародної програми, що розроблена Євразійською Радою Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЕРСБА).

Кандидатам, які успішно засвоїли курс та склали іспити, виконали додаткові кваліфікаційні вимоги, присуджуються кваліфікаційні рівні CAP та CIPA та видачою відповідних сертифікатів.

Фахівець з обліку і оподаткування, який отримав сертифікат CAP Certified Accounting Practitioner — сертифікований бухгалтер-практик), має відповідні професійні можливості ведення бухгалтерського обліку в компанії, складати основні фінансові та податкові звіти.

CIPA (Certified International Professional Accountant — сертифікований міжнародний професійний бухгалтер) здатний застосовувати професійне судження з питань фінансового управління компанією та брати участь у прийнятті управлінських рішень. Фахівець з обліку і оподаткуванню має необхідні як теоретичні, так і практичні знання для прийняття стратегічних рішень у фінансово-господарській діяльності компанії, зокрема:

- володіє основними питаннями трансфертного ціноутворення і стратегічного управлінського обліку;
- складає консолідовану фінансову звітність (групи компаній);
- застосовує інструменти щодо зниження фінансових ризиків;
- застосовує кількісні методи в управлінському обліку;
- налагоджує систему управлінського контролю компанії.

З метою професійного розвитку фахівців з обліку і оподаткування не менш важливим є навчання та отримання диплому, який засвідчує теоретичну підготовку, розуміння та вміння практично використовувати міжнародні стандарти фінансової звітності (АССА ДипІФР). АССА є визнаною на міжнародному рівні кваліфікації, яка розроблена Асоціацією Сертифікованих Присяжних Бухгалтерів (АССА), що являється провідною міжнародною організацією, яка об'єднує професіоналів в області бухгалтерського обліку, міжнародних корпоративних фінансів та управлінського обліку.

Диплом АССА з міжнародної фінансової звітності (АССА ДипІФР) визнається та зараховується при проходженні повного курсу професійного сертифікату АССА англійською мовою.

Не менш важливою та визнаною на міжнародному рівні є навчання та сертифікація фахівців з обліку Інститутом фінансових бухгалтерів (Institute of Financial Accountants), який заснований у 1916 році у Великій Британії. Institute of Financial Accountants (IFA) є однією з найстаріших міжнародних організацій фінансистів та бухгалтерів у світі. Інститут фінансових бухгалтерів співпрацює з Міжнародною асоціацією бухгалтерів (ІАВ) — професійною організацією фахівців з обліку, що сертифікує та об'єднує працівників бухгалтерської професії у всьому світі. Інститут Фінансових Бухгалтерів (IFA) посідає значне місце серед провідних професійних організацій в сфері обліку та визнана 125-ма міжнародними організаціями.

Програми Institute of Financial Accountants (IFA) призначені для бухгалтерів, аудиторів, фінансових директорів, працівників банків та фінансового сектору економіки, які бажають отримати професійні знання з управління та розвитку бізнесу.

Отже, процес навчання у закладах вищої освіти повинен формувати у майбутніх фахівців з обліку і оподаткування сучасні теоретичні знання, професійні навички з використанням комп'ютерних бухгалтерських програмних продуктів, виховувати в майбутніх спеціалістах самостійність, творчий підхід до вирішення поставлених завдань та зацікавленість до подальшого розвитку.

Література

1. Гевлич Л.Л. Тренди облікової освіти в Україні. Зб. наук. праць професорсько-викладацького складу ДонНУ імені Василя Стуса. — 2019. —С. 16–17.
2. ФПБАУ: офіційний сайт. URL: http://www.ufpaa.org/ua/certificate_cap_sira/ (Дата звернення 18.03.2020).
3. Handbook of International Education Pronouncements. 2017 Edition. URL: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF> (Дата звернення 18.03.2020).

СУТНІСТЬ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЯК ОДНІЄЇ З ФУНКЦІЙ УПРАВЛІННЯ

Лісовий А.В., д-р екон. наук, професор

Контроль на підприємстві є найбільш важливим процесом управління у сучасних умовах господарювання. Завдяки контролю керівник підприємства може отримати інформацію про фінансовий стан, ефективність господарської діяльності та доцільність вдосконалення управлінської діяльності. Особливого значення проблеми організації контролю набувають в умовах ринкової конкуренції, коли підприємство повинно усвідомлювати суть та способи контролю, вдосконалювати їх у зв'язку із розвитком науково-технічного прогресу та виникненням нових форм контрольної діяльності.

Дія зовнішніх негативних факторів, а саме фінансово-економічна криза, зумовлює значні коливання у прибутковості фірм, особливо тих, які вийшли на ринок нещодавно, тому виникає потреба у здійсненні фінансово-господарського контролю з метою оперативної реакції фірми на зовнішні зміни, які негативно відображаються на прибутковості та фінансовій стійкості підприємства. Це дозволить сформувати таку стратегію підприємства, яка здатна мінімізувати ризики втрат та сформулювати заходи та дії щодо покращення фінансово стану, шляхом ефективного управління.

Сутність та необхідність здійснення фінансово-господарського контролю підтверджувало багато науковців, які зазначали, що це одна з найважливіших функцій управління підприємством, зокрема, такі як: Мураш-

ко В., Борець Л. Класифікацію видів та форм фінансово-господарського контролю описувала у своїй праці Попова Л. Напрями підвищення ефективності контролю сформулювали: Бутинець Т., Виговська Н., Владімірова Н., Дікань Л., Кожушко О., Кривцова Г., Нестеренко М., Синюгіна Н. здійснили спробу розробки критеріїв та показників ефективності господарського контролю. Дані досліджень вище зазначених науковці надали можливість розкрити сутність фінансово-господарського контролю як однієї з функцій управління.

Мурашко В.М. відмічає, що у системі управління фінансово-господарський контроль є не рідкісним заходом, а невід'ємною частиною управління, тому що не можна здійснювати управління без систематичного контролю за матеріальними цінностями та грошовими коштами, їх раціональним використанням, операціями і процесами, які пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції і сировини. В умовах ринкової економіки велике значення має своєчасність і результативність контролю. Від цих факторів багато в чому залежить ефективність виробництва і реалізації продукції. Поряд з цим контроль необхідно здійснювати за допомогою різних органів і служб не ізольовано, а системно і комплексно [1].

Для деяких суб'єктів господарювання контроль, ревізія сприймаються як жорсткі заходи, що несуть за собою санкції та адміністративні покарання. На нашу думку, у даному випадку, фінансово-господарський контроль повинен сприйматись як спосіб оцінки ефективності діяльності підприємства з метою раціональних змін та дійового управління.

Відомо, що фінансово-господарський контроль існує на межі таких наук як бухгалтерський облік, економічний аналіз, фінанси і менеджмент. Тому існує потреба у визначенні суті фінансово-господарського як форми ефективного управління (табл. 1).

