

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ
І АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ
СВІТОВОЇ ЕКОНОМІКИ**

(колективна монографія)

За редакцією Л.М. Чернелевського

Київ НУХТ 2013

Рецензенти:

В.О. Шевчук, д-р екон. наук, проф., Перший проректор Національної академії статистики, обліку і аудиту;

Н.О. Гура, д-р екон. наук, професор кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка;

В.В. Сопко, д-р екон. наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана»

Удосконалення обліку, аналізу і аудиту в умовах глобалізації світової економіки/ За ред. канд. екон. наук, проф. Л.М. Чернелевського. – К.: НУХТ, 2013. - 215с.

ISBN 978-966-612-140-3

Запропоновані матеріали монографії дають можливість визначити спрямованість подальшого стратегічного розвитку підприємств АПК та харчової промисловості на підставі формування життєвих принципів суб'єктів господарювання в умовах входження в ринок і європейську спільноту.

Викладені наукові положення, висновки і рекомендації мають достатньо високий ступінь обґрунтованості, оскільки ґрунтуються на опрацюванні значного масиву наукових розробок вітчизняних та зарубіжних дослідників з питань обліку, аналізу і аудиту, а також на використанні широкого спектру загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання.

*Рекомендовано до друку за рішенням вченої ради
Національного університету харчових технологій
(протокол № 9 від 24 квітня 2013 року)*

Видано в авторській редакції

ISBN 978-966-612-140-3

УДК 657. 658

© Л.М. Чернелевський, 2013
© НУХТ, 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	5
ЧАСТИНА 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ.....	9
1.1. Валютні ризики методи їх оцінки та способи хеджування (Небильцова В.М., доцент).....	9
1.2. Вдосконалення системи обліку орендних операцій (Духновська Л.М., к.е.н., доцент, Скоморохова С.Ю., асистент).....	17
1.3. Зміни в оподаткуванні операцій з цінними паперами як приклад глобалізації обліку в сучасних умовах (Редзюк Т.Ю., ст. викладач).....	30
1.4. Зміни норм зносу, амортизації бухгалтерського обліку основних засобів у незалежній Україні (Ткаченко Н. М. д.е.н., проф., академік АЕН України).....	39
1.5. Інформаційні системи і технології в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємства (Терещенко Л. О. професор, к.е.н., ДВНЗ "КНЕУ ім. Вадима Гетьмана").....	52
1.6. Методологія та практика обліку оцінки запасів за національними та міжнародними обліковими стандартами (Осадча Г.Г., к.е.н., доцент).....	63
1.7. Облік загальновиробничих витрат і калькулювання собівартості продукції: бухгалтерський та податковий аспект (Щербина О.С., асистент).....	72
1.8. Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку об'єднань співвласників багатоквартирних будинків (Прохорова Л.І., к.е.н, доцент, Пантелійчук Л.Б., доцент, ДВНЗ «Київський університет управління та підприємництва»).....	77
1.9. Принципи формування системи управлінського обліку (Нападовська Л.В. д.е.н., проф., НТЕУ).....	87
1.10. Проблеми та перспективи реформування розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах в умовах глобалізації світової економіки (Момот Л.В., доцент).....	94
1.11. Системно-ситуаційний підхід до управління економічною стабільністю та стійкістю діяльності підприємств харчової промисловості в умовах глобалізаційних процесів в економіці (Темчишина Ю.Л. к.е.н., доцент).....	103
1.12. Теоретичні підходи щодо формування кластерної моделі розвитку економіки (Ніколаєнко С. М., асистент).....	109
1.13. Управління матеріальними ресурсами підприємства в системі обліку господарських процесів (Овдій О.В., ст.. викладач).....	113

ЧАСТИНА 2. РОЛЬ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....125

- 2.1. Ефективне використання виробничих ресурсів як шлях до ефективності підприємства (*Бевз В.В., асистент*).....125
- 2.2. Когнітивна складова компетентностного підходу в аудиті (*Пожарицька І.М., к.е.н., доцент, Національна академія природоохоронного і курортного будівництва*).....133
- 2.3. Методологічні підходи щодо оцінки виробничого потенціалу підприємства (*Михайленко О.В., к.е.н., доцент*).....139
- 2.4. Місцеві податки та збори: вітчизняна еволюція та зарубіжний досвід (*Лісовий А. В., д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу, Національний університет ДПС України; Семеншин Х.М., головний фахівець відділу методології та технології страхування, Моторно-транспортне страхове бюро України*).....147
- 2.5. М'ясна промисловість: погляд в минуле, аналіз сучасного стану та пропозиції на майбутнє (*Солмчук Л.М, ст. викладач.*).....166
- 2.6. Основні етапи формування конкурентної стратегії підприємств (*Кравченко І.Й., асистент*).....173
- 2.7. Особливості функціонування переробної промисловості України (*Кудренко Н.В., асистент*).....179
- 2.8. Парадигмальна модель зростання конкурентоздатності України на основі кластерів росту в харчовій промисловості (*Чернелевська О.Л., к.е.н., к. юр. н., докторант*).....184
- 2.9. Удосконалення економічного аналізу діяльності підприємств харчової промисловості у конкурентному середовищі (*Слободян Н.Г., к.е.н., доцент*)197
- 2.10. Шляхи підвищення конкурентоспроможності підприємств харчової та переробної промисловості України (*Беренда Н.І. к.е.н., доцент*).....210

ВСТУП

Мовою бізнесу прийнято вважати мову цифр, мову бухгалтерського обліку, метою якого є забезпечення інформацією про стан господарських операцій усіх зацікавлених осіб та служб. Дані бухгалтерського обліку та проведеній та їх підставі аналіз показників дозволяють системно і комплексно оцінити всі сторони виробничо-господарської діяльності та розробити та впровадити оптимальні ефективні управлінські рішення.

Бухгалтерський облік як один із видів господарського обліку виник багато століть тому, будучи складовою частиною економічних відносин товарного виробництва. В основі теорії бухгалтерського обліку лежать головні принципи (правила) ведення обліку, які, як азбука, в однаковій мірі властиві усім країнам і народам. Саме тому бухгалтерський облік і прийнято вважати міжнародною мовою бізнесу.

Історія бухгалтерського обліку – це насамперед історія становлення і розвитку економіки держав. Будучи невід’ємною складовою частиною ведення господарства облік перетворився у впорядковану систему контролю за збереженням майна власника, ефективним господарюванням та якістю прийняття управлінських рішень.

Сучасна теорія і практика бухгалтерського обліку змінюється у ході економічного розвитку та політичних перетворень, у рамках яких здійснюються виробничі та господарські процеси.

На сучасному етапі розвитку до ведення господарської діяльності держава пред’являє все нові і нові вимоги. Удосконаленню бухгалтерського обліку постійно приділяється велика увага, оскільки він служить базою для інших видів обліку, необхідних різним користувачам.

Завдяки бухгалтерському обліку з’явилася творча, престижна і добре оплачувана професія «бухгалтер», що в перекладі з німецької мови означає «книгоутримувач».

Епопея відкриття в нашому університеті спеціальності «Бухгалтерський облік» розпочинається з 1982 року і в 1992 році з кафедри економіки і бухгалтерського обліку в харчовій і м’ясо-молочній промисловості виділилась кафедра бухгалтерського обліку, яка у 1995 р. була перейменована на «Кафедру обліку і аудиту».

З початку створення кафедри і по сьогодні кафедру очолює к.е.н., професор Чернелевський Л.М., який до переходу на роботу в Університет (1987 рік) багато років працював на керівних посадах в системі харчової промисловості та агропромислового комплексу України.

Гордістю кафедри є професор Ткаченко Н. М., як керівник постійно діючої наукової школи кафедри обліку і аудиту. Також до складу кафедри входять кандидати економічних наук, доценти Н.І. Беренда, Л.М. Духновська,

І.В. Жолнер, О.В. Михайленко, Г.Г. Осадча, Н.Г. Слободян, Ю.Л. Темчишина, В.М. Небильцова, Л.В. Момот, старші викладачі О. В. Овдій, Т.Ю. Редзюк, Л.М. Соломчук, асистенти В.В. Бевз, І. Й. Кравченко, Н.В. Кудренко, С.М. Ніколаєнко, С.Ю. Скоморохова, В.О. Чорна, О.С. Щербина.

Метою роботи кафедри обліку і аудиту є підготовка висококваліфікованих спеціалістів з обліку, аналізу та аудиту, що можуть конкурувати в Україні та за її межами. Для вирішення цієї мети розроблюються та реалізуються різноманітні стратегічні цілі, що базуються на пріоритетах кафедри до яких можна віднести реалізацію кадрової політики щодо поліпшення якісного складу професорсько-викладацького складу кафедри, забезпечення розвитку наукової діяльності з метою підготовки висококваліфікованих кадрів з обліку, аналізу і аудиту, активну співпрацю з вітчизняними та зарубіжними науковцями та кращими представниками вітчизняної практики за цими напрямками та соціальний розвиток колективу кафедри, сприяння кар'єрному зростанню його членів.

До підготовки спеціалістів різних рівнів, керівництва магістерськими програмами кафедра залучає провідних вчених з інших вищих навчальних закладів м. Києва.

За період існування кафедри було підготовлено і захищено одна докторська та шість кандидатських дисертацій, вченими кафедри за цей період видано одну монографію, дев'ять підручників, двадцять навчальних посібників з грифом МОНМС України. Зокрема питання сучасної теорії і практики ведення обліку на основі діючої законодавчо-нормативної бази розкриті Н.М. Ткаченко в підручниках «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» (2001), «Бухгалтерський фінансовий облік. Оподаткування і звітність» (2006-2008, 2011), навчальних посібниках «Єдиний соціальний внесок. Нарахування та сплата» (2011) та «Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність» в співавторстві з Т.М.Горовою та Н.О.Ільєнко. Також теоретичні аспекти фінансового, управлінського та податкового обліку відображені в навчальних посібниках Л.М.Чернелєвського та Т.Ю.Редзюк «Податковий облік і контроль» (2004, 2006), Л.М.Чернелєвського та Г.Г.Осадчої «Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості» (2005) та «Організація обліку: управлінський аспект (Харчова промисловість)» (2011), Л.М.Чернелєвського «Бухгалтерський облік у документах» (2005, 2007), Ю.Л. Темчишиної «Бухгалтерський облік (теоретичні основи)» (2008), Л.М.Чернелєвського та М.І.Татарчука «Збірник нормативних і робочих документів з бухгалтерського обліку» (2004), І.В.Жолнер «Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами» (2012), В.М. Небильцовою та О.В. Небильцовою «Облік зовнішньоекономічної діяльності» (2006), В.М. Небильцовою, О.В. Небильцовою та О.В. Овдій «Облік зовнішньоекономічної діяльності» (2007).

Перша спроба в Україні об'єднати в єдину систему усі види аналізу виробничо-господарської діяльності підприємств промисловості і торгівлі та банківських установ відображена в підручнику Л.М.Чернелєвського, Н.Г. Слободян, О.В Михайленко «Аналіз діяльності підприємств та банківських

установ: економічний, фінансово-інвестиційний, стратегічний» (2009). Такий підхід надає можливість читачам, використовуючи єдину інформаційну базу, проводити усі види аналізу щодо ефективності діяльності об'єктів та перспектив їх розвитку. Проблеми аналізу виробничо-господарської діяльності підприємств харчової промисловості розглянуті також в навчальних посібниках Л.М.Чернелевського «Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі» (2003) та Л.М.Чернелевського та О.В.Михайленко «Економічний аналіз на підприємствах харчової промисловості» (2000).

Основні питання організації статистики, обчислення статистико-економічних показників, що відображають використання ресурсів промислового виробництва, результати господарювання, а також методів і способів аналізу об'єктивно існуючих статистичних закономірностей, взаємозв'язків, тенденцій розвитку відображені в підручнику Л.М.Чернелевського, Л.М.Соломчук, М.В.Перетяцько «Статистика»(2012) та навчальному посібнику «Статистика у галузях харчової промисловості: теорія і практика» (2012).

Навчальні посібники «Аудит» (2002) та «Аудит: теорія і практика» (2008) Л.М.Чернелевського та Н.І.Беренди висвітлюють теоретичні засади, методологію та організацію незалежної аудиторської перевірки як найбільш ефективної складової фінансово-економічного контролю.

В навчальному посібнику «Судова-бухгалтерська експертиза» Л.М.Духновської (2011, 2012) викладено сутність та методологію судово-бухгалтерської експертизи, методичку і техніку призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи окремих напрямків господарської діяльності промислових підприємств.

Також велику роботу колектив кафедри проводить по методичному забезпеченню навчального процесу. Реформа бухгалтерського обліку в Україні, необхідність впровадження в життя нового національного плану рахунків та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку поставили перед колективом кафедри проблему постійного оновлення методичного забезпечення з дисциплін бухгалтерського циклу, економічного аналізу і аудиту. На протязі останніх років ця проблема колективом кафедри успішно вирішується.

Наукові здобутки кафедри зумовлені насамперед високим професійним рівнем та позитивним моральним кліматом, що панує у колективі та у відносинах зі студентами. Такий плідній роботі колективу сприяла раціональна організація його наукової діяльності.

Наші колишні студенти, яких ми з гордістю та повагою можемо вже сміливо назвати колегами, працюють на різних посадах підрозділів бухгалтерій промислових підприємств; фінансовими директорами та менеджерами виробничих об'єднань, підприємств і організацій різних форм власності і галузей господарювання (в тому числі приватних підприємств та підприємств малого бізнесу), в управліннях обліку і звітності відповідних міністерств і відомств, на керівних посадах відділів обліку і звітності, економістів-

бухгалтерів з методології обліку, наукових співробітників з питань обліку, аудиту та економічного аналізу.

Добре зарекомендували себе наші випускники на посадах головних бухгалтерів та їх заступників, економістів, бухгалтерів в республіканських обласних та районних структурах ДПА, Пенсійного фонду та інших бюджетних установах. За бажанням та покликанням молоді фахівці можуть працювати викладачами обліку, економічного аналізу, контролю і ревізії, аудиту вищих навчальних закладів, коледжів, технікумів та інших навчальних закладів.

Автори колективної монографії: Чернелевський Леонід Миколайович, к.е.н, проф., Ткаченко Надія Марківна, д.е.н., проф., Беренда Надія Іванівна, к.е.н., доцент, Слободян Наталія Геннадіївна, к.е.н., доцент, Чернелевська Олена Леонідівна, к.е.н., к. юр. н., докторант, Духновська Людмила Миколаївна, к.е.н., доцент, Терещенко Лариса Олександрівна, к.е.н., професор, Прохорова Любов Іванівна, к.е.н, доцент, Пожарицька Ірина Михайлівна, к.е.н., доцент, Михайленко Ольга Валеріївна, к.е.н., доцент, Лісовий Андрій Васильович, д.е.н., професор, Пантелійчук Лариса Борисівна, доцент, Нападовська Любов Василівна, д.е.н., проф., Момот Людмила Володимирівна, доцент, Темчишина Юлію Леонідівна, к.е.н., доцент, Осадча Гана Григорівна, к.е.н., доцент, Небильцова Валентина Михайлівна, доцент, Редзюк Тетяна Юріївна, ст.викладач, Соломчук Людмила Миколаївна, ст. викладач, Овдій Олена Василівна, ст. викладач, Щербина Ольга Сергіївна, асистент, Ніколаєнко Світлана Миколаївна, асистент, Бевз Вікторія Володимирівна, асистент, Скоморохова Світлана Юріївна, асистент, Семенишин Христина Миколаївна, Кравченко Ірина Йосипівна, асистент, Кудренко Наталія Володимирівна, асистент.

*Леонід Чернелевський,
завідувач кафедри обліку і аудиту*

ЧАСТИНА 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

1.1. ВАЛЮТНІ РИЗИКИ: МЕТОДИ ЇХ ОЦІНКИ ТА СПОСОБИ ХЕДЖУВАННЯ

Міжнародні валютні відносини поступово набули певних форм організації на основі інтернаціоналізації господарських зв'язків. Це валютні системи, основою яких є валюти – грошові одиниці певних держав. Іноземна валюта є об'єктом купівлі-продажу на валютному ринку, використовується в міжнародних розрахунках, зберігається на рахунках у банках.

Іншим важливим елементом валютної системи є валютний курс, тому що розвиток міжнародних економічних відносин потребує вартісного співвідношення валют різних країн. Однак, основні промислово розвинені країни, які, відповідно до Статуту Міжнародного валютного фонду, відмовились від фіксованих паритетів, продовжують здійснювати контроль за “плаванням” своїх валют.

Суб'єкти міжнародних економічних зв'язків, при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, наражаються на ризики, які поділяються на комерційні та фінансові. Ризик – це можливі негативні зміни, які виникають у діяльності підприємства та призводять до можливих втрат. У зв'язку з цим управління валютним ризиком стає одним з найважливіших завдань як банків, так і підприємств та організацій, які здійснюють міжнародні розрахунки.

Теоретичні розробки проблеми ризику інвестицій та методів управління ним здійснювали ще Маркович Г. запропонувавши теорії “вибору раціонального портфеля інвестицій” та “теорію ринку капіталів”. Серед сучасних вчених значний теоретичний внесок здійснений Суторміною В.М., Федосовим В.М., Балабановим І.Т. [1].

Комерційний ризик являє собою можливість погіршення торговельних умов, в яких функціонує фірма, а саме:

- обсяг продажу може бути нижчим ніж очікується;
- ринкова доля підприємств може зменшитися;
- поставка сировини може бути перервана та інші.

Фінансовий ризик - це можливість погіршення фінансових умов у майбутньому, що вплине на прибуток підприємства. Існують декілька видів фінансових ризиків, основні з яких представлені на рисунку 1.



Рис. 1 Види фінансових ризиків

Ризик країни виникає при міжнародних операціях у випадку, коли підприємство може понести більші витрати або отримати менший прибуток

через можливі майбутні зміни в економічних, політичних умовах чи змінах у валютному регулюванні в інших країнах. До того ж, деякими авторами прихований ризик взагалі не виділяється в окремий.

Ринковий ризик - це можливість несприятливої зміни ціни товару чи фінансового інструменту.

Коли підприємство надає кредити, то воно наражається на ризик їх неповернення, або повернення пізніше встановленого терміну – це кредитний ризик. До нього відносять також можливість того, що інша сторона не виконає своїх зобов'язань за контрактом, тобто своєчасно не здійснить належний платіж.

Якщо підприємство бере або надає позику, то воно наражається на фінансовий ризик, який пов'язаний з можливою зміною процентної ставки. Через зміну процентної ставки підприємство може бути змушене виплачувати більший процент або отримувати менший за позикою. Цей ризик називається процентним ризиком.

Особливе місце серед фінансових ризиків займає валютний ризик. Це ризик несприятливого руху валютного курсу, який виникає в тому випадку, коли підприємство має активи або пасиви в іноземній валюті чи, згідно з контрактом, повинно отримати або здійснити платіж в іноземній валюті.

У зв'язку з цим існує необхідність в інструментах фінансової політики, які допомогли б знизити ступінь ризику та невизначеності. Іншими словами, має місце попит на заходи щодо зменшення або усунення ризику, які називають механізмами хеджування.

Ризик потенційних збитків від зміни курсів обміну або валютні ризики можна поділити на декілька (рисунком 2).

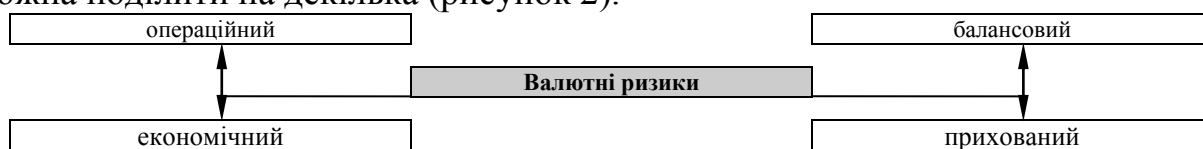


Рис. 2. Класифікація валютних ризиків

В економічній літературі немає загальноприйнятих визначень цих типів ризиків, особливо у відношенні економічного ризику, а тому визначення будуть подані з певним ступенем суб'єктивності.

Операційний валютний ризик можна визначити як можливість недоотримання прибутку або понесення збитків в результаті зміни курсу на можливі потоки грошових коштів. Експортер, який отримав валюту за проданий товар, програє від зниження курсу іноземної валюти по відношенню до національної, тоді як імпортер, навпаки, програє від підвищення курсу іноземної валюти.

Невизначеність вартості експорту в національній валюті, якщо рахунок-фактура на нього оформлюється в іноземній валюті, може стримувати експорт, так як виникають сумніви в тому, що товари, які експортуються, в кінцевому результаті можна реалізувати з прибутком. Невизначеність вартості імпорту в національній валюті, ціна за який встановлена в іноземній, збільшує ризик втрат, так як в перерахунку ціна може бути не конкурентоспроможна. Таким чином невизначеність обмінного курсу може зашкодити міжнародній торгівлі.

Здається, що невизначеність прибутку від експортних операцій, коли товари оцінюються в іноземній валюті, можна здолати, якщо визначити ціну в базовій національній валюті підприємства експортера. Проте, це тільки перенесе валютний ризик на імпортера, який, в кінцевому результаті, може не захотіти мати справу з постачальниками, які готові оформити рахунки-фактури в валюті країни імпортера. Крім того, знецінення іноземної валюти, що підриває доходи від експорту товарів, супроводжується підвищенням курсу національної валюти і призводить до збільшення ціни експорту в іноземній валюті, це в свою чергу зменшує його конкурентоспроможність. Особливо рушійний ефект буде в умовах попиту, чутливого до зміни ціни.

Імпортери, які отримують товари та послуги в іноземній валюті, також зустрічаються з невизначеністю, перераховуючи їх надалі в національну. Це стає для них значною проблемою, так як існують внутрішні виробники, які не відчують дії змін курсів іноземних валют, або імпортери, які отримують товари та послуги у валюті, курс якої на сьогоднішній момент змінюється в сприятливому напрямку.

Можна погодитись з деякими авторами (Балабанов І.Т., Бунько В.А., Носковою І.Я.) [1,2,4], які піднімають проблему дати виникнення операційного валютного ризику. Один із варіантів - рахувати цією датою дату оформлення рахунку - фактури. Але як тоді бути з замовленнями, на які не оформлені рахунки - фактури? Якщо експортер отримав замовлення, на яке накладна буде виписана в іноземній валюті, то ризик існує з моменту реєстрації замовлення, якщо ціна в іноземній валюті визначається в момент його отримання. А як бути з замовленнями, які очікуються, але ще не отримані?

Операційний ризик також виникає, коли ціна угоди встановлена в одній валюті, а оплата буде проводитись в іншій. У цьому випадку ризику зазнають як валюта ціни, так і валюта платежу.

Балансовий валютний ризик, або розрахунковий ризик, виникає, коли є невідповідність між активами та пасивами, які виражені в іноземній валюті[8].

Багато підприємств вважають, що балансовий ризик не є серйозною проблемою і немає потреби його хеджувати, оскільки відображення активів та пасивів, які виражені в іноземній валюті в балансовому звіті, є лише бухгалтерською процедурою їх перерахування в національну валюту.

Така точка зору має певний сенс, так як коливання курсу іноземної валюти при перерахуванні активів дочірнього підприємства в валюту материнської компанії може ніяк не впливати на основну діяльність та прибутковість дочірнього філіалу. У такому випадку, витрати на хеджування балансового ризику є, з точки зору підприємства, недоречними, так як не існує ризику втрат від зміни курсу.

До того ж, таке ігнорування зміни курсів іноземної валюти не має значення для активів або пасивів, які мають довгостроковий або безстроковий характер. Але, з іншої токи зору, для активів та зобов'язань короткострокового характеру та таких, які неможливо пролонгувати, це може мати суттєві наслідки, так як термін погашення такої заборгованості може співпасти з періодом найбільш несприятливої зміни курсу іноземної валюти. Така ситуація може викликати значні збитки для підприємства.

Тому активи та пасиви, які не є довгостроковими та які не мають гнучких умов та строків повернення, наражаються на небезпеку валютного ризику, який є суттєвим для підприємства. З цієї причини виникає необхідність хеджування балансових ризиків.

Економічний ризик визначається, як вплив змін курсу обміну іноземної валюти на економічний стан підприємства. Він може виникати внаслідок змін цін на імпортовану продукцію в порівнянні з цінами на внутрішньому ринку, зміни гостроти конкурентної боротьби з боку виробників аналогічної продукції, зменшення прихильності споживачів до певного виду товарів, зниження споживчого рівня на внутрішньому ринку.

В меншому обсязі зазнають економічного ризику підприємства, які мають витрати тільки у національній валюті та реалізують продукцію тільки на внутрішньому ринку. Однак, вони також повністю не захищені від такого ризику, так як такі підприємства страждають від підвищення курсу національної валюти, тому що конкурентна імпортна продукція буде більш дешевою, ніж їх продукція, що сплачується в іноземній валюті.

Деякі сировинні товари за традицією оцінюються в певних валютах (наприклад, ціни на нафту в доларах США). Тоді підприємства, які отримують доходи в інших валютах, зазнають економічного ризику у разі підвищення курсу по відношенню до тих валют, в яких вони отримують доходи.

Існують валютні операційні, балансові та економічні ризики, які на перший погляд не є очевидними.

Вони виникають тоді, коли, наприклад, постачальник на внутрішньому ринку реалізує імпортні ресурси. Тоді підприємство, яке користується послугами такого постачальника опосередковано зазнає прихованого ризику, так як підвищення курсу іноземної валюти і, відповідно, витрат постачальника, примушує його підвищити ціни[5].

Отже, як вже зазначалось, стосовно операцій в іноземній валюті, хеджування - це процес зменшення ризику можливих втрат внаслідок несприятливих змін курсів іноземних валют.

Тому підприємство може прийняти рішення про хеджування всіх ризиків, не хеджувати нічого або хеджувати вибірково.

Для економіки України характерним є відсутність хеджування взагалі, яке має декілька причини. По-перше, підприємства можуть не брати до уваги ризику та можливі способи їх зменшення. По-друге, вони можуть вважати, що валютні курси будуть незмінними або будуть зменшуватися на їх користь. Таким чином, підприємства будуть спекулювати, і якщо їх сподівання будуть правильними - вони отримають прибуток, якщо ні - то понесуть збитки. До того ж, на фінансовому ринку України майже відсутні механізми запобігання валютних ризиків та недостатня законодавча база для їх застосування і, відповідно, система їх обліку

Одним з недоліків суцільного хеджування є великі витрати на проведення цих операцій. Тому, вибіркоче хеджування, можливо, є одним з найефективніших способів зменшення загальних витрат, але експортерам та імпортерам пропонуються неконтрактні напрямки хеджінгової політики, які подані на рисунку 3.



Рис. 3. Неконтрактні способи хеджування валютних ризиків

В міжнародній торгівлі постачальник або покупець отримує чи сплачує іноземну валюту. Таким чином, явний операційний ризик несе одна з сторін, і кожна сторона намагатиметься перенести ризик на контрагента.

Але, якщо експортер, витрати якого виражені в національній валюті, намагається запобігти ризику шляхом виписки рахунку іноземному покупцю у своїй валюті, то він може зустрітися з небажанням покупця сплачувати товар в іноземній валюті. У такому випадку, угода може бути не підписаною. З такою ж проблемою може зіткнутися імпортер продукції.

Вирішити цю проблему можна двома шляхами:

- за допомогою валютного метчінгу (currency matching), тобто експортер може сплачувати витрати по імпорту в іноземній валюті та виписувати рахунки в цій же валюті;
- якщо ні експортер, ні імпортер не бажають приймати рахунки в іноземній валюті, то можна домовитись використовувати валюту третьої країни (наприклад, долар США).

Експортер, який виписує рахунок в іноземній валюті, може додати певну маржу до ціни з метою уникнення несприятливого коливання цієї валюти. Подібним чином імпортер, який отримує рахунки в іноземній валюті, може додати маржу до ціни реалізації імпортованих товарів з метою захисту від можливого підвищення вартості іноземної валюти по відношенню до національної. Такі дії називають “підкладанням валютної подушки”[7].

Ще одним способом хеджування є використання валютних “коктейлів”, найпоширенішими серед яких є спеціальні права запозичення – СДР (Special Drawing Rights) та європейська валютна одиниця ЄВРО.

Застосування валютної “подушки” може призвести до небажаних наслідків, тоді як перевагою використання валютного “коктейлю” є значно менша імовірність коливань курсу валюти відносно валютної корзини, ніж по відношенню до окремої валюти. Валютна корзина відрізняється незначними коливаннями або їх відсутністю взагалі відносно сукупності світових валют.

Уваги заслуговує спосіб синхронізації грошових потоків (leads and lags). Метою підприємства при цьому буде збереження на попередньому рівні суми зобов'язань у валютах, для яких очікується девальвація та зменшення розміру зобов'язань у валютах, для яких очікується підвищення курсу.

Доцільно, коли імпортер отримує рахунки в іноземній валюті, у випадку збереження тенденції зростання курсу іноземної валюти, здійснити попередню оплату. Це дозволить сплатити меншу суму національної валюти за необхідну суму в іноземній валюті. Але у такому випадку виникає проблема ліквідності, так як необхідно вилучити з обігу певну суму грошових коштів. Аналогічно, якщо очікується зниження курсу іноземної валюти, то підприємство буде намагатись сплатити якомога пізніше, придбавши більш дешеву валюту.

Компенсацію або операційне структурне хеджування можна здійснити коли існує двосторонній потік валютних коштів і включає в себе:

- балансування надходжень та витрат в одній тій самій валюті;
- балансування активів та пасивів в однаковій валюті.

Майбутні валютні надходження створюють ризик втрат від падіння курсу валюти, а майбутні виплати - ризик збільшення курсу. Якщо платежі та надходження існують в одній тій самій валюті, то ризик зводиться тільки до сальдо платежів та надходжень.

Якщо підприємство має іноземну філію, то валютний ризик перерахунку може бути знижений шляхом отримання позики в цій самій валюті. Активи та пасиви будуть врівноважувати один одного.

Підприємство завжди намагається знизити витрати виробництва без загрози для якості продукції. Збільшення продуктивності є дієвим способом підвищення його конкуренто-спроможності. Тому підприємства, які здійснюють експорт продукції, концентрують свою увагу на зниженні витрат на одиницю продукції для забезпечення ефективною конкуренції на іноземних ринках, незалежно від несприятливих коливань курсу своєї національної валюти по відношенню до валюти країни-експортера.

Стратегічне структурне хеджування застосовується для керування економічним ризиком. Повністю запобігти валютного ризику неможливо, але за допомогою структурного хеджування його можна частково уникнути шляхом:

- створення довгострокової рівноваги між валютами доходів та витрат;
- врівноваження структури витрат підприємства (в різних валютах) з структурами витрат їх основних конкурентів.

В цьому випадку воно вимагає відповіді на такі питання:

- в якій країні повинна базуватись основна діяльність підприємства;
- чи необхідно переносити виробництво з однієї країни, де витрати високі та перспективи розвитку національної економіки і національної валюти не ясні, в іншу країну з більш привабливими умовами.

Всі вищенаведені методи хеджування не є цілком достатніми для ефективного захисту для запобігання несприятливих коливань курсу іноземних валют для експортерів та імпортерів. Найбільш ефективними є використання фінансових інструментів. До них відносять форвардний і ф'ючерсний контракт та опціон.

Підприємства та організації, які займаються експортом та імпортом товарів та мають справу з іноземними валютами, зазнають ризику втрат внаслідок коливань курсів обміну валют. Тому вони мають нагальну потребу адаптації до таких коливань, яка збільшується ще й тому, що такі зміни мають тенденцію відбуватися стрибкоподібно та мало піддаються дієвому прогнозуванню.

Крім того, виникають труднощі з плануванням зовнішньоторговельних угод, якщо неможливо з упевненістю спрогнозувати фінансові результати таких операцій. Навіть якщо припускати, що сприятливі тенденції в курсах обміну валют збережуться деякий час, то невизначеність щодо тривалості такого процесу не дає змогу підприємствам покладатися на таку інформацію при прийнятті рішень.

Потрібно також зазначити, що покривати такі ризики не обов'язково. Підприємства, які займаються експортом або імпортом, можуть ризикувати або спекулювати, маючи надію на сприятливі зміни валютних курсів, щоб отримати спекулятивний прибуток.

Одним з найбільш ефективним, а тому й розповсюдженим, методом покриття валютних ризиків є форвардний контракт.

Взагалі, форвардний контракт - це угода про поставку певного предмету контракту у певний термін у майбутньому за конкретною фіксованою ціною. Тобто, за допомогою форвардного контракту покупець та продавець предмету угоди страхують себе від небажаної зміни кон'юнктури ринку, тому ліквідність таких угод досить висока [3].

Форвардна операція базується на угоді купівлі-продажу іноземної валюти в певний строк у майбутньому за обмінним курсом, який узгоджується сторонами та фіксується в момент укладання такої угоди. У міжнародній практиці більшість форвардних контрактів укладається з банками, проте можливе укладання форвардного контракту і між підприємствами.

В результаті підприємець точно знає наперед суму надходжень в національній валюті, якщо реалізується угода форвардного продажу, або необхідну суму в національній валюті, яку необхідно мати на поточному рахунку в певний строк, якщо діє угода форвардної купівлі.

Таким чином, підприємець захищає себе від ризику коливань валютних курсів на період між моментом укладання форвардної угоди та моментом закриття цієї угоди, тобто фактичного продажу або знаходження іноземної валюти на валютний рахунок у майбутньому.

До того ж форвардний контракт є обов'язковим для виконання обома сторонами, інакше кажучи, від форвардного контракту неможливо відмовитися, якщо він вже фактично підписаний сторонами.

Курс, за яким будуть проводитись розрахунки за форвардним контрактом називається форвардним курсом, який у більшості випадках не співпадає з курсом "spot".

Форвардний контракт обов'язковий для виконання усіма сторонами, які уклали його. Але існують моменти, коли підприємство не в змозі виконати свої зобов'язання за форвардним контрактом перед банком, як то:

- неможливість доставити товар, або отримати валюту взагалі;
- поставлений товар не відповідає вимогам, які пред'являє до нього покупець, або валюта отримана у більшому або меншому розмірі;
- неможливість поставити товар у відповідний контрактному час, тому він буде поставлений, але з запізненням, або валюта буде отримана пізніше.

За цих умов у клієнта зникає необхідність у іноземній валюті, яка повинна бути придбана за форвардним контрактом, або він не в змозі продати банку валюту і, одночасно, він не в змозі відмовитись від виконання цього контракту.

Ще одним відмінним інструментом, який може використовуватись для хеджування операцій в іноземних валютах, є валютні ф'ючерси

Операції з ф'ючерсами трактуються як операції, що передбачають купівлю-продаж валютних цінностей у певний час у майбутньому, але з визначенням ціни реалізації на певну дату.

Особа, яка придбала або продала ф'ючерсний контракт, “займає позицію”, тобто бере на себе зобов'язання придбати або продати валюту.

Тому, якщо підприємство, яке придбало ф'ючерсний контракт, який дає йому можливість купувати або продати валюту на певну суму у встановлений час у майбутньому за курсом, який визначений у поточний момент, може закрити свою позицію за контрактом, тобто продати цей контракт. Такі особливості дають суттєву перевагу власнику ф'ючерсного контракту у порівнянні з утримувачем форвардного контракту.

Підприємства мають право відмовитись від виконання ф'ючерсної угоди лише за обопільною згодою.

Альтернативним методом отримання валютного покриття, яке знімає основну частину проблем, є валютний опціон.

Українською мовою слово “опціон” перекладається як “вибір”.

Опціон може бути придбаний експортером або імпортером і дає право на придбання або продаж визначеної кількості іноземної валюти на протязі визначеного строку. Він надає можливість одній з сторін виконати угоду або відмовитись від її виконання.

Валютний опціон являє собою угоду, у відповідності з якою одна сторона, яка купує опціон набуває право на придбання або продаж певної кількості іноземної валюти за встановленим курсом на певну дату у майбутньому. У цієї сторони немає зобов'язання виконати опціон, тому вона може відмовитись від виконання угоди, тобто не виконувати опціон.

В угоді приймають участь дві сторони. Одна сторона купує опціон, тобто набуває право вибору. Інша сторона продає, або виписує, опціон. За отримане право вибору покупець опціону сплачує продавцю деяке винагородження, яке називається премією. Продавець опціону зобов'язаний виконати свої зобов'язання за контрактом, якщо покупець вирішує його виконати. Покупець має право виконати опціон, тобто купити або продати іноземну валюту, тільки за тією ціною, яка зафіксована у контракті. Ця ціна має назву “ціна виконання”.

Тому валютний опціон може бути визначений як інструмент, який дає його покупцю право, але не зобов'язує придбати або продати певну кількість іноземної валюти за визначеним в угоді курсом на протязі деякого обмеженого часу або в кінці цього періоду.

Література

1. Балабанов И.Т. Валютный рынок и валютные операции в России. - М.: Финансы и статистика, 1994.- 239с.
2. Бунько В.А. Валютно-кредитные операции и расчеты по внешнеторговых контрактах. - С-П.: 1995.- 176с.
3. Буренин А.Н. Фьючерсные, форвардные опционные рынки. - М.: Тривола, 1995.- 237с.
4. Носкова И.Я. Финансовые и валютные операции. - М.: Юнити, 1996.- 175с.
5. «Порядок обліку уповноваженими банками обмінних операцій в іноземній валюті», затверджений Національним банком України від 20.03.97р. № 12-211/331
6. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України “Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті” від 21.06.95р. № 444.
7. Управління зовнішньоекономічною діяльністю / Кредісов А.І., Березовенко С.М., Биков Г.М., Волошин В.В. та ін. -К.: Віра-К, 1998.- 447с.
8. Ющенко В.А., Міщенко В.І. Управління валютними ризиками.- К.: Знання, 1998.- 444с.

1.2. ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва являється забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості, асортименті та більш ефективно їх використання. Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними товаровиробниками, перемогти в якій зможуть ті із них, хто найбільш раціонально використовує всі види наявних ресурсів.

Оренда – дуже багатогранна господарська операція, яка за останні два десятиліття отримала широку популярність. Однак, потрібно розуміти, що орендні операції пов'язані з вирішенням цілого блоку питань юридичного, податкового і бухгалтерського характеру. Слід правильно оформити договір оренди, своєчасно і коректно відобразити орендні операції в бухгалтерському та податковому обліку тощо. Складність ще й в тому, що орендні питання регулюються численними нормативно-правовими актами і пояснюються чималою кількістю роз'яснень компетентних державних органів.

Податковий кодекс України та П(С)БО 14 “Оренда” містять неоднакові умови визнання лізингу фінансовим, що призводить до труднощів при відображенні його в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та податкових деклараціях [1]. Потребує удосконалення інформаційне забезпечення орендних операцій, на основі якого можна приймати обґрунтовані та виважені управлінські рішення на мікро- та макрорівнях. Вирішення цих проблем сприятиме адекватному відображенню операцій оренди в бухгалтерському обліку та прийняттю обґрунтованих рішень щодо укладення договорів оренди.

Теоретичні і методологічні аспекти обліку та аналізу орендних операцій досліджувалися у працях вітчизняних вчених В.І Артиша, А.Г. Загороднього, Л.М. Братчук, Ф.Ф. Бутиця, А.М. Герасимовича, В.Н. Кочеткова, С.Л. Лайчук, В.С. Леня, О.Г. Луб'яницького, В.І. Міщенко, Я.В. Онищука, Н.Г. Слав'янської, Н.М. Ткаченко, Я.Б. Усенка, Т.І. Хомуляка та зарубіжних вчених Н.А. Адамова, В.Д. Газмана, В.А. Горемікіна, К. Дональда, П. Невіта, Л.Н. Прилуцького, В.А. Шабашева, В.Г.Шеленкова та інших.

Поняття оренди розкриває Закон України "Про оренду державного і комунального майна" № 2269-ХІІ від 10.04.1992р.: "Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для

здійснення підприємницької та іншої діяльності". З цього Закону випливає, що орендні відносини можуть виникати як між суб'єктами підприємницької діяльності, так і між несуб'єктами підприємницької діяльності [2].

Орендні відносини у сфері бухгалтерського обліку регулюються П(С)БО 14 "Оренда", яке визначає методологічні засади формування інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності. Згідно з П(С)БО 14, оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну. Це положення не поширюється на: угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок), угоди щодо використання авторських і суміжних прав та угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів [4].

Об'єктами оренди є необоротні активи, до складу яких входять, зокрема, основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи.