Таблиця 1. Суть поняття фінансово-господарського контролю

№ з.п.	Автор	Трактування
1.	Борець Л. В. [2, с. 45]	Сутність фінансово-господарського контролю як однієї з функцій управління визначається системою спостереження і перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта контролю з метою визначення обґрунтованості і ефективності управлінських рішень та їх результатів, наслідків, виявлення відхилень від установлених критеріїв, усунення негативних явищ і попередження недоліків у фінансово-господарській діяльності
2.	Нестеренко М. О. [3, с. 93]	Фінансовий контроль за діяльністю суб'єктів господарювання, що характеризується підконтрольними суб'єктами та особливими об'єктами контролю, має власні завдання, які разом з іншими елементами контролю характеризують його як особливий різновид публічного фінансового контролю

№ з.п.	Автор	Трактування
3.	Дікань Л. В., Синюгіна Н. В. [4, с. 23]	Фінансово-господарський контроль — це контроль за фінансовими операціями та господарськими процесами з метою встановлення їх законності, правильності і доцільності, що має місце в усіх галузях національної економіки і з'являється в різних формах залежно від форми власності підконтрольного об'єкта
4.	Бутинець Т. А. [5, с. 35]	Господарський контроль являє собою економічну категорію, яка виражає систему виробничих відносин, що виникають з приводу одержання і використання прибутку, збереження майна власника, соціального захисту працюючих
5.	Дікань Л. В., Кожушко О. В., Кривцова Т.О. [7]	Фінансово-господарський контроль може активно використовувати інструменти, що перебувають за межами державної влади (проведення незалежного та внутрішнього аудиту, корпоративний контроль і контроль власника, громадський контроль)

Систематизуючи вище вказані визначення, зазначимо, що на нашу думку фінансово-господарський контроль — це особлива функція управління, яка визначається шляхом перевірки і спостереження процесу функціонування та фактичного стану об'єкта контролю з метою визначення обґрунтованості і ефективності господарських рішень та їх результатів, наслідків, виявлення відхилень від установлених критеріїв, усунення негативних явищ і попередження недоліків з метою одержання і ефективного використання прибутку, збереження майна власника, соціального захисту працюючих.

Для цього Кривцова Т. О., Владімірова Н. П. пропонують виокремити три стадії ефективної управлінської діяльності:

- 1) проектування та постановку цілей;
- 2) організацію заходів щодо виконання прийнятого рішення;
- 3) контроль за виконанням.

І контроль тлумачиться як специфічна стадія управлінського циклу [7].

Таким чином, контроль як функція управління — це система спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкта з метою оцінити обґрунтованість та ефективність прийнятих управлінських рішень, виявити ступінь їх реалізації, наявність відхилень і несприятливих ситуацій, про які доцільно своєчасно проінформувати компетентні органи, здатні вжити заходів щодо їх усунення.

Для цього існують контрольні перевірки, аудит, інспектування, аудит (ревізії), перевірки державних закупівель та судово-економічні експертизи, які досліджують один і той же предмет (фінансово-господарську діяльність підприємницьких структур), використовують ті ж самі прийоми і процедури, зазначає Попова Л. [8, с. 115–116].

За суб'єктами фінансово-господарський контроль в Україні поділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника [9]:

1. **Державний контроль** здійснюють органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; Державна податкова адміністрація України; Державна контрольно-ревізійна служба України; Державне казначейство України (три останніх органи контролю входять до структури Міністерства фінансів України); Фонд державного майна України; Міністерство економіки України; Міністерство фінансів України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державний комітет статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України.

2. **Спеціалізовані органи контролю:** Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України), Державний митний комітет України, Державний комітет України у справах захисту прав споживачів (Держспоживзахист), Державна інспекція України по контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція.

3. **Муніципальний контроль** здійснюють місцеві Ради народних депутатів та їх комісії.

4. **Незалежний контроль** — аудиторський — організовується на госпрозрахункових засадах.

5. **Контроль власника:** відомчий (міністерства, відомства, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання) і внутрішньогосподарський (власники підприємств, бухгалтерська і фінансово-економічна служба підприємств).

Фінансово-господарський контроль здійснюється безпосередньо на підприємстві, тобто там, де відбуваються господарські операції і процеси виробничої (торгівельно-комерційної, збутової) діяльності підприємства. Від дієвої всієї системи цього контролю на всіх стадіях його проведення залежить ефективність їх фінансово-господарської діяльності. Сутність першої стадії контролю (він на цій стадії називається попереднім) полягає в тому, що ще на стадії зародження, проектування, лімітування чи прогнозування тієї або іншої операції або процесу можна обґрунтувати їх ефективність із погляду законності, доцільності і тим самим попередити можливі негативні наслідки і конфліктні ситуації в діяльності підприємства. В той же час, на цій попередній стадії, коли ще не здійснена фінансова чи господарська операція, господарський процес не завжди можна передбачити і попередити під час попереднього контролю ці негативні явища, які можуть виникнути у майбутній господарсько-фінансовій діяльності. У зв'язку з цим більш ефективним є контроль (фінансово-господарський контроль), який здійснюється на стадії виконання і оформлення документами операцій і процесів (так званий поточний контроль). Такий поточний контроль здійснюється способом фактичної перевірки суті, змісту, доцільності господарських операцій і процесів, обґрунтованого контрольного вивчення об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства. Особ-

ливо система такого поточного контролю ефективна в умовах використання сировини на виробництво, реалізації продукції, грошового обігу, розрахункових відносин, збереження цінностей і багатьох інших об'єктів діяльності підприємства [10, с. 282–283]. Отже, зважаючи на те, на якому етапі розвитку чи кризи знаходиться підприємство слід застосовувати різні види контролю, які направлені на одне — досягнення цілей та виконання задач господарського суб'єкта. Для цього слід проводити контроль, який представить певний позитивний ефект, який зможе відчутити та оцінити власник підприємства.

Ефективність фінансово-господарського контролю — досить складне поняття, що характеризується різними критеріями, оцінюється рядом показників, на формування яких впливають різноманітні соціальні, економічні, правові та інші фактори. До останнього часу загальне поняття ефективності фінансового контролю, критерії, показники і методи його визначення ще мало досліджені, хоча мають велике значення. В практиці постійно виникає потреба визначення ефективності фінансово-господарського контролю (рис. 1).

Критерій результативності включає:

- виявлений обсяг коштів, використаних з порушенням законодавства;
- виявлений обсяг неефективно використаних коштів;
- виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням.

Критерій дієвості включає:

- кількість виконаних розпоряджень за результатами контролю;
- обсяг коштів, повернутих до бюджету та на бюджетні рахунки організацій;
- збільшення дохідної частини бюджету або економії його витратної частини;
- кількість рішень (наказів, розпоряджень, нормативних актів), прийнятих за результатами контролю;
- кількість кримінальних справ, відкритих за результатами контролю.

Критерій економічності включає:

- обсяг коштів, витрачених на проведення господарського контролю;
- обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряє, на підготовку матеріалів для перевіряючих;
- рівень економічності — відношення отриманого економічного ефекту від реалізації контрольних заходів до витрат на утримання органу контролю.

Рис. 1. Критерії ефективності фінансово-господарської діяльності*

Джерело: розроблено автором самостійно на основі [11, с. 16]

Якщо у науковій літературі під ефективністю зазвичай розуміється досягнення позитивного результату з найменшими витратами часу, зусиль та ресурсів, то під ефективністю контролю фінансово-господарської діяльності мається на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки такого, який є наслідком контролю — усунення недоліків.

Проте, як зазначають окремі автори, іде заміна одного результату іншим: інтенсивність роботи, що визначається за кількістю проведених перевірок контрольних органів, замінює ефективність контролю як певного виду діяльності, результату цього контролю. Тобто кількість перевірок ніяк не впливає на якісні зміни фінансово-господарської діяльності та прийняття управлінських рішень. Тому критерієм оцінки ефективності фінансово-господарського контролю повинні бути його професійні експертні рекомендації. Якщо суб'єкт контролю виявив певні порушення, він зобов'язаний не тільки вжити заходи та винести покарання, але й запропонувати рекомендації та шляхи їх усунення та попередження в майбутньому. З іншого боку, визначальною умовою ефективності контролю є його об'єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз результатів діяльності, відповідність документів, перевірка пояснень. Позитивним проявом належного здійснення контролю є встановлення фактичних причин та передумов виявлених порушень, недоліків та зловживань.

При визначенні ефективності фінансово-господарського контролю важливу увагу слід наділити критерію економічності. Він необхідний при попередньому плануванні, організації, здійсненні перевірок суб'єктами контролю. А саме необхідно організувати таким чином роботу, щоб витрати мінімум часу, фінансових, матеріальних та трудових ресурсів. Недотримання цього критерію призводить до збільшення витрат, нераціональній організації праці суб'єктів контролю та зниження якості та ефективності їх роботи.

Щоб оцінити економічність фінансово-господарського контролю слід врахувати показники, які характеризують витрати, що пов'язані із здійсненням контролю. Вони об'єднують кількість перевіряючих і кількість працівників підприємств, що перевіряються. Також слід врахувати час, відведений час для проведення контролю, витрати на утримання контролюючих у цілому і на оплату праці їх працівників, та інші.

Економічність фінансового контролю може бути забезпечена шляхом раціональної організації фінансово-господарського контролю, зокрема, що базується на автоматизації процесів та оптимальному розподілі функцій між різними контролюючими органами. Але тут постає потреба у належному нормативно-правовому забезпеченні.

Наступним критерієм ефективності фінансового контролю є його результативність, що визначається ступенем досягнення мети і завдань контролю, впливом суб'єктів контролю на діяльність підконтрольних об'єктів. Проявом цього є, наприклад, економія ресурсів, оптимізація господарських процесів та операцій, зменшення кількості випадків порушень і зловживань, відшкодування завданих збитків, відсторонення і притягнення до відповідальності винних осіб.

При оцінці ефективності фінансово-господарського контролю слід також враховувати кількість проведених ревізій та перевірок, прийнятих щодо них і реалізованих рішень. Але варто врахувати, що екстенсивний характер контролю не завжди є позитивним, адже це може призвести до

збільшення формальних, поверхових перевірок, що не завжди супроводжуються якісними змінами. Але й не слід ігнорувати показник кількості перевірок, тому що він свідчить про систематичність контролю, завантаження контрольного органу, його ініціативність та активність.

На рис. 1 відсутній досить важливий, на нашу думку показник — соціальний критерій. Він проявляється через вплив фінансово-господарського контролю на суспільні відносини, які пов'язані з різними формами власності, нагромадженням та розподілом капіталу, забезпеченням.

Для кращої роботи контролюючих органів слід провести низку заходів, які позитивно вплинуть ефективність фінансово-господарської діяльності:

- перевірку періодичності та аналіз доцільності ревізій і перевірок;
- обговорення результатів ревізій, обмін досвідом між органами проведення ревізій, навчання, перепідготовка кадрів;
- проведення порівняльного аналізу результатів за певний період з результатами попереднього періоду;
- підвищення кваліфікації суб'єктів контролю із застосування найбільш дієвих і результативних методичних прийомів при проведенні перевірок, а також про роботу щодо забезпечення повного відшкодування виявлених ревізіями незаконних витрат, розкрадань, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей;
- аналіз заходів та пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, відшкодування збитків.

В умовах ускладнення економічних відносин, розширення сфер економічної діяльності та існування конкуренції значно підвищується кількість інформації, яку необхідно враховувати в процесі фінансово-господарського контролю. Тому важливою умовою підвищення ефективності фінансово-господарського контролю у процесі управління є його автоматизація, шляхом розробки та впровадження сучасних комп'ютерних інформаційно-аналітичних технологій здійснення контролю.

Також слід відмітити і те, що ефективно фінансово-господарський контроль може здійснюватися лише за умови його належного нормативно-правового забезпечення, тому ще одним важливим напрямком підвищення ефективності фінансово-господарського контролю є удосконалення системи його правового регулювання.

Отже, фінансово-господарський контроль — управлінська функція, яка реалізується шляхом ефективної та раціональної перевірки і спостереження процесу функціонування та фактичного стану об'єкта господарського контролю з метою визначення ефективності господарських рішень з метою одержання і ефективного використання прибутку, збереження майна власника, соціального захисту працюючих. Для того, щоб контроль був ефективним він повинен відповідати критеріям: результативності, дієвості, економічності та мати позитивний соціальний ефект, який базується на перетині інтересів не тільки керівників підприємства, а й працюючих.

Подальшого дослідження вимагає питання автоматизації контролю та ведення фінансово-господарської діяльності, шляхом розробки та впровадження сучасних комп'ютерних інформаційно-аналітичних технологій здійснення контролю із застосуванням зарубіжного досвіду.

Література

1. Мурашко В. М. Контроль и ревизия. URL: <http://lybs.ru/index-3458.htm> (дата звернення 20.12.2020 р.).
2. Борець Л. В. Сутність і значення контролю за фінансово-господарською діяльністю. *Право і безпека*. 2005. № 4 (6). С. 46–49.
3. Нестеренко М. О. Державний фінансовий контроль як засіб правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. №6. Том 2. С. 91.–94.
4. Дікань Л. В., Синюгіна Н. В. Фінансово-господарський контроль: навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Харків: вид. ХНЕУ, 2011. 336 с.
5. Бутинець Т. А. Господарський контроль як галузь знань. *Вісник ЖДТУ*. 2018. № 3 (45). С. 32–46.
6. Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія. [Дікань Л.В., Кожушко О.В., Кривцова Т.О. та ін.] ; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Дікань Л.В. Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 220 с.
7. Кривцова Т. О., Владімірова Н. П. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. № 2. 2015. <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3837>.
8. Попова Л. Класифікація фінансово-господарського контролю. *Публічне право*. 2018. № 1 (29). С. 115-122.
9. Форми і види фінансового контролю. URL: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/revizor/1156-formi-j-vidi-finansovo-gospodarskogo-kontrolyu.html>.
10. Мурашко В. М., Андрієнко О. М. Основні напрями реформування і підвищення ефективності контролю і аудиту в Україні. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32619686.pdf>.
11. Виговська Н. Г. Розробка критеріїв та показників ефективності господарського контролю. *Вісник ЖДТУ*. 2007. № 2 (40). С. 15–24.