Між орендою і всіма видами лізингу існують суттєві розбіжності:

а) оренда – двостороння угода між орендодавцем і орендарем, а лізинг – щонайменше тристороння, де крім лізингодавця і лізингоодержувача, фігурує продавець лізингового майна. Лізингова угода оформляється, як правило, двома договорами: купівлі-продажу – між продавцем і лізингодавцем і власне лізингу – між лізингодавцем і лізингоодержувачем;

б) діяльність лізингодавця принципово відрізняється від діяльності орендодавця. Якщо орендодавець здає в оренду своє майно, то лізингодавець передає у лізинг майно, яке він спеціально придбав, як правило, за прямою вказівкою майбутнього лізингоодержувача;

в) роль лізингоодержувача більш активна, ніж роль орендаря. При першій передачі майна у лізинг лізингоодержувач сам знаходить виробника (власника) лізингового майна і вибирає конкретний вид цього майна. На відміну від орендаря, лізингоодержувач наділяється правами і обов'язками, що властиві покупцеві. Хоча формально покупцем є лізингодавець, майно передається продавцем безпосередньо лізингоодержувачу. При цьому останній здійснює всі процедури, пов'язані з прийняттям майна;

г) у випадку оренди орендодавець несе відповідальність перед орендарем за встановлені недоліки об'єкта оренди, а в операціях лізингу лізингодавець відповідає за такі недоліки тільки тоді, коли він сам вибирав продавця (постачальника) об'єкта лізингу або втручався у вибір лізингоодержувачем постачальника майна, виду майна, його характеристик тощо [3].

Згідно з П(С)БО 14 "Оренда" існує два види оренди – фінансова та операційна. Ці види оренди по-різному відображаються в обліку. Також немає повного визначення операційної оренди, лише таке: "Операційна оренда - оренда інша, ніж фінансова". На наш погляд, операційна оренда - це оренда, яка передбачає передачу орендарю (лізингоодержувачу) в платне користування від лізингодавця необоротні активи (об'єкти лізингу) на термін, що не перевищує термін їх повної амортизації (до 90% вартості об'єкта лізингу), з обов'язковим поверненням таких необоротних активів орендодавцю у зв'язку з закінченням терміну дії операційної оренди, визначеного договором оренди [4].

Класифікація різновидів найму (оренди) представлена на рис. 1.

Різновиди найму (оренди)	
<p style="text-align: center;">Оренда майна у сфері господарювання</p> <p>За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності. У користування за договором оренди передається індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення (або цілісний майновий комплекс), що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості (неспоживна річ). До відносин оренди застосовуються відповідні положення ЦКУ з урахуванням особливостей, передбачених ГКУ /ст.283 ГКУ/</p>	<p style="text-align: center;">Оренда державного та комунального майна</p> <p>Об'єктами такої оренди можуть бути: -цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць); -нерухоме майно (будівлі, споруди, нежитлові приміщення) та інше окреме індивідуально визначене майно підприємств; -майно, що не увійшло до статутного (складеного) капіталу господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації)</p>
<p style="text-align: center;">Прокат</p> <p>За договором прокату наймодавець, який здійснює підприємницьку діяльність з передавання речей у найм, передає або зобов'язується передавати рухому річ наймачеві у користування за плату на певний строк. Договір прокату є договором приднання. Наймодавець може встановлювати типові умови договору прокату. Предметом договору прокату є рухома річ, яка використовується, яка використовується для задоволення побутових невиробничих потреб. Предмет договору прокату може використовуватися для виробничих потреб, якщо це встановлено договором./ст.787-788 ЦКУ/</p>	<p style="text-align: center;">Найм (оренда) земельної ділянки</p> <p>За договором найму (оренди) земельної ділянки наймодавець зобов'язується передати наймачеві земельну ділянку на встановлений договором строк у володіння та користування за плату. Земельна ділянка може передаватися у найм разом з насадженнями, будівлями, спорудами, водоймами, які знаходяться на ній, або без них. Відносини щодо найму земельної ділянки регулюються законом /ст.792 ЦКУ/</p>
<p style="text-align: center;">Найм будівлі або іншої капітальної споруди</p> <p>Договір найму будівлі або іншої капітальної споруди укладається у письмовій формі. Договір найму строком на 3 роки і більше підлягає нотаріальному посвідченню. Договір, укладений на строк менше ніж на три роки, підлягає державній реєстрації. Передання наймачеві будівлі або окремої її частини оформляється відповідним документом (актом), який підписується сторонами договору. З цього моменту починається обчислення строку договору найму, якщо інше не встановлено договором. Повернення наймачем предмета договору найму оформляється відповідним документом, який підписується сторонами договору. З цього моменту договір найму припиняється /ст.793-795 ЦКУ/</p>	<p style="text-align: center;">Найм (оренда) транспортного засобу</p> <p>Предметом договору найму транспортного засобу можуть бути повітряні, морські річкові судна, а також наземні самохідні транспортні засоби тощо. Договором найму транспортного засобу може бути встановлено, що він передається у найм з екіпажем, який його обслуговує. Сторони можуть домовитися про надання наймачем наймачеві комплексу послуг для забезпечення нормального використання транспортного засобу. Договір найму транспортного засобу укладається у письмовій формі. Цей договір за участю фізичної особи підлягає нотаріальному посвідченню. Наймач самостійно здійснює використання транспортного засобу своїй діяльності і має право без згоди наймодавця укладати від свого імені договори перевезення, а також інші договори відповідно до призначення транспортного засобу /ст.798-800 ЦКУ/</p>
<p style="text-align: center;">Лізинг</p> <p>За договором лізингу одна сторона (лізингодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (лізингоодержувачеві) у користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ними без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (прямий лізинг), або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (непрямий лізинг), на певний строк і за встановлену плату (лізингові платежі). До відносин, пов'язаних з лізингом, застосовуються загальні положення про купівлю-продаж та положення про договір поставки, якщо інше не встановлено законом. Особливості окремих видів і форм лізингу встановлюються законом /ст.806-807 ЦКУ/</p>	<p style="text-align: center;">Найм (оренда) житла</p> <p>За договором найму (оренди) житла одна сторона – власник житла (наймодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (наймачеві) житло для проживання у ньому на певний строк за плату. Оренда житла з викупом є особливим видом найму житла, що може передбачати відступлення орендодавцем права вимоги боргу іншій особі – вигодонабувачу. За договором оренди житла з викупом одна сторона підприємство-орендодавець передає другій стороні – фізичній особі (особі-орендарю) житло за плату на довготривалий (до 30 років) строк, після закінчення якого або достроково, за умови повної сплати орендних платежів, житло переходить у власність орендаря. Підприємство-орендодавець набуває право власності на попередньо обране особою-орендарем житло з метою подальшої передачі такого житла у довгострокову оренду з викупом такій особі та здійснює розпорядження таким житлом до його повного викупу /ст.810-811 ЦКУ/</p>

Рис.1. Класифікація різновидів найму (оренди)

Орендні угоди також поділяють на операційні та фінансові, які, у свою чергу, - на відмовні та невідмовні, зворотні та незворотні.

У таблиці 1 подано характеристику орендних угод.

Таблиця 1.

Види і характеристика орендних угод

Орендні угоди	
Операційна	Фінансова
З операційної оренди (будь-яка інша оренда, крім фінансової)	З фінансової оренди (передбачає передачу орендарю усіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом власності на актив, які з часом можуть передаватися або не передаватися)
Відмовна угода	Невідмовна угода Анулюється в одному з таких випадків: - після того, як відбулася певна непередбачена подія; - з дозволу орендодавця; - якщо орендарем укладається нова угода про оренду цього ж або еквівалентного активу з тим же орендодавцем; - після сплати орендарем додаткової суми, яка гарантує продовження строку оренди.
Незворотна угода	Зворотна угода Операція, за якою підприємство продає свій актив та укладає угоду з покупцем на подальшу оренду цього активу.

Орендна плата – це платіж, який вносить орендар орендодавцю незалежно від наслідків господарської діяльності. Зарховується орендна плата на спеціальні рахунки і використовується для фінансування капітальних вкладень.

Відповідно до пункту 3 Методики визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затверджена постановою КМУ [5] до орендної плати не включаються: плата за послуги, які згідно з договором оренди зобов'язується надавати орендодавець, а також витрати на утримання орендованого майна. Такі суми сплачуються орендодавцем окремо. Також до суми орендної плати не включаються амортизаційні відрахування і витрати, пов'язані з відшкодуванням витрат орендодавця по сплаті податку на землю.

Документальне оформлення операцій з отримання оренди, як оперативної так і фінансової (лізинг), є досить складним процесом та іноді займає досить багато часу.

Зазвичай перед укладанням договору оренди, з метою запобігання ризику неплатежів та товарних ризиків, пов'язаних із предметом оренди, орендодавець перевіряє платоспроможність підприємства-орендаря: оцінює дієздатність, правоздатність та здатність своєчасно виплатити оренду (у випадку з фінансовою орендою справедливої вартості об'єкта та самої орендної плати). Для перевірки підприємство-орендар має подати орендодавцю фінансову звітність. Вона та додаткові документи обумовлюються між орендодавцем і орендарем в кожному випадку окремо. Але в основному це баланс підприємства, звіт про фінансові результати.

Як відомо, строк дії фінансової оренди становить в середньому три-п'ять років і, зрозуміло, з плином часу під впливом зовнішніх, внутрішніх факторів, або їх комбінації економічні умови та бізнес-середовище лізингоодержувача змінюється.

Сильні сторони його діяльності, які відображувалися в звіті щодо аналізу фінансово-господарської діяльності клієнта на етапі прийняття рішення щодо участі лізингодавця в наданні оренди, згодом можуть стати слабкими сторонами. Саме тому впродовж терміну дії договору фінансової оренди, підприємство-орендодавець здійснює практично ту саму роботу, яка виконується на етапі перевірки платоспроможності орендаря. Тобто відбувається аналіз діяльності підприємства-орендаря шляхом перевірки звітності, яку надає бухгалтерія орендаря.

Після перевірки підприємство-орендодавець виносить висновок по Заяві про надання оренди, відповідно до якого оренда буде надаватися чи ні. У позитивному випадку між підприємством-орендодавцем та підприємством-орендарем укладається Договір оренди. Бухгалтеру необхідно звернути увагу на юридичну специфіку договору оренди, яка стосується документального оформлення орендних операцій. Якщо керуватися положеннями Цивільного кодексу, то, на думку Мін'юсту України, договір оренди не вважається договором про надання послуг (лист № Х-11-19). Отже, згідно з нормами цивільного законодавства оренда в принципі не є послугою (а тим більше роботами). Якщо договір найму (оренди) не вважається договором про надання послуг, то й складати первинний документ, який називається актом здавання-приймання послуг, сторонам орендного договору з позицій Цивільного кодексу некоректно. Але крім цивільного законодавства суб'єкти господарювання мають враховувати й норми податкового законодавства. Надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) належить згідно з пп. 14.1.203 ст. 14 Податкового кодексу до операцій з продажу послуг, внаслідок чого орендодавці й орендарі вважають за необхідне складати акти здавання-приймання послуг за договорами оперативної оренди [1].

Договір оренди обов'язково укладається в письмовій формі і в окремих випадках засвідчується нотаріально (договори на оренду земельних паїв). Відповідно до умов договору на надання оренди (фінансової) також можуть складатися і додаватися Договір про технічне обслуговування переданого в лізинг майна та Договір про страхування об'єкта лізингу, Договір фінансування лізингового проекту, Договір купівлі-продажу (поставки) об'єкта лізингу. Оформлення документації триває в середньому 7-12 днів.

Після підписання договору відбувається процес передачі об'єкта оренди підприємству-орендарю, який оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення). Регістрами аналітичного обліку при оперативній оренді служить копія інвентарної картки орендодавця (або виписка з інвентарної книги), що додається до акта приймання-передачі. Копію інвентарної картки поміщають у картотеку підприємства-орендаря. Також при необхідності (у фінансовій оренді) складають Акт введення об'єкта лізингу в експлуатацію. Що ж до підприємства орендодавця, то оригінал інвентарної картки залишається у нього. Бухгалтерія має його перемістити до окремого, спеціально призначеного для цього, розділу картотеки. При фінансовій оренді орендарю передається оригінал інвентарної картки.

Нарахування амортизації оформляється Відомістю нарахування амортизації. Відмінність лише в тому, що при операційній оренді її заповнення

відбувається у підприємства-орендодавця, а при фінансовій оренді – у бухгалтерії орендаря.

Нарахування орендної плати й щомісячної компенсації справедливої вартості відображається у Бухгалтерському розрахунку, який складається на основі Договору оренди. Сплата оформляється Платіжним дорученням. Орендодавець має змогу побачити надходження орендної плати у Банківській виписці зі свого поточного рахунку. Підприємство-орендодавець здійснює постійний моніторинг своєчасності та повноти сплати визначених орендним договором орендних платежів. Якщо орендар в минулому затримав хоча б один орендний платіж, фахівець відділу моніторингу (фронт менеджер) за три робочі дні до настання терміну чергового платежу, визначеного відповідним графіком, повідомляє такого клієнта (телефонограмою або факсом) про необхідність сплатити лізинговий платіж у термін, передбачений лізинговим договором, та в повному обсязі (фіксується ПІБ особи, яка прийняла телефонограму або факс). У разі, якщо підприємство-орендар прострочує сплату орендного платежу більш як на три робочі дні з дати, визначеної договором, фахівець відділу моніторингу готує лист-попередження і направляє його такому орендарю факсом та поштою з описом вкладеного документу та повідомленням щодо вручення. Якщо черговий лізинговий платіж не надходить через п'ять робочих днів після настання терміну, визначеного графіком орендного договору, на підприємстві-орендодавці складається Розрахунок або Службова записка, на основі якої та договору оренди бухгалтерія нараховує штрафні санкції, про розмір та нарахування яких підприємству-орендарю повідомляється спеціальним Листом, який надсилається факсом або поштою. Після тридцяти денного прострочення чергового орендного платежу, відповідно до законодавства України, підприємство-орендодавець подає до суду.

Під час дії договору оренди (насамперед при фінансовій оренді), підприємство-орендодавець має право вимагати у підприємства-орендаря, якщо про таке зазначено в угоді, Звіт про технічний стан предмета лізингу.

Якщо за умовами договору на оперативну оренду основних засобів передбачено добудову, дообладнання, реконструкцію або модернізацію об'єкта оренди орендарем, то такі витрати обліковуються як капітальні інвестиції і після закінчення робіт зараховуються до складу власних основних засобів. При поверненні об'єкта оренди орендодавцю його балансова вартість збільшується на вартість добудови, дообладнання або модернізації і з врахуванням нарахованого зносу відображається в порядку, передбаченому в обліку.

В кінці дії Договору оренди (лізингу), підприємство-орендар та підприємство-орендодавець складають Акт звірки розрахунків і переходу права власності до лізингоодержувача. Тобто, згідно цього документу завершуються взаємні обов'язки підприємства-орендаря та підприємства-орендодавця і право на володіння орендованим об'єктом основних засобів переходить до нового власника – колишнього лізингоотримувача.

При закінченні дії договору операційної оренди орендований об'єкт у підприємства-орендаря, знімають з обліку (з позабалансового рахунку), виписуючи при цьому бухгалтерську довідку, складену на основі Договору

оренди. Передача орендованого основного засобу оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основного засобу.

Особливої уваги заслуговує облік фінансової оренди, де орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або вартістю суми мінімальних орендних платежів (але юридично право власності залишається за орендодавцем). Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку терміну фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду. Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є термін корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів - термін оренди або термін корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення терміну оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" та 8 "Нематеріальні активи".

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом терміну оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом терміну фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

Якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції. Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну

вартість, яка згідно з абзацом першим цього пункту відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми є фінансовим доходом орендодавця-виробника об'єкта фінансової оренди.

Витрати орендодавця з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Облік в орендодавця при фінансовій оренді необоротних активів (Клас 1 повинен відображати списання з Балансу залишкової вартості необоротного активу, переданого у фінансову оренду; первісну вартість дебіторської заборгованості з фінансової оренди; доходи від передачі активів у фінансову оренду; податкові зобов'язання з ПДВ.

Орендодавцем фінансової оренди може бути: власник необоротного активу; підприємство-виробник необоротного активу. У зв'язку з цим існують особливості обліку фінансової оренди залежно від того, чи орендодавець просто надає в оренду необоротний актив, чи він до того ж є ще й виробником цього необоротного активу.

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з Балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Об'єкт оперативної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта оперативної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Належна за користування об'єктом оперативної оренди плата визнається іншими витратами операційної діяльності відповідного звітного періоду з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта оперативної оренди.

Вартість і нарахування амортизації об'єкта оперативної оренди відображаються орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи».

Дохід від оперативної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта оперативної оренди [6].

Витрати орендодавця з укладання угоди про оперативну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Приклад синтетичного обліку операцій з оперативної оренди основних засобів наведений в таблиці 2.

Таблиця 2.

Кореспонденція рахунків з операційної оренди

№ п/п	Господарська операція	Сума, грн.	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1	2	3	4	5
Облік у орендодавця				
1	Передано об'єкт основних засобів в операційну оренду	100000	10/2	10/1
2	Відображено дохід майбутніх періодів за отриманою від орендаря передплатою за перший та останній місяць оренди	2000	311	69
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	400	311	641
4	Нараховано орендну плату за перший місяць оренди	1000	69	713
5	Нараховано орендну плату за наступні місяці оренди (щомісячно)	1200	377	713
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	200	713	641
7	Отримано орендний платіж від орендаря (щомісячно)	1200	311	377
8	Нараховано орендну плату за останній місяць оренди	1000	69	713
9	Відображено суму амортизації, нарахованої на вартість об'єкта основних засобів, переданого в оренду (щомісячно)	1050	949	13
10	Отримано послуги від сторонніх підприємств з утримання (експлуатації) об'єкта оренди	600	949	685
11	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	120	641	685
12	Оплачено послуги сторонніх підприємств з утримання (експлуатації) об'єкта оренди	720	685	311
13	Виставлено рахунок орендарю для компенсації частині витрат орендодавця	480	377	719
14	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	80	719	641
15	Отримано суму компенсації від орендаря	480	311	377
16	Отримано інші послуги від сторонніх підприємств з утримання (експлуатації) об'єкта оренди	360	377	685
17	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	60	641	644
18	Оплачено послуги сторонніх підприємств	360	685	311
19	Виставлено рахунок орендарю для компенсації частині витрат орендодавця	360	377	377
20	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	60	643	641
21	Списано податкові розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	60	644	643
22	Отримано суму компенсації від орендаря	360	311	377
23	Проведено роботи з поліпшення об'єкта оренди сторонніми підприємствами	30000	15	685
24	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6000	641	685
25	Оплачено роботи з поліпшення об'єкта	36000	685	311
26	Збільшено первісну вартість об'єкта	30000	10/2	15
27	Отримано з оренди об'єкт основних засобів	130000	10/1	10/2
28	Відображено вартість проведених орендарем з відома орендодавця поліпшень об'єкта, яку компенсує орендодавець	5000	15	685
29	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	1000	641	685
30	Перераховано орендарю суму компенсації вартості поліпшень	6000	685	311
31	Збільшено первісну вартість об'єкта на вартість проведених орендарем поліпшень	5000	10/1	15

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5
32	Відображено вартість проведених орендарем з відома орендодавця поліпшень об'єкта, яку не компенсує орендодавець	10/1	424	9000
Облік в орендаря				
1	Отримано об'єкт основних засобів в операційну оренду за вартістю, зазначеною в договорі	100000	01	-
2	Перераховано передоплату за перший і останній місяць оренди	2000	39	311
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	400	641	311
4	Нараховано орендну плату за перший місяць оренди	1000	15,23,91,9 2,93,94	39
5	Нараховано орендну плату за наступні місяці оренди (щомісячно)	1000	15,23,91,9 2,93,94	685
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	200	641	685
7	Перераховано орендний платіж орендодавцю (щомісячно)	1200	685	311
8	Нараховано орендну плату за останній місяць оренди	1000	15,23,91,9 2,93,94	39
9	Отримано послуги від сторонніх підприємств з утримання (експлуатації) об'єкта оренди	600	15,23,91,9 2,93,94	685
10	Відображено податковий кредит з ПДВ	120	641	685
11	Оплачено послуги	720	685	311
12	Нараховано амортизацію на вартість основних засобів, використаних для проведення ремонтних робіт	1300	23,91,92,9 3,94	13
13	Відображено вартість матеріалів (запасних частин тощо) і МШП, списаних під час проведення ремонтних робіт	900	23,91,92,9 3,94	20,22
14	Відображено суму заробітної плати, нарахованої працівникам, зайнятим ремонтними роботами	10500	23,91,92,9 3,94	66,65
15	Проведено роботи з поліпшення об'єкта оренди сторонніми підприємствами	30000	153	685
16	Відображено податковий кредит з ПДВ	6000	641	685
17	Оплачено роботи сторонніх підприємств з поліпшення об'єкта	36000	685	311
18	Відображено первісну вартість об'єкта інших необоротних матеріальних активів	30000	117	153
19	Нараховано амортизацію вартості об'єкта інших необоротних матеріальних активів (щомісячно до закінчення строку оренди)	1500	23,91,92,9 3,94	132
20	Відображено повернення з оренди об'єкта оренди	100000	-	01

У Примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

- первісну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами;

- суму майбутніх мінімальних орендних платежів за угодами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди: до одного року, від одного до п'яти років, більше п'яти років;

- непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат);

- стислі дані про чинні орендні угоди, а саме показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів; обмеження, передбачені орендними угодами.

Інформацію, яка повинна подаватися у Примітках, наведено в таблиці 3.

Вдосконалення системи обліку орендних операцій перш за все повинно торкнутися первинної документації [7]. Вдосконалення облікової документації і документообороту має здійснюватись в слідуючи напрямках:

- підвищення оперативності оформлення та обробки інформації процесу оренди;
- підвищення рівня об'єктивності аналітичної інформації, що міститься в документації;
- підвищення контролю по обліку надходження вибуття орендованих основних засобів;
- економія витрат ресурсів та праці документування та обробку документів.

Таблиця 3.

Склад приміток про оренду

Показники, які підлягають розкриттю	Орендар	Орендодавець
Операційна оренда		
1. Загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою, усього	+	+
2. У т.ч. для кожного з періодів оренди:		
- до одного року;	+	+
- від одного до п'яти років;	+	+
- після п'яти років.	+	+
3. Загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, яку передбачається отримати за угодами невідмовної суборенди	+	-
4. Орендні платежі та платежі з суборенди, визнані у звіті про фінансові результати за звітний період, усього	+	-
5. У т.ч. суми мінімальних орендних платежів:		
- платежі за угодами з невідмовної оренди;	+	-
- платежі за угодами з невідмовної суборенди.	+	-
6. Загальна інформація про чинні орендні угоди:		
- основа визначення непередбачених орендних платежів;	+	+
- наявність та умови вибору між поновленням чи придбанням активу та застережень щодо зміни цін;	+	+
- обмеження, передбачені орендними угодами.	+	+
7. Первісна вартість, знос кожного класу активів та амортизація, врахована при визначенні доходу звітного періоду.	-	+
8. Загальна сума непередбачених орендних платежів, включена до складу доходу.	-	+
Фінансова оренда		
9. Балансова вартість кожного класу орендованих активів.	+	-
10. Узгодження загальної суми мінімальних орендних платежів (валових інвестицій в оренду) з їх дисконтованою вартістю для кожного з періодів оренди		
- до одного року;	+	+
- від одного до п'яти років;	+	+
- після п'яти років.	+	+
11. Непередбачена орендна плата, визнана у Звіті про фінансові результати.	+	+
12. Сума майбутніх орендних платежів, які передбачені умовами невідмовної суборенди.	+	+
13. Загальна інформація про чинні орендні угоди:		
- основа визначення непередбачених орендних платежів;	+	+
- наявність та умови вибору між поновленням чи придбанням активу та застережень щодо зміни цін;	+	+
- обмеження, передбачені орендними угодами.	+	+
14. Негарантована ліквідаційна вартість, нарахована на користь орендодавця.	-	+

Фінансовий лізинг, як економічна категорія, має базуватися на певних принципах, які нами об'єднані у такі блоки: економічний, правовий, організаційний (загальноорганізаційний та внутрішньоорганізаційний), обліковий та інформаційний. Для фінансового лізингу, як об'єкта бухгалтерського обліку, особливе значення має обліковий блок, до складу якого входять наступні принципи: обачність, повне висвітлення, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

До складу істотних умов договору фінансового лізингу (додатково до істотних умов, які наведені у Законі України “Про фінансовий лізинг”[3]) пропонується включити склад учасників, орендну ставку відсотка, форму та терміни сплати лізингових платежів, обсяг обслуговування фінансового лізингу, права та обов'язки сторін, якість предмета договору фінансового лізингу, сублізинг та страхування. Запропоновані істотні умови впливають на суб'єктів фінансового лізингу не тільки з юридичного боку, а й мають безпосередній вплив на відображення операцій фінансового лізингу у бухгалтерському обліку. Залежно від складу учасників договору фінансового лізингу мають розподілятися вигоди та ризики, які пов'язані із володінням та користуванням лізинговим майном. Орендна ставка відсотка використовується при розрахунку теперішньої вартості об'єкта фінансового лізингу. Від форми сплати лізингових платежів залежить вибір рахунків бухгалтерського обліку для погашення лізингових платежів. Залежно від обсягу обслуговування відбувається поділ витрат щодо обслуговування лізингового майна між суб'єктами фінансового лізингу. Передача майна у сублізинг змінює структуру необоротних активів лізингоодержувача. Від умов страхування об'єкта фінансового лізингу залежить розмір страхових витрат лізингоодержувача.

У чинному законодавстві з питань лізингу не досягнуто єдності вимог щодо поділу лізингу на фінансовий та операційний, що призводить до неоднозначності у визначенні видів лізингу. Внаслідок цього в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках лізинг одночасно може бути визнаним по-різному:

- в бухгалтерському обліку та в податкових розрахунках лізинг визнано операційним (оперативним);
- в бухгалтерському обліку та в податкових розрахунках лізинг визнано фінансовим;
- в бухгалтерському обліку лізинг визнано фінансовим, а в податкових розрахунках – операційним (оперативним);
- в бухгалтерському обліку лізинг визнано операційним (оперативним), а в податкових розрахунках – фінансовим.

Необхідність накопичувати інформацію щодо лізингу як і у бухгалтерському обліку, так і в податкових розрахунках призводить до збільшення навантаження на працівників облікового апарату та можливих помилок. Для зменшення такого навантаження та усунення розбіжностей між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками необхідно привести податкові умови поділу лізингу на фінансовий та операційний до національних стандартів бухгалтерського обліку.

Відображення в обліку операцій фінансового лізингу лізингодавцем залежить від того, яке майно ним передається у фінансовий лізинг, а саме: виготовлене самостійно; придбане для передавання у фінансовий лізинг; майно, що було у складі основних засобів лізингодавця. Має вплив на порядок відображення в обліку також раніше запланована або не запланована передача в фінансовий лізинг майна, яке було у складі основних засобів лізингодавця.

Для підвищення оперативності прийняття рішень щодо операцій фінансового лізингу пропонуємо в робочому плані рахунків лізингоотримувача відкривати аналітичні рахунки. Наприклад, до субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” – аналітичний рахунок 152.1 “Придбання майна у фінансовий лізинг”, до субрахунку 131 “Знос основних засобів” – аналітичний рахунок 131.1 “Знос основних засобів, придбаних на умовах фінансового лізингу”, до субрахунку 104 “Машини та обладнання” – 104.1 “Машини та обладнання, придбані на умовах фінансового лізингу” тощо.

В економічній літературі поширена теоретико-економічна класифікація лізингу, яка перенасичена ознаками, які не впливають на побудову фінансового та управлінського обліку щодо операцій фінансового лізингу. Тому для цілей фінансового обліку пропонуються наступні класифікаційні ознаки: передача ризиків та винагород, пов'язаних із правом власності, обсяг обслуговування об'єкта лізингу, термін сплати платежів, форма лізингових платежів. Для цілей управлінського обліку – кількість учасників, передача ризиків та винагород, пов'язаних із правом власності, обсяг обслуговування об'єкта лізингу, термін сплати платежів, форма лізингових платежів.

Головним документом, яким регулюються правовідносини між суб'єктами фінансового лізингу є договір фінансового лізингу. Для укладення договору суб'єкти фінансового лізингу мають дійти згоди щодо його істотних умов. Законом України “Про фінансовий лізинг” передбачено наступні істотні умови: предмет та термін фінансового лізингу; розмір лізингових платежів та інші умови. Однак зазначені істотні умови не враховують суттєвих умов, які впливають або можуть вплинути на суб'єктів лізингової угоди. Пропонується включити до переліку істотних умов наступні: склад учасників; орендна ставка відсотка; форма та терміни сплати лізингових платежів; обсяг обслуговування об'єкта фінансового лізингу; права та обов'язки сторін; якість предмета договору фінансового лізингу; сублізинг; страхування. Запропоновані істотні умови враховують умови, які впливають або можуть вплинути на відображення операцій фінансового лізингу у бухгалтерському обліку[8].

Для формування достовірної інформації в обліку та звітності, а також для підвищення оперативності прийняття рішень у наказі про “Облікову політику” пропонується передбачити такі елементи: методи оцінки, план рахунків та політику договірних відносин щодо операцій фінансового лізингу. Формування елементів облікової політики щодо відображення операцій фінансового лізингу у лізингодавця залежить від походження майна, яке передається у фінансовий лізинг, а саме: майно власного виробництва; майно, придбане для передачі у фінансовий лізинг; майно, яке раніше використовувалося в господарській діяльності лізингодавця.

Література:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI
2. Закон України "Про оренду державного і комунального майна" № 2269-ХІІ від 10.04.1992р., зі змінами і доповненнями.
3. Закон України "Про лізинг" № 723/97-ВР від 16.12.1997 р., зі змінами і доповненнями.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №14 «Оренда» від 24.09.2004 р.
5. Методика визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затверджена постановою КМУ від 29 грудня 2010 року №1253.
6. Постанова Кабінету Міністрів України "Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу " №786 від 4 жовтня 1995 р., із змінами і доповненнями.
7. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1995 р. №629 і від 4 жовтня 1995р. №786" № 961 від 14.09.2011р.
8. Оренда: право, податки, облік: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Сухомлин, О.Б. Кушина ; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». – К.: Бліц-Інформ, 2012. - Вип. 2. – 192 с.

1.3 ЗМІНИ В ОПОДАТКУВАННІ ОПЕРАЦІЙ З ЦІННИМИ ПАПЕРАМИ ЯК ПРИКЛАД ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Ринок цінних паперів як складова частина фінансового ринку забезпечує акумуляцію та ефективне розміщення заощаджень в економіці, інвестування її пріоритетних галузей та об'єктів. Оздоровлення економіки України значною мірою залежить від становлення та налагодженого функціонування ринку цінних паперів, регульованого державою та інтегрованого у світові фондові ринки.

Головним завданням, яке повинен виконувати ринок цінних паперів є, насамперед, забезпечення умов для залучення інвестицій на підприємства, доступ цих підприємств до більш дешевого, порівняно з банківськими кредитами, капіталу.

Оскільки з 01.01.2013 року вступив у дію Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу» України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів, який вніс значні корективи в податковий облік цінних паперів, дослідження цього питання є досить актуальним.

З 1 січня 2013 р. (дата набрання чинності Законами № 5518 та № 5519) докорінно змінилося оподаткування операцій із цінними паперами та деривативами. Введено акцизний податок на операції із цінними паперами. Також зміни торкнулися, зокрема, податку на прибуток підприємств. Порядок оподаткування операцій із ЦП та деривативами (п.п. 153.8,153.9 ПКУ) кардинально переглянуто [3].

Відповідно до статті 215 ПКУ операції з відчуження цінних паперів (їх контрактна вартість) та операції з деривативами є об'єктом особливого акцизного податку за такими ставками:

- 0 відсотків від суми операції з продажу на фондовій біржі цінних паперів, за якими розраховується біржовий курс, відповідно до вимог, встановлених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;
- 0% від суми операції з деривативами на фондовій біржі;

- 0,1% від суми операції з продажу поза фондовою біржею цінних паперів, що перебувають у біржовому реєстрі;
- 1,5% від суми операції з продажу цінних паперів поза фондовою біржею, що не перебувають у біржовому реєстрі;
- 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за укладений дериватив (контракт) поза фондовою біржею [3].

Особливий акцизний податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами з точки зору теорії оподаткування не може бути акцизним податком за своєю економічною суттю.

Акцизний податок - це податок на споживання окремих видів товарів (продукції), який справляється з підакцизних товарів, вичерпний перелік яких наведено у п. 215.1 ст. 215 ПКУ [1]. До таких товарів цінні папери не відносяться. Необхідно зазначити, що акцизи володіють двома основними функціями: фіскальною та регулюючою, і у більшості країн регулююча функція акцизів вважається головною. Непрямі податки, до яких відносяться акцизи, мають регресивний характер і тому їх широке застосування вважається недоцільним.

Єдина спільна риса, що пов'язує особливий податок з акцизом, - це необхідність сплачувати його незалежно від наявності чи відсутності прибутку. До того ж, введення такого акцизного податку не відповідає Європейському законодавству, зокрема Директиві ЄС №2008/118/ЄС. Крім того, особливий податок є новим та самостійним і по суті є податком на фінансові транзакції (податок Тобіна), який необхідно вводити за процедурою введення нового податку в систему оподаткування та відображати в Податковому кодексі окремим розділом.

Платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами є фізична або юридична особа - резидент або нерезидент (в тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з деривативами або з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів.

Не є платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами центральні органи виконавчої влади та їх територіальні органи, державні установи та організації - не суб'єкти підприємницької діяльності.

Не є платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами фізичні або юридичні особи - резиденти або нерезиденти (в тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з відчуження:

- акцій ощадних (депозитних) сертифікатів;
- акцій приватних акціонерних товариств;
- корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі;
- цінних паперів, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, емітованих нерезидентами.

Базою оподаткування особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами є договірна вартість цінних паперів або деривативів, визначена у первинних бухгалтерських документах за будь-якою операцією з продажу, обміну або інших способів їх відчуження.

Об'єктами оподаткування є операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів.

При цьому підпунктами 213.2.3—213.2.7 ПКУ визначено й досить великий перелік операцій, що не входять до об'єкта оподаткування:

- операції з державними та муніципальними цінними паперами, цінними паперами, гарантованими державою, та цінними паперами, емітованими Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, Державною іпотечною установою та звичайними іпотечними облігаціями, емітованими фінансовою установою, більше ніж 50 відсотків корпоративних прав якої належать державі або державним банкам, інвестиційними сертифікатами, сертифікатами фондів операцій із нерухомістю, цільовими облігаціями підприємств, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва;

- операції між емітентом та платником податку з викупу та повторного продажу цінних паперів за грошові кошти, розміщення, погашення, конвертації емітентом цінних паперів власного випуску, операції щодо здійснення внеску до статутного капіталу, а також операції за участю векселедавця, заставодавця та іншої особи, що видала ордерний або борговий цінний папір, із видачі та погашення цих цінних паперів;

- операції емітента цінних паперів (інститутів спільного інвестування відкритого типу), а саме операції з розміщення, погашення, викупу та повторного продажу;

- операції з цінними паперами та іншими фінансовими інструментами, що здійснюються особою, яка провадить клірингову діяльність та виконує функцію центрального контрагента відповідно до вимог Закону про ЦП, та операцій із цінними паперами та іншими фінансовими інструментами, які здійснюються особою, яка провадить клірингову діяльність, із метою забезпечення виконання зобов'язань перед учасниками клірингу;

- операції НБУ на позабіржовому ринку, пов'язані з виконанням ним своїх функцій.

Для цілей цього пункту під міжбанківським ринком деривативів розуміється сукупність відносин у сфері торгівлі деривативами між банками, між банками та їхніми клієнтами (у тому числі банками-нерезидентами), між банками і Національним банком України, а також Національним банком України і його клієнтами [4].

При цьому (у ст. 219 ПКУ) встановлено, що до бюджету особливий податок перераховує:

1. Податковий агент у разі здійснення біржових та позабіржових операцій. Таким податковим агентом призначили відповідного торговця цінними паперами (ліцензіата), включаючи банк, який здійснює такі операції на підставі договору та зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати акцизний податок до бюджету від імені та за рахунок особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам.

У тім ч. 8 ст. 17 Закону про ЦП містить перелік випадків, у яких правочини щодо цінних паперів можуть вчинятися без участі або посередництва торгівця цінними паперами. Зокрема, у ньому йдеться про здійснення операцій щодо неемісійних цінних паперів (наприклад, векселів) або ж дарування цінних паперів. У таких випадках відповідальна за внесення особливого податку особа просто відсутня, і жодна копійка до бюджету не надійде.

2. Податковий агент при розміщенні, погашенні, викупі, повторному продажі ЦП інститутів спільного інвестування відкритого типу. Такою особою назвали емітента. Однак у ст. 213 ПКУ зазначені операції емітента викреслили з об'єкта обкладення особливим податком. Таким чином, операції із ЦП інститутів спільного інвестування відкритого типу взагалі не поповнять державну кишеню.

Датою виникнення податкових зобов'язань є дата отримання доходу від операцій із продажу, обміну чи інших способів відчуження ЦП та деривативів. Податковий період — квартал. Податок сплачується до бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку, передбаченого для подання декларації;

3. Кожна сторона деривативу (контракту). Строк сплати податку — не пізніше дати виконання контракту (п. 219.3 ПКУ).

Базовим податковим періодом для складання та подання звітності з акцизного податку на цінні папери визначено календарний квартал.

Зміни відбулися і в податку на прибуток. До початку 2013р. облік фінансових результатів від операцій із ЦП та деривативами здійснювали окремо від обліку інших доходів та витрат у розрізі окремих видів ЦП (акції, облігації, векселі, іпотечні сертифікати, сертифікати фондів операцій із нерухомістю, інші ЦП). У загальних рисах схема була такою:

- доходи, отримані (нараховані) протягом звітного періоду від продажу ЦП певного виду, обліковувалися як окремі ціннопаперові доходи;
- витрати, понесені (нараховані) протягом звітного періоду на придбання ЦП певного виду, обліковувалися як окремі ціннопаперові витрати;
- якщо різниця між цими двома показниками (окремо за кожним видом ЦП) була позитивною, то надлишок ціннопаперових доходів (прибуток) включався до інших доходів платника податку, тобто збільшував його оподатковуваний прибуток;
- якщо різниця між цими двома показниками (за кожним видом ЦП) була від'ємною, то надлишок ціннопаперових витрат (збиток) до витрат не включався й продовжував чекати на отримання ціннопаперових доходів за відповідним видом ЦП у майбутньому.

Тут слід зазначити, що загалом в оподаткуванні ціннопаперових операцій не діяв загальний принцип відповідності витрат і доходів, за яким витрати визнають у тому звітному періоді, у якому визнано доходи по цих операціях.

Після внесення змін до ПКУ облік результатів від операцій із ЦП так і залишився відокремленим від інших доходів і витрат. Але це чи не єдине положення, яке залишилося незмінним.

В абз. 3 пп. 153.8.1 ПКУ зазначено: "Платники податку визначають фінансовий результат за операціями з цінними паперами відповідно до

положень (стандартів) бухгалтерського обліку шляхом зменшення прибутків за операціями з цінними паперами на суму збитків від операцій з іншими цінними паперами протягом такого звітного періоду".

Це означає, що фінансовий результат тепер потрібно визначати за кожною окремою операцією з відчуження ЦП як різницю між доходом від такого відчуження та сумою витрат на придбання таких ЦП. При цьому доход платника податку від продажу, обміну або інших способів відчуження ЦП визнають на дату переходу покупцеві права власності на такі ЦП.

Отже, доки конкретний ЦП не продано, витрати на його придбання не беруть участі у відокремленому податковому обліку. Це підтверджує й окреме застереження, вписане в абз. 6 пп. 153.8.1 ПКУ: витрати платника податку на користь продавця або емітента ЦП визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від відчуження таких ЦП. В результаті сума процентів за цінними паперами, придбаними з метою їх продажу або утримання до дати погашення, включається до складу доходів за правилами, визначеними положеннями бухгалтерського обліку.

Прибуток чи збиток операцій з торгівлі борговими цінними паперами визначається особливим чином, а саме: сума доходу від відчуження зменшується на суму нарахованих, але не отриманих процентів, та сума витрат з придбання таких цінних паперів зменшується на суму сплачених процентів продавцю, нарахованих згідно умовам випуску таких цінних паперів.

Тепер із метою оподаткування ЦП поділяються на дві групи: ті, що перебувають в обігу на фондовій біржі та ті, що не перебувають в обігу на фондовій біржі. І подальша доля фінансового результату за кожною операцією залежить від того, до якої з двох означених груп належить конкретний ЦП (пп.пп. 153.8.2 та 153.8.3 ПКУ).

Впровадження такого розмежування не є доцільним. Адже, згідно з законодавством, частина цінних паперів взагалі не має права обертатись на фондових біржах (наприклад, акції приватних акціонерних товариств, цінні папери, випущені у документарній формі тощо).