СУЧАСНІ ІНСТРУМЕНТИ ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Михайленко О.В., канд. екон. наук, доцент

Кожен суб'єкт господарювання прагне оволодіти навичками підвищення конкурентності на міжнародному або внутрішньому ринку підприємництва. Саме тому, в умовах сучасних ринкових відносин постає про-

блема конкурентоспроможності підприємства. З метою вирішення цього питання необхідно створити нові підходи до покращення показників, які формують явище конкурентоздатності.

З метою формування та розвитку конкурентоспроможності підприємства необхідно застосовувати різноманітні інструменти — методи впливу на характеристику оцінки конкурентоспроможності для досягнення цілей. Безумовно до кожного підприємства має бути застосована окрема індивідуальна стратегія для підвищення конкурентних позицій на ринку, зважаючи на специфіку їх діяльності та особливості умов існування. Проте, існують базові інструменти, що здатні забезпечити цей процес. До них відносяться: концепція тотального управління якістю; концепція бенчмаркінг; аутсорсинг та диверсифікація. У даній статті розглянуто кожен з цих факторів і висвітлено пропозиції щодо покращення фінансових та економічних показників, які впливають на конкурентоспроможність.

Питання підвищення конкуренції та конкурентоздатності підприємств висвітлювали у своїх працях багато науковців, зокрема визначення теоретичних та методологічних аспектів щодо управління конкурентоспроможністю підприємств відобразили такі автори у своїх публікаціях: І. Антонова, А. Аткинсон, І. Ансофф, О. Виноградова, А. Загородній, Ю. Іванов, І. Найда, А. Найда, Г. Партин М. Портер, О. Тищенко, Т. Халімон та ін.

Не дивлячись на існування достатньо великої теоретичної бази, до цього часу залишається актуальним питання щодо вибору підприємством оптимальних чинників, здатних покращити конкурентоспроможність організації.

Метою статті є обґрунтування сучасних інструментів щодо покращення конкурентоспроможності підприємств та аналіз показників, які впливають на це явище.

Конкурентоспроможність підприємства є однією з найважливіших характеристик його діяльності і являє собою відношення, яке вказує на відмінності між процесом розвитку даної організації від підприємства-конкурента за ступенем ефективності виробничої діяльності. В залежності від об'єкта цього поняття існують і такі терміни, як конкурентоспроможність продукції (товару) та конкурентоспроможність галузі [4, с. 55]. Кожна з цих категорій має свої відмінності, а також характерні риси, які відображають здатність виконувати свої функції в умовах формування конкурентного середовища. Якщо говорити про кожне окреме поняття, то конкурентоспроможність товару виступає результатом виробничо-господарської діяльності, здійснюваної підприємством.

Конкурентоспроможність галузі є категорією, яка характеризує макроекономічні процеси регіону чи галузі і може бути реалізована через виробничо-господарську діяльність відповідних підприємств.

У сучасній економічній науці і практиці діяльності підприємств найбільш дієвим інструментом досягнення високого рівня конкурентоспро-

можності є методи розробки стратегії розвитку підприємства в умовах змінного ринкового оточення. Але, перш ніж приступити до вибору стратегії, відповідно до якої буде здійснюватись покращення лідируючих позицій на ринку підприємництва, необхідно здійснити аналіз власного бізнесу та бізнесу своїх суперників, визначити слабкі та сильні сторони і виявити резерви підвищення конкурентоспроможності.

Кожна концепція формує напрями підвищення рівня конкурентоспроможності, а також має свої індивідуальні інструменти, які і забезпечують цей процес. В залежності від фінансового стану, конкурентного середовища і економічної ситуації в країні, суб'єкт господарювання має визначити свої шляхи поліпшення конкурентної позиції. На сучасному етапі наукових розробок існує такий перелік шляхів підвищення конкурентоспроможності [5, с. 67], як:

- визначення стратегії розвитку конкретності;
- забезпечення конкурентоспроможності товарів та послуг підприємства;
- диверсифікація діяльності;
- запровадження нової маркетингової діяльності підприємства;
- здійснення заходів для залучення інвестицій;
- поліпшення рівня кваліфікації кадрів та продуктивності праці;
- оновлення бази основних засобів, що залучені у виробництві;
- ефективне використання матеріальних ресурсів;
- збільшення обсягів виробництва та реалізації продукції.

Одним із сучасних інструментів щодо підвищення конкурентоспроможності фірми є концепція тотального управління якістю. **Тотальне управління якістю** — це система керування, яка застосовується для безперервного вдосконалення якості діяльності з метою повної відсутності дефектів і витрат внаслідок браку, а також задоволення потреб споживачів. Дана система передбачає участь в управлінні всього персоналу фірми — від керівника до звичайного робітника [7, с. 118]. Основна мета управління якістю — досягнення найбільш високого рівня якості товарів чи послуг.

Сутність комплексного управління якістю полягає у постійному повторенні циклу: «планування — виконання — перевірка — реалізація». На етапі планування передбачається: збір інформації для окреслення кола питань, які потрібно вирішити з метою підвищення якості; контроль та оцінка поточного становища і визначення пріоритетних напрямів; аналіз можливих наслідків від здійснення визначених дій. Етап «виконання» реалізовує дослідження заходів, спрямованих на усунення можливих причин проблеми. На стадії перевірки здійснюється підтвердження впливу від вжиття заходів, а також порівняння результативності. І на кінцевому етапі реалізації виконуються дії щодо вдосконалення інструментів вирішення проблем та показників процесу управління якістю. При застосуванні даної концепції управлінський облік діяльності передбачає складання різнома-

нітних звітів, основним з яких є Звіт про витрати на якість, який дозволяє керівникам отримати повний опис проблем, пов'язаних з якістю, і допомагає їм віднайти причини цих проблем.

У сучасному менеджменті існує і такий інструмент підвищення конкурентоспроможності, як **бенчмаркінг** або **еталонне оцінювання** — процес вивчення та пристосування найкращих результатів діяльності інших організацій задля втілення їх у свою практику та впровадження еталонного оцінювання інших показників діяльності підприємства [1, с. 137]. Проте, в ході застосування цієї концепції підприємства мають не суперничати між собою, а навпаки взаємодіяти, для того, щоб досягти найкращих бажаних результатів. На думку таких вчених, як Аткинсон, Ентоні А., Банкер та деяких інших існує 5 етапів процесу бенчмаркінгу, які коротко охарактеризовані в табл. 1 [2, с. 570].

Таблиця 1. Етапи еталонного оцінювання (бенчмаркінгу)

Етапи	Характеристика
1. Дослідження внутрішніх процесів та попередній аналіз конкурентів	Вибір області дослідження, аналіз внутрішньої та зовнішньої діяльності конкурентів
2. Розвиток довгострокового проекту бенчмаркінгу та відбір команди еталонного оцінювання	Постановка чіткого набору завдань; створення команди для еталонної оцінки та делегування на їх завдань від керівництва
3. Визначення партнерських зв'язків	Пошук зацікавлених партнерів із врахуванням таких факторів: масштаб діяльності; кількість партнерів; порівняльна характеристика діяльності партнерів відносно певної сфери бізнесу та інших видів діяльності; рівень довіри партнерів
4. Методика збору та спільного користування інформацією	Визначення: <i>типу інформації</i> (продуктовий, функціональний, стратегічний бенчмаркінг); <i>методів збору інформації</i> (односторонній або колективний бенчмаркінг: на основі бази даних, за участю 3 сторони, груповий бенчмаркінг, із визначенням оцінки виконання показників, із визначенням розриву між еталоном і безпосереднім виконанням)
5. Реалізація запланованих дій для досягнення або перевершення еталонних показників	Виконання запланованої діяльності та порівняння власних показників з показниками еталона

Стратегія бенчмаркінгу має перевагу в тому, що підприємство може зекономити витрати часу та коштів, шляхом уникнення тих помилок, яких припустили інші компанії, а також шляхом не повторення методу, який вже використали у своїй діяльності інші організації.

Ще однією новітньою концепцією, яка спроможна допомогти у підвищенні конкурентоспроможності, є **аутсорсинг**. На думку А. Загороднього «аутсорсинг — це делегування деяких функцій по обслуговуванню діяльності організації стороннім підрядникам за умови, що ними буде забезпечено відповідний рівень якості та ефективності виконання бізнес-

процесів і технологій» [3, с. 87]. Цей інструмент управління передбачає переміщення частини працівників підприємства до аутсортера.

Залежно від об'єктів аутсорсингу виділяють наступні види: *аутсорсинг у інформаційно-технологічній сфері* (обслуговування комп'ютерної техніки, бази даних, програмних продуктів); *аутсорсинг виробництва* (передача прав на виготовлення певної продукції, напівфабрикатів чи окремих виробничих вузлів); *аутсорсинг процесів, які не належать до виробничо-господарської діяльності* (здійснення збутової, маркетингової, облікової діяльності, надання послуг з охорони, прибирання території); *аутсорсинг персоналу* (передача підприємством-виконавцем своїх працівників на тимчасове здійснення певних робіт підприємству-замовнику). Процес здійснення аутсорсингу зображений на рис. 1.



Рис. 1. Процес аутсорсингу

Компанії можуть використовувати такий інструмент, як аутсорсинг з метою зниження витрат, ризиків діяльності, кількості функцій, які не приносять позитивного ефекту а також покращення обслуговування споживачів. Стратегія аутсорсингу запроваджується на підприємстві шляхом здійснення таких етапів [3, с. 93]:

- 1) аналізування функцій та технологічних процесів діяльності підприємства;
- 2) визначення доцільності передачі процесів на аутсорсинг та розрахунок можливих витрат внаслідок цього;
- 3) вибір бізнес-партнера (аутсортера) та встановлення типу відносин;
- 4) заключення угоди з партнером;
- 5) контроль за діяльністю аутсортера;

б) аналіз результатів внаслідок застосування аутсорсингу та здійснення відповідного корегування.

Отже, з метою отримання ефективних результатів від запровадження даної стратегії, підприємство має провести масштабну аналітичну та організаційну підготовку. Концепція аутсорсингу дасть змогу організації вдосконалити рівень технології виробництва та якості продукції, що в свою чергу призведе до поліпшення ринкового позиціонування підприємства.

До інструментів підвищення конкурентоспроможності підприємства також належить **диверсифікація** діяльності, відповідно до якої відбувається одночасний розвиток видів продукції, які знаходяться на різних етапах виробництва, але є взаємодоповнюючими один одного. Диверсифікація — це концепція виходу підприємства на нові сфери діяльності та ринки збуту [6, с. 139]. Перевагою цієї стратегії є те, що збиток від певного (як правило нового) виду продукції перекривається за рахунок прибутку від інших рентабельних виробів.

В науковій літературі існують такі види диверсифікації:

➤ внутрішня диверсифікація — діяльність в рамках одного підприємства, що передбачає використання наявних і залучених матеріальних ресурсів та створення на їх основі нової продукції, або вже відомої продукції, але за вдосконаленою технологією;

➤ зовнішня диверсифікація — диверсифікація, що утворюється внаслідок злиття чи поглинання підприємств. Цей вид застосовується з метою налагодження нових каналів збуту продукції, нових зв'язків з постачальниками, збільшення попиту на товари та скорочення обсягу вкладення інвестицій в компанію.

Таким чином, продумана стратегія диверсифікації значно впливає на економічний стан компанії і дає можливість підвищити рівень конкурентоспроможності продукції, а як наслідок і підприємства загалом.

З ціллю досягнення головної мети цієї статті, здійснимо оцінку рівня конкурентоспроможності пивоварної галузі на прикладі ПрАТ «Оболонь», яке є одним із найбільших виробників пива та безалкогольних напоїв в Україні (табл. 2).

Таблиця 2. Оцінка показників конкурентоспроможності ПрАТ «Оболонь» за 2017–2018 рр.

Показники конкурентоспроможності	Алгоритм розрахунку	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення	Норматив
1. Показники ефективності виробничої діяльності підприємств (Евд)					
1.1. Витрати на одиницю продукції (В)	В = Витрати на 1 грн реалізованої продукції / Випуск продукції в натуральному виразі	0,001	0,001	0,000	-

Показники конкурентоспроможності	Алгоритм розрахунку	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення	Норматив
1.2. Фондовіддача (Ф)	$\Phi = \text{Випуск продукції в натуральному виразі} / \text{Середньорічна вартість основних засобів}$	0,011	0,012	0,001	-
1.3. Рентабельність продукції (РП)	$\text{РП} = \text{Чистий дохід від реалізації продукції} / \text{Собівартість реалізованої продукції}$	1,232	1,183	-0,049	0,25
1.4. Продуктивність праці (ПП)	$\text{ПП} = \text{Випуск продукції в порівнянних цінах} / \text{Середньоспискова кількість промислового персоналу}$	1870,071	2079,904	209,833	-
2. Показники фінансової стійкості підприємства (Фс)					
2.1. Коефіцієнт автономії (Ка)	$\text{Ка} = \text{Власний капітал} / \text{Поточна кредиторська заборгованість}$	0,361	0,340	-0,021	0,5
2.2. Коефіцієнт фінансової стійкості (Кфс)	$\text{Кфс} = \text{Власний капітал} / \text{Залучений капітал}$	0,573	0,523	-0,050	1
2.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами (Кзаб)	$\text{Кзаб} = \text{Власні оборотні кошти} / \text{Оборотні активи}$	0,086	-2,257	-2,343	0,5
2.4. Коефіцієнт маневреності робочого капіталу (Км)	$\text{Км} = \text{Власні оборотні кошти} / \text{Власні кошти}$	0,040	-0,590	-0,630	0,2-0,3
3. Платоспроможність підприємства (Пп)					
3.1. Коефіцієнт загальної ліквідності (Кзл)	$\text{Кзл} = \text{Оборотні активи} / \text{Поточні зобов'язання}$	1,770	0,481	-1,289	1
3.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності (Кл)	$\text{Кл} = \text{Ліквідні активи} / \text{Поточні зобов'язання}$	1,041	0,405	-0,635	0,6-1
3.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (Кал)	$\text{Кал} = \text{Високоліквідні активи} / \text{Поточні зобов'язання}$	0,029	0,006	-0,023	0,25-0,3
3.4. Частка оборотних коштів в активах (Чоб)	$\text{Чоб} = \text{Оборотні кошти} / \text{Підсумок балансу}$	0,109	0,118	0,009	-