Цінні папери визнаються такими, що перебувають в обігу на фондовій біржі за одночасного дотримання таких умов:

а) цінні папери допущені до обігу хоча б на одній фондовій біржі. При цьому перелік іноземних фондових бірж визначається Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;

б) вартість цінних паперів (біржовий курс) на українських фондових біржах розраховуються (встановлюються) відповідно до вимог, встановлених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;

в) інформація про ціни (біржовий курс, останню поточну ціну цінного папера, або результати котирування) цінних паперів обов'язково розміщується на веб-сайті фондової біржі та у загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, а також може публікуватися в засобах масової інформації (зокрема електронних) та бути надана фондовою біржею будь-якій заінтересованій особі протягом трьох років після дати здійснення операцій з такими цінними паперами.

Відносно такої загальнодоступної інформаційної бази даних потрібно зазначити, що за повідомленням офіційного сайту НКЦПФР, Комісія 25 грудня 2012 року лише схвалила нові Концептуальні засади функціонування загальнодоступної інформаційної бази даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів.

Отже, з наданням ЦП у цілях оподаткування статусу біржових буде чимало проблем. До того ж, при існуванні в Україні 10 фондових бірж з різними вимогами до цінних паперів, які обертаються на них, факт перебування цінних паперів в їх біржових списках ніяким чином не надає підтвердження якості таких цінних паперів. Більш того, такий підхід буде стимулювати біржі включати до біржових списків якомога більше цінних паперів, незважаючи на їх якість. Крім того, фактична доходність по ряду операцій з цінними паперами буде не конкурентна з іншими джерелами доходів. Так, інвестор напевне обере депозитний вклад банку, ніж депозитний сертифікат банку, по якому потрібно буде ще додатково сплатити відсотки особливого податку на операції з відчуження цінних паперів.

Фактична ставка особливого податку на операції з відчуження цінних паперів для інвесторів – фізичних осіб буде складати три відсотки, оскільки, по-перше, більша частина цінних паперів, які придбаваються-продаються серед фізичних осіб (у тому числі отриманих у процесі приватизації) не обертаються на фондових біржах. По-друге, фізичні особи не мають прямого доступу до біржової торгівлі, отже, таким чином, їм нав'язується послуга фінансових посередників – торговців цінними паперами (що протирічить Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», який визначає право фізичної особи здійснювати у визначених випадках операції з цінними паперами без посередника).

Слід зауважити, що ПКУ не ставить вимог, аби біржові ЦП обов'язково купувалися чи продавалися саме на біржах. Для оподаткування важливо лише, щоб відповідні ЦП мали статус біржових (пп. 153.8.2 ПКУ), а конкретний правочин з їх купівлі-продажу може відбуватися й поза межами біржі.

Платник податку визначає фінансовий результат за операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

Доходи, отримані від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, не можуть бути зменшені на видатки або збитки від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, і навпаки.

До того ж, за біржовими ЦП остаточний фінансовий результат обчислюється як різниця між сумою всіх окремих прибутків від операцій із ЦП та сумою всіх окремих збитків від таких операцій, незважаючи на те, до яких саме видів належать ті чи інші біржові ЦП. Якщо ця різниця є позитивною, остаточний фінансовий результат (суму перевищення) обкладають податком на прибуток за спеціальною "ціннопаперовою" ставкою 10% (п. 151.4 ПКУ). Від'ємний фінансовий результат переносять у зменшення загального фінансового результату за операціями з біржовими ЦП у наступних звітних періодах до повного погашення.

В результаті, операції з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, для юридичних осіб будуть підлягати оподаткуванню двічі -

особливим податком на операції з відчуження цінних паперів і податком на прибуток за такими операціями.

Необхідно зазначити, що первинними документами для підтвердження доходів і витрат за операціями з цінними паперами та деривативами (похідними інструментами), що перебувають в обігу на фондовій біржі, можуть бути оригінали біржового звіту за звітний період (для торговців цінними паперами), торгові звіти, що формуються на підставі біржових звітів і договорів з торговцями (для платників податку і клієнтів торговців цінними паперами).

За небіржовими ЦП остаточний фінансовий результат обчислюється в схожий спосіб, але з двома суттєвими відмінностями.

По-перше, підрахунок фінансовий результатів у цій групі, очевидно, відбуватиметься все ж таки в розрізі видів ЦП. Тобто за кожним видом небіржових ЦП позитивний результат оподатковують за ставкою 10% (п. 151.4 ПКУ), а від'ємний переносять на майбутнє.

По-друге, такі збитки за небіржовими ЦП переносяться не до повного погашення, а лише на 1095 днів, наступних за звітним періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату.

Таким чином, фактично ми маємо новий податок, який відрізняється від звичайного податку на прибуток майже всім: об'єктом оподаткування, базою, порядком розрахунку та ставкою (10% від бази!— п. 151.4 ПКУ).

Наступна важлива новація в податковому обліку цінних паперів — спеціальні правила податкового обліку для операцій із продажу та інших способів відчуження:

- неціннопіперових корпоративних прав;
- акцій приватних акціонерних товариств;
- ЦП, емітованих нерезидентами.

Фінансовий результат від операцій із продажу та інших способів відчуження згаданих ЦП та корпоративних прав розраховують як різницю між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких ЦП та неціннопіперових корпоративних прав. Прибуток, отриманий від таких операцій, включають до складу доходів, а збиток — до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування.

Водночас п. 153.8 ПКУ щодо оподаткування операцій із торгівлі ЦП не поширюватиметься на платників податків — емітентів ЦП за операціями з розміщення, погашення, викупу, конвертації та повторного їх продажу, а також на векселедавців, заставодавців та інших осіб, що видали ордерний або борговий ЦП, при видачі та погашенні даних ЦП.

Як і до 01.03.13 р., норми п. 153.8 ПКУ не поширюються на операції РЕПО та на операції з деривативами.

Фінансовий результат за операціями РЕПО визначають за правилами П(С)БО та оподатковують у загальному порядку. Якщо платник податку не виконав зобов'язання щодо зворотного продажу (купівлі) ЦП у встановлений договором РЕПО строк, таку операція оподатковують у порядку, установленому п. 153.8 ПКУ, тобто як операцію з відчуження ЦП.

Аналогічно за операціями з деривативами (похідними інструментами) фінансовий результат за звітний податковий період визначають відповідно до П(С)БО та оподатковують у загальному порядку.

Норми ПКУ щодо звичайних цін, як і раніше, до операцій РЕПО чи операцій із деривативами не застосовують (п. 153.9 ПКУ).

Також необхідно взяти до уваги так звані "ознаки фіктивності" емітента ЦП. Підпункт 153.8.4 ПКУ встановлює, зокрема, таку норму: "Якщо платником податку здійснені витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів або деривативів емітента, інформація щодо якого містилася на дату вчинення правочину в переліку емітентів, що мають ознаки фіктивності (перелік оприлюднюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку), такі витрати не враховуються при визначенні фінансового результату за операціями з цінними паперами або деривативами".

З її змісту випливає, що статус емітента має значення лише на дату вчинення правочину (придбання) щодо емітованих ним ЦП. Але ж до зазначеного переліку можуть потрапити й цілком реальні, не фіктивні емітенти, а лише ті, що "мають ознаки фіктивності". І пізніше ці ознаки можуть зникнути, а сам емітент — виключений із переліку. Проте при буквальному прочитанні процитованої норми навіть виключення в майбутньому емітента з переліку (тобто офіційне визнання його "нормальним") не дає підстав для поновлення витрат у покупця.

НКЦПФР наділено повноваженнями встановлювати ознаки фіктивності емітента та вирішувати питання про включення емітента до списку тих, що мають такі ознаки.

Загальні ознаки фіктивності суб'єктів господарювання та ознаки фіктивності цінних паперів і деривативів:

- суб'єкт зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (утрачені, загублені) та підроблені документи або не зареєстровано в державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;

- суб'єкт зареєстровано (перереєстровано) в органах держреєстрації фізособами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;

- суб'єкт зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників;

- встановлено факт відсутності за місцезнаходженням;

- не розкрито регулярної інформації відповідно до законодавства;

- відсутні чисті доходи згідно зі звітом про фінансові результати, поданим до НКЦПФР станом на кінець звітного періоду;

- кількість працівників на кінець звітного періоду становить менше двох осіб та/або середньомісячні витрати на оплату праці менше двократного мінімального розміру заробітної плати, встановленого законодавством;

- відсутність бухгалтера або бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером станом на кінець звітного періоду.

Відповідно до підрозділу 4 розділу XX ПКУ від'ємний фінансовий результат відокремленого обліку операцій з цінними паперами, за виключенням вартості придбання таких цінних паперів, сформованої станом на 1 січня 2013 року, не враховується при визначенні фінансового результату наступних періодів.

Вартість придбання цінних паперів, придбаних до 1 січня 2013 року, враховуються при їх подальшому відчуженні в повному обсязі.

Порядок використання фінансового векселя є ще одним обертом дослідження податкового обліку. Фінансовий вексель – це цінний папір, що посвідчує зобов'язання банківської установи, у тому числі центральний орган виконавчої влади, які випускаються в бездокументарній формі з метою оформлення наявної заборгованості, у тому числі Державного бюджету України.

До фінансових векселів належать:

- казначейський фінансовий вексель;
- банківський фінансовий вексель.

Порядок випуску, обігу, погашення та стягнення за фінансовими векселями затверджується:

Кабінетом Міністрів України - для векселів, що випускаються центральним органом виконавчої влади, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (казначейський фінансовий вексель).

Національним банком України - для векселів, що емітуються банківськими установами (банківський фінансовий вексель);

Правила реєстрації випуску та правила обліку фінансових векселів затверджуються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з Національним банком України.

Відтепер згідно ПКУ, оформлення (випуск) казначейського фінансового векселя прирівнюється до видачі платнику податку суми бюджетного відшкодування, у тому числі автоматичного, шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний рахунок платника податків. Пред'явлення фінансового векселя органу державної казначейської служби прирівнюється до сплати узгодженого грошового зобов'язання. При цьому, казначейські фінансові векселі не можуть бути пред'явлені до закінчення терміну його погашення.

Отже, починаючи з 1 січня 2013 року бюджетне відшкодування ПДВ може бути отримане як в грошовій формі, так і в формі казначейського фінансового векселя. Вексель надається протягом п'яти операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби щодо правомірності бюджетного відшкодування або протягом трьох операційних днів, якщо відшкодування автоматичне.

Порядок випуску, обігу, погашення та стягнення за фінансовими векселями буде оприлюднено та затверджено НБУ та Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, такі норми в найближчій перспективі призведуть до згортання вторинного ринку цінних паперів (як ринку облігацій внутрішньої державної позики, так і корпоративних цінних паперів) за рахунок штучного заниження витрат на придбання цінних паперів, що робить недоцільним їх продаж великим інвесторам. До того ж слід очікувати різкого скорочення обсягів біржової торгівлі цінними паперами і фактичного зникнення біржових

цін на більшість цінних паперів вітчизняних емітентів, внаслідок чого посиляться маніпулювання ринком при його мінімальних об'ємах.

Падіння вартості активів інституційних інвесторів (інститутів спільного інвестування і недержавних пенсійних фонди), а також активів комерційних банків у зв'язку з відсутністю ринкових цін на більшість активів у цінних паперах збільшить можливості для маніпулювання вартістю заощаджень громадян та вкладів інвесторів - юридичних осіб (резидентів та нерезидентів). Ці обставини також негативно віді́б'ються на накопичувальній складовій пенсійної системи, що призведе до дискредитації пенсійної реформи.

Оскільки запропонована норма веде до суттєвих збитків як внутрішніх, так і іноземних інвесторів у цінні папери, наслідком цих дій буде припинення інвестування нових коштів у цінні папери (як державні, так і корпоративні), скорочення притоку іноземних інвестицій та погіршення платіжного балансу України та зниження інвестиційних рейтингів України.

Адже, як свідчить практика, зростання податкових платежів частіше призводить до випадків їх несплати, зростання витратомісткості виробництва, стрибка цін на кінцеву продукцію, збільшення контрабанди й інших проблем функціонування суб'єктів господарювання різних галузей та сфер діяльності.

Література

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» від 06.12.2012р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5519-17>

2. Закон України Про внесення змін до Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок" щодо розкриття інформації на фондовому ринку, від 21.04.2011. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.

3. Податковий кодекс України, ВРУ, редакція від 03.02.2013. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

4. Рішення ДКЦПФР від 22.12.2010 р. №1942 «Про встановлення ознак фіктивності цінних паперів та деривативів». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0268-11>.

1.3. ЗМІНИ НОРМ ЗНОСУ, АМОРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У НЕЗАЛЕЖНІЙ УКРАЇНІ

Значні зміни відбуваються у бухгалтерському обліку амортизації основних засобів у незалежній Україні. Основні засоби підлягають фізичному зносу як в процесі їх використання, так і при їх бездіяльності. На розмір фізичного зносу основних засобів у процесі їх використання можуть впливати такі фактори:

- ступінь навантаження виробничих засобів у процесі виробництва, що залежить від кількості змін і числа годин роботи за добу, тривалості праці впродовж року, інтенсивності праці;
- якість основних засобів;
- особливості технологічного процесу і ступінь захисту основних засобів від впливу зовнішніх умов (температура, вологість, атмосферні опади тощо);
- кваліфікація робітників і ставлення їх до основних засобів.

Моральний знос основних засобів зумовлюється двома факторами: ростом продуктивності праці і темпами технічного прогресу.

Фізичний знос основних засобів з погляду автора може бути визначений відповідно до термінів служби основних засобів.

Більш правильно можна визначити фізичний знос основних засобів шляхом обстеження технічного стану об'єкта в натурі (вузлів, частин і об'єкта в цілому). Водночас доцільно визначати ступінь зносу і за термінами служби.

Фізичний і моральний знос основних засобів впливає на зменшення їх відновлювальної вартості.

Відновлювальна вартість застарілого обладнання визначається по відношенню до продуктивності (або потужності) аналогічного сучасного обладнання, що виготовляє продукцію того ж призначення.

Оскільки при використанні основних засобів відбувається їх поступовий знос, то потрібне вартісне вираження частини основних засобів, що зношуються, щомісячно включати до витрат виробництва у вигляді амортизації.

Норма амортизації до 1990 року складалася з двох складових: на повне відновлення основних засобів і на капітальний ремонт. Тому норма амортизації порівняно з нормою зносу була більша на частку амортизації на капітальний ремонт основних засобів. Норми амортизаційних відрахувань (річні) встановлювали у процентах до балансової (первісної) вартості основних засобів, а до витрат виробництва щомісяця включалася 1/12 частина річної норми.

Для визначення норми амортизації потрібно було визначити розмір амортизаційних відрахувань за рік за допомогою формули:

$$A = (OЗ + КР_{м} + Д - Л) / T, \quad (1)$$

де А – розмір амортизаційних відрахувань за рік (грн.);

ОЗ – балансова (первісна) вартість основних засобів (грн.);

КР – капітальний ремонт (грн.);

Д – витрати на демонтаж (грн.);

Л – ліквідаційна вартість основних засобів при виході їх із використання (грн.);

T – амортизаційний період основних засобів (роки).

Користуючись цими даними норму амортизації (Н) визначали за формулами:

$$Н_r = A / OЗ * 100 (\text{річна}); \quad (2)$$

$$Н_m = Н_r / 12 (\text{місячна}), \quad (3)$$

або на кількість місяців сезону (при сезонних виробництвах):

де $Н_r$ - норма амортизації річна;

$Н_m$ - норма амортизації місячна.

У бухгалтерському обліку для галузей промисловості, застосовували різні норми амортизації. Вони були диференційовані більш ніж 1500 позиціями і об'єднували однотипні за своїм призначенням і конструктивними особливостями засоби праці.

Наприклад, норми амортизації для енергетичного обладнання визначались окремо для енергодвигунів, дизель-генераторів, двигунів внутрішнього згорання з урахуванням потужності, швидкості обертання; для будинків – окремо для залізобетонних, цегляних і дерев'яних споруд.

Норми амортизації для однотипних об'єктів були єдиними для всіх підприємств незалежно від галузі та відомчої підлеглості.

З точки зору бухгалтерського обліку «амортизація» - це джерело коштів для відтворення (придбання нових об'єктів основних засобів для заміни вибулих). Для того, щоб забезпечити безперервне функціонування основних засобів протягом амортизаційного терміну служби (експлуатації) необхідним є періодичний їх ремонт або заміна окремих деталей, які зношуються раніше, ніж основні засоби в цілому. Розмір амортизаційних відрахувань мав би розраховуватись тільки на основі норм на повне відновлення. Такі норми зумовлюють економічно доцільний термін служби основних засобів, виходячи із термінів фізичного і морального зносу.

З 1 січня 1991 року введені індекси зміни норм амортизаційних відрахувань на повне відновлення активної частини основних виробничих засобів по основних групах машин, обладнання та транспортних засобів і порядок визначення загальної суми цих відрахувань.

6 червня 1994 року затверджено наказом Міністерства фінансів та Міністерства економіки України № 48/59 Положення про порядок використання норм прискореної амортизації активної частини (машин, обладнання, транспортних засобів) основних виробничих засобів з метою підвищення зацікавленості підприємств та організацій у відновленні основних виробничих засобів. Норми прискореної амортизації машин та обладнання могли використовуватися під час реалізації інвестиційних проектів за участю іноземних інвесторів відповідно до Положення № 48/59 за дозволом Міністерства фінансів та Міністерства економіки України, перевага у наданні дозволу надавалася тим підприємствам та організаціям, котрі одноразово здійснювали заходи щодо масової заміни зношеної і морально застарілої техніки на більш продуктивну або нову [1].

Річна норма амортизації на повне відновлення основних виробничих засобів (машин, обладнання, транспортних засобів) мала підвищуватися не більше, ніж у два рази.

Постановою Кабінету Міністрів України №85 від 26.01.1999 р. встановлено обов'язок підприємств перераховувати 10% амортизаційних відрахувань від нарахованої суми за звітний місяць до Державного бюджету [2].

Закон України №568 – XII від 06.04.1999 р. скасував 10% амортизаційний податок і вніс зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97 – ВР від 22.05.1997 р. – відновив систему сплати до Державного бюджету України частини податку на прибуток, яка виникає (розрахунково) за рахунок застосування до норм амортизаційних відрахувань (п. 8.6 Закону № 283/97 – ВР) понижувального.

З набуттям чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97 – ВР змінена методологія обліку основних засобів та нематеріальних активів, змінена класифікація основних засобів за натурально-матеріальним класом (замість раніше діючих 12-ти груп встановлено 3 групи), змінено підхід до нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, відповідно змінені норми амортизації, які не обґрунтовані жодною методикою, а встановлені адміністративним (наказовим) шляхом [3].

Річні норми амортизаційних відрахувань (відповідно до Закону України № 283/97 – ВР) встановлюються у відсотках до балансової (залишкової)

вартості кожної з груп основних засобів на початок звітнього періоду у таких розмірах:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у т.ч. житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування) – 5 %;
- група 2 – автомобілі, призначені для перевезення людей, включаючи вантажно-пасажирські автомобілі, фургони та інші подібні до них транспортні засоби, меблі, побутові електронні, включаючи електронно-обчислювальні машини для автоматичної обробки інформації, інше конторське (офісне) обладнання та інвентар – 25%;
- група 3 – інші основні засоби, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу худобу – 15%.

Зазначені норми застосовуються для нарахування зносу неvirобничих основних засобів, у тому числі житлових будинків.

Ці ж норми застосовуються бюджетними установами і організаціями для визначення зносу основних засобів.

Відповідно до пп. 22.4 статті 22 Закону України № 283/97 – ВР встановлені норми амортизації (1-3) використовувалися у 1997 р. з понижувальним коефіцієнтом 0,7, з 01 січня 1998 р. з понижувальним коефіцієнтом – 0,6, з метою спрямування зазначених сум до Державного бюджету України (Постанова Кабінету Міністрів України від 19.03.1998 р. №335 та від 08.02.1999 р. №165).

Розрахунок сум амортизації основних засобів (групи 1,2,3) за III і IV квартали 1997 р. виконувався окремо відповідно до залишкової вартості за станом на 01.07.97 р., квартальних норм амортизації (1,25; 6,25; 3,75), квартальних норм амортизації (0,875, 4,375, 2,625) і з урахуванням витрат, які збільшують і зменшують балансову вартість основних засобів.

З 01 січня 1999 р. платники податків проводили нарахування амортизаційних відрахувань згідно з нормами пп. 8.6.1 Закону України від 22.05.97 р. № 283/97 – ВР без понижувальних коефіцієнтів, тобто

	<u>Квартальні</u>	<u>Річні</u>
для першої групи	1,25%;	5%
для другої	6,25%;	25 %
для третьої	3,75%.	15 %

Згідно цього Закону України платник податку міг самостійно прийняти рішення про використання прискореної амортизації основних засобів групи 3., придбаних після набрання чинності Закону України № 283/97 – ВР за нормами (у розрахунку на календарний рік, у %):

- перший рік експлуатації – 15;
- другий рік експлуатації – 30;
- третій рік експлуатації – 20;
- четвертий рік експлуатації – 15;
- п'ятий рік експлуатації – 10;
- шостий рік експлуатації – 5;
- сьомий рік експлуатації – 5;

Зазначене рішення не може бути прийняте платниками податку, що випускають продукцію (роботи, послуги), ціни (тарифи), на які встановлюються (регулюються) державою. Облік таких основних засобів регулюється окремо по кожному об'єкту. Амортизаційні відрахування нараховуються на балансову вартість таких об'єктів, яка дорівнює їх первісній вартості, збільшеній на суму витрат, пов'язаних з покращенням таких засобів.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом використання норм амортизації (відповідно до зазначених вище трьох груп) до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають.

Балансова вартість групи основних засобів на початок звітного періоду розраховується за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1), \quad (4)$$

де $B(a)$ – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B(a-1)$ – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$П(a-1)$ – сума витрат на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших покращень основних засобів протягом періоду, що передував звітному;

$В(a-1)$ – сума виведених з експлуатації основних засобів протягом періоду, що передував звітному;

$А(a-1)$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітному.

Платники податку всіх форм власності пп. 8.3.3 мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K1 = [I(a-1) - 100]:100, \quad (5)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатом якого проводиться індексація.

Якщо значення $K1$ не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Амортизація окремого об'єкту основних засобів групи 1 нараховується до досягнення балансовою вартістю такого об'єкту 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (17 грн.*100). Залишкова вартість такого об'єкта належить до складу валових витрат за результатами відповідного оподаткованого періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля.

Амортизація основних засобів груп 2 і 3 нараховується до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Для амортизації нематеріальних активів використовується лінійний метод, згідно з яким кожний вид нематеріального активу амортизується рівними частинами, виходячи з його первісної вартості, з урахуванням індексації протягом терміну, який визначається платником податку самостійно, виходячи з терміну корисного використання нематеріальних активів або терміну діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Амортизаційні відрахування здійснюються до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

За діючим на той час (до 2000 року) Планом рахунків бухгалтерського обліку, облік зносу основних засобів вівся на пасивному рахунку № 02 «Знос майна» і відповідних субрахунках.:

№ 02-1 «Знос власних основних засобів»;

№ 02-3 «Знос орендованих основних засобів»;

№ 02-3 «Знос нематеріальних активів».

На кредиті рахунку № 02 відображалася сума нарахованого зносу, на дебеті – зменшення суми нарахованого зносу (наприклад, при вибутті об'єкта основних засобів).

Нарахування суми зносу основних засобів зменшувало Статутний фонд рах. № 85 (сьогодні – це Статутний капітал, рах. № 40):

Дебет рах. № 85 «Статутний фонд»;

Кредит рах. № 02 «Знос основних засобів».

При вибутті основних засобів:

Дебет рах. № 02 «Знос основних засобів»;

Кредит рах. № 85 «Статутний фонд».

Амортизація основних засобів на державному підприємстві здійснювалася на пасивному рахунку № 86 «Амортизаційний фонд» (сьогодні такий рахунок відсутній) і субрахунках:

№ 86-1 «Амортизаційний фонд на повне відновлення основних засобів»;

№ 86-3 «Амортизаційний фонд на капітальний ремонт основних засобів».

Сума нарахованих амортизаційних відрахувань списувалася на витрати і відображалася кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку – сьогодні рах. № 91 «Загальновиробничі витрати») та інші рахунки.

Кредит рахунку № 86 «Амортизаційний фонд». При використанні коштів Амортизаційного фонду цей рахунок дебетувався.

Нарахування зносу (амортизації) майна на підприємствах з іншими (крім державної) формами власності відбувалося за рахунок витрат виробництва (витрат обігу у торгівлі). Документами, що давали право на списання нарахованого зносу на витрати були Акт введення в експлуатацію основних засобів і постанова Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 року.

Закон України № 283/97 – ВР від 22 травня 1997 р. вносить багато негативних змін у ведення бухгалтерського обліку: законодавчо встановлюється поняття «Основні фонди» замість «Основні засоби», які за суттю неідентичні: «фонди» (українською мовою) – це пасиви, «засоби» - це активи, і з'являється нове поняття «податковий облік», який законодавчо стає зверхньо над бухгалтерським обліком.

Значні зміни відбуваються у бухгалтерському обліку нарахування амортизації у зв'язку з введенням Національних стандартів бухгалтерського обліку. Так, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку – ПСБО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 впроваджена для цілей бухгалтерського обліку класифікація основних засобів, а уже не фондів за 9-ма групами (як рах. № 10 «Основні засоби») окремо виділено 7 груп необоротних активів (як рах. № 11 «Інші необоротні матеріальні активи»), які є складовою основних засобів. Амортизація основних засобів за П(С)БО 7 «Основні засоби» нараховується за 5-ма методами (паралельно існуючим чотирьом групам основних фондів) [4]:

1. Прямолінійний метод – метод, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2. Метод зменшення залишкової вартості (відсотковий), за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється;

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

Прискорений метод амортизації відрізняється від прямолінійного (вираженого у відсотках) тим, що нараховується на залишкову вартість об'єкта основних засобів, при цьому сума амортизації помножується на 2. У зв'язку з тим, що амортизація нараховується на залишкову вартість об'єкта, то більшу суму амортизації нараховують у перший рік і поступово вона зменшується до кінця терміну експлуатації об'єкта.

4. Кумуляційний метод – метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується та кумулятивного коефіцієнта.

5. Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Виробничий метод використовується за умови, коли можна визначити обсяг виробництва, наприклад, автотранспорт, який використовується для надання послуг з перевезення продукції, товарів тощо. Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. А на практиці не може, а підприємство зобов'язане було застосовувати методи нарахування амортизації основних фондів за податковим законодавством.

Знову зміни – 2002 рік – Закон України № 349 – IV від 24 грудня – замість трьох груп основних фондів – встановлено чотири зі зміною норм нарахування амортизації [3].

Згідно Закону України № 283/97 – ВР від 22 травня 1997 р. п.8.6.1 норми амортизації основних фондів:

	Річна норма	Квартальна норма
група 1	5 %	1,25 %
група 2	25 %	6,25 %
група 3	15 %	3,75 %

З 1 січня 2004 р. (Закон України № 349 – IV від 24.12.2002 р.) введені нові норми амортизації за 4-ма групами основних фондів:

	Річна норма	Квартальна норма
група 1	8 %	2 %
група 2	40 %	10 %
група 3	24 %	6 %
група 4	60 %	15 %

У Податковому законодавстві України методика нарахування амортизації основних фондів і нематеріальних активів за наведеним податковим законодавством відсутня, а встановлені норми амортизації методично не обґрунтовані, мають наказовий порядок.

Основні фонди 1-3 груп придбані (створені) до 01.01.2004 р. амортизуються за раніше діючими нормами (згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97 – ВР від 28.05.97 р. п.8.6.1).

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду на витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, за винятком свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, розраховується за формулою:

$$C_{(a)} = (B_{(a)} * O_{(a)}) : O_{(з)}, \quad (6)$$

де $C_{(a)}$ - сума амортизаційних відрахувань за звітний період;

$B_{(a)}$ - балансова вартість об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок звітного періоду, яка дорівнює балансовій вартості об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок періоду, що передує звітному, збільшеній на суму витрат на розвідку (до розвідку) та облаштування запасів (родовищ) корисних копалин, понесених протягом попереднього періоду;

$O_{(a)}$ - обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного періоду;

$O_{(з)}$ - загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі, який визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Знову нові правила в методології обліку амортизації основних фондів:

Законом України «Про внесення змін до деяких Законів України щодо державної підтримки літакобудівельної промисловості в Україні від 20.01.2010 р. № 1814 – VI (набрав чинності з 11.02.2010 р.) внесено зміни крім літакобудівельної промисловості, також зміни і до платників податку на прибуток та загального кола імпортерів, експортерів [7].

З прийняттям цього Закону України (п.5 р.1) маємо три види амортизації основних засобів:

1. Звичайна – амортизація за нормами пп.8.6.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.2007 р. № 283/97 – ВР з відповідними змінами, тобто стандартна (за групами 1-4).

2. Бонусна – амортизація основних фондів, яка передбачає, що частина витрат на придбання (спорудження) основних фондів відразу йде у валові витрати, а решту амортизують за загальними правилами із пп. 8.6.1 Закону України № 283/97 – ВР.

3. Прискорена – амортизація основних фондів (крім групи 4 основних фондів) за подвійними нормами, установленими пп. 8.6.1 Закону України № 283/97 – ВР.

До бонусної чи прискореної амортизації можна вдаватись лише у випадках передбачених Законом України № 283/97 – ВР.

Для основних фондів групи 3 (будь-які інші основні фонди, не включені до групи 1 встановлено «бонус» у вигляді валових витрат в розмірі 50 % балансової вартості основних фондів (за наслідком першого звітного періоду, в якому об'єкт введено в експлуатацію).

До основних фондів групи 4 – 100 %, проте лише для виробників альтернативного виду палива, виробництво якого підтверджено відповідним документом про його ідентифікацію.

Податковий облік основних фондів, що амортизують прискореним методом, ведуть в окремій підгрупі групи основних фондів у розрізі норм.

Прискорену амортизацію було дозволено промисловим підприємствам щодо основних фондів групи 3 – щорічна 25-відсоткова норма прискореної амортизації. Рішенням Конституційного Суду України від 14.07.09 р. № 18 – рц/2009 р. відмінено.

Існує невідповідність у законодавчих нормах. У пп. 8.6.4 Закону України № 283/97 – ВР вказано «Установити для технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств при виконанні зареєстрованих у встановленому Законом України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» порядку проектів технологічних парків щорічну 20-відсоткову норму прискореної амортизації основних фондів груп 3 і 4. При цьому амортизація основних фондів проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення. Це визначення зовсім не відповідає пп. 8.1.1 «Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених цією статтею.

Незрозумілим залишається питання: чи мають право промислові підприємства й технічні парки використовувати право прискореної амортизації за новими правилами?

Правила, які запрацювали з 1 кварталу 2010 року: якщо об'єкт основного фонду працює для різних видів господарської діяльності, платник до нього має право застосовувати:

- різні норми бонусної амортизації – беруть меншу з них;
- як прискорену, так і звичайну – використовують звичайну;
- як бонусну, так і прискорену (дві одночасно до одного об'єкта застосовувати не можна) – має обрати одну з них.

Проведене дослідження підтверджує, що податкове законодавство з питань нарахування амортизації (Закони України від 22 травня 1997 року № 283/97 – ВР і від 24.12.2002 р. № 349 – IV) не відповідає економічній суті процесів, що відбуваються на підприємствах України. Цими законами України здійснено «негативну революцію» у бухгалтерському обліку з питань нарахування амортизації.

Введення податкового обліку основних фондів і нематеріальних активів за зовсім іншими необґрунтованими правилами нарахування амортизації, ніж у бухгалтерському обліку, підтверджує, що поєднати бухгалтерський облік основних фондів і відповідно нарахування амортизації основних засобів у єдине ціле неможливо. Норми амортизації основних фондів, що діяли відповідно до податкового законодавства методично були необґрунтовані, а звідси неузгодженість нарахування амортизації основних засобів за бухгалтерським обліком та основних фондів за податковим обліком, табл.1.

Таблиця 1

Неузгодженість нарахування амортизації основних засобів за бухгалтерським обліком та основних фондів за податковим обліком

Бухгалтерський облік (П(с)БО 7 від 27.04.2000 р. «Основні засоби»)	Податковий облік Закон України № 283/97 – ВР від 22.05.1997 р., № 349 – IV від 24.12.2002																											
1. Амортизуються всі основні засоби, що є на балансі підприємства (виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані). У разі реконструкції, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації призупиняється (п. 23, п. 25)	1. Амортизації підлягають витрати на придбання, виготовлення, реконструкцію, ремонти, модернізацію, поточні, капітальні ремонти та інші види поліпшення основних фондів. Капітальні поліпшення землі: іригація, осушення, збагачення та ін. (пп. 8. 1. 2)																											
2. Амортизація нараховується щомісячно за кожним об'єктом окремо, п. 29.	2. Амортизація нараховується поквартально за групами 1, 2, 3, 4 (пп. 8. 3. 1).																											
3. База для нарахування амортизації – первинна вартість основних засобів з урахуванням поліпшень, які призвели до зростання економічних вигід від використання об'єкта. Починається нарахування амортизації з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і припиняється в місяці, наступному за виведенням об'єкта зі складу основних засобів (п. 29).	3. База для нарахування амортизації – балансова (залишкова) вартість групи 2, груп 3 і 4 на початок (перше число) звітного кварталу; групи 1 – за кожними інвентарним об'єктом. При виведенні з експлуатації балансова вартість об'єкта групи 1 прирівнюється до нуля для цілей амортизації; об'єкта групи 2, групи 3 і 4 – не змінюється. Зворотне введення збільшує баланс груп 2, 3, 4 тільки на суму витрат з цих робіт (п. п. 8.3.5; 8.3.7).																											
1. Методи нарахування амортизації згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» № 92 від 27.04.2000 р. Використовується на вибір будь-який із п'яти методів нарахування амортизації (прямолінійний, відсотковий, прискорений, кумулятивний, виробничий) (п. 26). Підприємство має право змінювати метод нарахування амортизації протягом періоду експлуатації об'єкта основних засобів. При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватись різні методи амортизації. При зміні методу амортизації новий метод має застосовуватися з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу нарахування амортизації.	4. Методи нарахування амортизації. Згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97 – ВР від 22.05.1997 р. та змінами, внесеними Законом України № 349 – IV від 24.12.2002 р. річні норми амортизаційних відрахувань встановлені у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного періоду у таких розмірах, %: За Законами України: № № 283/97 – ВР від 22.05.1997 р <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th></th> <th align="center">Річна</th> <th align="center">Квартальна</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td align="center">Гр.1</td> <td align="center">5,0</td> <td align="center">1,25</td> </tr> <tr> <td align="center">Гр.2</td> <td align="center">25,0</td> <td align="center">6,25</td> </tr> <tr> <td align="center">Гр.3</td> <td align="center">15,0</td> <td align="center">3,75</td> </tr> </tbody> </table> № 349 – IV від 24.12.2002 р. <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th></th> <th align="center">Річна</th> <th align="center">Квартал на</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td align="center">Гр.1</td> <td align="center">8,0</td> <td align="center">2,0</td> </tr> <tr> <td align="center">Гр.2</td> <td align="center">40,0</td> <td align="center">10,0</td> </tr> <tr> <td align="center">Гр.3</td> <td align="center">24,0</td> <td align="center">6,0</td> </tr> <tr> <td align="center">Гр.4</td> <td align="center">60,0</td> <td align="center">15,0</td> </tr> </tbody> </table>		Річна	Квартальна	Гр.1	5,0	1,25	Гр.2	25,0	6,25	Гр.3	15,0	3,75		Річна	Квартал на	Гр.1	8,0	2,0	Гр.2	40,0	10,0	Гр.3	24,0	6,0	Гр.4	60,0	15,0
	Річна	Квартальна																										
Гр.1	5,0	1,25																										
Гр.2	25,0	6,25																										
Гр.3	15,0	3,75																										
	Річна	Квартал на																										
Гр.1	8,0	2,0																										
Гр.2	40,0	10,0																										
Гр.3	24,0	6,0																										
Гр.4	60,0	15,0																										

*(складено автором на підставі даних Законів України та П(С)БО 7 «Основні засоби»)

Таким чином, 13 років (1997 – 2010 рр.) діяло податкове законодавство (Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97 – ВР з подальшими змінами). Це був тяжкий тягар як для підприємств, так і в першу чергу для бухгалтерів, на голови яких, як сніг, падають ці зміни, пов'язані з нарахуванням амортизації. Цей страшний Закон України відійшов у вічність, непомітно, без пояснень та критичних зауважень.

Що ж іще відбулося?

Наказом Міністерства фінансів України затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 з подальшими змінами. У цьому Плані рахунків бухгалтерського обліку номера рахунків змінено на коди. Це поняття «код» не сприймається ні практиками, ні викладачами, ні студентами. Відповідно до Словника іншомовних слів, «Код» має дуже багато значень, але коду бухгалтерського рахунку не існує [5].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.99 р. зник рахунок «Амортизаційний фонд» і замінено його на код 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

У Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку чітко визначено: на субрахунку 131 «Знос основних засобів» узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». Ні звука про амортизацію. Раніше (до 2000 р.) діяв у Плані рахунків бухгалтерського обліку рахунок №83 «Амортизація» з такими субрахунками:

№ 831 «Амортизація основних засобів»;

№ 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»;

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2003 р. № 671 передбачено, що облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань ведеться на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» та показники нарахованої та використаної амортизації включені до Приміток до річної фінансової звітності (форма №5). При цьому амортизація може використовуватись за такими напрямками: будівництво об'єктів, придбання (виготовлення) основних засобів, поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів, придбання (створення) нематеріальних активів, інші капітальні роботи, погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Але рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» не ідентичний рахунку № 86 «Амортизаційний фонд», який діяв у попередньому Плані рахунків і на якому відображалась сума грошей на відновлення (придбання, поліпшення, будівництво, капітальний ремонт) основних засобів.

На позабалансовому рахунку 09 відображається тільки інформація про оновлення основних засобів (ступінь їх амортизованості) та рівень капітального інвестування, а грошей немає на відновлення.

Для співставлення змін, які відбулися у Росії в «Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» збережено «номер счета», тобто номера рахунків у бухгалтерському обліку. Счет № 02 «Амортизация основных средств» призначено для узагальнення інформації про амортизацію, накопичену за час експлуатації об'єктів основних засобів.

Накопичена амортизація основних засобів відображається у бухгалтерському обліку за кредитом рахунку № 02 «Амортизация основных средств» у кореспонденції з рахунком обліку витрат на виробництво (витрати на продаж). При вибутті (продажу, списанні, частковій ліквідації, передачі безкоштовно та ін.) об'єктів основних засобів сума нарахованої по них амортизації списується із рахунку № 02 «Амортизация основных средств» у кредит рахунку № 01 «Основные средства» (субсчет «Выбитие основных средств»).

Аналітичний облік рахунку № 02 «Амортизация основных средств» ведеться за окремим інвентарним об'єктом основних засобів.

У Росії позабалансовий рахунок № 010 «Износ основных средств» призначений для узагальнення інформації про рух суми зносу по об'єктах житлового фонду, об'єктах внутрішнього благоустрою та інших аналогічних об'єктах, а також у некомерційних організацій об'єктів основних засобів. Нарахування зносу за вказаними об'єктами здійснюється в кінці року відповідно до встановлених норм амортизаційних відрахувань.

Внаслідок проведеного дослідження автором визначено, що амортизація – це джерело коштів для відтворення (придбання) нових об'єктів основних засобів, для заміни вибулих. Розмір амортизаційних відрахувань мав би розраховуватись тільки на основі норм на повне відновлення. Такі норми зумовлюють економічно доцільний термін служби основних засобів, виходячи із темпів фізичного та морального зносу.

Знос основних засобів – це втрата фізичних та моральних якостей основними засобами. Моральний знос зумовлюється двома факторами: зростанням продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Фізичний і моральний знос основних засобів впливає на зменшення їх відновлювальної вартості.

Таким чином, амортизація – це поступове зменшення вартості основних засобів (устаткування, будинків та ін.) внаслідок їх зношування як фізичного, так і морального. Амортизація – перенесення вартості машин, будинків та ін. основних засобів на собівартість вироблювальної продукції.

Напрошується введення у діючий План рахунків бухгалтерського обліку рахунку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій, підприємств і організацій рахунку «Амортизаційний фонд» і ні в якому разі амортизацію основних засобів не обліковувати на позабалансовому рахунку № 09 «Амортизаційні відрахування», який не відповідає суті відновлення основних засобів.