Проаналізувавши дані таблиці, можна зазначити, що на ПрАТ «Оболонь» протягом 2017-2018 рр. зросли такі показники ефективності виробни-

чої діяльності, як продуктивність праці та фондівдача на 209,833 тис. грн і 0,001 тис. грн відповідно. Зростання рівня продуктивності праці вказує на ефективне управління виробничим процесом та на вдосконалення рівня організації праці. Коефіцієнт рентабельності продукції характеризує прибутковість основної господарської діяльності підприємства. На ПрАТ «Оболонь» цей показник у 2018 році становить 0,183, що свідчить про те, що 0,83 грн прибутку припадає на 1 грн собівартості реалізованої продукції.

Всі показники фінансової стійкості на даному підприємстві протягом 2018 року зменшились порівняно з минулим роком і є нижчими від норми, що свідчить про нестійкий фінансовий стан, а це призводить до перебоїв у надходженні коштів, зменшення показників рентабельності. Коефіцієнт автономії протягом аналізованого періоду нижче норми (0,361 та 0,340 відповідно), це свідчить про те, що менша частина активів підприємства може фінансуватись за рахунок власних фінансових ресурсів. Коефіцієнт фінансової стійкості також нижче норми — 0,573 та 0,523, це означає, що підприємство здатне фінансувати за рахунок постійного капіталу і капіталу, залученого на довгостроковій основі трохи більше половини активів. Коефіцієнт маневреності на кінець 2018 року набув від'ємного значення і становив -0,590. Це вказує на те, що власний капітал і залучені довгострокові кошти спрямовані на фінансування необоротних засобів, тому для фінансування оборотних активів необхідно звертатися до позичкових джерел фінансування. Коефіцієнт забезпеченості запасів власними оборотними коштами також є нижчим за норму. Негативне значення показника говорить про те, що без короткострокового та довгострокового позикового капіталу підприємство не зможе забезпечити безперебійний виробничо-збутовий процес.

Майже всі показники платоспроможності підприємства також зменшились у поточному році і мають від'ємні абсолютні відхилення, що вказує на проблемний стан платоспроможності, адже оборотних активів недостатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями. Коефіцієнт загальної ліквідності у 2017 р. в межах норми, а на кінець 2018 року нижче норми (1,770 та 0,481 відповідно). Коефіцієнт швидкої ліквідності становить — 1,041 та 0,405, що є нижче за норму. Це свідчить про поганий ступінь можливості розрахунків з поточними зобов'язаннями за рахунок усіх можливих ліквідних оборотних активів. Коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2017 р. в межах норми, а на кінець 2018 року нижче норми (0,029 та 0,006 відповідно). Це свідчить про те, що компанія не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром.

Відповідно до цього аналізу можна зробити висновок, що на підприємстві існують проблеми з показниками фінансової стійкості та платоспроможності, тому необхідно вжити заходи для їх покращення, а саме: здійснити пришвидшення реалізації продукції підприємства та зменшення

терміну їх обороту; відновити платоспроможність підприємства шляхом поповнення власного капіталу та збільшення власних оборотних засобів. Це допоможе покращити загальну ефективність діяльності підприємства.

В умовах високої конкуренції на ринку підприємництва досить важливим завданням керівництва підприємства є вибір інструментів і стратегії поліпшення конкурентоспроможності, покращення ефективності роботи підприємства. З огляду на фінансову ситуацію ПрАТ «Оболонь», підприємству було б доцільно обрати стратегію диверсифікації продукції та видів діяльності; збільшити обсяги виробництва та реалізації продукції; запровадити аналітичний інструмент — аутсорсинг; вдосконалити маркетингову діяльність підприємства шляхом застосування бенчмаркінгу. Такі заходи зможуть посилити конкурентний потенціал фірми та допомогти у зростанні ефективності виробничо-господарської діяльності.

Застосування різноманітних інструментів покращення рівня конкурентоспроможності дає змогу зміцнити або покращити ринкове конкурентне позиціонування підприємства, що в свою чергу призводить до отримання додаткових економічних вигод. До таких інструментів відносяться стратегії: тотального управління якістю, бенчмаркінг, аутсорсинг та диверсифікація. Кожен з цих чинників має свої відмінності та особливості, які слід враховувати при прийнятті рішень керівництвом підприємства. Вибір конкурентної стратегії підприємства та напрямів підвищення лідируючих позицій повинен ґрунтуватись на залежності від фінансового стану, специфіки їх діяльності, конкурентного середовища і економічної ситуації на ринку.

В ході здійснення аналізу показників конкурентоспроможності ПрАТ «Оболонь» ми дійшли до висновку, що підприємству було б доцільно пришвидшити реалізацію продукції, вдосконалити маркетингову діяльність, застосувати диверсифікацію діяльності та використати аналітичний інструмент аутсорсингу. Така система заходів здатна вивести роботу підприємства на якісно новий рівень та сприяє вирішенню проблеми підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства.

Подальші перспективи дослідження мають ґрунтуватись на визначенні інших ефективних інструментів забезпечення конкурентоспроможності підприємств.

Література

1. Антонова І. В., Савченко С. О. Бенчмаркінг як інструмент підвищення конкурентоспроможності підприємств на ринку / І. В. Антонова, С. О. Савченко / Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту Випуск 2 (19), 2015. С. 135–143.

2. Аткинсон, Ентоні А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управлінський облік: — 3 видання: Пер. с англ. — М.: Вид. дом «Вільямс», 2005. 880 с.

3. Загородній А. Г., Партин Г. О. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А. Г. Загородній, Г. О. Партин / Фінанси підприємств № 9, 2019. С. 87–97.

4. Іванов Ю.Б., Тищенко А.Н. Конкуреноспроможність підприємства: оцінка, діагностика, стратегія : Наукове видання / Ю.Б. Іванов, А.Н. Тищенко, Н.А. Дробитько, О.С. Головка / Харків. Вид. «Торнадо», 2003. — 312 с.

5. Найда І.С., Найда А.В. Сучасні інструменти оцінки конкуреноспроможності сільськогосподарського підприємства / І.С. Найда, А.В. Найда, О.М. Галицький / Економіка харчової промисловості — Том 11, Випуск 2/2019. С. 62–70.

6. Халімон Т. М. Напрями та інструменти підвищення конкуреноспроможності телекомунікаційних підприємств / Науковий вісник Ужгородського національного університету — Випуск 16, частина 2, 2017. С. 138–142.

7. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл. // В.Р. Шевчук ; за ред. О.М. Ковалюка. — К.: Алерта, 2009. — 176 с.

8. Фінансова звітність ПрАТ «Оболонь» за 2017-2018 рр.

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСВІТНЬОЇ СКЛАДОВОЇ МОЛОКОПЕРЕРОБНОГО КЛАСТЕРНОГО ФОРМУВАННЯ КИЇВСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Ніколаєнко С.М., ст. викладач

Процеси глобалізації, що відбуваються економічному розвитку України обумовлюють необхідність розробки та впровадження нових методичних, методологічних та прикладних підходів щодо формування та функціонування кластерних утворень. Враховуючи всі існуючі проблеми молокопереробної галузі, було визначено основні напрями реформування організаційно-економічних відносин у молокопереробному комплексі, які можна умовно поділити на організаційно-управлінський та фінансово-економічний блоки.

При формуванні організаційної структури кластеру молочної промисловості враховуються комерційні, виробничі, ринкові, екологічні, структурні, технологічні критерії відбору, що задаються на підставі переваг кластерного формування.

В процесі формування кластерного об'єднання використовуються різноманітні інструменти формування, які можна умовно поділити на технологічні, фінансові, організаційні, освітні та консалтингово-інформаційні.

Інструменти реалізації кластерної політики можна умовно поділити на освітні, технологічні, організаційні, фінансові та консалтингово-інформаційні. До групи освітніх інструментів доцільно віднести трансферт технологій при ВНЗах та НДІ, канали розповсюдження інформації

про ринок праці молоді, служби працевлаштування випускників, гранти для ВНЗів на проведення олімпіад, навчання залучених та перспективних здобувачів.

Перспективи кластерної організації формуються в залежності від наявних та потенційних макроекономічних тенденцій в економіці, галузі, що переважають на даній території сегментів виробництва та існуючих категорій споживачів. При формуванні кластерної структури визначається співвідношення ступеня делегування повноважень та мобільності управління, із врахуванням задач та характеру діяльності його учасників. Ефективність функціонування кластерної структури визначається таким загальним критерієм як максимізація мобільності групи без втрат для її керованості.

Створений кластер молокопереробної промисловості може функціонувати у формі громадської організації, автономної некомерційної організації або фонду, що діють в формах та порядку, що передбачені діючим законодавством України.

Робота молокопереробних підприємств супроводжується рядом притаманних для галузі «вузьких місць». За рахунок оптимальної структури кластеру, саме ядром якого і буде ПрАТ «Обухівський молочний завод» їх можна буде мінімізувати.

При формуванні молочного кластеру особливу увагу слід приділити наявності наукових та освітніх закладів, що дозволить всіх учасників кластерної структури забезпечити висококваліфікованим персоналом, створювати освітні програми згідно вимог організаційно-виробничої діяльності підприємств-учасників, спрямовувати наукову діяльність студентів та інших наукових закладів на вирішення конкретних проблем підприємств-учасників промислового кластеру. Тобто в залежності від потреб кластерного утворення, галузі та економіки в цілому, досягнень науково-технічного прогресу та їх відповідності потребам виробничого процесу мають формуватися напрямки та програми навчання. Створення кластерного утворення дозволить організувати навчальні поїдки з метою демонстрації як системи контролю за якістю молока, так і за процесом виробництва молочної продукції всім зацікавленим у ефективному виробничому процесі.

Характерною проблемою на підприємстві є недостатнє кадрове забезпечення, тобто майже відсутність плинності кадрів, вікова структура кваліфікованого персоналу (висока питома вага працівників віком 50 років і старше). Отже, саме участь в кластері, дасть можливість не лише прямої співпраці з вузами, а й вплинути на процес навчання.

Виходячи з аналізу освіти співробітників ПрАТ «Обухівський молочний завод» слід відмітити, що велика кількість співробітників, в тому числі інженери, ТОР-менеджмент є випускниками профільних ВНЗів України, зокрема:

➤ Національного університету харчової промисловості (в минулому Київський технологічний інститут харчової промисловості) — в основному це фахівці спеціальностей: Галузеве машинобудування, Електроенергетика, електротехніка та електромеханіка, Облік і оподаткування, Економіка, Маркетинг, Підприємництво, торгівля та біржова діяльність, Технологія зберігання, консервування та переробки молока;

➤ Технікум м'ясної і молочної промисловості Білоцерківського державного аграрного університету (в минулому Білоцерківський м'ясо-молочний технікум) — випускники за спеціальністю «Монтаж і експлуатація холодильно-компресорних і криогенних установок», «Виробництво молочних продуктів»;

➤ Іллічевський механіко-технологічний технікум молочної промисловості — випускники за спеціальністю Технологія молока і молочних продуктів.

Слід відмітити, що це не всі навчальні заклади, які спеціалізуються на підготовці кадрів для харчової промисловості, зокрема потужним закладом є Одеська національна академія харчової промисловості, але для нашого кластеру, доцільно залучити саме географічно близькі навчальні заклади.

Залучення до співпраці таких навчальних закладів дозволить :

➤ створювати навчальні плани та розроблювати робочі програми із потребами діючого виробничого процесу;

➤ корегувати зміст навчальних дисциплін із потребами різноманітних організаційних структур, що входять до складу кластерного утворення;

➤ проводити влаштування студентів різних спеціальностей процесі навчання для практичного опрацювання набутих теоретичних знань;

➤ розширити доступ студентів до нормативної, фінансової та статистичної звітності учасників кластеру, що дозволить узгодити методологічні підходи до вивчення результатів виробничо-господарської діяльності учасників кластеру, визначити взаємозв'язок та взаємо узгодженість між показниками;

➤ працевлаштування випускників навчальних закладів/ забезпечення кадрами відповідної кваліфікації організацій-учасників кластерної структури.

Як слідує зі звітів ПрАТ «Обухівський молокозавод» підприємство не має фінансової можливості проведення наукових досліджень та розробкою, саме участь в кластері дасть змогу вплинути на дослідження і розробку в співпраці з університетами, науково дослідними установами, залучати інвестиції.

Розвиток молочного кластеру Київської області передбачає на базі цих установ створення інноваційного центру, як важливої складової кластерного утворення. Інноваційний центр повинен мати тісні зв'язки із усіма науковими та освітніми закладами.

Роль ІТ-компаній проявляється у створенні стійких постійних взаємозворотніх зв'язків між усіма учасниками кластерного об'єднання на всіх етапах створення та функціонування кластеру, що втілюється через створення та організацію ефективного функціонування каналів передачі передових знань, організацію процесів з обміну досвідом у межах єдиного технологічного та інформаційного простору. Застосування новітніх ІТ-технологій дозволить оптимізувати всі виробничі процеси як на переробних підприємствах, так і на допоміжних виробничих комплексах, через чітку та своєчасну координацію роботи всіх учасників кластерного утворення.