І знову зміни – нові правила ведення обліку основних засобів, внесені Податковим кодексом України і нові методи нарахування амортизації стаття 144-145. Потрібно було провести інвентаризацію, станом на 1.04.2011 р. з метою визначення переліку об'єктів основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів з метою розподілу за новими податковими групами. Таким чином, замість раніше діючих (за Законом України № 349–IV від 24.12.2002 р.) 4-х

груп основних фондів введено нові у податковому обліку 16 груп, але уже не основних фондів, а основних засобів і нематеріальних активів, аналогічно П(С)БО 7 «Основні засоби». Мета проведення інвентаризації – установити амортизаційну вартість, тобто бухгалтерську залишкову за кожними об'єктом основних засобів, інших необоротних активів, і нематеріальних активів, так і первісну (не переоцінену) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію, а також суми накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку станом на 01.04.2011 р.

При цьому важливим є зміни вартісного критерію основних засобів (перехідні положення ПКУ. Розділ XX, підрозділ 4, п. 14) – у 2011 р. ще діє 1000 грн., а із 01.01.2012 – 2500 грн. основного засобу. Визначення терміну «Основні засоби» викладено у пп. 14.1.138 ПКУ.

Амортизація об'єктів тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, предметів прокату та інших основних засобів нараховується за методами П(С)БО 7 «Основні засоби» (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, калькулятивного, виробничого).

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується та решта 50 % вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

На земельні ділянки та природні ресурси амортизація не нараховується.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню до бюджету, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

У статті 146 Податкового Кодексу України викладено визначення вартості об'єктів амортизації у статті 148 – амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин.

З погляду автора, найбільш прийнятним у практиці із 5-ти методів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» прямолінійний. Але він вимагає корективи. Його існуюче визначення: прямолінійним метод – метод, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

За умови, якщо об'єкт основних засобів експлуатується наприклад 10 років, то за такий період буде не менше як раз на три роки капітальний ремонт, а ця сума і витрати на демонтаж у діючому прямолінійному методі не врахована і не амортизується.

Автором пропонується скоригована формула прямолінійного методу нарахування амортизації:

$$A = P + K + D - L / T, \quad (7)$$

A – річна сума амортизації, грн.;

P – первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.;

K – капітальний ремонт об'єкта, грн.;

Д – витрати на демонтаж;
Л – ліквідаційна вартість, грн.;
Т – термін експлуатації (кількість років).

Норма амортизації річна, %:

$$N_p = A/P * 100, \quad (8)$$

Місячна норма амортизації, %:

$$N_m = N_p / 12 \text{ міс.}, \text{ або на кількість місяців сезонного виробництва.}$$

Важливо, щоби проблема нарахуванням амортизації основних засобів, нематеріальних активів та зносу в Україні накінець стала стабільною і призупинялися ці безкінечні зміни, які негативно впливають на методику ведення бухгалтерського обліку і на результат діяльності підприємств.

Література:

1. Наказ Міністерства фінансів та Міністерства економіки України «Положення про порядок використання норм прискореної амортизації активної частини (машин, обладнання, транспортних засобів) основних виробничих запасів» 6 червня 1994 р. № 48/59.
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.1999 р. № 85.
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 № 283/97 – ВР; від 24.12.2002 р. № 349 – ІV.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Міністерством фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
5. Словник іншомовних слів С. П. Бирик, С. М. Сюта за редакцією С. Я. Єрмоленко, Харків, ФІЛЮ, 2006, с. 294.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591.
7. Закон України «Про внесення змін до деяких Законів України щодо державної підтримки літакобудівельної промисловості в Україні від 20.01.2010 р. № 1814 – VI.

1.5. ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ І ТЕХНОЛОГІЇ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

В Україні складається нова економічна система, основою якої є ринкові відносини де насамперед кількісних змін зазнають важелі управління.

Останнє десятиліття характеризується не тільки радикальною зміною соціально-економічного середовища, у якій функціонують підприємства й організації усіх форм власності, але і стійкою тенденцією розвитку інформатизації процесів управління.

Досягнення високих результатів в економіці і соціальній сфері, завоювання місця повноправного партнера в світовій економічній системі в значній мірі залежить від того, які будуть масштаби використання сучасних інформаційних технологій у всіх аспектах людської діяльності, а також від того, яку роль будуть грати ці технології в сфері управління [2].

Зміни умов виробничої діяльності, потреба адекватного пристосування до виробничої діяльності системи управління сприяють не тільки вдосконаленню його організації, а й потребують перерозподілу функцій управління за рівнем відповідальності, формами їх взаємодії. Мова йде про систему управління, зумовлену об'єктивною потребою та закономірностями ринкової системи

господарювання, пов'язаними із задоволенням насамперед індивідуальних потреб, забезпеченням у найвищих кінцевих результатах, широкому використанні новітніх інформаційних технологій.

У інформаційному процесі, яким є управлінська діяльність, інформація виступає як один із важливіших ресурсів. Інформація охоплює усі сторони життя - від матеріального виробництва до соціальної сфери.

За допомогою аналізу інформаційних потоків можна визначити найбільш значущі для прийняття управлінських рішень дані, розробити перспективну архітектуру інформаційної системи, визначити мінімальний обсяг інформації, без якого ефективно управління неможливе.

Щоб розібратися в роботі управлінської інформаційної системи, необхідно зрозуміти суть проблем, які вона розв'язує, а також організаційні процеси, в які вона включена.

Основу діяльності з управління будь-якого економічного об'єкта складають інформаційні системи, що мають складну побудову, склад яких залежить від роду діяльності та розміру організації. Структура системи, елементами якої є рівні управління, називається організаційною.

Навіть відносно невеликі компанії є складними системами, оскільки володіють непростотою ієрархічною структурою з численними взаємозв'язками між об'єктом управління і системою, що управляє.

У свою чергу, учасники процесу управління, звичайно, ставлять перед собою свої цілі, які можуть не співпадати з метою системи в цілому. Сам процес управління характеризується багатофункціональністю, яка виявляється в особливостях реалізації основних функцій управління.

Аналіз існуючої системи, потоків інформації та завдань, вирішуваних структурними підрозділами органів управління, дали можливість зробити висновок про доцільність створення трьох рівнів управлінської інформаційної системи, які найбільш ефективно забезпечуватимуть збір, накопичення, обробку, аналіз та використання інформації в управлінській діяльності, а також прийняття управлінських рішень трьох категорій: стратегічних, тактичних та оперативних.

Управлінський апарат має трирівневу ієрархію: вищий, середній і оперативний рівні.

Вищий рівень (вище керівництво) визначає цілі управління, зовнішню політику, матеріальні, фінансові і трудові ресурси, розробляє довготермінові плани і стратегію їх виконання. У його компетенцію входять: аналіз ринку, конкуренції, кон'юнктури і пошук альтернативних стратегій розвитку компанії на випадок виявлення загрозливих тенденцій у сфері його інтересів.

На середньому рівні основна увага зосереджена на складанні тактичних планів, контролі за їх виконанням та розробці управлінських директив для виведення компанії на запланований рівень.

На оперативному рівні відбувається реалізація планів і складаються звіти про хід їх виконання. Керівництво в даному випадку складають, як правило, працівники, що забезпечують управління

цехами, дільницями, змінами, відділами, службами. Основне завдання оперативного управління полягає в узгодженні всіх елементів виробничого процесу в часі і просторі з необхідним ступенем його деталізації.

Результат аналізу інформаційних потоків і функцій управління в компанії є основою побудови функціональної моделі. Ці моделі будуються для кожного рівня управління [4].

Компанія, як система, в умовах зміни середовища зберігає властивість цілісності і володіє такою характеристикою як емерджентність. А управління орієнтоване на збереження своєї основної якості, оскільки втрата цілісності спричиняє за собою руйнування системи.

В економічних системах управління будується на основі економіко-організаційних моделей. Моделі, як і системи, можуть бути ймовірнісними і детермінованими.

Управлінські інформаційні системи (УІС) звичайно є детермінованою моделлю системи управління, відображають процеси, що відбуваються, через призму своїх технологій [1,2].

Зручним засобом інформаційного моделювання системи менеджменту підприємства є апарат показників. З одного боку показники є основними (інформаційними) одиницями документів підприємства, між ними встановлюються математичні взаємозв'язки. Від них просто переходити до таблиць і баз даних.

При представленні й аналізі економічної інформації, виділяються наступні економічні показники:

- показники процесу (процес виробництва);
- показник виконавця;
- показники завдання;
- показники об'єкта управління;
- показники суб'єкта управління.

Моделі для представлення знань в управлінській інформаційній системі класифікуються на такі види:

➤ *продукційна модель* дозволяє за рахунок правил одержати факти, які на момент запису правил були невідомі;

➤ *мережна модель* - в ній відтворюються об'єкти, відносини між ними, події, взаємозв'язки, процеси за допомогою апаратно-математичних мереж;

➤ *ситуативна модель* заснована на базах знань

$$БЗ = \langle БС, БР \rangle, \quad (1)$$

де БЗ - база знань,
БС - база ситуацій,
БР - база рішень.

База ситуацій безпосередньо пов'язана з базою рішень $БС \Leftrightarrow БР$ - кожній ситуації відповідає своє рішення.

Зі всього різноманіття методів дослідження систем менеджменту підприємства слід виділити саме моделювання як інструмент

дослідження, що застосовується за наявності формальних кількісних даних та інформації.

Доцільно виділити наступні етапи реорганізації інформаційної системи менеджменту підприємства:

- дослідження існуючої організації виробництва на підприємстві (зворотний реінжиніринг) на основі аналізу наявних інформаційних потоків;
- створення функціональних моделей «як є» для підрозділів, що забезпечують інформаційну підтримку компанії;
- розробка цілей і стратегії розвитку інформаційної системи менеджменту підприємства з урахуванням її розвитку;
- створення функціональних моделей «як буде» для основних бізнес-процесів підприємства;
- побудова моделі інформаційної інфраструктури підприємства;
- побудова моделі нової організаційної структури;
- створення імітаційних процесних моделей виробництва і на їх основі побудова моделей управління потоками робіт;
- створення системи документообігу на основі моделей потоків даних і управління якістю;
- реорганізація виробництва та інформаційної системи управління [5].

Досвід господарювання промислових підприємств в умовах ринкової економіки довів, що найнадійнішим способом покращення стану обліку й управління є запровадження сучасних управлінських інформаційних систем.

Потреба у використанні поняття „система” виникла для об’єктів різної фізичної природи у глибокій стародавності.

Ще Аристотель звернув увагу на те, що ціле (тобто система) не зводиться до суми частин його утворюючих.

Поняття „система” широко використовується в різних галузях знань, але особливе значення воно набуло в управлінні. Це визнано тим, що значно ускладнилося управління сучасними підприємствами і економікою країни в цілому, а в сучасних умовах господарювання навіть відносно невеликі компанії є складними системами, оскільки володіють непростю ієрархічною структурою з численними взаємозв'язками.

Поняття „система”, що вживалося раніше в повсякденному значенні, перетворилося в спеціальну загальнонаукову категорію, так з'явилося поняття „система управління”, тобто системи, в котрих протікають процеси управління.

Структура системи це - сукупність елементів системи і зв'язків між ними у вигляді множини.

Потреба в управлінні виникає у тому випадку, коли необхідна координація дій членів окремого колективу, об'єднаного для досягнення загальних цілей. Такими цілями можуть бути: забезпечення стійкості функціонування або виживання об'єкта управління в конкурентній боротьбі, отримання максимального прибутку, тощо. Цілі спочатку носять узагальнений характер, а потім в процесі уточнення вони формалізуються управлінським апаратом у вигляді цільових функцій.

Кожній функції властиві роботи, які об'єднані певним змістом і відіграють певну роль в управлінській діяльності. Загальна сума всіх функцій і є процес управління.

Розглянемо завдання управління уважніше. Процес управління характеризується багатофункціональністю, яка виявляється в особливостях реалізації основних функцій управління: обліку, прогнозування, планування, контролю, аналізу і регулювання.

На кожному із рівнів виконуються роботи, які в комплексі забезпечують управління. Ці роботи прийнято називати функціями. В залежності від цілей можливо виділити функції по ступеням загальності. Функціями, що реалізує система управління є:

- прогнозування;
- планування;
- контроль;
- облік;
- аналіз і регулювання.

На рис. 1 зображено процес управління та елементи процесу управління:

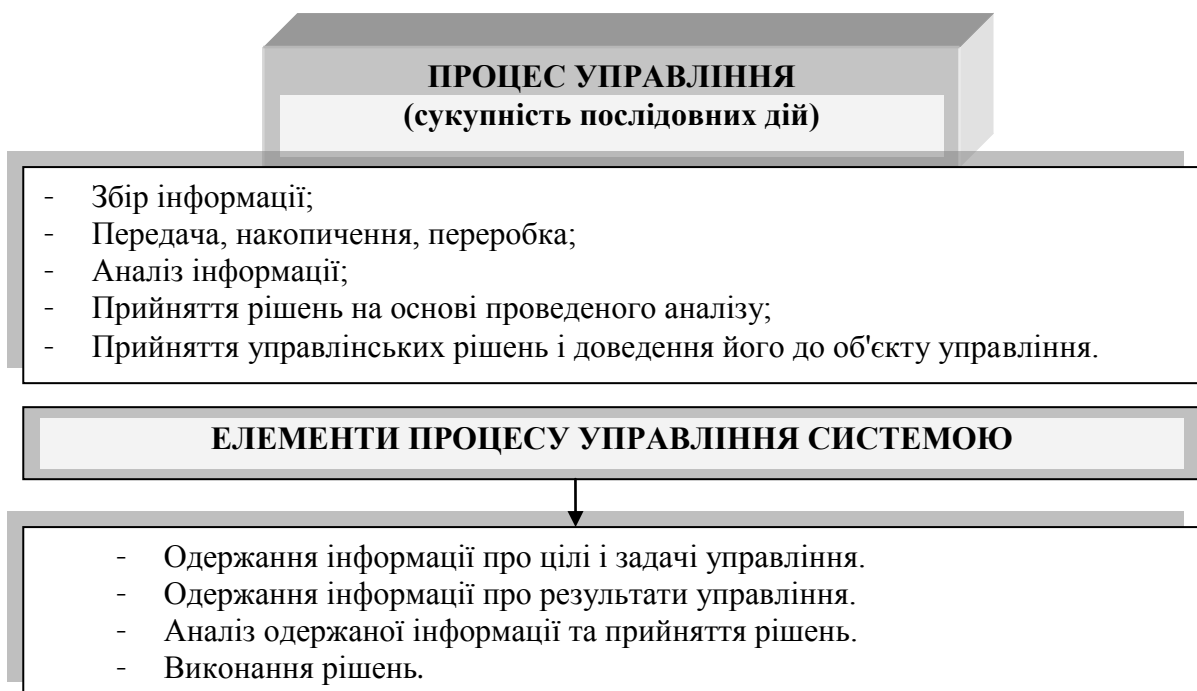


Рис.1. Процес та елементи процесу управління системою

Якщо розглядати досвід зарубіжних країн, то, для задоволення різних інформаційних потреб створюють управлінську інформаційну систему (MIS — management information system). Ця система складається з взаємозв'язаних підсистем, які містять інформацію, необхідну для управління компанією[3,5].

Для управлінської інформаційної системи характерною є різноманітність даних і джерел, де вони формуються або відображаються. Цю інформацію необхідно зібрати з необхідною кількістю показників, занести в базу даних для подальшої обробки, постійно підтримувати її в актуальному стані. При цьому необхідно забезпечити оперативність та актуальність інформації, що вкрай важливо для прийняття управлінських рішень.

На ринку концепцій управління, які достатньо успішно використовуються на підприємствах різного типу і розміру та забезпечують ефективне управління, виникла необхідність в такому підході до класифікації управлінських інформаційних систем, який не тільки дозволив би здійснити позиціонування систем, але і дав би будь-якому підприємству можливість чіткіше формувати список стратегічних і операційних завдань управління, визначаючи критерії, що дозволяють оптимально добитися вирішення цих завдань.

Будь-яка інформаційна система, покликана вирішувати певний набір бізнес-завдань компанії, тому класифікація систем повинна ґрунтуватися, в першу чергу, на класифікації цих завдань бізнесу.

Класифікація повинна давати чіткі визначення і критерії, по яких управлінські інформаційні системи можна було б віднести до того або іншого класу систем, повинен явно простежуватися взаємозв'язок між бізнес-завданнями підприємства і функціональною повнотою систем, направлених на їх вирішення. Класифікація повинна служити для підприємств робочим інструментом, за допомогою якого вони могли б не тільки сформувати початковий список систем, що потенційно задовольняють їх потребам, але і допомогти в здійсненні вибору.

Як правило, на підприємстві є всі рівні управління. Виняток може становити рівень управління реального часу, який в обов'язковому порядку присутній в управлінні технологічними процесами безперервного циклу виробництва (завдання параметрів процесу, допустимих відхилень і контроль над ходом процесу), або в управлінні складними логістичними системами, де дії розраховані по хвилинах або навіть секундах. І не варто вважати, що на цьому рівні план відсутній — планом цього рівня є нормативні параметри процесу.

Відповідно до рівнів управління підприємства можна було б здійснити первинну класифікацію управлінських інформаційних систем, згрупувавши їх за наступними категоріями:

- системи стратегічного управління;
- системи середньотермінового управління;
- системи операційного управління;
- системи оперативного управління;
- системи управління у реальному часі.

Нечітка відповідність систем рівням управління пояснюється тим, що кожен рівень не існує сам по собі, у відриві від інших. Рішення, що приймаються на верхньому рівні, є обмеженнями при прийнятті рішень на нижньому рівні. Саме з цієї причини управлінські інформаційні системи повинні мати можливість, як мінімум, враховувати ці обмеження.

Управлінський цикл є замкнутим (рис.2) і таким, що повторюється. Всі функції однаково важливі, відсутність на

практиці будь-якої з них призводить до розриву управлінського циклу і значного зниження ефективності системи.



Рис.2. Управлінський цикл

Усвідомлення управлінського циклу є надзвичайно важливим для подальшого проведення класифікації систем.

Аналізуючи український ринок інформаційних систем, можна відмітити, що більшість з них позиціонуються як управлінські інформаційні системи, хоча значна їх кількість, насправді, не є такими.

Повнота реалізації функцій управління буде одним з основних критеріїв класифікації управлінських інформаційних систем, оскільки на кожному рівні управління, звичайно, присутні всі розглянуті вище функції управління: прогнозування, планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання. Інша справа, що в деяких компаніях частина функцій здійснюється формально та не в повному обсязі, або ґрунтується на недостовірних даних.

Розподіл систем в рамках одного класу на види може бути заснований відповідно, до видів бізнесу, типів виробництва, типів виготовленої продукції, які є такими, що визначають для застосування тих або інших методів операційного управління: *MRP (MATERIALS RESOURCE PLANNING* - планування матеріальних ресурсів), *MRPII (MANUFACTURING RESOURCE PLANNING* - планування виробничих ресурсів), *ERP (ENTERPRISE RESOURCE PLANNING* - планування ресурсів компанії, *CSRP (CUSTOMER SYNCHRONIZED RESOURCE PLANNING* - планування ресурсів компанії, синхронізоване зі споживачем) та інші [3].

Найбільшу значущість під час вибору систем набули критерії і ознаки, що набагато менш істотні для бізнесу ніж перераховані вище. Сюди слід віднести і такі, які можуть визначати тип програмного забезпечення (ПЗ) для створення управлінських інформаційних систем. Як правило, для кожної категорії і навіть класу, ці ознаки є достатньо специфічними. Так, на цьому рівні можна ділити системи на: пакетні, параметричні або системи-конструктори.

Можливий розгляд управління як універсального завдання будь-якого бізнесу, вимагає наявності функцій (прогнозування, планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання).

Аналогічно категоріям стратегічного і середньотермінового управління, однією з характеристик для класифікації систем операційного управління є можлива реалізація в системах тих чи інших функцій управління.

Крім ієрархії рівнів управління, бізнес-завдання компанії можуть бути класифіковані в залежності від функціональних підсистем управління. До таких функціональних підсистем відносяться управління маркетингом, продажем, закупівлями, фінансами, виробництвом, матеріальними і людськими ресурсами, розробкою продукту/послуги, сервісним обслуговуванням, інформаційними ресурсами.

В залежності від напрямів бізнесу комбінації функціональних підсистем управління можуть варіюватися. Для виробничих підприємств порядок управління виробництвом є обов'язковим, тоді як для торгових компаній або для компаній, що обслуговують (телекомунікаційних, енергетичних, тепло- і газопостачання) сфера управління виробництвом може бути не передбачена, зате може бути впроваджено управління дистрибуцією для торгових компаній або управління технічним обслуговуванням і ремонтами власного устаткування - для телекомунікаційних, енергетичних. Тип продукції, виготовлений компанією, передбачає можливу наявність або відсутність функціональної підсистеми управління сервісним обслуговуванням. Власне сформовані комбінації функціональних підсистем визначають подальший розподіл класів на види.

Для вирішення завдання класифікації все управління компанією, з визначеними функціональними підсистемами управління, слід розбити на функції управління і функціональні підсистеми управління (рис. 3).

ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ І ФУНКЦІОНАЛЬНІ ПІДСИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ	
Прогнозування	Управління маркетингом та продажем
Планування	
Облік	
Контроль	
Аналіз і регулювання	
	Управління виробництвом
	Управління закупівлею
	Управління матеріальними ресурсами
	Управління фінансами
	Управління людськими ресурсами
	Управління розробкою продукції
	Управління сервісним обслуговуванням
	Управління основними фондами

Рис.3. Функції управління і функціональні підсистеми управління

Одержана «матриця» дозволить будь-якій компанії чітко провести класифікацію систем з позиції власного бізнесу і власних завдань бізнесу.

Відсутність новацій є вже звичним явищем, що пропонує розділити категорію систем операційного управління на декілька класів:

- бухгалтерський облік;
- управлінський облік;
- планування і управління ресурсами компанії — *ERP*-системи.

Окрім цих базових класів можна виділити ще один клас — вузькоспеціалізованих систем. Прикладом можуть служити системи:

MES—система (*Manufacturing Execution System*) керування виробничими процесами) — спеціалізоване прикладне програмне забезпечення, призначене для розв'язку задач синхронізації, координації, аналізу й оптимізації випуску продукції в рамках будь якого підприємства. *MES* - системи відносяться до класу систем управління рівня цеху.

EAM—система (*Enterprise Asset Management*)— систематична й скоординована діяльність організації, націлена на оптимальне керування фізичними активами й режимами їх роботи, ризиками й видатками протягом усього життєвого циклу для досягнення й виконання стратегічних планів підприємства.

Якщо в даній інформаційній системі реалізована тільки функція фінансового обліку господарських операцій, вона (незалежно від претензій її розробників) є обліковою системою.

Системи бухгалтерського обліку реалізують функції обліку в області управління фінансами і, частково, в області управління матеріальними ресурсами, при цьому акцент переноситься на фінансову сторону факту господарської діяльності [2,3].

Для реалізації обліку матеріальних ресурсів в натуральних показниках в бухгалтерських системах потрібно виконання додаткових маніпуляцій: введення позабалансових рахунків.

Системи даного класу забезпечують реалізацію функції обліку в решті функціональних областей, причому істотною їх відмінністю від бухгалтерських систем є облік фактів господарської діяльності, в першу чергу, в натуральних показниках і там, де це необхідно, також у фінансових.

Функції контролю та аналізу реалізуються в системах тільки в тому випадку, якщо в них реалізована функція планування. Цілком зрозуміло — без реалізації функції планування зникає контроль, оскільки отриманий результат немає можливості порівнювати; а планування без попереднього аналізу теж неможливе.

Підтримка повністю всіх функцій управління у всіх функціональних підсистемах управління можлива тільки в системах класу *ERP*, де повинна бути реалізована функція планування, контролю, аналізу.

Другою ознакою, що дозволяє віднести систему до цього класу, є ступінь її інтеграції, тобто всі управлінські функції інтегровані в єдиний управлінський цикл на основі конкретної логіки бізнесу. На кожному робочому місці виконавці мають доступ тільки до тих даних, які визначені логікою бізнесу.

Схематично співвідношення функцій управління, функціональних сфер управління та інформаційних систем зображено на рис.4.



Рис.4. Підтримка інформаційними системами функцій управління

Для того, щоб зрозуміти, чи реалізована функція планування в системі взагалі, наскільки глибоко вона реалізована і наскільки це відповідає бізнес-потребам компанії, необхідно з'ясувати у розробника, яка структура планів закладена в системі, як ці плани взаємозв'язані між собою, які алгоритми планування використовуються, які об'єкти бізнесу включені в систему планування.

Це достатньо складне питання, яке фактично є ключовим моментом при розділенні класу ERP-систем на види. Підприємство має для себе однозначно прийняти те, що для різних видів бізнесу застосовуються різні методи (управління потоками, масовим обслуговуванням, серійним виробництвом, проектами, метод «точно до години»), тому обрана система повинна містити алгоритми, що реалізують методи управління, які використовуються саме для даного виду бізнесу.

Зміни умов виробничої діяльності, потреба адекватного пристосування до неї системи управління сприяють не тільки вдосконаленню його організації, а й потребують перерозподілу функцій управління за рівнем відповідальності, формами їх взаємодії. Мова йде про систему управління, зумовлену об'єктивною потребою та закономірностями ринкової системи господарювання, пов'язаними із задоволенням індивідуальних потреб, забезпеченням зацікавленості у найвищих кінцевих результатах, широкому використанні новітніх інформаційних технологій. І одним із елементів управління є — розвиток інформатизації процесів управління, оскільки

фундаментальною основою інформатизації процесів управління є створення високоорганізованого середовища, яке, з одного боку, має включати і об'єднувати інформаційне, телекомунікаційне, комп'ютерне, програмне забезпечення, інформаційні технології, мережі, бази даних і знань, а з іншого — забезпечувати можливість створення і використання ефективного системно-аналітичного апарату, що дозволить на якісно новому рівні інформаційного обслуговування проводити як повсякденну оперативну роботу, так і системний аналіз стану та перспектив діяльності в цілому, приймати науково-обгрунтовані управлінські рішення, а аналіз існуючої системи, потоків інформації та завдань, вирішуваних структурними підрозділами органів управління, дали можливість зробити висновок про доцільність створення трьох рівнів комп'ютеризованої системи, які найбільш ефективно забезпечуватимуть збір, накопичення, обробку, аналіз та використання інформації в управлінській діяльності.

Будь-яка система організаційного управління через свою складність, багатоплановість, ієрархічність, велику кількість зв'язків передбачає визначення її структури як на етапі проектування, так і під час функціонування. Роздроблення системи на відповідні елементи та компоновка їх в єдину структуру виконуються відповідно до обраного при цьому критерію.

Проектування має мету — забезпечити ефективне функціонування управлінських інформаційних систем (УІС) та взаємодію автоматизованих інформаційних технологій (АІТ) зі спеціалістами, які використовують у сфері діяльності конкретного об'єкта ІТ-технології, розвинуті засоби комунікації для виконання своїх професійних завдань і прийняття управлінських рішень.

Тільки якісне проектування забезпечить створення такої системи, яка зможе функціонувати за постійного вдосконалення її технічних, програмних, інформаційних складових та розширювати спектр управлінських рішень, що реалізуються, та об'єктів взаємодії.

У процесі проектування вдосконалюється як організація основної діяльності економічного об'єкта, так і організація управлінських процедур.

Проектування управлінських інформаційних систем потребує розроблення єдиних теоретичних засад, методичних підходів до їх створення та функціонування, без чого неможлива взаємодія різних економічних об'єктів, їх функціонування у складному багаторівневому комплексі.

Дотримуватися цих принципів потрібно, виконуючи роботи на всіх стадіях створення і функціонування УІС і АІТ, тобто протягом усього життєвого циклу, який дає можливість виокремити чотири основні стадії: передпроектну; проектну; введення в дію та функціонування. Кожна стадія створення інформаційної системи поділяється на ряд етапів і передбачає складання документації, яка відображає результати роботи.

Сучасна інформаційна технологія реалізується в умовах спроектованих управлінських інформаційних систем, де у процесі їх створення мають бути взаємозв'язані раціональні методи розв'язування управлінських задач і технологія оброблення даних.

Проектування управлінських інформаційних технологій передбачає такі аспекти:

- *технологічний* — це апаратно-комунікаційний комплекс, що має конкретну конфігурацію та слугує для обробки й передавання інформації;

- *програмно-математичний* — це набір математичних, інфологічних, статистичних, алгоритмічних та інших моделей, а також комп'ютерних програм, що їх реалізують;
- *методичний* — це сукупність засобів реалізації функцій управління;
- *організаційний* — це опис документообігу й регламенту діяльності апарату управління;
- *поопераційний* — це сукупність технологічних, логічних і арифметичних операцій, що реалізуються в автоматичному режимі.

А сама розробка постановки задач при проектуванні УІС потребує необхідної та достатньої сукупності знань з конкретної задачі, які визначають її зміст, вимоги до регламенту рішення, вхідних даних і конкретних результатів.

Стає очевидним, що ефективного функціонування, можна досягти за умови впровадження в управлінську діяльність дослідницького підходу, глибокої модернізації, одним із найважливіших складників якої є використання сучасних досягнень в області інформаційних технологій, що забезпечують повноту, своєчасність інформаційного відображення керованих процесів, можливість їх моделювання, аналізу, прогнозування на всіх рівнях ієрархічної структури, а постійно зростаюча складність і динамічність виробничих, економічних і соціально-економічних систем, великі розміри цих систем, складність їх зв'язків і взаємозв'язків, колосальні обсяги обчислювальних робіт при плануванні, прогнозуванні і прийнятті управлінських рішень - такі підстави для широкого впровадження інформаційних систем і технологій в практику обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства.

Література:

1. Черненко М., Слепцов С. Принципы классификации управленческих информационных систем. – <http://www.management.com.ua>
2. Терещенко Л.О., Гужко С. ., Шайкан А. В. Управлінські інформаційні системи: Підручник. —К.: 2008. -485с. КНЕУ, с.
3. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2008. -с. 563
4. Гайфуллин Б., Обухов И. Современные системы управления предприятием.- <http://www.interface.ru>.
5. А.С. Малин, В.И. Мухин. Исследование систем управления. -М.: 2002.

1.6. МЕТОДОЛОГІЯ ТА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ ОБЛІКОВИМИ СТАНДАРТАМИ

Глобалізація економічних процесів, розвиток міжнародної економіки, збільшення обсягів прямого іноземного інвестування зумовлюють потребу максимальної інтеграції облікових систем, адаптацію вітчизняної практики обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, оцінку статей звітності у відповідності з загальноприйнятими у міжнародній практиці принципами обліку.

На сучасному етапі актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи з міжнародною системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Запаси (*Inventory*) – це продукція виробничо-технічного призначення, споживчі й інші товари, що перебувають на різних стадіях виробництва і обігу та використовуються у процесі виробництва або призначені для продажу чи особистого використання.

Щодо об'єкту обліку у різних країнах підходи до визначення терміну «запаси» є відмінними, а саме: «Запаси», «Складські запаси», «Матеріально-виробничі запаси», «Товарно-матеріальні запаси» [6, с.307].

Запаси виробничих підприємств складають левову частку у структурі оборотного капіталу, а тому важливим є дослідження методології обліку товарно-матеріальних запасів зарубіжних країн в порівнянні з практикою обліку за національними стандартами бухгалтерського обліку та на підставі проведених досліджень запровадження пропозицій щодо подальшої імплементації міжнародної практики обліку у вітчизняну бухгалтерську справу.

Методологічні аспекти обліку товарно-матеріальних запасів і порядок їх розкриття у фінансовій звітності розкриваються у:

- Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів;
- Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 2 «Запаси»;
- Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 9 «Запаси»;
- Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати»

тощо.

Проблемам обліку запасів присвячена велика кількість наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких слід відзначити таких авторів як Голов С.Ф., Костюченко С.М., Ткаченко Н.М., Губачова О.М., Мельник С.І., Воронко Р.М., Бродецький Г.Л. К. Друрі та ін..

Значні зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів Радою з МСБО починаючи з грудня 2003 року, поглибили існуючі розбіжності між національною обліковою практикою та обліку за міжнародними стандартами.

Зупинимося на дослідженнях класифікації та методології оцінки запасів виробничих підприємств за міжнародними стандартами в порівнянні з положеннями, викладеними у національних облікових стандартах.

Запаси - 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 [п.4, 1].

На підприємствах запаси можуть мати різне призначення залежно від функцій, які вони виконують у процесі виробництва. Тому важливим організаційно-методологічним питанням є групування (класифікація) виробничих запасів за їх призначенням та роллю у процесі виробництва (обігу).

Класифікація запасів

1. По відношенню до власності підприємства:

1.1. Власні запаси:

1.1.1. Виробничі запаси, а саме: сировина; основні й допоміжні матеріали; комплектуючі вироби, покупні напівфабрикати та інші матеріальні цінності; комплектуючі вироби, покупні напівфабрикати та інші матеріальні цінності;

- 1.1.2. Незавершене виробництво;
- 1.1.3. Готова продукція;
- 1.1.4. Товари;
- 1.1.5. Поточні біологічні активи;
- 1.1.6. Сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання;
- 1.1.7. Тварини на вирощуванні та відгодівлі.
- 1.2. Запаси, що не є власністю підприємства:
 - 1.2.1. Матеріали, прийняті для переробки;
 - 1.2.2. Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні;
 - 1.2.3. Товари на комісії.
- 2. За функціями:
 - 2.1. Поточні (циклічні) запаси;
 - 2.2. Резервні (страхові, буферні) запаси;
 - 2.3. Автономні запаси.
- 3. За розміщенням:
 - 3.1. Складські запаси;
 - 3.2. Перехідні (технологічні, транзитні) запаси.

Власні запаси підприємства є майном підприємства і обліковуються на балансових рахунках.

Сировина і основні матеріали – створюють основу продукції, що виробляється підприємством. Запаси, що знаходяться у власності підприємства з метою подальшої їх переробки.

Допоміжні матеріали використовуються у процесах виробництва та збуту продукції і товарів.

Комплектуючі вироби, покупні напівфабрикати та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, обслуговування виробництва та адміністративних потреб.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року (інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо).

Тварини на вирощуванні та відгодівлі – це дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі; тварини, вибраквані з основного стада та прийняті від населення для реалізації; молодняк тварин; птиці; звірі; кролі та сім'ї бджіл.

Незавершене виробництво – це продукція, що не пройшла повний технологічний цикл, а також незакінчені обробкою та складанням деталі, вузли і вироби тощо.

При наданні послуг, незавершене виробництво включає витрати з виконання послуг щодо яких підприємство ще не визнало дохід.

Готова продукція – це продукція, яка виготовлена підприємством, призначена для продажу, якісні характеристики якої відповідають затвердженим стандартам, технічним умовам або іншим нормативно-правовим актам.

Товари – це матеріальні цінності, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Запаси, що не є власністю підприємства обліковуються поза балансом на відповідних рахунках.

Матеріали, прийняті для переробки – давальницька сировина, яка не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника, підприємство отримує доходи, пов'язані з переробкою давальницької сировини.

Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні: – матеріальні цінності, право власності на які перейшло покупцю, але за умовами договору знаходяться на відповідальному зберіганні у продавці; - матеріальні цінності одержані від постачальника, але не оплачені і до оплати заборонені до витрачання; - одержані над міру, що не відповідає видатковим та розрахунковим документам тощо.

Товари на комісії – це товари, одержані в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на ці товари.

Поточні (циклічні) запаси, створюються протягом середньостатистичного виробничого періоду для забезпечення безперебійної роботи підприємства, або запаси обсягом в одну партію;

Резервні (страхові, буферні) запаси — запаси для компенсації випадкових коливань попиту або пропозиції, а також спекулятивні запаси, створені на випадок очікуваних змін попиту або пропозиції;

Автономні запаси, створені для здійснення діяльності в кожному відокремленому підрозділі з відносною незалежністю один від одного.

Складські запаси — запаси розміщені на складах.

Перехідні (технологічні, транзитні) запаси – запаси, що рухаються з однієї частини логістичної системи в іншу.

Облікові стандарти передбачають вільний вибір класифікації запасів суб'єкта господарювання.

Нормативно-законодавчою базою передбачено використання наступних методів оцінки матеріальних цінностей: балансова вартість; первісна вартість; справедлива вартість; відновлювальна вартість, чиста вартість реалізації, приведена вартість.

Балансова вартість — це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі.

Первісна вартість — це вартість придбання, одержання, виготовлення запасів.

Справедлива вартість - це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Відновлювальна вартість — це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

Чиста вартість реалізації - попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу за мінусом попередньо оцінених витрат на завершення та попередньо оцінених витрат, необхідних для здійснення продажу.

Приведена вартість — дисконтована величина майбутніх надходжень коштів, яку, як передбачається, може принести реалізація даного предмета у процесі звичайної комерційної операції.

Витрати, що включаються для первісної оцінки запасів при надходженні наведено в таблиці 1.

Якщо порівнювати оцінку запасів при надходженні, що прийнята за П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», то можна відмітити суттєві розбіжності. Національним законодавством більш деталізовано способи надходження товарно-матеріальних цінностей на підприємство з визначенням їх первісної вартості. Міжнародний стандарт визначає оцінку запасів придбаних за плату та витрати на переробку, що співпадає з виготовленням власними силами у П(С)БО 9 «Запаси».

Методологія оцінки запасів, що внесені до статутного капіталу, подаровані, отримані в обмін визначається виходячи із визначення собівартості запасів, що наведена в МСБО 2 «Запаси» та положень інших міжнародних стандартів.

Таблиця 1

Оцінка запасів при надходженні

Оцінка за П(С)БО	Оцінка за МСБО
<p>Придбані за плату. Первісна вартість, що включає: суми, що сплачуються постачальнику; суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. [п.9, П(С)БО 9].</p> <p>Виготовлені власними силами. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. [п.10, П(С)БО 9; п.11, П(С)БО 16] Фінансові витрати включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати".</p> <p>Внесені до статутного капіталу. Визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 [п.11, П(С)БО 9].</p> <p>Одержані підприємством безоплатно. Визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 [п.12, П(С)БО 9].</p> <p>Придбані у результаті обміну на подібні запаси. Дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду [п.13, П(С)БО 9].</p> <p>Придбані в обмін на неподібні запаси. Визнається справедлива вартість отриманих запасів [п.13, П(С)БО 9].</p>	<p>Придбані за плату. Складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання [п.11, МСБО 2].</p> <p>Витрати на переробку. Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію [п.12, МСБО 2].</p> <p>МСБО 23 "Витрати на позики" ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів. [п.17, МСБО 2].</p> <p>Собівартість запасів. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан [п.10, МСБО 2].</p>

Щодо складу собівартості запасів придбаних за плату, у зарубіжній практиці передбачається врахування торговельних (комерційних та розрахункових) знижок.

Торгові (комерційні) знижки, що надаються клієнтам у відсотках до договірної ціни обсягів закупок товарів, стимулюють збільшення обсягів закупок. Ці знижки ще називаються оптовими знижками.

Розрахункові знижки, які стимулюють своєчасні та дострокові розрахунки за товарно-матеріальні цінності.

Виходячи з положень МСБО 2 «Запаси» пропонується модель розрахунку собівартості запасів придбаних за плату, що наведена в формулі 1.

$$ПЦ - ПЦ \times T_3 - (ПЦ - ПЦ \times T_3) \times P_3 + VM + ПН + ТЗВ = СЗ, \text{ де (1)}$$

ПЦ – договірна (прейскурантна) ціна товарно-матеріальних цінностей, \$;

T_3 – торгова знижка, %;

P_3 – розрахункова знижка, %;

VM – сума ввізного мита, \$;

ПН – сума по невідшкодованих податках, \$;

ТЗВ – транспортно-заготівельні та інші витрати, пов'язані з доставкою, навантаженням розвантаженням вантажів тощо;

СЗ – собівартість товарно-матеріальних цінностей, \$.

Наприклад: Прейскурантна ціна товару \$100 за одиницю. Придбана партія товару – 1000 од. Підприємству за придбання великої партії товару надана торгова знижка - 2% від договірної ціни.

Підприємство також може одержати розрахункову знижку на умовах: 5/10, що означає, якщо оплата за товари буде здійснена протягом 10 днів від дати придбання, то буде надана знижка – 5% від встановленої суми оплати. Витрати на перевезення - \$ 220.

$$100000 - 100000 \times 0,02 - (100000 - 100000 \times 0,02) \times 0,05 + 220 = 93320$$

Собівартість товарно-матеріальних цінностей, за якими вони будуть оприбутковані і поставлені на облік складі - 93320\$.

Завдяки положенням п.11, МСБО 2 «Запаси», торговельні знижки знаходять своє відображення на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку та в управлінській звітності.

Українським бухгалтерським законодавством не передбачено відокремлений облік знижок, що обмежує інформаційні можливості національних облікових систем.

Для застосування даної моделі в обліковій практиці українського бізнесу необхідно:

- по-перше - при укладання договорів на поставку товарно-матеріальних цінностей вказувати умови надання знижок;

- по-друге – облік знижок вести на рахунках аналітичного обліку.

Такий підхід сприятиме прискоренню розрахункових операцій, формуватиме собівартість товарно-матеріальних цінностей з урахуванням знижок, і, що важливо – надаватиме управлінському персоналу інформацію

про одержані та сплачені знижки, яка може буде використана при складанні прогнозного бюджету про рух грошових коштів.

При створенні активу, який потребує суттєвого часу для його створення (кваліфікаційний актив) за П(С)БО 31 "Фінансові витрати" і МСБО 23 "Витрати на позики" допускається включення фінансових витрат до собівартості створюваного активу.

У зарубіжній практиці діють системи постійного та періодичного обліку запасів. Суть системи постійного обліку запасів полягає у тому, що при складанні звітності спочатку за даними обліку визначається кредитовий оборот періоду, а потім визначаються залишки кінця періоду за формулою 2.

$$З_{п.п.} + O_{\text{дебет}} - O_{\text{кредит}} = З_{к.п.}, \quad (2)$$

де $З_{п.п.}$ – запаси на початок періоду, грн.;

$O_{\text{дебет}}$ – запаси, що надійшли за період, грн.;

$O_{\text{кредит}}$ – запаси відпущені у виробництво або продаж за період, грн.;

$З_{к.п.}$ – запаси на кінець періоду, грн..

Суть системи періодичного обліку запасів розкривається в тому, що спочатку на підставі даних інвентаризації запасів розраховуються залишки кінця періоду, а наступним визначається кредитовий оборот періоду за формулою 3.

$$З_{п.п.} + O_{\text{дебет}} - З_{к.п.} = O_{\text{кредит}} \quad (3)$$

Українським бухгалтерським законодавством не задекларовано системи обліку запасів, але Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків встановлено терміни проведення інвентаризації товарно-матеріальних запасів [4]. Виходячи з методології проведення інвентаризації, яка затверджена інструкцією можна сказати, що в Україні також використовується періодична система обліку запасів. В той же час, якщо мова іде про запаси, що мають значну цінність, високу собівартість, унікальність, то до них може бути застосована лише система постійного обліку запасів.

Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникає проблема оцінки витрат запасів, оскільки собівартість їх надходження в різні періоди різна.

При відпуску запасів у виробництво, продаж чи іншому вибутті товарно-матеріальних цінностей оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- метод ФІФО (собівартості перших за часом надходження запасів);
- нормативних витрат (стандартних витрат);
- ціни продажу (роздрібних цін).

Такі методи оцінки при вибутті визначені національним законодавством та міжнародними обліковими стандартами.

На оцінку запасів впливає як обрана система обліку запасів так і обраний метод списання запасів.

У бухгалтерському обліку запаси на дату балансу оцінюються за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою реалізаційною вартістю [п.24, 1].

Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації [п.9, 5].

Українське законодавство надає перевагу терміну «первісна вартість», а міжнародний стандарт терміну «собівартість». Щодо змісту, то первісна вартість є більш об'ємним поняттям, і це розкрито у відповідному бухгалтерському стандарті.

Оцінку запасів здійснюють за чистою вартістю реалізації за умов коли ціна на запаси знизилась або запаси втратили первісну економічну вигоду (зіпсовані, застарілі тощо).

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів.

В той же час, в П(С)БО 9 визначає, що одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група.

Визначення чистої вартості реалізації базується на цінах можливої реалізації за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією [п.26, 1].

МСБО 2 дозволяє при визначенні чистої вартості реалізації об'єднувати подібні або взаємопов'язані запаси, а саме:

- запаси, що використовуються на одній виробничій лінії і мають однакове призначення;
- запаси, що виготовляються і продаються в одному географічному регіоні і не можуть бути оцінені окремо від інших запасів даної виробничої лінії.

Не дозволяється визначати чисту вартість реалізації за окремою класифікаційною групою, як наприклад – «Матеріали», «Готова продукція», «Запасні частини» тощо.

Ціни можливої реалізації можуть бути визначені за даними прайс-листів, даних про ціни у виробників переоцінюваних товарно-матеріальних цінностей, спеціальних досліджень коливання цін на ринку на окремі види товарно-матеріальних цінностей тощо.

Чиста вартість реалізації продукції запасів на практиці не завжди співпадає з їх первісною вартістю, при цьому можливі дві ситуації:

- а) первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації;
- б) первісна вартість запасів нижча за чисту вартість реалізації.

В першому випадку сума перевищення первісної вартості списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. У Звіті про фінансові результати ці суми відображаються у складі статті «Інші операційні витрати».

Чиста вартість реалізації запасів, що були раніше уцінені, на дату балансу може бути більшою. На суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. В цьому випадку дооцінка обмежується сумою їх попередньої оцінки.

П(С)БО 9, виходячи із принципу обачності та принципу співвідношення доходів і витрат не передбачена процедура дооцінки запасів.

Різниця перевищення оцінки між первісною вартістю запасів та їх чистою реалізаційною вартістю, зокрема, відображаються на рахунках дев'ятого класу, позабалансових рахунках в кореспонденції з рахунками товарно-матеріальних цінностей.

У зарубіжній практиці різниця між балансовою вартістю запасів і чистою вартістю їх реалізації відноситься на витрати звітної періоду прямо або шляхом створення спеціального резерву. Джерелом створення резерву є операційні витрати.

Величина резерву є розрахунковою і залежить від періоду, коливання цін, тарифів, економічної ситуації.

Уцінка відображається лише в системі постійного обліку запасів. За застосування періодичної системи обліку запасів їх залишки відображаються на відповідних рахунках запасів за даними інвентаризації у кінці звітної періоду.

При розкритті інформації про товарно-матеріальні запаси у фінансовій звітності міжнародною практикою передбачено застосування наступних основних методів правила нижчої вартості:

- за видами запасів (постатейний метод) – собівартість і ринкова вартість порівнюються по кожному виду або одиниці запасів, знаходиться менша величина, і ці одиниці додаються;

- за основними товарними групами – найменша вартість визначається за товарними групами;

- за загальною величиною запасів – менша величина, яка використовується для оцінки запасів, визначається шляхом порівняння собівартості і ринкової вартості запасів [7, с. 228].

В таблиці 2 наведений приклад такої оцінки запасів.

Таблиця 2

Методи оцінки запасів фірми «Сировар» за нижчою вартістю

(\$)

Запаси	Ринкова вартість запасів	Собівартість запасів	Методи оцінки запасів		
			За видами запасів	За товарними групами	За загальною величиною запасів
Категорія 1					
А	10 000	11 000	10 000		
Б	16 000	15 000	15 000		
В	18 000	17 000	17 000		
Разом	44 000	43 000	42 000	43 000	
Категорія 2					
Г	27 000	25 000	25 000		
Д	46 000	48 000	46 000		
Є	54 000	51 000	51 000		
Разом	127 000	124 000	122 000	122 000	
Всього запасів	171 000	167 000	164 000	165 000	167 000

Найточнішим є метод за видами запасів, оскільки ідентифікації підлягає кожен вид запасів. Метод за товарними групами та метод за загальною величиною запасів дають більш узагальнені результати. Застосування даних

методів оцінки регулюється бухгалтерським та податковим законодавством кожної окремо взятої країни.

Уніфікація обліку товарно-матеріальних запасів вирішується через внесення змін в національне бухгалтерське законодавство та удосконалення міжнародних облікових систем. Розбіжності в оцінці, обліку товарно-матеріальних запасів та розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності пов'язані націленістю облікових систем.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку розробляються та затверджуються державними органами з метою задоволення інформаційних потреб державних та податкових органів (що містить ознаки континентальної моделі обліку), а міжнародні облікові стандарти розробляються професійними організаціями і націлені, перш за все, на задоволення інформаційних потреб бізнесу.

Міжнародне співробітництво опирається на інтереси бізнесу, а тому поступовий перехід держави Україна на міжнародні облікові стандарти повинен задовольняти державні та податкові органи та український бізнес.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну N 15 від 28.01.2000 N 131 від 14.06.2000 N 304 від 30.11.2000 N 989 від 25.11.2002 N 731 від 22.11.2004 N 868 від 14.12.2005 N 1176 від 11.12.2006 N 1591 від 09.12.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 (Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99р.); "Витрати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" (Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 1085 від 24.09.2010 N 1591 від 09.12.2011). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO31.aspx>.

4. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. N 9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

6. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – Львів: «Магнолія 2006», 2009. – 744с.

7. О.М. Губачова, С.І. Мельник Облік у зарубіжних країнах: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.

1.7. ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

Глобалізація світової економіки та жорстока конкуренція на внутрішніх і міжнародних ринках змушують підприємства активно шукати способи одержання додаткових конкурентних переваг. Однією з найважливіших компонент конкурентоспроможності кожного підприємства є прийнятна для споживача за ціновим чинником продукція, що вимагає зниження витрат на її виробництво. У сучасних умовах величина витрат має не тільки відображати

фактичний стан справ на виробництві, але і сприяти оцінці можливих наслідків прийняття тих чи інших управлінських рішень.

Однією з найбільш значних статтею витрат, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, є загальновиробничі витрати. В Україні визначення, визнання та облік загальновиробничих витрат регулюються як законодавчими актами з питань оподаткування, так і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат набувають особливо важливого значення при визначенні загальної суми понесених витрат і обчисленні собівартості продукції. Дане питання на сучасному етапі адаптації бухгалтерського та податкового обліку, застосування зарубіжної практики у вітчизняному обліку, переходу до Міжнародних стандартів обліку потребує відповідного обґрунтування, у зв'язку з чим постає необхідність розроблення облікової політики підприємства щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат.

Відповідно до норм Інструкції №291 загальновиробничі витрати – це виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на

склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Згідно п.11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. За цим же пунктом змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості.

З огляду на п. 4 П(С)БО 16 та чинний План рахунків загальновиробничими витратами мають визнаватися витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Згідно з цим такі витрати повинні розподілятися, тобто відноситися до цих об'єктів не безпосередньо, а опосередковано, із застосуванням розрахунків, що мають базуватися на певній базі розподілу. Розподіл загальновиробничих витрат – це їх включення до собівартості продукції, при неможливості їх прямого віднесення на неї. Метою розподілу витрат є їх віднесення на продукції і визначення собівартості цієї продукції.

Необхідність розподілу загальновиробничих витрат для віднесення їх до виробничої собівартості обумовлюється наявністю на підприємстві залишків незавершеного виробництва і готової продукції та необхідністю їх належної оцінки (не лише за прямими, але й за сукупними виробничими витратами). На підприємствах, що працюють з окремими замовленнями і не мають незавершеного виробництва і нереалізованої готової продукції, всі загальновиробничі витрати можуть бути віднесені до складу собівартості реалізованої продукції або навіть витрат періоду, позаяк на фінансовий результат такий метод не впливає.

Проте, з прийняттям Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» внесено зміни до ПКУ, у зв'язку з чим наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. №1204 було вилучено норму, передбачену пп. 11.1 п. 11 П(С)БО 16. За цією норми підприємство могло визначати собівартість за прямими витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, а загальновиробничі витрати включати до витрат поточного періоду. Враховуючи всі зміни у законодавстві, на сьогоднішній день загальновиробничі витрати відображаються у податковому обліку за правилами бухгалтерського обліку та включаються до собівартості виготовленої та реалізованої продукції (робіт, послуг) відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Згідно принципів бухгалтерського обліку загальновиробничі витрати визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації продукції (робіт, послуг). Таке ж правило для цих витрат діє і в податковому обліку, хоча до прийняття Податкового кодексу України загальновиробничі витрати у податковому обліку списувалися на фінансові результати за фактом їх виникнення.

Під системою калькулювання собівартості розуміють процес визначення сукупної виробничої собівартості виробленої продукції, тобто процес розподілу

загальновиробничих витрат. У сучасній економіці використовується чимало їх різновидів, серед яких можна умовно виділити прості (традиційні) і складні (функціональні) системи калькулювання собівартості. Відповідно прості є доцільними на підприємствах із незначною питомою вагою загальновиробничих витрат у сукупній собівартості, а складні — на підприємствах, де ця питома вага вища, тобто які потребують точнішого розподілу. Тож при простих системах застосовується такий фактор витрат, як база розподілу, а при складних їх є більше. Крім того, усі загальновиробничі витрати можуть розподілятися безпосередньо на конкретні види продукції (з урахуванням одного або кількох факторів розподілу) або поетапно, з урахуванням різних факторів на кожному етапі.

Загальновиробничі витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати» поділяють на постійні і змінні. Підприємство саме повинно вирішити, які витрати доцільно віднести до постійних, а які до змінних. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітнього періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють з урахуванням нормальної виробничої потужності. Для цього до початку звітнього періоду визначають ставку накладних витрат на одиницю бази розподілу, розраховану виходячи з нормальної виробничої потужності. Цю ставку застосовують до фактичного обсягу бази розподілу для списання витрат протягом звітнього періоду. Якщо сума фактичних постійних загальновиробничих витрат виявиться більшою розподілених і списаних за нормативною ставкою, різниця відноситься на собівартість реалізованої продукції звітнього періоду.

Можна зробити висновок, що метод розподілу загальновиробничих витрат, визначений у П(С)БО 16 дуже схожий на метод нормативного розподілу постійних витрат. В основу нормативного методу калькулювання покладено чітке встановлення норм затрат: матеріалів, енергії робочого часу, праці, заробітної плати та інших затрат, що пов'язані із виготовленням продукції. Сильною стороною даної системи обліку виробничих затрат є те, що за допомогою встановлених стандартів можливо наперед розрахувати суму очікуваних затрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислити одиницю собівартості продукції для визначення цін.

На промислових підприємствах для вирахування виробничої собівартості продукції зазвичай використовують метод повного розподілу витрат («абсорпшен-костинг») та метод, що базується на включенні до собівартості змінних витрат («директ-костинг»). Метод повного розподілення витрат визнаний у багатьох країнах світу як обов'язковий метод калькулювання при складанні фінансової та податкової звітності.

Система калькулювання «директ-костинг» характеризується тим, що всі змінні виробничі витрати відносяться до витрат на продукцію (включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг), а всі постійні виробничі

витрати розглядають як витрати поточного періоду. При методі «абсорпшен-костинг» до витрат на продукцію відносяться як всі змінні, так і всі постійні виробничі витрати.

Зазвичай на промислових підприємствах немає єдиного положення про класифікацію виробничих витрат і поділ їх на постійні та змінні. У зв'язку з цим кожен підприємець класифікує виробничі витрати на власний розсуд, що дає можливість маневрувати звітними даними за рахунок свідомого віднесення частини змінних витрат до постійних.

При використанні системи «директ-костинг» збільшення суми постійних витрат призведе до зменшення розміру прибутку підприємства, оскільки при застосуванні даної системи постійні витрати відносяться до витрат поточного періоду, які зменшують доходи цього періоду. Тому система обліку і калькулювання собівартості продукції по прямих витратах на даний час є найбільш популярною.

Прийнята в управлінському обліку система калькулювання собівартості може застосовуватися не лише для прийняття рішень щодо конкретних видів продукції та діяльності підприємства загалом, але застосовується і в бухгалтерському обліку виробничих витрат, запасів, фінансового результату. Незважаючи на те, що калькулювання виробничої собівартості — доволі творча процедура, що ґрунтується, в основному, на внутрішніх стандартах, нормах і правилах, розроблених підприємством самостійно, саме її дані є підставою для відображення в бухгалтерському обліку цілої низки економічних процесів (господарських операцій) — від запуску матеріалів у виробництво до визначення фінансового результату.

Можна зробити висновки, що у міжнародній практиці існує чимало альтернативних методів обліку витрат та калькулювання собівартості, які підприємство може обрати самостійно. В Україні також є можливість у кожного підприємства обрати найбільш прийнятний метод обліку витрат, розподілу витрат та перелік витрат, які відносяться до собівартості продукції. Але, враховуючи все вище сказане, необхідно пам'ятати про те, що в Україні облік витрат регламентується законодавством. До того ж у нормативних актах бухгалтерського і податкового обліку існують розбіжності щодо визнання, розподілу та обліку витрат, тому українським підприємствам доводиться розраховувати собівартість для складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування, що ускладнює роботу бухгалтерів.

Література:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. зі змінами та доповненнями.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. зі змінами та доповненнями.

1.8. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄДНАНЬ СПІВВЛАСНИКІВ БАГАТОКВАРТИРНИХ БУДИНКІВ

Об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (далі - ОСББ) відповідно до Закону України "Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку" (далі - Закон про ОСББ) - це юридична особа, утворена власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління будинку, що забезпечують належне функціонування жилого будинку. Відповідно до пп. "е" пункту 157.1 статті 157 розділу III Податкового кодексу України (далі - ПКУ) ОСББ, з метою звільнення від оподаткування окремих видів доходів, може бути включене до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Водночас зазначаємо, що згідно з пунктом 157.1 статті 157 розділу III Кодексу, стаття 157 застосовується до неприбуткових установ та організацій, зареєстрованих у відповідності до вимог законодавства, та внесених органами державної податкової служби в установленому порядку до Реєстру неприбуткових організацій та установ. Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій відповідно до вимог ПКУ, затверджене наказом ДПА України від 24.01.2011 N 37, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 09.02.2011 за N 161/18899, забезпечує ОСББ можливість реєстрації неприбутковою організацією з кодом неприбутковості (0015) - житлово-будівельні кооперативи та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків [3].

Проаналізувавши зазначені нормативні документи та публікації в періодичних виданнях щодо обліку доходів і витрат в ОСББ, можна зробити такі висновки. По – перше, у різних літературних джерелах мають місце різні точки зору вчених і спеціалістів щодо обліку доходів і витрат. По-друге, відсутні не тільки спеціальні положення/стандарти, які б регламентували облік, а й методичні рекомендації щодо обліку доходів і витрат [1]. Враховуючи актуальність вказаної проблеми, мета публікації полягає у висвітленні результатів дослідження бухгалтерської практики і формулюванні висновків з урахуванням діючої нормативної бази, так як з кожним днем кількість створених ОСББ зростає, а проблеми організації бухгалтерського обліку залишаються не вирішеними і методологічно не розтлумачені.

У ОСББ, що зареєстроване, як неприбуткова організація, від оподаткування податком на прибуток звільнюються доходи:

- внески, кошти або майно, що надходять для забезпечення їх основної діяльності (передбачені статутом і Законом про ОСББ внески членів ОСББ, субсидії пільги із бюджету на оплату житлово-комунальних послуг, добровільні внески юридичних і фізичних осіб на забезпечення основної діяльності ОСББ);
- пасивні доходи (відсотки, страхові виплати та відшкодування, роялті).

При отриманні ОСББ інших доходів, зокрема доходів від надання майна в оренду, у організації буде виникати дохід і витрати при оподаткуванні і по таким операціям ОСББ буде сплачувати податок на прибуток при наявності.

На сьогодні відсутнє спеціальне положення чи стандарт з питань особливостей бухгалтерського обліку неприбуткових організацій, до яких належать і об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, тому на даному етапі при веденні бухгалтерського обліку ОСББ застосовують всі діючі П(С)БО.

Кожне ОСББ зобов'язане сформувати свою облікову політику, в якій мають бути відображені всі питання організації ведення бухгалтерського обліку.

Важливі аспекти, які необхідно відобразити в наказі про облікову політику ОСББ:

- визначити оцінку вибуття запасів (згідно П(С)БО 9 „Запаси”), яка буде застосовуватися.

При цьому необхідно визначити, що для ОСББ буде вважатися одиницею запасів – їх найменування або однорідна група (вид);

- визначити метод амортизації основних засобів (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий);

- визначити вартісний критерій віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА). Згідно з п. 5.1 П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може установити (або не установлювати) вартісний критерій основних засобів та МНМА самостійно.

Методи нарахування амортизації таких активів ОСББ визначає за П(С)БО 7 самостійно, а саме:

- метод нарахування амортизації в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості та решту 50 відсотків вартості в місяці їх списання з балансу внаслідок непридатності для подальшого використання в виробничому процесі, або метод нарахування амортизації в першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 відсотків його вартості.
- визначити методи нарахування амортизації та терміни використання нематеріальних активів.
- визначити порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення.

Суми створених забезпечень визнаються витратами.

- розробити правила документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Додатком до наказу про облікову політику доцільно затвердити робочий план рахунків та документообіг.

Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356, ОСББ може не використовувати, тому що має право вибору. Тому в наказі про облікову політику самостійно затверджуються облікові реєстри, які ним застосовуються для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, яка міститься у первинних документах [2,4,7].

На сьогодні законодавством передбачено два варіанти ведення бухгалтерського обліку:

- повний аналітичний та синтетичний облік з використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств;

- спрощена система обліку і звітності із застосуванням спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Право вибору залишається за підприємством.

Організація обліку в ОСББ має свої особливості:

- ведення рахунків класів 0 – 7 є обов'язковим для ОСББ;
- ведення рахунків класу 9 “Витрати діяльності” не обов'язково для ОСББ, так як їх діяльність не спрямована на здійснення комерційних операцій;
- ОСББ можуть використовувати для обліку витрат тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами”.

Методологічні основи формування доходів ОСББ визначено П(С)БО 15 “Дохід”, відповідно до якого:

- безоплатно отримані необоротні активи визначаються доходом протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації;

- пасивні доходи (відсотки банків та небанківських фінансових установ, в тому числі по депозитах), отримана орендна плата визначаються доходом в тому періоді, до якого вони належать.

ОСББ, здійснюючи господарську діяльність, може отримувати доходи від основної (неприбуткової) операційної діяльності та від іншої (підприємницької) діяльності (рис.1). Особливості обліку в ОСББ полягають, в основному, в обліку доходів від основної діяльності і деяких специфічних видів доходів, зокрема від цільового фінансування та від підприємницької діяльності.

Дохід від основної статутної діяльності складається з цільових внесків членів об'єднання, бюджетних асигнувань та інших цільових надходжень, а дохід від підприємницької діяльності — з доходів від оренди приміщень та інших доходів від підприємницької діяльності [5,6,8].

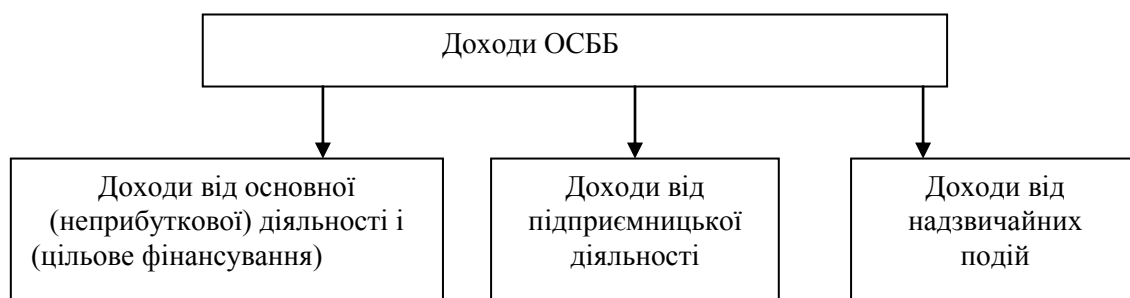


Рис.1 Види доходів ОСББ

Для того щоб, враховуючи особливості об'єднання, забезпечити ведення відокремленого обліку доходів основної і підприємницької статутної діяльності, пропонується вести облік доходів основної статутної діяльності і підприємницької діяльності на різних субрахунках.

Доходи від основної (неприбуткової) операційної діяльності.

Доходи від операційної діяльності Об'єднання можуть формуватися внаслідок операцій, що передбачені статутом .До складу операційних доходів

від неприбуткової діяльності відносяться (рис.2):

- надходження (платежі) від членів Об'єднання (власників квартир) на покриття витрат на утримання, обслуговування та ремонт неподільного спільного майна (членські внески);
- внески до фондів (ремонтного, резервного та спеціального);
- субсидії малозабезпеченим категоріям громадян ;
- бюджетні дотації (на ремонт будинків).

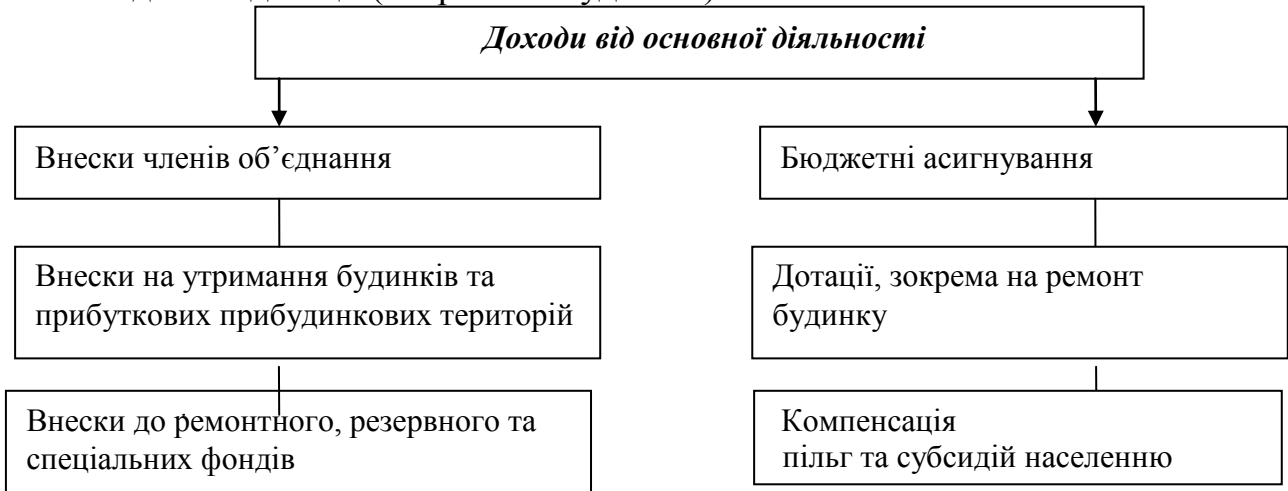


Рис.2 Доходи від основної діяльності

Доходи від операційної діяльності об'єднання можуть формуватися також внаслідок здійснення операцій, передбачених статутом, зокрема від реалізації комунальних послуг співвласникам будинку у випадку, коли вони визнанні виконавцями послуг[5,6,8].

Доходи від цільового фінансування.

До доходів ОСББ від операційної діяльності зараховують також:

- визнані доходи від цільового фінансування та отриманих цільових коштів;
- доходи від реалізації оборотних активів.

На рис.3 відображені доходи ОСББ за рахунок цільових надходжень.

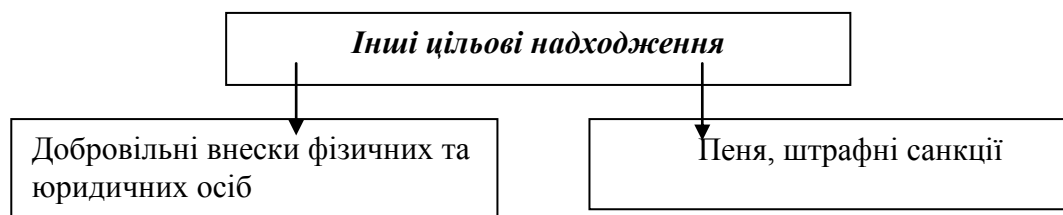


Рис.3 Цільові надходження

Доходи від іншої звичайної діяльності.

Об'єднання може здійснювати операції з необоротними і оборотними активами. Зокрема, згідно вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку організація бухгалтерського обліку ОСББ передбачає уцінку (до оцінку) оборотних активів, реалізацію зайвих та списання непридатних необоротних активів. Перелічені операції формують доходи від іншої звичайної діяльності .

Доходи від фінансових операцій.

Згідно чинного законодавства ОСББ мають можливість діяти з метою одержання додаткових джерел фінансування своєї статутної діяльності. Крім того, об'єднання можуть розміщувати тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках, отримуючи пасивні доходи, а також одержувати від обслуговуючого банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами на поточному рахунку. Такі доходи, що є доходами від фінансових операцій .

Як вже згадувалось для ОСББ, як для неприбуткової організації, основна діяльність полягає у наданні послуг для суспільного споживання, створення системи соціального самозабезпечення громадян і не має на меті одержання прибутку. Доходи від основної діяльності об'єднання не є доходами від реалізації готової продукції, товарів, робіт чи послуг[5,6,8]. Основну діяльність ОСББ забезпечують передусім *цільове фінансування і цільові надходження* (і саме доходи від цільового фінансування становлять більшу частину доходів ОСББ).

Основну частку доходів ОСББ практично складають доходи від цільового фінансування, включаючи кошти спеціальних фондів об'єднання, які створюються для виконання заходів, пов'язаних із значним витрачанням коштів.

Доходи від надзвичайних подій.

Надзвичайними подіями вважають стихійне лихо (землетрус, повінь, тощо) прийняття нових законів за умови, що такі події не повторюються періодично або не очікуються в кожному наступному періоді. Витрати і доходи, що є наслідком надзвичайних подій, називають відповідно надзвичайними витратами і надзвичайними доходами. А тому внаслідок настання непередбачуваних екстремальних подій у ОСББ можуть виникати і доходи від надзвичайних подій.

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності»призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій.

На рахунках цього класу протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рах.79 «Фінансові результати».

Враховуючи специфіку діяльності ОСББ, зокрема статус неприбуткової організації, слід зазначити, що основою організації бухгалтерського обліку та звітності є фінансове планування доходів і витрат, тобто розробка бюджетів (кошторисів).

Кошторис, або фінансове планування доходів і витрат, є основою фінансового обліку та звітності в неприбуткових організаціях загалом і в ОСББ, зокрема.

Фінансове планування у вигляді кошторису надходжень і видатків (в межах очікуваних коштів цільового фінансування) на утримання будинку та прибудинкової території — важливий інструмент ефективного управління діяльністю об'єднання щодо утримання, експлуатації та ремонту будинку. Відповідно до вимог ст.21 закону про ОСББ [3], використовувати кошти й розпоряджатися ними потрібно згідно зі статутом та затвердженим кошторисом.

Порядок складання та схвалення кошторису, як правило, визначається у статуті . Готує кошторис правління Об'єднання, а затверджують загальні збори.

Для узагальнення інформації про доходи ОСББ може відкривати такі рахунки :

- 70 «Доходи від реалізації»
- 71 «Інший операційний дохід»
- 73 «Інші фінансові доходи»
- 74 «Інші доходи»
- 75 «Надзвичайні доходи».

Зазначені рахунки можуть мати наступні субрахунки:

- 703 «Дохід від реалізації послуг»
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
- 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
- 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
- 732 «Відсотки одержані»
- 742 «Доходи, одержані від реалізації необоротних активів»
- 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
- 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій».

Рах.79 «Фінансові результати» призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати ОСББ від звичайної діяльності та надзвичайних подій .

За кредитом рах. 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» може мати такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»
- 792 «Результат фінансових операцій»
- 793 «Результат іншої звичайної діяльності»
- 794 «Результат надзвичайних подій».

Доходи від основної (неприбуткової) операційної діяльності .

Облік зазначених доходів належить здійснювати за кредитом рах. 70 «Доходи від реалізації», де відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання в порядку закриття на рах.79 «Фінансові результати».

Для групування і накопичення інформації про доходи від основної діяльності Об'єднання доцільно відкрити субрахунок другого порядку 706 «Цільові доходи». На цьому доходному субрахунку потрібно узагальнювати інформацію про доходи від цільового фінансування, пов'язаного з основною операційною діяльністю. Вони визнаються на рівні витрат понесених. За кредитом субрахунку відображають отримання доходів від цільового фінансування, а за дебетом - списання сум на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [5,6,8]. Фінансовий результат від основної (неприбуткової) операційної діяльності завжди дорівнює нулю.

Доходи від іншої звичайної діяльності.

Підлягають списанню на фінансові результати від іншої звичайної діяльності за дебетом рахунку 74 «Інші доходи» (без ПДВ) та за кредитом рахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Фінансові доходи.

Наприкінці звітного періоду підлягають списанню на фінансові результати за дебетом рахунків 73 «Інші фінансові доходи» та за кредитом рахунку 792 «Результат фінансових операцій».

Доходи від підприємницької діяльності.

ОСББ може провадити підприємницьку діяльність лише згідно визначених видів, які обов'язково мають бути вказані в статуті (рис.4).

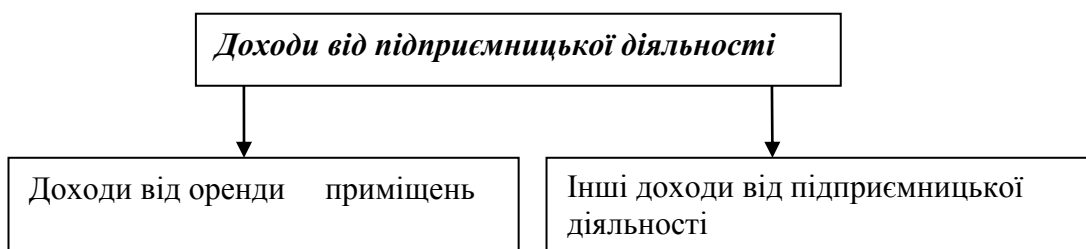


Рис.4. Доходи від підприємницької діяльності

Об'єднання є неприбутковою організацією, яка не має на меті одержання прибутку для його розподілу між своїми членами. Доходи, отримані від підприємницької діяльності, стають додатковим ресурсом для дальшого розвитку ОСББ, їх можна використовувати лише для забезпечення цільових витрат основної діяльності. Від того, чи провадить об'єднання підприємницьку діяльність, залежать схема фінансового планування його діяльності та, як наслідок, форма бухгалтерського обліку доходів і витрат.

Як свідчить практика діяльності ОСББ, одним з найпоширеніших видів підприємницької діяльності є здавання майна в оренду. Відносини, що виникають у разі оренди приміщень (житлових та нежитлових) у житловому комплексі, регулює ст. 26 закону [3,4].

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендарями за необоротні активи, передані в оренду, доцільно використовувати окремий субрахунок рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» - субрахунок другого порядку 3775 «Розрахунки з орендарями». За дебетом субрахунку 3775 відображають нарахування заборгованості орендарів перед Об'єднанням за одержані об'єкти оренди, за кредитом - її погашення та списання.

Доходи ОСББ від оренди складаються з орендної плати і сум витрат (на утримання будинку та прибудинкової території), що їх орендарі житлових або нежитлових приміщень відшкодовують Об'єднанню. З орендної плати сплачують податок на прибуток, а суму відшкодування експлуатаційних витрат, яку окремо вказують у договорі про оренду, зараховують одночасно до валового доходу і валових витрат, тому така сума не є об'єктом оподаткування.

Суму відшкодування витрат ОСББ визначають виходячи з кошторису витрат, затвердженого на загальних зборах, пропорційно до частки орендованого майна (наприклад, площі орендованого приміщення щодо

загальної площі будинку), якщо статут ОСББ не передбачає інших умов[5,6,8].

У разі провадження основної і підприємницької діяльності облік витрат (непідприємницького і підприємницького характеру) Об'єднання слід вести окремо.

Такий підхід забезпечить уникнення помилок під час складання «Податкового звіту про використання коштів неприбутковими установами й організаціями», нарахування податку на прибуток і податку на додану вартість. Зазначена вимога вказана у п. 7.20 ст.7 закону «Про оподаткування прибутку підприємств» (7) і п. 3.5 «Порядку складання податкового звіту про використання коштів неприбутковими установами й організаціями».

Можна вести облік доходів і витрат, результатів основної статутної діяльності і підприємницької діяльності на різних субрахунках, безпосередньо пов'язаних з отриманням відповідних доходів.

Доходи від оренди.

Доходи від оренди не є доходами від реалізації, тому їх можна обліковувати на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Дохід від здавання об'єкта в оренду відображають наступним чином: Дт 3775 «Розрахунки з орендами»

Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Доходи від реалізації оборотних активів

Для обліку доходів від реалізації оборотних активів доцільно використовувати субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а витрати, пов'язані з продажем товарно-матеріальних цінностей, що їх придбано раніше згідно з кошторисом, обліковувати на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Доходи від реалізації необоротних активів

Дохід, який виникає від реалізації необоротних активів, доцільно відображати на субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів», а витрати, пов'язані з продажем об'єктів основних засобів, придбаних раніше згідно з кошторисом, - на субрахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів».

Так як підприємницьку діяльність Об'єднання провадить тільки задля досягнення мети, з якою його створено, то одержані від такої діяльності доходи, після їх оподаткування, стають важливим ресурсом для провадження основної (статутної) неприбуткової діяльності, придбання, поліпшення неподільного і спільного майна Об'єднання відповідно до кошторису.

Найбільшою питомою часткою в доходах неприбуткової організації є цільове фінансування і цільове надходження, яке обліковується на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Основні питання бухгалтерського обліку в ОСББ стосуються джерел надходження коштів, їх обліку та використання.

Аналітичний облік коштів цільових надходжень ведеться за їх призначенням і джерелами надходжень.

Надходження коштів у вигляді плати за надані послуги ЖКГ та інші надходження від мешканців, відображаються за кредитом рахунку 484 „ Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень”. За дебетом рахунку 484 „Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень” відображається

визнання фінансування доходом і повернення невикористаних сум цільового фінансування. До субрахунку 484 „Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень” доцільно відкривати субрахунки четвертого порядку. Кошти отримані із бюджету на покриття пільг і субсидій населенню обліковуються на субрахунку 482 „Кошти з бюджету та державних цільових фондів”.

Отримане цільове фінансування та цільові надходження визнаються доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (ст. 17 п(С)БО 15). Це основне правило признання доходів у ОСББ.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів (ст. 18 П(С)БО 15).

Витрати ОСББ формуються відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”. Враховуючи особливості проведення діяльності, ОСББ можуть вести аналітичний облік витрат в розрізі операцій підприємницького та непідприємницького характеру або за елементами.

Розглянемо відображення типових операцій ОСББ в бухгалтерському обліку з застосуванням рахунків витрат восьмого класу, без застосування 9 класу (табл. 1).

Як бачимо із наведених проведення, кошти цільових надходжень (членські внески), що не використані в поточному періоді, будуть обліковуватися за кредитом субрахунку 4841 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень, членські внески».

Таблиця 1.

Кореспонденція рахунків операцій об'єднань співвласників багатоквартирних будинків

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нарахована заборгованість мешканців по щомісячних членських внесках	3771 «Розрахунки з іншими дебіторами за членськими внесками»	4841 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень, членські внески»
2	Нарахована заборгованість мешканців по внесках до ремонтного фонду	3772 «Розрахунки з іншими дебіторами за внесками до ремонтного фонду»	4842 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень, кошти ремонтного фонду»
3	Нарахована заборгованість мешканців по внескам до резервного фонду	3773 «Розрахунки з іншими дебіторами за внесками до резервного фонду»	4843 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень, внески до резервного фонду»
4	Одержані членські внески	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3771 «Розрахунки з іншими дебіторами за членськими внесками»
5	Одержані внески до ремонтного фонду	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3772 «Розрахунки з іншими дебіторами за внесками до ремонтного фонду»

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
6	Одержані внески до резервного фонду	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3773 «Розрахунки з іншими дебіторами за внесками до резервного фонду»
7	Відображена заборгованість бюджету по пільгам населення	645 «Розрахунки з бюджетом по пільгам»	3771 «Розрахунки з іншими дебіторами за членськими внесками»
8	Відображена заборгованість бюджету по субсидіям населення	646 «Розрахунки з бюджетом по субсидіям»	3771 «Розрахунки з іншими дебіторами за членськими внесками»
9	Надійшли кошти на покриття пільг із бюджету	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4821 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по пільгам»
10	Використані кошти цільового фінансування	4821 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по пільгам»	645 «Розрахунки з бюджетом по пільгам»
11	Надійшли кошти на покриття субсидій із бюджету	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4822 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по субсидії»
12	Використані кошти цільового фінансування	4821 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по субсидії»	646 «Розрахунки з бюджетом по субсидіям»
13	Перераховано кошти за надані послуги по утриманню будинку	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
14	Віднесення витрат на надання послуг ОСББ	84 „Інші операційні витрати”	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
15	Нарахована заробітна плата співробітникам ОСББ	811 «Виплати за окладами й тарифами»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
16	Нарахування ЄСВ	821 «Відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування»	651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування»
17	Утриманий податок на доходи фізичних осіб	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»
18	Утриманий із заробітної плати ЄСВ	661 «Розрахунки за заробітною платою»	651 ”За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”
19	Оприбутковані ПММ для автотранспорту	203 «Паливо»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
20	Списання ПММ, використаних автотранспортом (згідно з установленими нормами на підставі шляхових листів установленого зразка)	803 «Витрати палива й енергії»	203 «Паливо»
21	Оплачено та оприбутковано МШП терміном служби менше ніж 12 місяців	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	311 «Поточні рахунки в національній валюті» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
22	Списання отриманих МШП при передаванні в експлуатацію	809 «Інші матеріальні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

1	2	3	4
23	Списання витрат на фінансові результати:		
	заробітна плата	791 «Результат основної діяльності»	811 «Виплати за окладами й тарифами»
	ЄСВ	791 «Результат основної діяльності»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
	послуги на утримання будинку	791 «Результат основної діяльності»	84 «Інші операційні витрати»
	паливно - мастильні матеріали	791 «Результат основної діяльності»	803 «Витрати палива й енергії»
24	Визнання доходів у сумі витрат на утримання (включаються всі витрати ОСББ, крім амортизації основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування (дебет 83 рахунку)	4841 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень, членські внески»	706 «Дохід від неприбуткової діяльності ОСББ»
25	Віднесення доходів на фінансові результати	706 «Дохід від неприбуткової діяльності ОСББ»	791 «Результат основної діяльності»

Якщо пільги і субсидії не надійшли ОСББ, то заборгованість бюджету буде обліковуватися за дебетом 645 „Розрахунки з бюджетом по пільгах”, 646”Розрахунки з бюджетом по субсидіях”. Фінансовий результат на рахунок 791 «Результат основної діяльності» буде дорівнювати нулю, так як ОСББ неприбуткова організація.