Отже, дослідження стану молочної промисловості Київської області включало детальне обстеження не тільки тих об'єктів, що увійшли до молочної підкомплексу області та складають його основу, але і всіх інших об'єктів, що можуть увійти до його складу в майбутньому. При цьому ці елементи можуть входити до складу виробничої, інноваційної, маркетингової складової або до складової інфраструктури. Крім того, враховуючи тісний зв'язок переробної промисловості та сільськогосподарських господарств із різними формами власності, не можна обмежуватися лише рамками однієї області.

В результаті створення кластеру всі його учасники — і сільськогосподарські підприємства, домогосподарства, підприємство-лідер молочної промисловості та невеликі підприємства-переробники, науково-освітні організації та інші учасники кластеру — мають можливість збільшити потенціал кожного із них шляхом широкого обміну інформацією. Це в свою чергу сприятиме поглибленню та розвитку коопераційних зв'язків на підставі реалізації спільних науково-технічних виробничих програм, організації та координації виробничо-господарської діяльності тощо.

Організація молокопереробного кластеру Київської області дозволить усунути посередницькі ланки між виробниками і споживачами, що сприятиме більш ефективному використанню всіх видів ресурсів, зниженню собівартості та підвищенню конкурентоспроможності продукції. Крім того створення кластеру дозволить збільшити доходи працівників підприємств-учасників кластерного об'єднання (за рахунок підвищення вартості молока, як сировини, що здається господарствами), розширити ринок збуту готової продукції підприємствами-виробниками (в тому числі за рахунок позитивної участі в тендерах на отримання держзамовлень (постачання молочної продукції до місцевих шкіл та лікарень)) тощо.

У створеному кластері молокопереробної промисловості всі учасники повинні бути поєднані матеріальними, фінансовими та інформаційними потоками, що дозволить отримати синергетичний ефект використання перерахованих ресурсів, і при цьому вони не будуть являтися однією юридичною особою. Для більш ефективної роботи кластерного утворення доцільно розробити угоди, що будуть відображати інтереси його кожного учасника, тобто структура кластеру не повинна бути об'єднана єдиними

для всіх угодами, повинна передбачати стійкі довгострокові відносини між окремими її учасниками, при яких кожний учасник зберігає статус юридичної особи.

Сформований кластер молочної промисловості в Київській області буде функціонувати та створювати сприятливі умови для функціонування кластерних структур. До них відносяться:

- тісний взаємозв'язок між учасниками кластеру;
- формування здорового конкурентного середовища;
- відкритий доступ до новітніх технологій; активізація інноваційної активності;

- оптимальне витрачання коштів на науково-дослідницьку діяльність через співфінансування нововведень учасників молокопереробного кластеру;

- наявність попиту на кінцевий продукт виробничо-господарської діяльності підприємства-лідера та на продукцію споріднених підприємств, що забезпечують виробництво сировиною, обладнанням, устаткуванням, технологіями тощо;

- розвиток інфраструктури;
- низькі бар'єри входу на ринок;
- налагоджені контакти з постачальниками та споживачами;
- підвищення інвестиційної привабливості регіону та/або галузі (підприємства);

- стимулювання до створення та виникнення нових господарських одиниць;

- створення нових робочих місць;
- підвищення кваліфікації працівників тощо.

При формуванні системи управління кластерним утворенням доцільно приділити увагу детальній розробці таких аспектів, як:

- організація зустрічей з відповідальними особами, керівниками відділів, провідними спеціалістами з метою ознайомлення з основними завданнями функціонування кластеру; проведення на початковому етапі загальноосвітніх програм і практичних семінарів з узгодження програм учасників;

- чіткий розподіл посадових обов'язків і встановлення відповідальності працівників при здійсненні ними дій, пов'язаних функціонуванням кластерного об'єднання;

- встановлення основних джерел фінансування заходів з регулювання взаємо узгодженості дій учасників кластерного об'єднання;

- узгодження стратегії й тактики кожного учасника кластеру із загальною стратегією кластерного утворення, пошук компромісних варіантів її реалізації;

- встановлення інформаційних каналів та організація інформаційних потоків;

- розробка звітних форм, визначення форми та змісту інформації, що є основою прийняття рішень для керівництва;
- встановлення періодичності інформування центр кластеру про ступінь ризикованості господарської діяльності та результати вжитих заходів;
- побудова системи внутрішнього контролю ефективності функціонування організації-учасників кластерного утворення;
- необхідність подальшого поліпшення у відповідності з уявленням керівництва кластеру (за такими напрямками, як: використання вдосконалених технічних, технологічних та інформаційних засобів оцінки та аналізу різноманітних організаційно-виробничих процесів всіх учасників кластерного утворення; підвищення кваліфікації персоналу різних ланок та рівнів функціонування кластерної структури тощо).

Література

1. Куценко А. В. Організаційно-економічний механізм управління ефективністю діяльності підприємств споживчої кооперації України: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 205 с.
2. Гончарук А.Г. Управление эффективностью деятельности предприятия. Одеса: Астропринт, 2012. 260 с.
3. Чужиков В. І. Еволюція кластерних моделей в глобальній економіці(регіональний аспект). Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Кластери та конкурентоспроможність прикордонних регіонів(Збірник наукових праць). — Вип. 3 (71)/НН України. Ін-т регіональних досліджень; Редкол.: відп. ред. Є.І. Бойко. Львів, 2008. — 546 с.
4. Гуменюк О.І. Кластери як організаційна структура інноваційно-інвестиційної моделі розвитку промисловості/ О.І. Гуменюк// Економіка та управління національним господарством. — 2007 — №2 (68). — С.9–18.
5. Коваленко Н.М. Впровадження кластерної моделі розвитку молокопереробних підприємств харчової промисловості: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Наталія Миколаївна Коваленко; НУХТ. — К., 2011. — 274 с.

Наукове видання

Чернелевський Леонід Миколайович
Беренда Надія Іванівна
Духновська Людмила Миколаївна
Колос Ірина Василівна
Кравченко Ірина Йосипівна
Кудренко Наталія Володимирівна
Михайленко Ольга Валеріївна
Ніколаєнко Світлана Миколаївна
Осадча Ганна Григорівна
Редзюк Тетяна Юріївна
Скопенко Наталія Степанівна
Слободян Наталія Геннадіївна
Соломчук Людмила Миколаївна
Темчишина Юлія Леонідівна
Ткаченко Надія Марківна
Чернелевська Олена Леонідівна
Ємцев Віктор Іванович
Ємцева Галина Федорівна
Євсєєва-Северина Ірина Василівна
Удворгели Лариса Іванівна
Березянка Тамара Василівна
Лісовий Андрій Васильович

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ
АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ
В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН
Колективна монографія

За редакцією Л.М. Чернелевського

Комп'ютерна верстка Каленкової М.О.

Підп. до друку 02.02.2021 р. Формат 60×84/16.
Гарнітура Times New Roman. Друк цифровий.
Ум. друк. арк. 10,69. Обл.-вид. арк. 11,09.
Наклад 10 прим. Вид. № 01/21. Зам. № 02-21

НУХТ 01033 Київ-33, вул. Володимирська, 68
Свідоцтво про реєстрацію серія ДК № 1786 від 18.05.2004 р.