Література :

1. Голов С.Ф.,Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами.-2-ге вид., перер.і доп.-Х.: Фактор, 2008.-1008 с.
2. Гура Н.О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика.-К.: Знання, 2006.-351 с.
- 3.Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» №2866 від 29.11.01 р.(зі змінами та доповненнями).
- 4.Закон України «Про житлово-комунальні послуги №1875-IV від 24.06.04 р.
5. Лисенко Н, Соколюк Г. Особливості обліку коштів цільового фінансування в об'єднаннях багатоквартирного будинку // Бухгалтерський облік і аудит , №11,2005.- с.27-34.
6. Лисенко Н. Облік дотацій в умовах регулювання тарифів на ринку житлово-комунальних послуг // Бухгалтерський облік і аудит, № 4, 2006.- с.42-51.
7. Золотухін О. „Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку”; Вісник податкової служби № 8, лютий 2013р.с.17-21.
8. Створення та діяльність об'єднання співвласників багатоквартирного будинку: Практичний посібник / Інститут місцевого розвитку.- Київ, 2007.-288с.

1.9. ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Постійні зміни, які відбуваються в економічному та соціальному житті країн вимагають ґрунтовного вивчення й використання багаточисельних фундаментальних положень, які прийняті в країнах з розвиненою ринковою економікою та актуалізують тему проведеного дослідження.

Ефективне управління сучасним підприємством вимагає від керівництва глибоких знань економіки і управління та вміння використовувати ці знання в їх

практичній діяльності. Процес управління переважна частина науковців і практиків розглядає як уміння передбачати, організовувати, координувати і контролювати. Оскільки управлінський цикл включає послідовне здійснення планування, обліку, контролю і аналізу, очевидно є актуальність інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку та використовується для прийняття управлінських рішень. Таку систему в теорії називають управлінським обліком. Проте не дивлячись на велику потребу в ньому в практичній діяльності підприємств, до сих пір продовжують точитись дискусії щодо поняття “управлінський облік” та його базових принципів. Оскільки в основі будь-якої предметної галузі лежить сукупність базових принципів, розглянемо ці вихідні положення, які є основою для вивчення решти елементів цієї системи.

Дослідженню базових принципів управлінського обліку присвячені роботи як зарубіжних так і вітчизняних авторів і зокрема, фундаментальна праця Алана Апчорча “Управлінський облік: принципи і практика” К.Друрі “Вступ в управлінський і виробничий облік”, “Управлінський облік” Ч.Хорнгрена, Дж.Фостера, Ш.Датара, унікальний підручник по управлінському обліку Ентоні А.Аткінсона, Раджива Д.Банкера, Роберта С.Каплана та С.Марка Янга, “Управлінський облік” О.Ніколаєвої та Т.Шишкової, “Управлінський облік і звітність” І.Аверчева, “Управлінський облік” (1999 р.) А.Д.Шеремета, “Управлінський облік витрат і доходів” В.Ф.Палія, а також підручники з управлінського обліку вітчизняних авторів С.Ф.Голова, “Управлінський облік-методика викладання у вищій школі” О.В.Карпенко[10], “Управлінський облік» Л.В.Нападовської, Управлінський облік М.С. Пушкаря, “Учет и анализ в промышленном производстве США» М.Г.Чумаченка та інші [1,2,3,4,6]. У всіх цих наукових працях розкривається в тій чи іншій мірі тлумачення поняття управлінський облік, його структура і розвиток, досліджуються його базові методики. Отже, розглянемо сутність управлінського обліку та сформулюємо авторських підхід щодо деяких його базових принципів.

Метою дослідження є уточнення сутності поняття “управлінський облік” та розкриття основних базових принципів управлінського обліку, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи на основі критичного аналізу різноманітних точок зору вітчизняних та зарубіжних вчених та з урахуванням сучасних концепцій менеджменту.

Поняття “*принцип*” (від лат. *Principium*- початок, основа) означає основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [5, с. 107]. Іншими словами принцип означає базове положення, яке зумовлює всі наступні положення, що впливають із цього твердження. Оскільки базові принципи формулюються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців цієї області знань, очевидно їх істинність визначається на основі відповідності реальним фактам та явищам.

Оскільки бухгалтерський облік є мовою бізнесу, він потребує нормативного регулювання, а отже вимагає розробки базових основоположних принципів, які знаходяться в основі функціонування цієї системи. Ця ідея реалізована в різноманітних стандартах бухгалтерського обліку (GAAP) та МСФЗ тощо.

В своїй геніальній праці “Основи теорії бухгалтерського обліку” Я.В.Соколов наводить низку принципів рахунковедення і дає їм відповідну

інтерпретацію: цілісності, самостійності, реєстрації, безперервності, ідентифікації; квантіфіціруемості, відносності, додатковості, контролю (верифікації), несуперечності, ясності, інтерпретування та комунікації [6].

В ст. 4 Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність наведено на яких основних принципах ґрунтується система вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [7]. В МСФЗ також наведено низку принципів, які покладено в основу формування фінансових звітів, проте ми не будемо зупинятись на характеристиці цих принципів, а лише розглянемо можливість використання їх в управлінському обліку.

Історія становлення та розвитку системи управлінського обліку показала, що із-за низки принципових відмінностей фінансового і управлінського обліку екстраполяція принципів ведення бухгалтерського (фінансового) обліку на практику управлінського обліку не можлива. Таку ж точку зору висловлюють в своїй роботі В.В.Панков та В.Ф. Несветаїлов зокрема, вони зазначають: “Відсутність явного інституціонального статусу і обов’язковості ведення, а також різноманіття облікових технік, які використовуються, не дозволяють здійснити простого накладення принципів ведення бухгалтерського обліку на практику управлінського обліку” [8, с.3]. Виходячи з цього завдання розробка базових принципів управлінського обліку і його основоположних припущень залишається значимою. З метою формулювання базових принципів управлінського обліку очевидно необхідно порівняти основні характеристики фінансового та управлінського обліку. Насамперед розглянемо тлумачення поняття управлінський облік з точки зору можливості перенесення принципів фінансового обліку на управлінський. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет розглядають “управлінський облік- як систему збору і групування фінансової і нефінансової інформації, на основі якої менеджери приймають рішення для досягнення цілей організації” [2]. Далі автори акцентують увагу на те, що управлінський облік на відміну від фінансового використовується на підприємстві менеджерами для прийняття управлінських рішень, а не зовнішніми користувачами і, що дуже важливо — в управлінському обліку збирається не лише фінансова, а й нефінансова інформація і це, на нашу думку є вагомою причиною того, що принципи цих двох систем різні.

Група авторів у складі Ентоні А.Аткінсона, Раджив Д.Банкера, Роберта С.Каплана та С.Марка Янга в своїй колективній роботі наводять тлумачення управлінського обліку, яке сформульовано професійною організацією Інституту управлінських бухгалтерів (Institute of Management Accountant-ІМА), а саме “система, яка додає цінність процесу безперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивуючи поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації” [3, с.26]. Важливим є те, що область управлінського обліку порівняно з фінансовим значно розширена шляхом доповнення її операційною і фізичною (нефінансовою) інформацією, такою як

якість (quality), показниками тривалості процесів (process times) і суб’єктивними оцінками, як наприклад задоволеність клієнтів (customer satisfaction), творчий потенціал співробітників (employee capabilities) і експлуатаційні якості нового продукту (new product performance).

Ураховуючи точки зору вищезазначених авторів можна сформулювати висновок про те, що принцип “єдиний грошовий вимірник” не може бути перенесений з фінансового обліку на сферу управлінського обліку, оскільки в управлінському обліку крім фінансових використовуються і якісні показники, які не завжди можливо фінансово виміряти.

В Методичних рекомендаціях по організації і веденню управлінського обліку РФ наведена така характеристика управлінського обліку: “Під управлінським обліком у цілях даних рекомендацій слід розуміти процес ідентифікації, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової, виробничої, маркетингової та іншої інформації на підставі якої керівництвом підприємства приймаються оперативні та стратегічні рішення».

Дане тлумачення свідчить про те, що масштаби управлінського обліку значно розширені порівняно з фінансовим обліком оскільки до сфери управлінського обліку віднесено також маркетингову і іншу інформацію, на основі якої керівництво підприємства приймає оперативні і стратегічні рішення. Ураховуючи зазначене принцип періодичності також не може бути перенесено на практику управлінського обліку оскільки прийняття управлінських рішень здійснюється по мірі необхідності, а не в чітко визначені періоди чи на конкретну дату як у фінансовому обліку для складання форм фінансової звітності.

Поглиблений аналіз літературних джерел переважної більшості зарубіжних та вітчизняних авторів, в яких розкривається природа та внутрішня сутність управлінського обліку дозволили нам виявити характерні відмінності управлінського обліку від фінансового.

Суттєві відмінності між управлінським обліком і фінансовим можна представити наступним чином:

1) ведення фінансового обліку та подання фінансової звітності обов’язкове та визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО. Ведення ж управлінського обліку не обов’язкове, а знаходиться в компетенції адміністрації. Його доцільність визначається принципами корисності для системи управління, результативності, економічності та ефективності;

3) фінансовий облік містить фактичну інформацію, тобто характеризує стан справ за минулий період часу, а управлінський – поєднує минулу, поточну та планову (прогнозну) інформацію;

4) фінансові звіти включають інформацію, яка характеризує діяльність підприємства в цілому, а форми внутрішньої звітності управлінського обліку – діяльність окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності, сегментів діяльності, окремих видів продукції та містить інформацію про причини та винуватців;

5) інформацію фінансової звітності, в основному, використовують зовнішні користувачі: власники, кредитори, інвестори, податкові органи, небюджетні фонди та органи державної влади. Інформація управлінського обліку покликана задовольняти потреби внутрішніх користувачів (менеджерів підприємства) для виконання своїх обов’язків та реалізації прав, що надані їм.

7) форми фінансової звітності чітко регламентовані відповідними П(С)БО та складаються завжди після закінчення звітного періоду (місяця, квартала, року). Внутрішня звітність формується з урахуванням потреб управлінців у формі зручній для користувачів та за їх вимогою;

8) інформація фінансового обліку повинна бути достовірною. Інформація управлінського обліку повинна бути оперативною, тому часто для розробки прогнозних величин використовуються приблизні дані (оцінки), орієнтовні показники та тенденції процесів. Критерієм високої якості управлінської інформації, що міститься в формах внутрішньої звітності, є її достатність, своєчасність та багатоваріантність;

9) фінансовий облік здійснюється за допомогою прийому подвійного запису на кореспондуючих рахунках. Управлінський облік може здійснюватись за допомогою подвійного запису або з використанням статистичних методів (накопичення, вибірки);

10) форма інформації в фінансовому обліку регламентується законодавством і бухгалтер не має права наводити її в будь-якій іншій формі. Внутрішня звітність складається в формі, зручній для користувача (у тому числі у вигляді графіків, діаграм та таблиць);

11) використання прийому подвійного запису в фінансовому обліку вимагає дотримання базового рівняння: «активи =зобов'язання +власний капітал». Управлінський облік, метою якого є підвищення ефективності діяльності, базується на співставленні затрат і доходу. Причому затрати не повинні перевищувати дохід. Використання прийому подвійного запису в цій системі –не обов'язкове;

12) за порушення встановлених законодавством правил ведення фінансового обліку передбачені штрафні санкції, які входять до компетенції податкових органів. За порушення правил ведення управлінського обліку передбачена лише дисциплінарна відповідальність на рівні підприємства.

Виходячи з узагальнених відмінностей та на основі критичного аналізу літературних джерел [4-9] можна сформулювати основні особливості управлінського обліку, а саме:

1. Його інформація спрямована на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

2. Формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації.

3. Орієнтований переважно на відслідковування тенденції та трендів змін процесів.

4. Оперує переважно оперативною, поточною, плановою та прогнозною інформацією.

Отже, *управлінський облік* можна охарактеризувати як інформаційну систему, спрямовану на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації, орієнтовану переважно на відслідковування тенденції та трендів змін процесів і яка оперує переважно оперативною, поточною, плановою та прогнозною інформацією.

Сучасний управлінський облік повинен базуватись на формуванні та використанні його функціональної корисності для системи управління. Система обліку повинна забезпечувати координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення оперативних, тактичних та стратегічних цілей підприємства.

Необхідно виходити з того, що фундаментом економіки будь-якого підприємства є керована організація, а облік- це специфічний інструмент та основне джерело ключової інформації для досягнення її цілей.

Суть управлінського обліку, його призначення можна передати формулюванням: «виробництво інформації для здійснення ефективного управління».

Метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів корисною інформацією для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. В системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління та відповідності досягнення стратегічних цілей підприємства.

Основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок та збільшення можливостей системної організації реалізації завдань, що стоять перед кожним підприємством.

Мета та завдання системи управлінського обліку реалізуються через його функції, які повинні тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 1).

Таблиця 1

Взаємозв'язок функцій управління і управлінського обліку

Функції управління	Джерела інформації	Функції управлінського обліку
Перспективне планування	прогнози, розрахунки, аналітична оцінка;	формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги в прийнятті рішень;
Поточне та оперативне планування	плани, кошториси, розрахунки, прогнози;	надання допомоги в плануванні; стимулювання результатів діяльності персоналу;
Організація та мотивація	графіки, розрахунки, звіти;	забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями;
Облік	первинні документи, облікові реєстри, форми звітності;	вимірювання та відображення операцій; класифікація затрат та калькулювання собівартості; дослідження поведінки затрат, оцінка ресурсів та майна;
Контроль	первинні документи, облікові реєстри, звіти, аналітичні таблиці;	акцентування уваги керівників на відхиленнях; оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямом розвитку підприємства;
Аналіз	звіти, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;	надання допомоги в прийнятті управлінських рішень.

** розроблено автором*

До основних функцій управлінського обліку нами були віднесені:

інформаційна- забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

контрольна- контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього та поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

прогнозна- інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

аналітична- інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання;

комунікаційна- управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем.

Отримані нами результати відносно сутності, мети та відмінностей управлінського від фінансового обліку можна покласти в основу для вибору базових принципів управлінського обліку.

Ураховуючи, що управлінський облік покликаний забезпечувати всі рівні управління необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, сформулюємо його принципи:

1) *принцип методологічного плюралізму* означає, що багато економічних проблем можуть бути вирішені більш плідно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної із них окремо;

2) *орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства*. Приймаючи найбільш вигідне поточне рішення, враховуючи всі можливі альтернативи на різних рівнях управління, слід пріоритетними вважати стратегічні цілі підприємства;

3) *принцип результативності*. Приймаючи рішення, при здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно співставляти затрати з отриманим доходом в результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати затрати;

4) *принцип відповідальності за прийняття рішень* передбачає, що за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа;

5) *принцип комплексності* свідчить про те, що управлінський облік базується на комплексній інформації незалежно від того, в якій системі ця інформація виникла і яка вона: якісна чи кількісна, зовнішня чи внутрішня, фінансова чи не фінансова;

6) *принцип “різна собівартість для різних цілей”* – ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей;

7) *принцип економічності* означає, що затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання.

Отже, проведені нами дослідження дозволили уточнити сутність управлінського обліку на основі критичного аналізу різних підходів та узагальнення наявних джерел, а саме: *управлінський облік* — це інформаційна система, спрямована на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації, орієнтована переважно на відслідковування тенденцій та трендів змін процесів і яка оперує переважно оперативною, поточною, плановою та прогновною інформацією.

Розкриття сутності, мети, основних завдань, функцій та відмінностей фінансового від управлінського обліку дозволили розкрити основні базові принципи управлінського обліку, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи, зокрема: принцип методологічного плюралізму, орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, принцип результативності, принцип відповідальності за прийняті рішення, принцип комплексності, принцип «різна собівартість для різних цілей» та принцип економічності.

Не зважаючи на суттєві відмінності, фінансовий та управлінський облік функціонують в єдиному інформаційному просторі. Очевидно вони повинні доповнювати один одного, розвиватись та удосконалюватись у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно та якісно завдання та функції, характерні для кожного з них.

Література

1. Алан Апчерч «Управленческий учет : принципы и практика» Москва 2002 г. – 412 с.
2. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд./пер. с англ.- СПб.:Питер.2005.-1008 с.
3. Ентони А.Аткінсон , Раджив Д.Банкер , Роберта С.Каплан , С.Марк Янг. Управленческий учет, 3-е издание.:Пер. с англ.-М.: Издательский дом «Вильямс», 2005.-878 с.
1. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США.- М.: Финансы, 1971. 237 с.
2. Словарь иностранных слов.-15-е изд. Испр.-М.:Русский язык, 1988. -С. 608.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета.-М.: Финансы и статистика, 2000.- 496 с.
4. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40, ст.365) Із змінами, внесеними згідно із Законами <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Панков В.В., Несветайлов В.Ф. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета//Международный бухгалтерский учет.-2012.-№7 (205).- С.3 – 24.
6. Ивашкевич В. Б., Зайцев С. Н. Современные тенденции развития управленческого учета// Бухгалтерский учет.- 1996.- № 12.- с.34-35.

1.10. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Розвиток міжнародних зв'язків, стандартизація усіх сфер діяльності національної економіки, глобалізація призводять до необхідності удосконалення законодавства відповідно до міжнародних норм. Не винятком є і сфера бухгалтерського обліку в державному секторі.. Якщо питання реформування системи обліку суб'єктів господарювання активно досліджується, то обліку в державному секторі не приділяється належна увага.

Економічна ситуація в бюджетній сфері вимагає практичного удосконалення всієї системи обліку з метою урахування нових явищ, процесів, що виникли в сучасних умовах.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої специфічні особливості:

- організація обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;

- розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- окремий облік касових та фактичних видатків;
- контроль виконання кошторису видатків;
- суворий контроль за наданими державою бюджетних коштів;
- відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів.

В Україні стратегія модернізації обліку законодавчо закріплена Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки ” від 16 січня 2007 року № 34, яка містить основні напрямки та положення реформування обліку відповідно до сучасних вимог.

Україна інтегрується у світовий економічний простір. Багато країн відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки прийняли шлях розвитку бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію, глобалізацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема і у бюджетних установах.

Регламентация бухгалтерського обліку бюджетних установ належить до прямих функцій Державного казначейства України, яке було створено як одне з управлінь Міністерства фінансів України.

Державне Казначейство України в 2011 році було перейменовано на Державну казначейську службу України, яка затверджена Указом Президента України від 13 квітня 2011 р. № 460/2011 "Про Положення про Державну казначейську службу України». [4].

Державна казначейська служба України (Казначейство України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Казначейство України входить до системи органів виконавчої влади та створюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

На рис.1 відображена система управління організацією бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні.

Бюджетний кодекс України (БКУ) [2] – основний документ, яким визначено правові засади функціонування бюджетної системи, її принципи та основи бюджетного процесу в Україні. Його затверджено 08.07.2010 р. N 2456-VI (далі - БКУ) з внесенням в подальшому істотних змін.

Зазначені зміни внесено Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 07.07.2011 р. N 3614-VI (далі - Закон N 3614), який набрав чинності.

Перш за все зазначимо, що прийняття Закону № 3614 спрямовано на вирішення певних проблемних питань, зокрема:

- узгодження норм БКУ із Законом України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI та указами Президента України щодо положень про центральні органи виконавчої влади у частині уточнення повноважень і назв Міністерства фінансів України, Державного казначейства України та Державної контрольно-ревізійної служби;

- посилення фінансової самодостатності місцевих бюджетів шляхом спрощення доступу місцевих бюджетів до кредитних ресурсів, розширення переліку доходів і впорядкування витрат бюджету розвитку місцевих бюджетів;

- забезпечення узгодженості норм Регламенту Верховної Ради України та Бюджетного Кодексу України щодо процедур, пов'язаних зі здійсненням бюджетного процесу та інші.

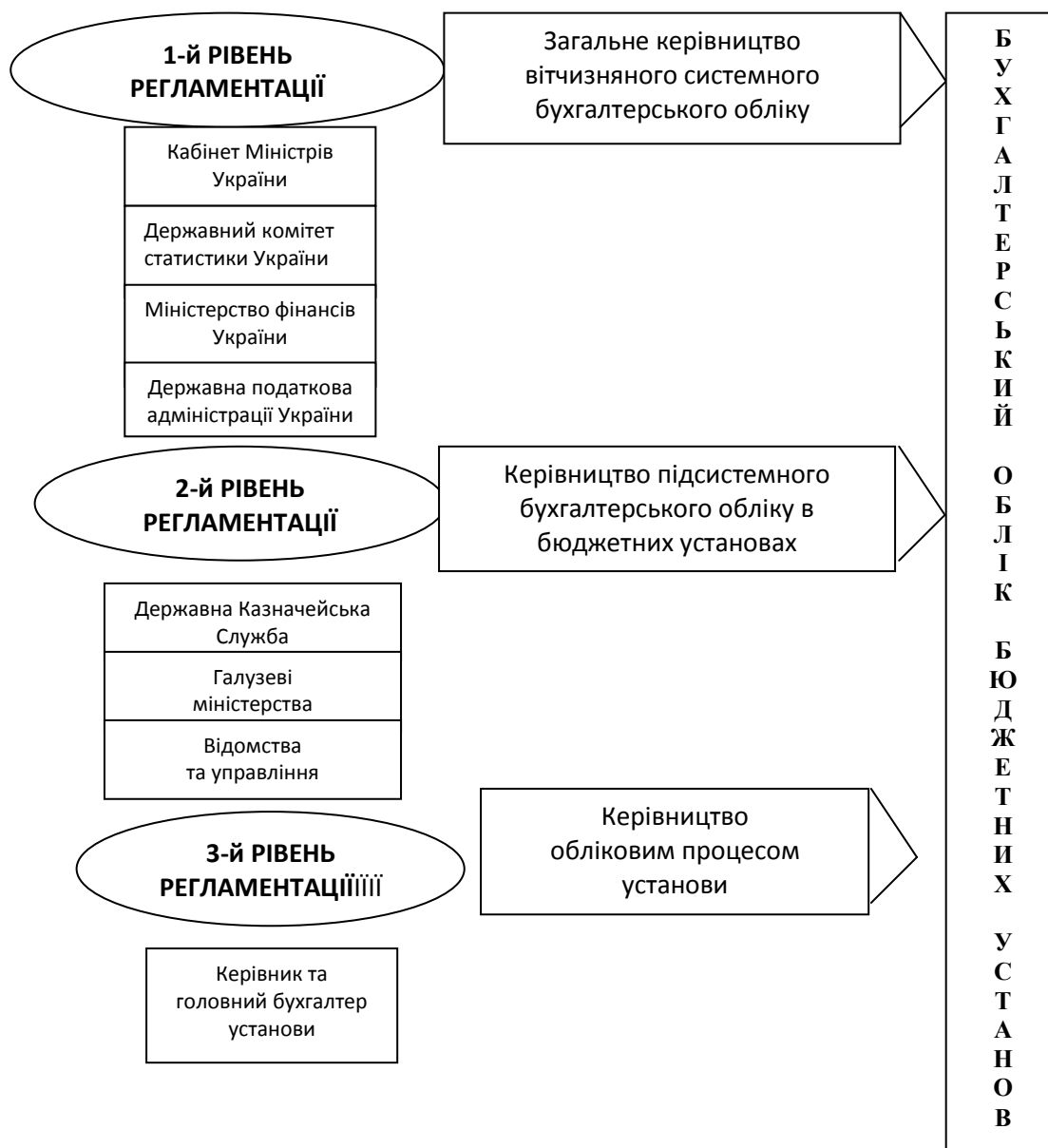


Рис. 1. Система управління організацією бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні

Значних змін зазнали норми Бюджетного кодексу України, що стосуються повноважень Держказначейства. Ці зміни цілком зрозумілі: адже після прийняття Положення № 460/2011 від 13.04.2011 року «Про Державну казначейську службу України» та Положення про Міністерство фінансів України N 446/2011 від 08.04.2011 р., необхідно було усунути деякі суперечності між повноваженнями Державної казначейської служби та Кабміном України. Розглянемо деякі істотні зміни до Бюджетного кодексу України по деяких основних статтях Бюджетного кодексу.

Зазначимо, що, як і раніше, при виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Але тепер зміст статті 43 «Казначейське обслуговування бюджетних коштів» Бюджетного кодексу України відповідає змісту Положення N 460, в якому зазначено, що Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Як зазначено в згаданому Положенні, Держказначейство входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

Попередня редакція статті 56 Бюджетного кодексу України «Ведення бухгалтерського обліку виконання Державного бюджету України» передбачала, що саме Держказначейство затверджувало нормативно-правові акти з питань методології бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів (за погодженням з Мінфіном), порядок ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ (за погодженням з Мінфіном), а також встановлювало порядок бухгалтерського обліку всіх операцій щодо виконання Державного бюджету України.

Згідно з оновленою редакцією статті 56 БКУ зазначені повноваження тепер повністю передано Міністерству фінансів України. Також зазначимо, що у зв'язку з цим відповідні зміни унесено до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. N 996-XIV. А саме, виключено частину 4 статті 6 цього Закону, в якій було зазначено, що порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ устанавлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

Таким чином, тепер Бюджетний кодекс України вимагає від бюджетних установ вести бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку. При цьому, положення та нормативно-правові акти, так і порядок ведення бухгалтерського обліку тепер буде встановлювати Міністерство фінансів України.

Інтеграція України в світове співтовариство, співробітництво з міжнародними кредитними і фінансовими установами вимагає відповідної адаптації чинного законодавства та економічної, у тому числі, облікової інформації до міжнародних вимог і стандартів

В сучасних умовах економічної діяльності розвиток міжнародних зв'язків, стандартизація усіх сфер діяльності національної економіки,

глобалізація призводять до необхідності удосконалення законодавства відповідно до міжнародних норм.

В Україні стратегія модернізації обліку законодавчо закріплена Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки” від 16 січня 2007 року № 34, яка містить основні напрямки та положення реформування обліку відповідно до сучасних вимог [8].

Ця Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки передбачає передусім адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до Міжнародних стандартів бухгалтерського для державного сектору. Одним з її ключових напрямків є удосконалення системи бухгалтерського обліку через розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Вказаний напрям є особливо важливим в умовах членства країни в СОТ, що потребує підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Міністерством фінансів уже затверджено ряд положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [(П(С)БОДС], які повинні були набрати чинності з 01.01.2013 р.

В 2010 році прийняті поправки щодо даної стратегії, проте основна її мета не змінилася. Основними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі є перехід до міжнародних стандартів та створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню:

- управління бюджетними ресурсами;
- системи стратегічного бюджетного планування;
- порядку складання і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу;
- системи контролю за процесом виконання бюджету

Отже, сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Зазначені вище напрямки удосконалення обліку в бюджетних установах дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та їх виконання, визначити основні напрямки бюджетного фінансування, забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів, удосконалення використання та збереження коштів загального та спеціального фондів.

Удосконалення існуючої системи бухгалтерського обліку, використання бюджетних коштів як в системі ДКУ, так і в бюджетних установах зумовлюється внутрішніми та зовнішніми чинниками, причому останні сьогодні є визначальними.

Україна уже створила і користується професійною системою бухгалтерського обліку в секторі державного управління, що складається з бухгалтерського обліку виконання бюджетів (державного та місцевих) та бухгалтерського обліку виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів,

проте модернізація системи обліку Державного казначейства продовжується і далі, зокрема в рамках Плану дій Україна – Європейське Співтовариство.

Необхідність подальшого удосконалення системи обліку і звітності бюджетних коштів за міжнародними стандартами зумовлена, принаймні, наступними її недоліками:

- застосовуються два методи бухгалтерського обліку: касовий - при виконанні бюджетів та метод нарахувань (облік активів і доходів)
- при виконанні кошторисів розпорядниками бюджетних коштів;
- звітність про виконання бюджетів консолідується двома паралельними потоками: по системі Державної Казначейської Служби та головних розпорядників бюджетних коштів (частина інформації дублюються, частина не співпадає);
- виконання бюджетів за видатками здійснюється шляхом виділення асигнувань замість більш ефективнішої системи - погашення зобов'язань;
- Державна Казначейська служба не володіє ефективними важелями впливу на бюджетні установи (облік зобов'язань, розрізнені бухгалтерські служби тощо).

Поліпшення системи державного бухгалтерського обліку дозволить вирішити не тільки проблеми бюджетної сфери, але і системи державного управління, у цілому. Результатом має стати структурована система інформування про операції держави з виконання бюджетів, стан її активів і зобов'язань. Побудова прозорої і достовірної системи обліку стану та руху бюджетних коштів за міжнародними стандартами обліку і звітності, як підсистеми управління державними фінансами, і є метою нинішнього реформування.

До завдань реформування бюджетного обліку входить:

- визначення сфери обліку у секторі державного управління;
- запровадження методу нарахувань для усіх суб'єктів бюджетної сфери;
- створення єдиної організаційної та інформаційної облікової системи у бюджетній сфері;
- створення системи достовірної фінансової звітності, що відповідає міжнародним стандартам.

Реалізація державної політики у сфері бухгалтерського обліку бюджетних коштів, з врахуванням необхідності інтеграції з міжнародними обліковими системами, йтиме за такими основними напрямками:

1. Модернізація системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління передбачає:

- визначення суб'єктів бухгалтерського обліку та проведення розподілу об'єктів обліку між ними;
- розробку та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- розробку та запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, гармонізованого з бюджетною класифікацією;
- визначення способів оцінки активів, правил нарахування амортизації, порядку відображення у бухгалтерському обліку витрат (заборгованості за зобов'язаннями, оплати зобов'язань, витрачання матеріальних цінностей тощо), удосконалення процедур обробки первинних документів та контролю бухгалтерських даних.

2. Удосконалення системи фінансової та бюджетної звітності у секторі державного управління повинно пройти наступні етапи:

- встановлення корисності інформації окремих форм звітності для споживача, опрацювання шляхів та підходів до оптимізації форм звітності та їх показників;

- запровадження нових форм звітності;

- удосконалення методів складання та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних технологій.

3. Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи суб'єктів сектору державного управління, що вимагатиме:

- модернізації фінансово-бухгалтерських служб цих суб'єктів (зміцнення їх статусу, розширення повноважень та підвищення відповідальності керівників за ведення бухгалтерського обліку та ефективне використання бюджетних коштів тощо);

- охоплення казначейським обслуговуванням усіх суб'єктів;

- адаптації системи бюджетного планування, побудованої на засадах програмно-цільових методів, до нової системи бухгалтерського обліку;

- посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення обліку і складання звітності;

- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів бюджетних установ [5].

Передбачається, зокрема, провести обов'язкову сертифікацію головних бухгалтерів (керівників фінансових служб), головних розпорядників коштів державного бюджету з метою підвищення професійних вимог до зазначених осіб стосовно ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також розробити на основі міжнародних стандартів національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на відміну від чинного нормативного забезпечення, мають ураховувати вимоги міжнародних стандартів обліку для урядових організацій (прийнято біля 19 стандартів) і передбачати варіантність, альтернативність вирішення певних облікових процесів.

Тоді кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, зможе вибирати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Цей вибір і становить, власне, сутність облікової політики .

У таблиці 1 викладені заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі України на 2007-2015 роки [8].

Таблиця 1.

**Заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у
державному секторі України на 2007-2015 роки**

Найменування	Термін виконання, роки	Відповідальні за виконання
1	2	3
Удосконалення системи бухгалтерського обліку		
1. Підготовка з метою забезпечення розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу України, Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та інших нормативно-правових актів, у тому числі щодо встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах	2010	Державне казначейство Мінфін Мінекономіки Мін'юст Мінпраці
2. Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку	2007 - 2008	Державне казначейство Мінфін
3. Розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	2010-2012	ДКУ Головні розпорядники бюджетних коштів
4. Розроблення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією	2010-2012	" - "
5. Затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та розроблення концепції порядку складення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2010-2012	Мінфін
6. Застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	з 2013р	ДКУ ГРК
7. Адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку державного сектору	2007 -2011	ДКУ Мінфін Мінекономіки Мін'юст
Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів		
8. Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007 - 2008	ДКУ Мінфін Мінекономіки
9. Установлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів із розробленням відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008	ДКУ Мінфін ГРК
10. Розроблення національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	2010-2012	ДКУ ГРК
11. Затвердження національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	"-"	Мінфін
12. Застосування національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі	з 2013 р	ДКУ ГРК
Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи		
13. Нормативно-правове врегулювання питання щодо функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі головних бухгалтерів	2010-2011	ДКУ Мінфін Мінпраці Мінекономіки Мін'юст

1	2	3
14. Внесення до нормативно-правових актів змін щодо реалізації у повному обсязі повноважень органів ДКУ під час здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	2007 - 2009	ДКУ Мінфін Мінекономіки Мін'юст
15. Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідно до бюджетної класифікації	2008 - 2015	ДКУ Мінфін
16. Уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами ДКУ і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем	2008	ДКУ Мінфін
17. Організація навчання фахівців органів ДКУ, Мінфіну національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі	2011-2015	" - "
18. Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та державних цільових фондів	" - "	ДКУ Мінфін ГРК
19. Організація підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб	" - "	ДКУ Мінфін

Модернізація системи бухгалтерського обліку забезпечить формування та реалізацію єдиної облікової політики (в частині бухгалтерського обліку), координацію дій його учасників, підвищення рівня прозорості та відкритості всієї сфери державного управління.

Нова система бухгалтерського обліку як інструмент системи управління державними фінансами і, зокрема, системи планування, виконання та моніторингу Державного та місцевих бюджетів, повинна забезпечити передумови для формування інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами держави у цілому.

Із завершенням реформування бухгалтерського обліку має бути розв'язана проблема адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та статистики державних фінансів, а також розроблені та запроваджені національні, узгоджені з міжнародними, положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності.

Література.

1. Конституція України № 254к/96-ВР .
2. Бюджетний кодекс України від 07.10.2010р. №2592-VI [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: [http://www. kodeksy.org.ua.budg/1.htm](http://www.kodeksy.org.ua.budg/1.htm)
3. Закон України № 996 від 19.07.1999 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
4. Указ Президента України від 13 квітня 2011 р. № 460/2011 "Про Положення про Державну казначейську службу України»
5. Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. N 59 «Про затвердження Типового Положення про бухгалтерську службу бюджетної установи»

6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджені Міністерством фінансів України від 25.01.2012р. №52 [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
7. «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи», що затверджено Постановою КМУ від 26.01.2011р. №59 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-п>
8. «Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки», яка схвалена Постановою КМУ від 16.01.2007р. № 34 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable.htm>.

1.11. СИСТЕМНО-СИТУАЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ СТАБІЛЬНІСТЮ ТА СТІЙКІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В ЕКОНОМІЦІ

Трансформація ринкових відносин в Україні актуалізує проблему стабільності діяльності та соціально-економічного розвитку первинних суб'єктів суспільного виробництва, якими є підприємства. Відповідно зростає інтерес до теоретико-методологічного обґрунтування умов, факторів і механізмів стабільності та розвитку підприємств в глобальному конкурентному середовищі. Слід зазначити, що в нинішньому стані галузевого розвитку національної економіки спостерігаються певні парадокси. Так, сучасні показники діяльності національних підприємств в значному обсязі не відповідають інтересам ні самих суб'єктів господарської діяльності, ні інтересам держави. В останньому десятиріччі питома вага збиткових підприємств в Україні коливається в межах 32-38%.

Найгострішою проблемою нині є забезпечення економічної стабільності та фінансової стійкості діяльності підприємств в умовах глобалізаційних процесів в економіці. Слід зазначити, що стабільність діяльності, фінансова стійкість та загальна ефективність діяльності є базою для ефективного розвитку підприємства.

Під впливом біфуркацій зовнішнього середовища особливо вразливими щодо стабільності діяльності є підприємства таких суміжних галузей виробництва як аграрне виробництво та харчова промисловість. Тому, управління економічною стабільністю з її трансформацією в фінансову стійкість, як базовий елемент для ефективної діяльності, та оптимальний розвиток підприємств суміжних галузей у виробництві продовольчої продукції характеризуються виключною актуальністю саме на основі системного підходу та сучасних наукових поглядів.

Стабільність діяльності підприємств харчової промисловості на нинішньому етапі розвитку національного виробництва стає ключовим об'єктом управління. Це пов'язується першочергово з важливими сучасними змінами у функціонуванні виробничих підприємств в ринковому середовищі. Так, активізуються інтеграційні та глобалізаційні процеси в економіці. В цьому зв'язку, все частіше спостерігаються стохастичні збурення зовнішнього економічного середовища та фінансові шоки з негативними фінансовими наслідками. Джерелом негативних фінансових наслідків є ризики непередбачуваних витрат, пов'язаних із зростанням ринкових цін на ресурси, майбутнього підвищення плаваючої процентної ставки за наданими для підприємства кредитами і зниження депозитної ставки по засобах зберігання

грошових коштів на рахунках в банках, ризики пов'язані з купівельною спроможністю грошей (валютні, інфляційні, дефляційні).

Для підприємств харчової промисловості гострота проблеми посилюється ще й через максимальну соціальну орієнтованість діяльності. Харчове виробництво, як відомо, в загальному підсумку відповідає за формування високої якості життя громадян держави, які чітко структуровані за рівнем добробуту, а саме: бідні прошарки населення, середній клас та населення з досить високим рівнем доходів. Найважливішою складовою підвищення якості життя населення є здоров'я. Це вимагає раціонального харчування для всіх споживачів, серед яких значна їх частина повинна використовувати лікувальне харчування. Так, дослідження проблем сьогодення з лікувального харчування констатує наявність певних ринкових шоків щодо рівня цін на продовольчу продукцію для хворих на цукровий діабет, чисельність яких невпинно зростає та вимагає збільшення фінансування з Державного бюджету для здійснення лікувальних та профілактичних заходів. За даними Міністерства охорони здоров'я на диспансерному обліку із захворюванням на діабет в Україні перебуває 1 млн 250 тис. осіб. В 2012 році на фінансування державної цільової програми «Цукровий діабет» з державного бюджету виділено 520 млн грн.

Отже, зважаючи навіть на наведену часткову аргументацію правомірно вважати, що сучасне підприємство харчової промисловості — це складна відкрита система, основною характеристикою якої є: параметри внутрішніх елементів системи, зв'язків між ними, а також зв'язки між системою і варіативним зовнішнім середовищем. Такі зв'язки називаються параметрами стану.

Дослідженню комплексу питань з функціонування економічних систем, їх стабільності та розвитку присвячені праці таких зарубіжних та вітчизняних науковців, як О. Акофф, А. Маршалл, Г. Хакен, Г. Клейнер, С. Капица, О. Барановський, А. Чухно, М. Федотова, В. Василенко, А. Гальчинський, Н. Любченко, Ю. Лисенко, Л. Мельник, О. Шубовська та ін.

Незважаючи на значну кількість наукових праць з цієї проблематики залишаються актуальними і потребують подальшого дослідження питання стабільності діяльності виробничого підприємства, як стійкої системи, в аспекті тісного взаємозв'язку з інтеграційними та глобалізаційними процесами в економіці.

Для підприємств харчової промисловості є багато проблемних питань щодо стабільності діяльності та ефективного стратегічного розвитку в умовах глобалізаційних процесів. Крім того, до проблем галузі додаються проблеми зовнішніх шоків, пов'язані з високими стандартами вимог до харчової продукції для забезпечення внутрішнього продовольчого ринку та зовнішньої конкурентоспроможності.

Глобалізаційні процеси економічного і технологічного розвитку загострюють міжнародну конкуренцію не лише окремих виробників, а й цілих країн. Тому особливо вагомими стають практичні проблеми економічного зростання, економічного розвитку, економічної стабільності та механізмів стабілізації діяльності підприємств в реалізації їх стратегічних намірів з урахуванням допустимого рівня ризиків і в межах можливостей підприємства. Ці проблеми є відносно новим напрямом наукових досліджень, огляд яких засвідчує, що спостерігається відсутність чіткої обґрунтованості в категоріально-

понятійному апараті та розкритті економічних понять: «сталий розвиток», «стабільність і стійкість діяльності», «трансформація стабільності і стійкості» у високу ефективність діяльності щодо національних суб'єктів господарювання.

Враховуючи гостроту проблеми розвитку національного виробництва в соціально-орієнтованому варіанті і глобальному вимірі достатньо обґрунтованим є таке переважне твердження науковців [1,2,5]: назріла особлива потреба в дослідженнях щодо стабільності діяльності підприємств та економічного розвитку в галузево - секторіальному розрізі. В цьому зв'язку, на наш погляд, серед галузей національної економіки пріоритети належать національному харчовому виробництву.

Нині особливо вагомими повинні стати наукові основи формування стабільності діяльності підприємств харчового виробництва, продукція яких не тільки наповнить в перспективі «споживчий кошик» раціонального та лікувального харчування громадян України, але й стане витримувати міжнародну конкуренцію.

Дослідження доводить, що стабільність ґрунтується на сукупності нестійкої рівноваги між системоутворюючими та системозмінними процесами, якщо вважати, що система – це сукупність елементів (підсистем), об'єднаних між собою в єдине ціле процесами взаємодії (матеріально-інформаційного обміну) для реалізації загальної функції [3, 4, 7].

Важливими властивостями систем, які ефективно розвиваються є їх відкритість, стаціонарність, стабільність та стійкість. Так, безсумнівно відкритість виконує ключову роль в діяльності підприємства. Саме зовнішнє середовище виконує функції, без яких підприємство не може існувати. Сучасний стан відкритості охоплює входження підприємства в глобальне зовнішнє середовище.

Стаціонарний стан системи — це її динамічна рівновага і саме вона створює в системі потенціал самоорганізації.

Стабільність — це здатність системи зберігати свою структуру, функціональні особливості та функціональну активність. Стабільність формує базу необхідної стійкості системи для ефективної діяльності та розвитку — стійкого прогресивного або стійкого не спадаючого розвитку.

Модифікація такого підходу для соціально орієнтованих галузей харчового виробництва дозволяє виділити, з традиційної точки зору української науки та практики, такі види стабільності, як внутрішня та зовнішня [2,5]. Вони є наслідком стабільного функціонування підприємства в конкурентному та динамічному ринковому середовищі з помірними економічними збуреннями.

Внутрішня стабільність діяльності підприємства це комплексний системний об'єкт з певними функціональними складовими, серед яких ключовими є виробнича, фінансово-економічна, інноваційно-інвестиційна складові, кадровий та трудовий потенціали, інформаційний потенціал. Функціонування кожної із складових вимагає для себе системного та цілісного управлінського забезпечення, адекватного стану відповідного етапу економічного розвитку підприємства.

Зовнішня стабільність діяльності підприємства у варіативному ринковому середовищі формується під впливом ключових параметрів: факторів виробництва, попиту споживачів продукції, цінової політики постачальників матеріальних ресурсів, кон'юнктури фінансового ринку (валютного, кредитного, фондового), стану суміжних галузей та ін.

Однак, сучасне глобальне ринкове середовище, яке характеризується інтенсивними фінансовими потоками та пульсуючими масштабними економічними ризиками, ускладнює для кожного виробничого підприємства формування його зовнішньої та узагальненої стабільності діяльності.

Тому метою дослідження можна вважати науково-методичну розробку підходу до управління формуванням стабільності діяльності підприємства в мінливому зовнішньому економічному середовищі, в якому активізуються глобалізаційні процеси та процеси, пов'язані з максимальною соціальною орієнтованістю діяльності підприємств харчової галузі.

Глобалізаційні процеси у сучасному підприємстві характеризуються величезним збільшенням масштабів світової торгівлі та інших процесів міжнародного обміну в умовах дедалі відкритішої інтегрованої світової економіки, яка не визнає кордонів. Йдеться не тільки про традиційну зовнішню торгівлю товарами і послугами, а й про валютні потоки, рух капіталу, обмін технологіями, інформацією та ідеями.

Змінюються рівні ринкового середовища, в якому функціонує виробниче підприємство. Так, можна виділити такі рівні ринкового середовища, як національне ринкове середовище, ринкове середовище міжнародного ринку та глобальне ринкове середовище. Слід зауважити, що рівень ринкового середовища може не кореспондувати із масштабом цільового ринку підприємства. Так, працюючи на локальному ринку, підприємство може розглядати середовище власного цільового ринку як міжнародне або глобальне.

Дослідження показало, що шанс на успіх мають тільки інформаційно-мобільні промислові підприємства, які використовують в управлінському процесі системно-ситуаційний підхід та інформаційно-комп'ютерні технології.

Системний підхід до формування стабільності діяльності підприємства базується на чітко окресленій меті управління і передбачає підпорядкування діяльності усіх підсистем досягненню цієї мети. Відповідно до базових положень системної методології управління, дослідження проблеми економічної стабільності, стійкості та ефективного розвитку передбачає її розгляд з позицій багаторівневості і наскрізності.

Ситуаційний підхід передбачає уміння використовувати відомі управлінські технології, методики, прийоми, а також виробляти нестандартні управлінські рішення при конкретному наборі обставин та їх взаємодії. Слід зауважити, що практично важливо використовувати поєднання системного і ситуаційного підходів до управління об'єктом, що характеризують економічну стабільність.

Управління формуванням стабільності діяльності підприємства на основі зовнішніх та внутрішніх імпульсів економічного розвитку доцільно здійснювати, на наш погляд, на основі такого логічного аргументу: сучасне виробниче підприємство із своїм внутрішнім потенціалом та економічними координатами — фінансово-економічними показниками функціонує в економічному просторі, для якого характерна множинність параметрів, позитивних та негативних економічних імпульсів. Тому внутрішня та зовнішня стабільність підприємства повинні формуватись у взаємозв'язку та продукувати узагальнену синергетичну стабільність діяльності.

Отже, на нашу думку, в управлінському процесі щодо формування стабільності діяльності підприємств необхідно диференційовано розглядати внутрішню, зовнішню та синергетичну стабільність як результат використання сучасних інформаційних технологій та синергетичного підходу в науково-практичних дослідженнях.

Синергетична стабільність діяльності підприємства, як об'єкт управління, може розглядатись на основі сучасних поглядів щодо ролі синергетики в розвитку об'єктів та суб'єктів господарської діяльності. Вона обґрунтувала особливий феномен цілого, коли цілосукупності виявляються такими, що володіють властивостями, які не можна вивести із сукупності їх складників і таким чином ціле виявляється більшим від його частини.

У синергетики, як науки, визначився власний предмет дослідження — системи відкритого типу, принципом існування яких є самоорганізація, здійснювана на основі постійної й активної взаємодії їх з зовнішнім середовищем. Функціональними характеристиками таких систем є відкритість, динамічність, взаємодія, саморегуляція і самоорганізація.

Поглиблений зміст синергетизму розкрито в роботах Г.Хакена. За визначенням вченого, синергетизм — це не тільки спільна дія багатьох факторів, що приводить до якісно нового результату, але й «кооперативна» взаємодія між елементами системи, при якій вони проявляють ознаки колективної поведінки. В результаті цього сукупність окремих елементів перетворюється в єдину цілісну систему.

Розвиток синергетичних систем супроводжується проходженням їх через особливі стани нестійкості, що називаються біфуркаційними станами. У ці моменти невеликі, іноді випадкові впливи, можуть призвести до появи нових структур, нових рівнів організації системи, які будуть впливати на вже сформовані рівні й трансформувати їх [3,5,7]. Відповідно до цього положення синергетики правомірно зробити допущення, що економічний розвиток суб'єкту господарської діяльності — це процес адаптаційних і біфуркаційних етапів.

Змістом біфуркації є вибір значимої для стабільного розвитку суб'єкту інформації, на основі якої буде відбуватися подальший його саморозвиток у деякий період. Синергетичний підхід спричиняє й новий імпульс у розвитку будь-якої складної системи, ознаки якої характерні і для функціонуючого підприємства в конкурентному ринковому середовищі.

Найважливішою особливістю синергетичних систем є перевага системних зв'язків її компонентів над зовнішніми збуреннями. Основні поняття синергетики — система, процес, конкуренція, біфуркація, імовірність, самоорганізація та інші стають інваріантами інтеграції й надають природну основу для розуміння взаємозв'язку соціоприродних систем і механізмів їх розвитку. Вони є стрижневими, виступають як інтегратори й дозволяють, на наш погляд, більш глибоко осмислити такі поняття як економічна стабільність, ефективно завершена узагальнена стабільність господарської діяльності, економічний розвиток й ін.

Отже, синергетика може виступати методологічною основою для управлінської прогностичної діяльності в глобалізаційному економічному середовищі. В цьому зв'язку зовнішня та внутрішня стабільності, що формуються

у взаємозалежності, створюють більш потужну синергетичну стабільність, яка здатна продукувати високу ефективність діяльності підприємства в умовах глобалізаційних процесів. На наш погляд, в алгоритмі управлінських дій щодо формування стабільності діяльності промислових підприємств логічним і важливим є етап її комплексного оцінювання. Безумовно, для цього необхідні диференційовані за видами стабільності індикатори-показники. Управлінський процес першочергово повинен бути задіяний на максимальне використання ресурсів та резервів внутрішнього середовища.

Узагальнюючи досліджене, ми вважаємо, що згідно з механізмом функціонування виробничого підприємства в стохастичному економічному просторі його доцільно розглядати як кібернетичну систему планового та рефлексивного управління стабільністю діяльності, тобто управління як здатності реагування на біфуркаційні зміни зовнішнього середовища.

Згідно запропонованої підходу для досягнення підприємством стабільного становища, як бази для стратегічного розвитку та діяльності, необхідно активізувати на науковій основі рефлексивне управління, зважаючи на диференційовані стохастичні збурення та фінансово-економічні шоки системи зовнішнього середовища в розрізі складових: зовнішньоекономічної, економічної у відповідному до діяльності підприємства галузево-секторіальному вимірі, макро- та мікрофінансовому середовищі та в сфері взаємовідносин підприємства з банками та іншими суб'єктами фінансових послуг.

Логіко-аналітичне узагальнення нашої наукової думки, сформоване на основі системних досліджень науковців, підтверджує, що підприємство харчової промисловості, як суб'єкт соціально орієнтованої підприємницької діяльності, як відкрита система в економічному просторі, який імпульсивно продукує біфуркації (збурення), може сформувати синергетичну стабільність діяльності управлінськими засобами, якщо його внутрішні підрозділи володіють потенціалом важливих якостей, а саме: взаємоузгодженості, взаємозалежності, взаємодоповнюваності та здатності синхронно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі.

Це дозволить реалізувати синергетизм у формуванні стабільності діяльності підприємства та відповідну до ситуації її синергетичну ефективність.

Результати наукового дослідження та узагальнення, здійснені в його процесі, дають змогу зробити наступні висновки:

1. Формування стабільності діяльності підприємства це та базова ланка, яка забезпечує практичну реалізацію управлінського комплексу: економічна стабільність діяльності — фінансово-економічна стійкість — висока економічна ефективність діяльності в ринковому середовищі з фінансово-економічними шоками та збуреннями — ефективний стратегічний розвиток.

2. Синергетична стабільність діяльності підприємства в сучасних умовах є результатом комплексного гармонізованого взаємозв'язку та взаємодії підприємства як системи, з системою — економічний простір з інтеграційними та глобалізаційними процесами.

3. Управління формуванням внутрішньої, зовнішньої та гармонізованої синергетичної стабільності діяльності підприємств харчової промисловості вимагає кількісного та якісного оцінювання з врахуванням максимальної

соціальної орієнтованості галузі та комерційного розрахунку як методу господарювання, що є перспективою подальших наукових досліджень в даному напрямку. Вагомою складовою такого оцінювання повинно стати широке інформаційне забезпечення, ядром якого є системне облікове забезпечення на основі фінансового, статистичного та управлінського обліку.

Література

1. Алексеевский В.С. Синергетика менеджмента устойчивого развития: монография/ В.С. Алексеевский. – Калуга: Манускрипт, 2006. – 327.
2. Ареф'єва О.В. Економічна стійкість підприємств: сутність, складові та заходи її забезпечення/ О.В. Ареф'єва, Д.М. Городянська // Актуальні проблеми економіки – 2008. – № 8. – с. 83-90.
3. Капица С.П. Синергетика и прогнозы будущего / С.П. Капица, С.П.Курдюмов, Г.Г, Малинецкий . – М: Эдиториал УРСС, 2011. – 288 с.
4. Лисенко Ю.Г. Экономика и кибернетика предприятия: современные инструменты управления: монография/ Ю.Г.Лисенко. – Донецк: ООО «Юго-Восток ЛТД».– 2008. – 356 с.
5. Мельник Л.Г. Фундаментальные основы развития: монография / Л.Г.Мельник. – Суми: ИТД «Университетская книга», 2003. – 288 с.
6. Синергетика в публічному управлінні: тлумачний словник / за ред. С.М.Серьогіна. – Д.:ДРІДУ НАДУ, 2007. – 48 с.
7. Черленяк І. Функціональність, синергізм та синергетичність організаційних систем / І. Черленяк // Вісник НАДУ. – 2005. – № 3. – с. 64-72.

1.12. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ФОРМУВАННЯ КЛАСТЕРНОЇ МОДЕЛІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

На сьогоднішній день перед Україною стоїть стратегічне завдання побудови якісно нової моделі економіки, яка дозволить забезпечити достойний рівень якості життя населення, комфортного середовища для особистого та творчого життя. Для цього необхідно розробити комплекс заходів по розвитку та оптимізації виробничих процесів, спрямованих на активізацію інноваційної та інвестиційної діяльності. Налагодження ефективних механізмів взаємодії промислових підприємств, науково-дослідних, освітніх організацій та органів державної влади є передумовою розвитку кластерів. Їх застосування отримало широке застосування та рішуче входить в практику багатьох країн.

Питаннями кластеризації цікавили багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, але широке розповсюдження їх праці отримали в нашій країні лише після 1990 року. М.Портер, Д.Рассел, П. Самуельсон, М.П.Войнаренко, В.П. Семиноженко, В.М. Геєць в своїх роботах розглянули ряд питань, що відносяться до цієї проблематики. Але розвиток соціально-економічних зон в цілому, і кластерного типу в тому числі, постійно еволюціонує. Саме тому є необхідність постійного вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду щодо оцінки можливостей та перспектив створення та розвитку кластерних вільних економічних зон в українській економіці. Особливу актуальність це має для України, яка здійснює масштабні соціально-економічні перетворення на фоні інтеграції національної економіки у всесвітнє господарство.

За результатами дослідження, які проводилися з ініціативи Єврокомісії в 25 країнах-членах ЕС, кожна четверта компанія працює в кластерному

середовищі. Серед переваг, опитані топ-менеджери компаній, виділили тісну кооперацію з іншими компаніями, роботу з державними лабораторіями та дослідними центрами, обмін досвідом, інформацією.

Кластер – це географічно близька група пов'язаних компаній і взаємодіючих інститутів у специфічній галузі, що поєднані спільностями і взаємодоповненнями. Основними ознаками кластерів є їх територіальна локалізація та міжгалузевий взаємозв'язок. При цьому головною відмінністю концепції кластера від інших форм об'єднань підприємств є те, що всі процеси відбуваються в умовах безперервної, динамічної конкурентної боротьби всередині структури, що розглядається, та децентралізації процесів прийняття управлінських рішень в середині утворення кластерного типу.

Наразі в Україні зберігаються глибокий розрив між виробництвом, наукою та освітою та низька ефективність технологічного обміну. Ключовими партнерами інноваційних підприємств є постачальники обладнання, матеріалів, компонентів або програмного забезпечення, тісні зв'язки з якими підтримують 17,1% підприємств, а також клієнти або споживачі (9,9%), тоді як співробітництво з державними науково-дослідними інститутами та освітніми установами залишається нерозвиненим. Тісні зв'язки з ними підтримують лише 4,7 % та 3,4 % підприємств відповідно [3].

Кластери дають значний імпульс розвитку регіонів тих країн, які застосували їх принципи. Так в Італії отримали розвиток індустріальні округи, Австрія – активізувала дію трансграничних кластерів з Германією, Італією, Швейцарією на підставі створення спеціалізації кластерів та формування центрів конкурентоспроможності.

В світовій економіці кластери, використовуються протягом тривалого часу і це дало змогу вченим виділити їх економічну сутність з врахуванням країнового підходу (табл. 1).

Таблиця 1

Типологія моделей формування кластерів («країновий» підхід)

Моделі	Економічна сутність
Італійська модель	Промисловий кластер складається з великої кількості малих фірм, які об'єднуються в різні асоціації для підвищення своєї конкурентоспроможності
Японська модель	У кластері існує фірма-лідер, яка володіє високим масштабом виробництва та інтегрує велику кількість постачальників на різних стадіях технологічного ланцюжка
Фінська модель	Кластер володіє високим рівнем інтернаціоналізації бізнесу і інновацій
Північноамериканська модель	Північноамериканська модель Найсильніше виражена конкуренція між фірмами, більшість взаємозв'язків опосередковуються ринком
Індійсько-китайська модель	Основну роль грають прямі іноземні інвестиції, які приносять сучасні технології, інвестиції і дають вихід на світові ринки
Радянська модель	Ринкові стосунки і конкуренція зведені до мінімуму, виробництво сконцентроване на крупних фірмах

*удосконалено автором на підставі [1,3]

Хоча для України найбільше характерна радянської моделі, потрібно знайти свій шлях розвитку кластерів та розбудови інноваційної економіки.

В Україні найбільш перспективними галузями для розвитку кластерів можуть стати легка промисловість, АПК та харчова промисловість, металургія, машинобудування та ІТ- технології.

Виходячи з світового досвіду застосування кластерів можна визначити переваги створення кластерів в Україні для регіону та населення.

Переваги кластерної моделі розвитку для регіону полягають:

- у збільшенні числа робочих місць;
- поліпшенні соціально-економічного розвитку,;
- поліпшенні інвестиційного клімату та привабливості регіону;
- збільшенні кількості платників податків та бази оподаткування;
- розвитку виробничої та соціальної інфраструктури;
- підвищенні соціальної захищеності;
- покращанню добробуту регіону.

Переваги кластерного підходу для населення спостерігаються при формуванні та роботі органів влади різного рівня (державних міністерств, регіональних адміністрацій тощо) та полягають у комплексному системному розгляді ситуації в групі взаємозалежних підприємств, що відносяться до різних галузей [1].

Вагомою передумовою існування та розвитку кластерів є державна підтримка створення інноваційної інфраструктури, до якої слід віднести сервіс-центри, бізнес-інкубатори, центри трансферу технологій, венчурні фонди, технопарки тощо.

На сьогоднішній день в Україні функціонує 12 технопарків, 20 інноваційних центрів, 24 інноваційних бізнес-інкубатори, 11 центрів комерціалізації інтелектуальної власності, 15 центрів науково-технічної і економічної інформації. Це є додатковими перевагами для застосування кластерів в Україні [3].

Активізація інноваційної та інвестиційної діяльності підприємств неможлива без державної підтримки.

Державна політика підтримки розвитку інноваційних кластерів полягає у:

- розробленні та затвердженні законодавчої та нормативно-правової бази;
- сприянні розвитку інноваційної інфраструктури, створенні або призначенні організацій, відповідальних за реалізацію кластерної політики держави;
- розробленні ефективних механізмів взаємодії промислових підприємств, науково-дослідних, освітніх організацій та органів державної влади, у т. ч. через систему електронного урядування та створення онлайн-послуг;
- здійсненні досліджень перспектив розвитку кластерів та розробленні на їхній основі кластерних програм та системи оцінювання результатів функціонування кластерів [2].

Український уряд зробив перші кроки, щодо державної підтримки кластерів, що знайшло своє відображення в стратегіях розвитку регіонів, що затверджені урядом (табл.2).

Характеристика стратегій кластерного розвитку за регіональною спрямованістю

	Регіон	Стратегія кластерного розвитку, затверджена урядом України	Пріоритетні напрямки розвитку кластерів
1	Сумська область	«Стратегія розвитку Сумської області «Нова Сумщина – 2015» (2010 р.)»	Кластери АПК
2	Дніпропетровська область	«Стратегія підвищення економічної конкурентоспроможності Дніпропетровської області: кластери будівництва та сільського господарства» (2011 р.)»	Кластери сільського господарства (тахівництво, плодівництво та овочівництво)
3	Донецька область	«Стратегія підвищення конкурентоспроможності Донбасу «Донбас – 2025: стратегія майбутнього» (2009 р.)»	Кластери сільського господарства та харчової промисловості
4	Автономна Республіка Крим	«Стратегія економічного і соціального розвитку АРК на 2011-2020 рр»	Кластери в санаторно-курортної та туристичної галузі, сільського господарства та харчової промисловості. Кластери машинобудування, суднобудування та енергетиці.
5	Чернігівська область	«Стратегія соціально-економічного розвитку Чернігівської області на період до 2015 р.»»	Кластери машинобудування, металообробки та лісовий кластер
6	Херсонська область	«Стратегія економічного та соціального розвитку Херсонської області до 2015р.»»	Агропромисловий кластер
7	Волинська область	«Стратегія економічного і соціального розвитку Волинської області на 2004-2015 рр.»»	Агропромислові кластери
8	Закарпатська область	«Регіональній стратегії розвитку Закарпатської області до 2015 р.»»	Кластери в машинобудування та приладобудування, деревообробний кластер промисловості, туристично-рекреаційний кластер та агропромисловий кластер
9	Запорізька область	«Стратегія регіонального розвитку Запорізької області на період до 2015 р.»»	Підтримка розвитку існуючих в області кластерних об'єднань, зокрема Інноваційно-технологічного кластеру «АГРОБУМ» і Національного кластеру «Нові машини».

Отже, можна зазначити що всі регіони мають передумови для формування кластерних об'єднань відповідно до потреб сучасної економіки. При цьому мають бути враховані основні переваги кластерів, а саме розповсюдження інновацій на весь ланцюжок виробництва продукту та розвиток інтеграційних процесів. Створення кластерів вимагає особливих взаємовідношень між організаціями: високої довіри, стійких зв'язків між контрагентами, які знаходяться в постійному розвитку, застосуванню сучасних управлінських технологій.

Література:

1. Доповідь Держстату «Обстеження інноваційної діяльності в економіці України за період 2008-2010 рр. (за міжнародною методологією)».
2. Інформаційно-аналітичні матеріали Державного агентства з питань науки, інновацій та інформатизації України, режим доступу: <http://www.dkni.gov.ua/2010-09-09-12-22-00/2010-09-09-12-25-43/235-2010-12-07-11-34-29>
3. "Щодо державної політики підтримки розвитку інноваційних кластерів у промисловості України". Аналітична записка

1.13. УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

В процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) всі підприємства народногосподарського комплексу України незалежно від форми власності споживають технічні, матеріальні та трудові ресурси. Тобто, звичайне ведення виробництва вимагає повноцінного забезпечення підприємства різними видами сировини та матеріалів, палива, покупних виробів та напівфабрикатів; необхідними інструментами, пристроями та іншими малоцінними та швидкозношуваними предметами, а також запасними частинами для ремонту обладнання; засобами праці; робітниками та фахівцями відповідної кваліфікації. При чому, сам процес виробництва передбачає взаємодію праці людей та засобів виробництва [5].

В окремих галузях народного господарства України в залежності від процесу виробництва при споживанні ресурсів має місце переважне значення одного з них. Так, в народному господарстві України вартість матеріальних ресурсів складає дві третини витрат на виробництво продукції та не менше половини її вартості, тоді як харчовій промисловості цей показник сягає більш ніж 70% в собівартості продукції. А на підприємствах молочної галузі – до 90%.

Відповідно даних Державного комітету статистики України за останні 10 років вартість матеріальних ресурсів в загальній вартості випущеної продукції складає 70,5-80,9%. Харчову промисловість можна „сміливо” віднести до матеріаломісткої. В харчовій промисловості, матеріальні ресурси, які є предметом праці, являють собою один з трьох елементів виробництва. Без них, зрозуміло, неможливе будь-яке виробництво. Але не тільки цим характеризується роль та значення матеріальних ресурсів [3]. В масштабах сучасного українського виробництва зниження затрат на сировину і матеріали хоч би на 1 % забезпечує величезну економію ресурсів, додатковий прибуток та обсяг продукції. Але таке ефективне використання матеріальних ресурсів вимагає детального аналізу діяльності підприємства та прийняття зважених управлінських рішень (в тому числі і стосовно управління матеріальними ресурсами). Адже зі зростанням масштабів виробництва та подальшим динамічним його розвитком значимість кожного відсотка економії сировини та матеріалів буде підвищуватись. Це - основа зниження витрат виробництва, ціни реалізації та поліпшення конкурентоспроможності вітчизняного виробництва.

В цьому і полягає важливість та народногосподарська значимість раціонального використання матеріальних ресурсів, підвищення ефективності їх використання. А такі питання як на підприємствах молочної промисловості, так і в народному господарстві в цілому вирішуються завдяки управлінню матеріальними ресурсами, бо їх наявність і рух (надходження, використання і зберігання) відбувається не хаотично, а по задалегідь визначеним „схемам”.

Абстрагуючись від харчової промисловості можна сказати, що узагальнено під процесом управління розуміють цілий комплекс дій, які виконуються неодноразово, постійно, в певній послідовності, пов'язаних між собою; які спрямовані на досягнення поставлених цілей та розв'язання проблем щодо пошуку, вивчення та аналізу інформації про внутрішнє (інформації про

сильні та слабкі сторони підприємства) та зовнішнє середовища, розробки варіантів прийняття управлінських рішень стосовно об'єкта управління та суб'єкта, що ним управляє; створення сприятливих умов для організації, контролю та коригування дій працівників при зміні параметрів управління задля реалізації планів підприємства щодо досягнення певної мети.

При управлінні матеріальними ресурсами слід враховувати, що метою будь-якого підприємства є забезпечення раціонального та оптимального використання ресурсів та якомога більша їх економія при можливості оцінки реальних обставин впливу на об'єкт управління при зміні умов впливу та самого стану об'єкта управління. Виходячи з вищесказаного, процес управління можна розглядати як певний цикл, що складається з двох підсистем, які постійно взаємодіють між собою і узагальнюють суб'єкт та об'єкт управління – керівної та керованої підсистем. Для визначення об'єкту управління головною метою є відокремлення безпосередньо цього об'єкту з оточуючого середовища завдяки проведенню певної умовної межі між об'єктом управління і самим середовищем, яке на нього впливає. Крім того, визначають організаційну систему побудови суб'єкта управління матеріальними ресурсами.

Для виконання цього завдання, перш за все, розглядають та вивчають саму категорію „ресурси” та виділяють з її середовища сутність та склад „матеріальних ресурсів”. Сама категорія „ресурси” є в економічній науці однією з основоположних. Але не вона є об'єктом управління суб'єкта господарювання, а більш ширша категорія „економічні ресурси”. Вона поєднує в собі, на думку вчених, сукупність відокремлених видів всіх природних, трудових, та виготовлених людиною ресурсів, що використовуються для виробництва товарів, виконання робіт та надання послуг.

В літературі розглядається також розмежування економічних ресурси на матеріальні (сировинні матеріали та земля) та людські. Така точка зору характерна як для ринкової економіки, так і для економіки централізованого управління. Єдності думки про трактування сутності і складу матеріальних ресурсів у вчених та досвідчених фахівців не існує.

Група авторів розглядає „економічні ресурси” як основні елементи потенціалу економічного розвитку, якими володіє і користується суспільство під час розвитку продуктивних сил в системі виробничих відносин. Економічні ресурси поділяються, за думкою цієї групи вчених, на матеріальні, фінансові, трудові та природні, що використовуються в виробничо-господарському обігу.

Представники саме цієї групи авторів представляють матеріальні ресурси, як засоби виробництва – тобто до них відносять не тільки предмети праці, але і засоби виробництва. Цієї точки зору дотримуються такі вчені, як Г.В.Савицька, В.А. Сакович, Н.Д. Фасоляк та інші. На нашу думку, при цьому визначенні матеріальних ресурсів слід зробити коригування на назву „матеріально-технічні ресурси”, бо доцільніше говорити про засоби праці окремо в складі технічних ресурсів підприємства.

Саме ж *управління матеріальними ресурсами* слід розглядати як складову системи обліку на підприємстві та операційного циклу підприємства, тобто як складову системи управління підприємством в цілому.

Господарська діяльність підприємства пов'язана з використанням коштів, засобів виробництва (предметів та засобів праці), які постійно перебувають у безперервному русі. У процесі господарської діяльності господарські засоби (в тому числі матеріальні ресурси) здійснюють постійний «кругообіг», змінюючи при цьому сутність, форму і вартість, тобто проходять повний операційний цикл в процесі відтворення. *Операційний цикл* — це середній проміжок часу між придбанням запасів для здійснення господарської діяльності підприємства та отриманням грошових коштів від реалізації виробленої з них продукції (виконаних робіт, наданих послуг) (рис. 1.) [8].

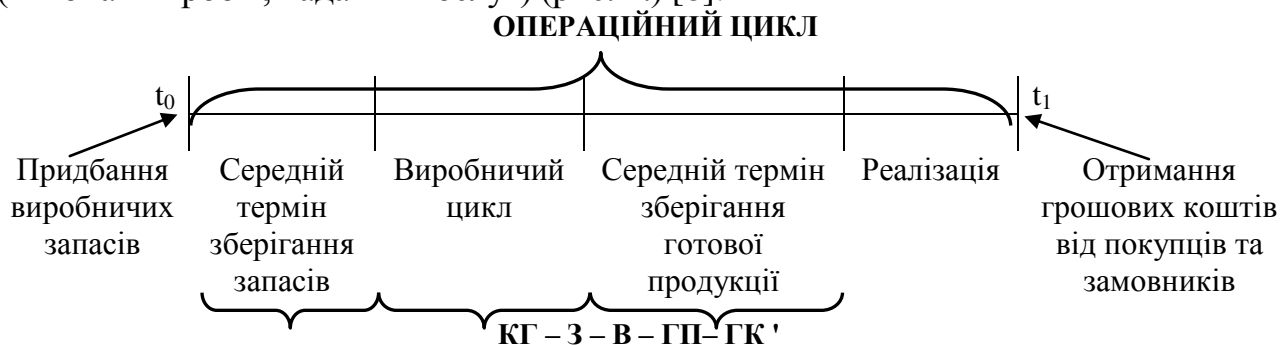


Рис.1. Структура операційного циклу підприємства.

де: ГК — грошові кошти; З — запаси; В — виробництво; ГП — готова продукція.

Господарські процеси або процеси операційного циклу — постачання (придбання, закупівлі), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообігу капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин. Кругообіг капіталу – процес безперервного руху капіталу, який послідовно проходить три стадії перетворення: грошову, продуктивну та товарну. Вперше ідею відображення кругообігу вартостей засобів (кругообіг капіталу) обґрунтував французький економіст Франсуа Кене у праці "Економічна таблиця кругообігу капіталу" (рис. 2) [6]. «Кругообіг» засобів підприємства здійснюється через господарські процеси. Вони є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку і відображають господарську діяльність кожного підприємства. Основними стадіями кругообігу господарських засобів підприємств харчової промисловості є такі процеси: *постачання* (купівлі/заготівлі), *виробництва* (витрачання, переробки, зберігання), *реалізації* (продажу/відпуску).

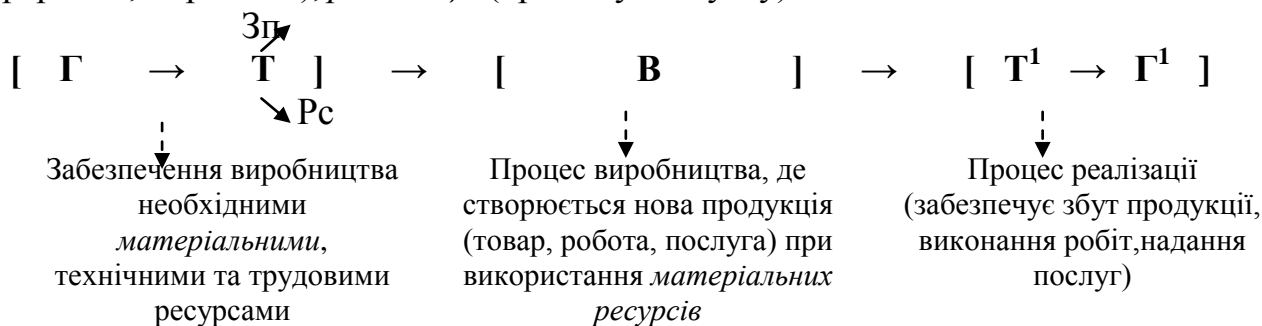


Рис. 2. Кругообіг вартостей засобів за Ф. Кене.

Господарські процеси в узагальненому вигляді — це взаємодія наступних складових: засобів виробництва (засобів праці або технічних ресурсів (будівлі, станки, обладнання, інструменти), предметів праці або *матеріальних ресурсів*

(сировина, матеріали, паливо, енергія)) та трудових ресурсів (робоча сила) [1]. Господарський процес як частина кругообігу господарських засобів складається з первинних елементів — *господарських операцій*. Під терміном *господарська операція* розуміють дію, яка викликає зміни у структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства. Більшість господарських операцій є наслідком дій юридичних та фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції. Разом із тим, господарські операції на підприємстві можуть бути здійснені в результаті певних подій, скажімо фактів, що трапляються незалежно від волі людини (стихійне лихо, моральний знос, інфляція тощо).

Показники господарської операції забезпечують кількісну характеристику операції з допомогою відповідних вимірників (натуральних (умовно-натуральних), трудових, вартісних). Отже, господарські операції в цілому складають господарські процеси, які в сукупності формують *кругообіг засобів (капіталу)*. Взаємозв'язок господарських процесів подано на рис. 3.

Процес постачання (закупівлі, залучення) — стадія кругообігу, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва (засоби і предмети праці) та ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними, технічними і трудовими ресурсами. При цьому об'єктами обліку тут є витрати на придбання (залучення) засобів і ресурсів, обсяг їх заготівлі, розрахункові операції з постачальниками. *Процес виробництва* — стадія кругообігу, на якій продукують (відтворюють) блага шляхом поєднання засобів виробництва з робочою силою (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг). Виготовлену продукцію допроваджують до споживача. Тут об'єктами обліку є витрати (засоби праці у вигляді амортизації зношеної частини, сировина, паливо, енергія, праця та її оплата тощо), собівартість продукції, наявність та рух готової продукції. *Процес реалізації* — стадія кругообігу, на якій реалізують вироблену продукцію, і остання набирає грошової форми, що дає можливість продовжити наступний операційний цикл кругообігу капіталу. В процесі реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та реалізації продукції (надання послуг, виконання робіт), обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та замовниками, за зобов'язаннями з податковими та іншими органами. Отже, процеси постачання, виробництва і реалізації є важливими *об'єктами бухгалтерського обліку*.

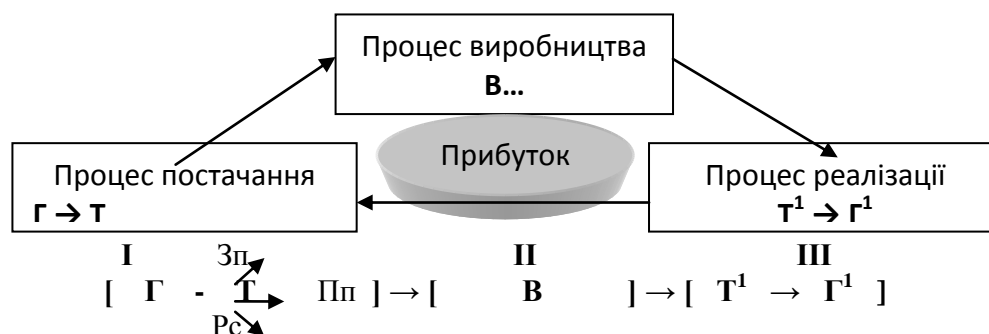


Рис. 3. Взаємозв'язок господарських процесів.

Де Г — початкова сума капіталу в грошовій формі на початок господарської діяльності підприємства; Зп — вартість придбаних засобів праці; Пп — вартість придбаних предметів праці; Рс — вкладений капітал в робочу силу (виплата заробітної плати працівникам підприємства); В — виробництво, де проходить взаємопов'язане використання чинників виробництва, наслідком якого є готовий продукт; Т1 — готовий продукт, вартість якого перевищує поточні витрати на величину заново створеної вартості у формі додаткового продукту; Г1 — приріст раніше вкладеної вартості у формі прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Економічний зміст кожної стадії кругообігу капіталу відображається в системі бухгалтерського обліку за допомогою бухгалтерських рахунків. *Процес постачання* пов'язаний з використанням рахунків бухгалтерського обліку грошових коштів, розрахунків, засобів та предметів праці (рахунки 10, 15, 20, 30, 31, 63, 64, 68 тощо). *Процес виробництва* відображається на рахунках витрат виробництва і готової продукції (дебет рахунків 23, 24, 25, 26, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 91). *Процес реалізації* відображається на рахунках собівартості реалізації, грошових коштів та розрахунків (рахунки 26, 90, 36, 70, 64, 79, 98, 44, 31 тощо).

Процеси операційного циклу в системі рахунків бухгалтерського обліку можна узагальнити і подати у вигляді схеми (рис. 4). Господарські процеси підприємства є важливими об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки характеризують рух засобів у системі кругообігу капіталу. При цьому господарські засоби (капітал) можуть набувати у процесі цього руху наступних форм: вартісної, товарної і виробничої. *На етапі постачання* (придбання, заготівлі) відбувається зміна форми капіталу: з грошової в товарну. Кожне підприємство для виробничих потреб за рахунок власних та запозичених грошових коштів купує необхідні чинники виробництва (основні засоби, виробничі запаси, трудові ресурси у вигляді праці робітників). *В процесі виробництва* придбані матеріальні, технічні та трудові ресурси взаємодіють між собою. В наслідок чого, можна розрахувати не тільки *витрати на виробництво* продукції (робіт, послуг) як вартісне вираження витрат підприємства (організації), що пов'язані з використанням у технологічному процесі, виконання робіт і надання послуг природних ресурсів, сировинних матеріалів, палива, енергії, основних виробничих засобів, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших витрат на їх виробництво, включаючи встановлені державою обов'язкові відрахування, податки і платежі. Величина собівартості продукції залежить від технічної оснащеності підприємства, ступеня використання його виробничої потужності, досягнутого рівня організації виробництва, продуктивності праці, норм витрат матеріалів, палива, електроенергії та ін. Також можна розрахувати і *результати виробництва* (готова продукція, виконані роботи, надані послуги), тобто товарна (факторна) форма капіталу переходить у виробничу, а потім, за винятком незавершеного виробництва, у — товарну. *При процесі реалізації* товарна форма вартості капіталу знову переходить в грошову. Така зміна чиниться на новій основі, оскільки вироблена і продана продукція (виконана

робота, надана послуга) має вже більшу вартість, ніж та, що була вкладена у процесі постачання (придбання, заготівлі) ресурсів.

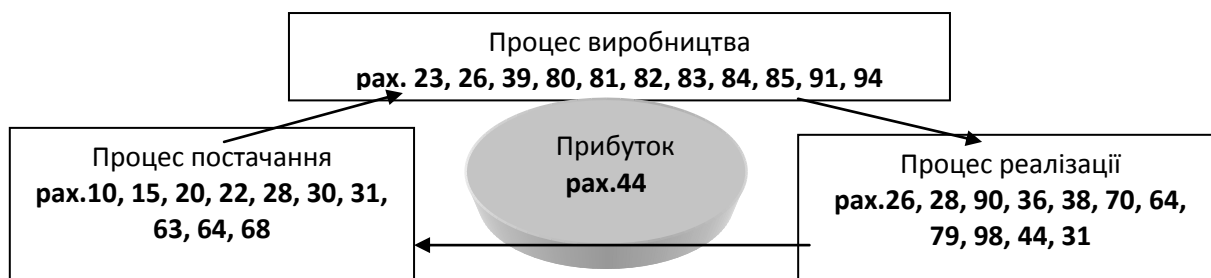


Рис. 4. Процеси операційного циклу в системі рахунків бухгалтерського обліку

Господарські процеси, що властиві для підприємств всіх видів економічної діяльності, є регулярними для будь-якого підприємства, метою якого є отримання зиску або прибутку. Типи економічної діяльності (промисловість (в т. ч. і харчова), сільське господарство, торгівля, будівництво, фінанси тощо) різняться лише тривалістю та обсягами кожного господарського процесу, при цьому послідовність їх здійснення залишається сталою. Господарські процеси підприємства тісно пов'язані і обумовлені, оскільки відображають в цілому рух капіталу в процесі його відтворення. Кожен цикл кругообігу капіталу є певним процесом з чіткою системою інформаційного відображення та забезпечення, які забезпечують наступний період. Отже, придбані за гроші матеріальні, технічні та трудові ресурси потрібні для наступного господарського процесу як чинники виробництва, а виготовлена і відвантажена покупцеві продукція є підґрунтям для визначення доходу від реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг). Взаємодія всіх господарських процесів підприємства як єдиного цілого призводить до кінцевого наслідку, а саме до отримання фінансового результату (прибутку чи збитку). Кожен господарський процес підприємства (постачання, виробництво, збут) має певну мету та економічну доцільність. Мета *процесу постачання* — забезпечення підприємства потрібними ресурсами; мета процесу виробництва — використання певних чинників з метою отримання готової продукції (роботи, послуги); ціллю процесу реалізації є продаж продукції підприємства (роботи, послуги) та отримання прибутку. Тобто в кожному господарському процесі, як і в повному операційному циклі, потрібно намагатись забезпечити економічну ефективність позитивного рівня. На цих теоретично-методологічних засадах і ґрунтується облік основних господарських процесів підприємства і визначення фінансових результатів. Поняття та точне дотримання їх дає можливість отримувати для потреб оперативного обліку (управління) та контролю своєчасну і якісну інформацію про кількісні та якісні показники господарських процесів і операційного циклу.

Процес постачання є невідривною складовою кругообігу капіталу підприємства і полягає в забезпеченні необхідними для його діяльності матеріальними та технічними ресурсами — сировиною, матеріалами, паливом і запасними частинами, обладнанням, інструментами та іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення підприємства.

- Основними завданнями обліку придбання матеріальних ресурсів є:
- правильний і своєчасний розрахунок об'ємів закупок;
 - облік надходження матеріальних ресурсів на підприємство;
 - облік розрахунків з постачальниками за придбані матеріальні ресурси;
 - визначення фактичної собівартості придбаних матеріальних ресурсів.

При дотриманні цих завдань засобами бухгалтерського обліку формуються наступні показники, необхідні для управління підприємством: кількість придбаних матеріальних ресурсів за асортиментом і номенклатурою; обсяг і структура придбаних матеріальних ресурсів; сума транспортно-заготівельних та інших витрат; оплата вартості придбаних матеріальних ресурсів і транспортно-заготівельних витрат; загальна вартість (фактична собівартість) придбаних матеріальних ресурсів. Сутність господарського процесу постачання, завдання обліку, необхідні для його відображення визначають модель бухгалтерського обліку процесу постачання (придбання) та необхідні рахунки бухгалтерського обліку. Схематично це має такий вигляд (рис. 5).

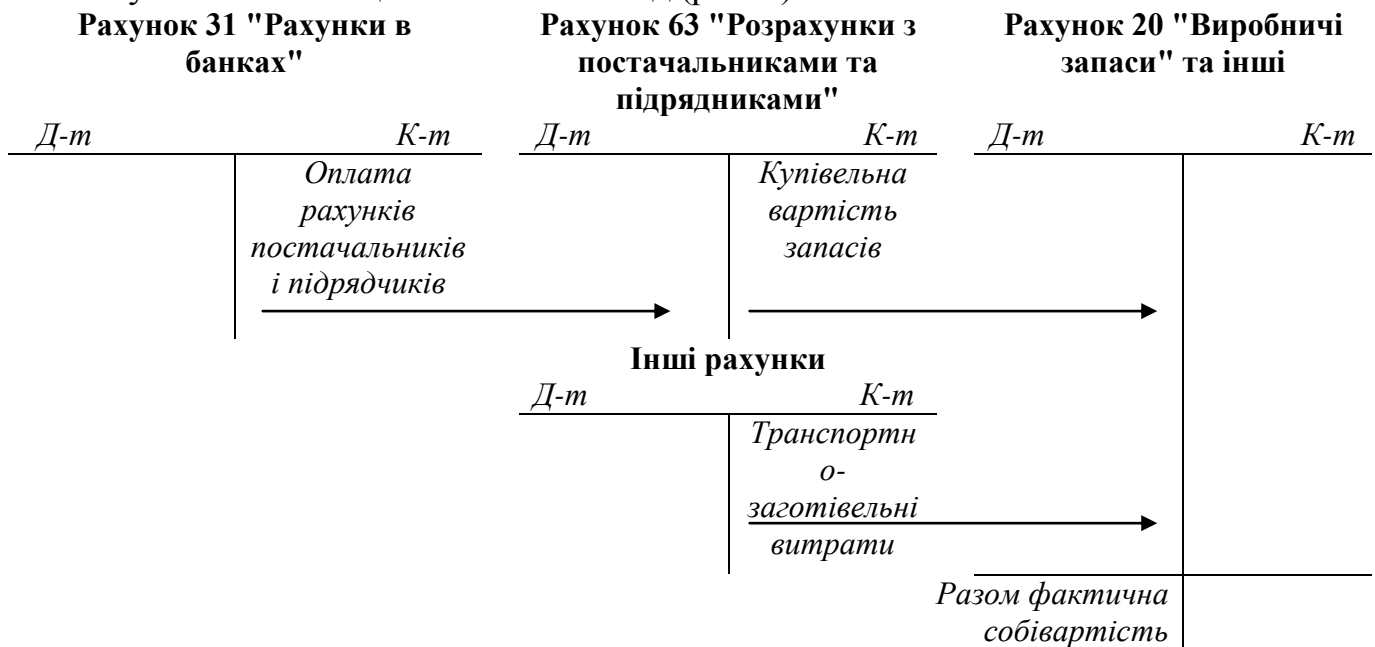


Рис. 5. Схема обліку процесу постачання.

Процес виробництва являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого - джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг). Процес виробництва, що є наступним у процесі кругообігу капіталу, являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Він здійснюється в результаті взаємодії чинників виробництва: матеріальних, технічних та трудових ресурсів. Це формує відповідні витрати підприємства на виробництво продукції: витрати сировини і матеріалів на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), амортизації засобів праці задіяних у процесі виробництва, заробітної плати, нарахованої працівникам, та інші витрати, пов'язані з організацією та управлінням процесом виробництва. Всі витрати, пов'язані з виробництвом, у сукупності складають *виробничу собівартість* виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Отже, *процес виробництва* — це

процес реалізації витрат, результатом якого є продукція (роботи, послуги). Основною метою обліку процесу виробництва є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням усіх видів виробничих ресурсів (матеріальних, технічних, трудових та фінансових), обсягу виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) у натуральних та грошових вимірниках, розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене виробництво); розрахунок вартості (собівартості) готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції. З формулювання мети можна визначити основні завдання обліку процесу виробництва:

а) - визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем виникнення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами фінансового та управлінського обліку;

б) своєчасне та повне відображення виготовленої продукції, наданих робіт чи послуг за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

в) встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;

г) формування відповідної інформації про обсяг витрат та виготовленої продукції (робіт, послуг) у передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності.

Щоб виконати ці завдання обліковцям необхідно чітко знати Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та загальноприйнятту класифікацію витрат. Для правильного визначення собівартості продукції в управлінні (плануванні й обліку) виробничі витрати прийнято групувати за певними ознаками: за цільовим призначенням, за способом віднесення витрат, видами продукції, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності (центрами витрат і центрами прибутку).

Суть процесу виробництва, облікові завдання, необхідні для його відображення визначають модель бухгалтерського обліку процесу виробництва та необхідну систему рахунків бухгалтерського обліку. Схематично це зображено на рисунку 6. Облік процесу виробництва на вказаній схемі й рахунках ведеться з метою здійснення контролю виконання завдання з випуску кожного виду продукції та визначення її фактичної собівартості.

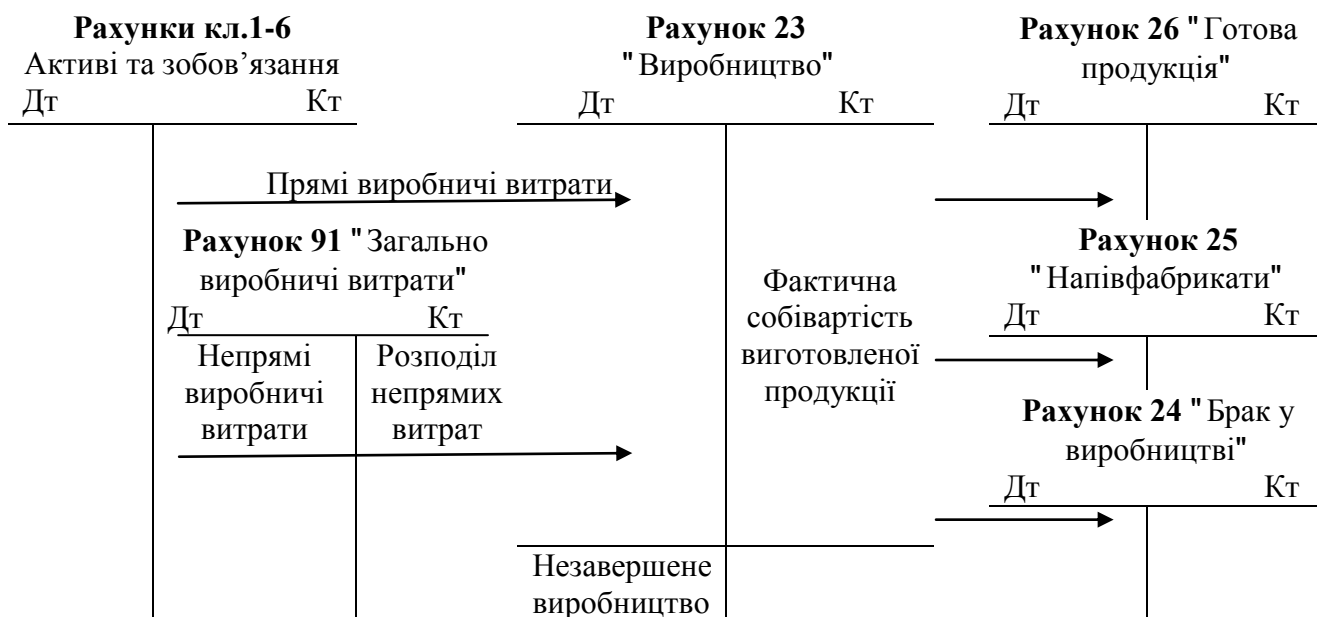


Рис. 6. Схема обліку процесу виробництва

Сучасний облік виробництва як складова системи бухгалтерського обліку, повинен акумулювати і систематизувати витрати для:

- оцінки запасів (в т.ч. матеріальних ресурсів) і визначення фінансових результатів;

- обґрунтування управлінських рішень;

- забезпечення внутрішньогосподарського контролю.

Завершальним етапом кругообігу капіталу підприємства є *процес реалізації*, який здійснюється на основі угод про поставку виробленої підприємством продукції.

Під *процесом реалізації* розуміють сукупність операцій по продажу готової продукції споживачам. Продукція харчової промисловості реалізується за відпускними (продажними) цінами. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства — прибутком і його розподілом відповідно до програм відтворення. Ціни на продукцію встановлюються з таким розрахунком, щоб підприємство не тільки відшкодувало затрати на виробництво продукції і її реалізацію, а й одержало прибуток, необхідний для сплати податку з прибутку та інших обов'язкових платежів до бюджету і розширення власного виробництва.

Тобто реалізацією завершується процес кругообігу капіталу, чим забезпечується можливість відтворення виробничих запасів (матеріальних ресурсів) і самого процесу виробництва, здійснення розрахунків підприємства за своїми зобов'язаннями (перед бюджетом, працівниками по оплаті праці, постачальниками та іншими господарюючими суб'єктами), а також виявляється фінансовий результат від реалізації. Значення і роль *процесу реалізації* істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції потрібного ринку.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є: забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (виконання робіт, надання послуг); облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки продукції (виконання робіт, надання послуг); облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів; визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому по підприємству, так і за окремими видами продукції (робіт, послуг).

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого — з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця. Обсяг реалізованої продукції має дві оцінки: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару. Їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки — збиткова.

Бухгалтерський облік процесу реалізації тісно пов'язаний з визначенням та обліком доходу. Тому вагоме визнання моменту реалізації, оскільки він є визначальним для обчислення податків. Відповідно до податкового законодавства України за правилами ведення податкового обліку датою збільшення валового доходу за п.137.1 та п.137.5 ПКУ (на 01.01.13) вважається: *дохід від реалізації товарів* - дата переходу покупцеві права власності на товар; *дохід від надання послуг та виконання робіт* - дата складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг; *дохід від торгівлі товарами, виконання робіт, надання послуг*, що здійснюються з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків - дата оформлення відповідного рахунка (розрахункового документа); *інші доходи* - дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) та інше [2].

На рахунках доходів і витрат накопичується інформація в розрізі видів та груп продукції. Наприкінці місяця (звітного періоду) рахунки доходів і витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. Отже, рахунок 79 "Фінансові результати" є номінальним, за кредитом якого відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а за дебетом — фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності.

Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над валовими витратами показує прибуток, а перевищення валових витрат над чистими доходами показує збиток.

Загальну схему обліку процесу реалізації наведено на рисунку 7, де:

- 1 - відображення доходу (виручки) від реалізації продукції;
- 2 - списання з балансу виробничої собівартості реалізованої продукції;
- 3 - списання собівартості реалізованої продукції на фінансові результати;
- 4 - відображення витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції протягом звітного періоду;

- 5 - нарахування податку на додану вартість, що підлягає перерахуванню до бюджету, за рахунок доходу від реалізації;
- 6 - списання чистого доходу від реалізації (за вирахуванням податку на додану вартість) на фінансові результати;
- 7 - списання витрат на збут на фінансові результати;
- 8 - списання прибутку від реалізації;
- 9 - списання збитку від реалізації [7].

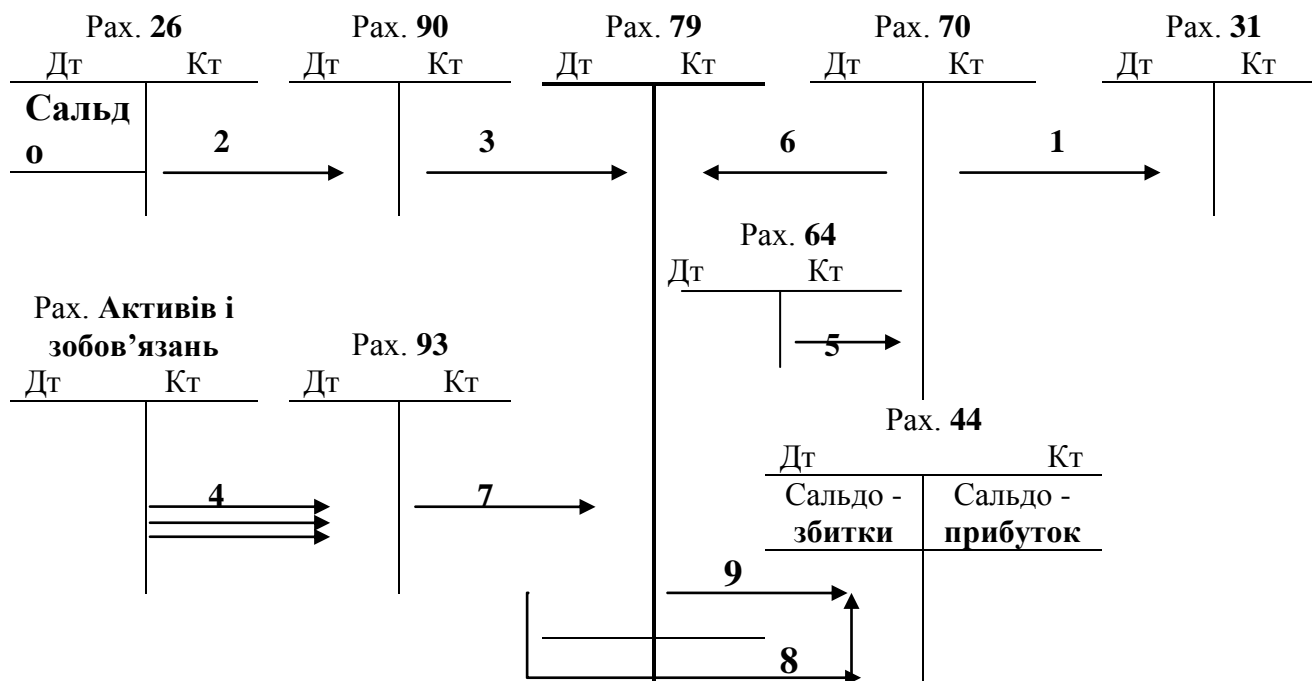


Рис. 7. Загальна схема обліку процесу реалізації

Фінансовий результат діяльності будь якого підприємства характеризується показником прибутку або збитку. *Отримання прибутку* є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Прибуток є важливим якісним показником ефективності діяльності підприємства. Основну масу прибутку підприємства одержують від *реалізації продукції* (товарів, робіт, послуг). В вартість реалізації продукції в обіг капіталу підприємства входить і сума прибутку.

Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації. З одержаного прибутку підприємства сплачують до бюджету податок на прибуток та поповнюють власний капітал, створюють резервний капітал, виплачують дохід (дивіденди) учасникам та здійснюють інші заходи, передбачені законодавством і установчими документами. Якщо в результаті господарської діяльності за звітний період підприємство мало *непокритий збиток*, то його сума списується за рахунок нерозподіленого прибутку, а якщо його недостатньо — за рахунок резервного чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий

збиток відображають у балансі в дужках у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку. Визначений завдяки методам бухгалтерського обліку показник прибутку є об'єктом всебічного економічного аналізу, зокрема факторного, для чого використовують різні економіко-статистичні методи та економіко-математичне моделювання [4].

Література:

1. Бухгалтерський облік в системі макроекономічного управління: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Краєвський Володимир Миколайович ; Національний аграрний ун-т. - К., 2003. - 195 арк.
2. Бухгалтерський облік в Україні: нормативи. Коментарі : [збірник] / В. М. Пархоменко. - К. : НОМУРО, 2012. - 731 с.
3. Організаційно-методологічні підходи до створення системи управління матеріальними та інформаційними потоками промислового підприємства на основі логістичного підходу. / Л.І.Федулова, І.В. Сіренко. ; К.: Науковий світ, 2001.- 27с.
4. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку: монографія / М. В. Корягін ; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. - К. : Інтерсервіс, 2012. - 208, [50] с.
5. Положення з оцінки функціонування системи управління матеріальними ресурсами. / В.Г. Шинкаренко, Н.Н. Бурмака. ; ХНДАУ. – Харків: 2002.-32с.
6. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. - К. : Знання, 2008. - 448 с.
7. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. Підручник для ВНЗ (затв. МОН України). - 6-е вид. / [Огійчук М Ф, Плаксієнко В Я, [Белкова М І](#), [Панченко Л Г Та ін](#)] за загальною редакцією Огійчука М Ф. – К. : [Алерта](#), 2011. - 1042 с.
8. <http://uk.wikipedia.org>

РОЗДІЛ 2. РОЛЬ АНАЛІЗУ В ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. ЕФЕКТИВНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ РЕСУРСІВ ЯК ШЛЯХ ДО ЕФЕКТИВНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Особливої актуальності під час формування ринкової економічної системи набувають проблеми ефективного використання, планування й оптимізації використання виробничих ресурсів підприємства. Досвід інших країн свідчить про необхідність утворення гнучких виробничо-організаційних систем, що дозволяють миттєво реагувати на зміни у навколишньому середовищі. З огляду на це слід приділяти особливу увагу змінам концептуальних підходів до створення та розвитку вітчизняних підприємств, а саме до цілеспрямованого формування процесів підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок ефективного використання всіх наявних виробничих ресурсів.

Для успішного функціонування в умовах конкурентної боротьби виробниче підприємство у своїй діяльності повинне орієнтуватися на потреби ринку та на реалізацію досягнень науково-технічної революції. У конкурентній боротьбі за споживача на перший план поряд з необхідністю технічної реконструкції, впровадженням європейських стандартів контролю якості, розробкою нових видів продуктів, вийшли проблеми зниження собівартості продукції. Особливістю функціонування підприємств в сучасних умовах є вміння ефективно використовувати виробничий потенціал, що є найважливішою складовою конкурентоспроможності. Сформований на основі можливостей і стратегічних завдань потенціал забезпечить підприємству конкурентні позиції та переваги на ринку.

Основою розвитку підприємства є ефективне використання виробничих ресурсів, що складаються з капіталу (основного та оборотного), природних, трудових та інформаційних ресурсів.

Зростання ефективності виробництва в харчовій промисловості – головний шлях стабільного забезпечення населення продуктами харчування та сталого розвитку підприємств. Це зумовлює необхідність прискорити обґрунтований пошук шляхів і напрямів підвищення ефективності виробництва.

Ефективність виробництва це інтегруюча категорія, яка відображає виробничі відносини з приводу економії витрат на отримання кінцевого результату діяльності (прибутку). Ефективність виробництва полягає у збільшенні корисного ефекту (прибутку) на одиницю витрат або спожитих ресурсів, що об'єктивно відображає критерій (узагальнюючий показник) ефективності виробництва, який характеризується співвідношенням корисного ефекту (прибутку) до загальних витрат виробництва.

Зміст узагальнюючої категорії ефективності виробництва полягає в зростанні корисного ефекту (прибутку) в розрахунку на одиницю всього обсягу використаних виробничих ресурсів, що кількісно відображає критерій інтенсивності виробництва, який формується як співвідношення корисного ефекту до всього обсягу використаних ресурсів виробництва. Узагальнюючі

показники ефективності й інтенсивності виробництва пов'язані між собою жорсткою функціональною залежністю через коефіцієнт споживання ресурсів виробництва, який формується як співвідношення всього обсягу виробничих ресурсів і загальних витрат виробництва.

Економічний зміст ефективності – чим раціональніше використовуються виробничі ресурси, тим менші загальні витрати виробництва продукції, тим вищий коефіцієнт споживання ресурсів.

Саме ефективне використання наявних ресурсів дає змогу задовольнити максимум потреб підприємства й отримати бажаний результат.

Можливості будь-якого підприємства в більшості залежать від наявності ресурсів і резервів (економічних, соціальних), не залучених у виробництво. Тому потенціал підприємства характеризується оптимальним у даних умовах науково-технічного прогресу використанням усіх виробничих ресурсів як застосовуваних, так і споживаних. Рівень його використання характеризує рівень організації виробництва, управління, технології. У свою чергу перелічені фактори впливають на ефективність діяльності підприємства.

У загальному вигляді складовими елементами потенціалу підприємства можна вважати всі економічні ресурси, які залучені чи реально можуть бути залучені до господарського обороту, з можливостями їх цільового використання, що реалізує цільовий підхід до оцінки ефективності функціонування підприємств.

Аналізуючи причини спаду виробництва в період переходу економіки нашої країни до ринкової проявилася абсолютна непристосованість виробничих колективів підприємств харчової промисловості до нових умов господарювання, невміння їх керівників швидко і гнучко реагувати на навколишні зміни.

Основні причини існуючої ситуації можна визначити як такі:

1. Зовнішні: державна та соціальна політика; структурні зміни в економіці країни; посилення конкурентної боротьби; розвиток інфраструктури; митно-тарифне та податкове регулювання; втрата традиційних ринків збуту за межами України через невпорядкованість експортних потоків; дефіцит паливно-мастильних та інших матеріалів; недостатня організація і відсутність досконалого економічного механізму відносин з іншими господарствами; величина інвестицій у харчову промисловість.

2. Внутрішні: відсутність чіткої інвестиційної політики, як з метою нарощування традиційного виробництва, так і з метою виробництва профільних товарів з новими споживчими якостями; високий рівень морального та фізичного зносу основних виробничих засобів; використання на багатьох підприємствах низькопродуктивної техніки та технологій.

Ефективність – це категорія яка складається на підприємствах під впливом багатьох внутрішніх і зовнішніх факторів: економічних, правових, соціальних та інших. Це обставина і той факт, що ефективність підприємства в різних видах (ефективність господарської діяльності підприємства, використання різних ресурсів, виробництва та інше) являється причинами використання для її кількісної оцінки множини показників.

Мета аналізу ефективного використання ресурсів полягає в одержанні найбільш інформативних ключових параметрів, які дають об'єктивну й точну оцінку

наявності в підприємства різних видів ресурсів з погляду забезпечення його конкурентоспроможності, уможливають оцінку ефективності управлінських рішень щодо формування портфеля замовлень на ресурси, виявлення резервів підвищення ефективності використання ресурсів, розробку заходів для їх мобілізації.

Ефективність виробництва на підприємстві тісно пов'язана з проблемою обмеженості всіх видів ресурсів та необхідності їх економії. Вона залежить, від багатьох факторів: попиту на продукцію, що випускається, її конкурентоспроможності, технічного рівня виробництва, його відповідності сучасним вимогам, кваліфікації виробничого і управлінського персоналу тощо.

Раціональне використання трудових і виробничих ресурсів є важливим резервом підвищення ефективності виробництва, збільшення обсягів виробництва продукції, підвищення продуктивності праці та фондівіддачі.

Частина витрат, які утворюють собівартість продукції, пов'язані з використанням факторів виробництва, що веде до зниження собівартості одиниці продукції і до збільшення прибутків підприємства.

Рівень економічної ефективності діяльності підприємства залежить від багатьох чинників і умов. Ці чинники в реальності діють не ізольовано, в чистому вигляді, а здебільшого перетинаються і взаємозумовлюють один одного. Частина з них залежить від діяльності підприємства загалом, інші пов'язані з технологією й організацією виробництва, а ще деякі зумовлені рівнем використання виробничих ресурсів і впровадженням науково-технічного прогресу. Основна складність аналізу процесів ефективності пов'язана за необхідністю дослідження всіх чинників у взаємозв'язку та динаміці.

Всі чинники зростання ефективності класифікуються за трьома ознаками:

- видами витрат виробництва та ресурсів (джерелами підвищення);
- напрямками розвитку й удосконалення виробництва;
- місцем реалізації чинників у системі управління діяльністю.

Класифікація чинників за ресурсами та затратами уможливорює чітке уявлення про джерела підвищення ефективності, що дає відповідь на запитання, за рахунок яких ресурсів або затрат можна досягти економії та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Відповідно до класифікації, основними чинниками зростання економічної ефективності першої ознаки є:

- зростання продуктивності праці й зниження оплатомісткості продукції;
- зниження фондомісткості та матеріаломісткості виробництва;
- раціональне використання природних ресурсів.

До основних напрямів розвитку й удосконалення діяльності підприємств за другою ознакою відносять: запровадження прогресивних технологій виробництва; раціональну спеціалізацію і концентрацію виробництва; вдосконалення організації й оплати праці; запровадження досягнень науково-технічного прогресу та передового досвіду; вдосконалення структури виробництва і системи управління; підвищення якості й конкурентоспроможності продукції; всебічний розвиток і вдосконалення зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Найважливіша ознака третя - за місцем реалізації чинників у системі управління діяльністю підприємства. Чинники, котрі вона об'єднує, поділяють на зовнішні й внутрішні.

До зовнішніх належать: державна економічна і соціальна політика; ціноутворення; якість і вартість матеріальних ресурсів промислового походження; структурні зміни в економіці країни; розвиток інфраструктури.

До внутрішніх чинників відносять: технологію, техніку й обладнання, матеріали та енергоносії, продукцію, кваліфікацію працівників, організацію праці й стиль управління.



Рис.1. Шляхи підвищення економічної ефективності діяльності підприємства.

Відповідно до обмеженості ресурсів і важливості їх економії, основними чинниками, які визначають ефективність виробництва, є трудомісткість, матеріаломісткість і фондомісткість продукції. З цього випливає, що підприємство в господарській діяльності повинно приділяти значну увагу вдосконаленню технології, спеціалізації та концентрації виробництва, організації й оплаті праці, впровадженню досягнень науково-технічного прогресу.

Необхідною умовою зростання ефективності виробництва є наявність досконалої, якісної, високопродуктивної техніки, що відповідає прогресивній технології, забезпеченість підприємства якісною сировиною та матеріалами.

Підвищення та ефективність виробництва буде зростати лише тоді, коли ці ресурси використовуватимуться повністю, інтенсивно та в поєднанні з трудовими ресурсами. Тому не менш важливе значення має забезпечення підприємств кадрами високої кваліфікації для отримання конкурентних переваг.

Підвищення ефективності виробництва може здійснюватися двома шляхами: на основі ліквідації непродуктивних витрат, а також внаслідок прискорення науково-технічного прогресу, впровадження нових технологій і техніки.

Основні економічні показники, за допомогою яких можна провести аналіз економічної ефективності діяльності підприємств, побудовано на основі часткових показників для: оцінювання виробничої діяльності (загальнооцінювальні показники ефективності; показники ефективності використання ресурсів); фінансової і збутової діяльності підприємств (показники ефективності збутової діяльності; ліквідності та фінансової стійкості).

Показники економічної ефективності є найважливішим інструментом реалізації економічної політики підприємства і ключовим засобом обґрунтування управлінських рішень, оптимізації витрат ресурсів, удосконалення цінової політики і підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Для оцінки ефективності використання виробничих ресурсів підприємства пропонується використання системи показників, які можна поділити на три групи:

- показники ефективності використання основних засобів (коефіцієнт надходження, вибуття та приросту основних фондів, коефіцієнт зносу, фондівіддача, фондомісткість, рентабельність основних фондів, коефіцієнт змінності обладнання, коефіцієнт інтенсивності та екстенсивності використання обладнання);

- показники ефективності використання оборотних засобів (швидкість обороту, коефіцієнт обороту, віддача оборотних засобів, рентабельність оборотних засобів, матеріаломісткість продукції, питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції);

- показники ефективності використання трудових ресурсів (коефіцієнт обороту по прийому та по вибуттю, коефіцієнт загального обороту, коефіцієнт текучості кадрів, продуктивність праці, трудомісткість продукції, фондоозброєність, зарплатомісткість продукції).

Практичне використання системи показників в економічній ефективності в галузях і господарських суб'єктах передбачає:

- орієнтацію підприємства на інтенсивний шлях розвитку і досягнення більш високого рівня ефективності в економіці;

- виявлення резервів подальшого вдосконалення господарської діяльності підприємства на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу, досконалої технології і покращення організації виробництва;

- створення діючого механізму підвищення ефективності.

Для визначення ефективності використання *основних засобів*, застосовують систему натуральних і вартісних показників, а також співвідносні оцінки темпів зростання випуску продукції і темпів зростання обсягу фондоозброєності праці та її продуктивності. Для узагальнюючої характеристики ефективності використання основних засобів служать показники фондівіддачі, фондомісткість, рентабельність. Ефективність використання основних засобів – результат у вигляді отриманого ефекту, що співвідноситься з витраченими ресурсами.

Підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил порівняно з витратами праці, використаними на створення суспільного продукту.

Показники ефективності основних засобів включають фондівіддачу у вигляді об'єму реалізованої продукції на одну гривню середньорічної вартості

основних фондів, фондоозброєність яка обчислюється як середня величина основних фондів в розрахунок на одного робітника. При вивченні показників цієї групи потрібно враховувати степінь використання новітніх технологій, структуру основних фондів і роль в їх загальній величині долі активної частини, рівень використання потужності станків і обладнання. На кожному підприємстві вивчаються показники, що характеризують ефективність виробничих затрат ні здійснення господарської діяльності, виробнича і загальна собівартість, їх доля в ціні продукції, об'єму реалізованої продукції на 1 грн. витрат.

Фондовіддача показує загальну віддачу від кожної гривні, вкладеної в основний засіб, а її зростання дозволяє знижувати обсяги нагромадження, тобто збільшувати частку фонду споживання.

Фондомісткість – це показник, обернений до фондовіддачі, який характеризує вартість основних засобів, що припадає на кожну грошову одиницю реалізованої продукції. У звичайних умовах господарювання фондовіддача повинна мати тенденцію до росту, а фондомісткість – до зменшення.

Рентабельність основних засобів характеризує відношення операційного прибутку до середньорічної вартості основних засобів підприємства. Підвищення рівня рентабельності можливе за умови мобілізації внутрішніх резервів виробництва, поетапного проведення усіх видів робіт, спрямованих на покращення використання усіх видів ресурсів, збільшення прибутку. Головною ознакою підвищення рівня ефективного використання основних засобів підприємства є зростання обсягу виробництва продукції. Всю сукупність технічних, організаційних та економічних заходів щодо кращого використання основних засобів підприємства можна умовно поділити на групи - збільшення екстенсивного завантаження та підвищення інтенсивного навантаження.

Результати господарської діяльності залежать передовсім від ефективності використання живої праці — найбільш активного і, власне, вирішального фактора виробництва. Забезпеченість підприємства необхідними *трудовими ресурсами*, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці сприяють збільшенню обсягів виробництва продукції, ефективного використанню обладнання, машин, механізмів, зниженню собівартості та зростанню прибутку.

З переходом до ринкової економіки аналіз трудових ресурсів набирає більшої ваги, оскільки робоча сила має вартісну оцінку, є конкурентною на ринку праці. Економічні й соціальні гарантії праці, з одного боку, і жорсткі умови трудової діяльності, з іншого, формують сферу глибоких аналітичних досліджень складової потенціалу підприємства – кадрового потенціалу.

Показники ефективності використання робочої сили визначаються як співвідношення об'єму реалізованої продукції чи ефекту у вигляді прибутку із середньорічною чисельністю робітників чи сумою затрат на оплату праці всіх робітників. Для більш детального вивчення тенденції зміни цього показника в динаміці на підприємстві детально аналізується доля витрат на заробітну плату, доля приросту об'єму реалізованої продукції за рахунок підвищення продуктивності праці і зміни чисельності робітників, співвідношення темпів росту продуктивності праці і середньої заробітної плати. При вивченні всіх цих

показників виявляють причини їх зміни і робляться конкретні розрахунки впливу на ефективність зміни кожного із вивчених показників.

Показники ефективності використання *оборотних засобів* передбачають розрахунок об'єму реалізованої продукції на одну гривню оборотних засобів (число оборотів) і оборотність оборотних засобів до одноденного об'єму реалізованої продукції.

Аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів якнайтісніше пов'язаний з дослідженням рівня витрачання матеріальних ресурсів. Від рівня управління ресурсами, його координації з процесом виробництва залежать основні показники діяльності підприємств — виконання плану реалізації, зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції, прискорення оборотності оборотних засобів. Це обумовлено такими факторами значимості матеріальних ресурсів у виробництві як :

- виробничі запаси складаються в основному з сум власних оборотних засобів, тому прискорення їх оборотності - великий резерв підвищення ефективності;
- витрати на матеріальні ресурси - основна частина собівартості продукції;
- правильна організація управління матеріальними ресурсами - умова ритмічності виробництва;
- більш жорстке нормування витрат матеріальних ресурсів та лімітування вимагають посилення режиму економії.

Завданням аналізу матеріальних ресурсів є пошук джерел економії цих ресурсів і зниження матеріаломісткості продукції.

Для аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів існує певна система техніко-економічних показників. Ці показники є диференційованими залежно від особливостей виробництва та окремих видів предметів праці.

У загальному випадку ці показники відображають рівень та суму матеріальних витрат, а не суму матеріальних ресурсів. Вони показують вартість матеріальних ресурсів, що використані на виробництво продукції, а рівень їх витрачання — питому вагу матеріальних витрат у вартості виробленої продукції.

Нормативні витрати матеріальних ресурсів на одиницю продукції, на певну послугу та на певний обсяг випуску продукції є ключовим елементом у системі управління й аналізу використання матеріальних запасів, бо тільки порівняно з ними підприємство може визначити ефективність і доцільність фактичних витрат.

Матеріаломісткість продукції є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат (без амортизації) на кожну гривню товарної продукції та розраховується як відношення суми всіх матеріальних витрат до вартості товарної продукції.

Матеріаловіддача продукції (зворотний показник до показника матеріаломісткості) характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів та розраховується як відношення вартості товарної продукції до суми матеріальних витрат.

Одним із джерел економії матеріальних ресурсів є зниження питомої матеріаломісткості продукції, що відображає рівень використання матеріальних ресурсів на окремий *i*-вид продукції і розраховується як відношення кількості

або вартості витрачених матеріальних ресурсів на окремий *i*-вид продукції до кількості або вартості виробленої продукції цього виду.

У ході аналізу також необхідно приділити увагу питомій вазі матеріальних витрат у собівартості продукції, яка характеризує рівень використання матеріальних ресурсів за структурою випуску продукції та розраховується як відношення суми матеріальних витрат до повної собівартості продукції.

Велике значення також мають показники ефективності використання ресурсів, обчислення на основі прибутку - показники рентабельності, які визначаються як співвідношення прибутку з усіма чи конкретними видами ресурсів або витрат; коефіцієнтів ефективності, ділової активності, ринкової стійкості, ліквідності та інших.

Таким чином, підбиваючи підсумки, потрібно відмітити, що ефективність виробництва тісно пов'язана з глибоким аналізом як ефективного використання всіх ресурсів, так й інших сторін діяльності підприємства.

Категорія «ефективність» на рівні підприємства характеризує зв'язок між величиною отриманого результату його діяльності й кількістю інвестованих або витрачених у виробництві ресурсів. Підвищення ефективності можна досягнути шляхом використання меншої кількості ресурсів для створення такого результату або за використанням такої самої кількості ресурсів чи більшого випуску з відносно меншою кількістю ресурсів для створення більшого результату.

Від забезпеченості підприємства основними засобами та ефективності їх використання значною мірою залежать кінцеві результати виробництва. Досягнення позитивного приросту обсягу продукції за рахунок підвищення ефективності використання основних засобів свідчить про інтенсивний шлях розвитку підприємства.

Одним з головних факторів, що впливає на величину прибутку, є рівень матеріальних запасів. Тому стабільна забезпеченість матеріальними ресурсами та ефективне їх використання є необхідною умовою функціонування та подальшого розвитку будь-якого підприємства.

За умов наявності достатнього використання трудових ресурсів забезпечується результативний виробничий процес, що є передумовою успішного виконання цільових орієнтирів підприємства.

За допомогою здійснення аналізу використання ресурсів, визначаючи резерви підвищення ефективності їх використання можливо забезпечити результативність діяльності підприємства, підвищення конкурентоспроможності у нових умовах господарювання у коротко- та довгостроковій перспективах.

Література

1. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2006. – 614с.
2. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропівного. - К.: КНЕУ, 2001. - 528с.
3. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2003.— 556 с.
4. Рзаєва Т.Г. Економічний аналіз: Навчальний посібник. - Хмельницький: ТУП, 2003. - 199 с.
5. Управління підприємствами: сучасні тенденції розвитку: Монографія / Н.П.Гончарова, О.С.Федонін, Г.О. Швиденко та інш. / за заг. ред. проф. О.С.Федоніна. – К.:КНЕУ, 2006.- 288с.

2.2. КОГНІТИВНА СКЛАДОВА КОМПЕТЕНТНОСТНОГО ПІДХОДУ В АУДИТІ

Глобалізація у всіх аспектах діяльності в ХХІ столітті привела до конвергенції стандартів фінансової звітності (зокрема ГААП і МСФЗ). Конвергенція полегшує аналіз і розповсюдження важливої фінансової інформації для безмежного руху глобального капіталу транснаціональних корпорацій. Не менш важливим є потік людського капіталу і оцінка компетентності бухгалтерів і аудиторів як складової інфраструктури глобальних економічних процесів.

Конвергенція в загальному вигляді означає наближення до певної ситуації. Головною метою досягнення конвергенції освіти бухгалтерів є діяльність Ради з міжнародних стандартів освіти, що діє під егідою Міжнародної федерації бухгалтерів. Діючи в суспільних інтересах, РМСО МФБ розробляє, випускає і поширює стандарти, керівництво, інформаційні документи за освітою на отримання кваліфікації, навчання професійних бухгалтерів, а також постійному професійному розвитку [8].

Питання досягнення професійної компетентності, у свою чергу, визначаються Міжнародними стандартами утворення (МСО), розроблені Комітетом з міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) [2]. Розглянемо вимоги до кваліфікації в рамках програми освіти і розвитку аудиторів, визначені у Міжнародному стандарті освіти 8 «Вимоги до компетентності спеціалістів з аудиту» [3] Комітету з міжнародних освітніх стандартів в галузі бухгалтерського обліку більш докладно (табл. 1).

Таблиця 1

Структура МСО 8 «Вимоги до компетентності спеціалістів з аудиту»

<i>Розділ МСО 8</i>	<i>Сутність розділу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Вступ	Розгляд аудиту як процесу з чіткою структурою; роль аудиту в умовах глобалізації бізнесу
Мета стандарту	Визначає вимоги до компетентності спеціалістів з аудиту, у т.ч. особливих умовах та різних галузей
Визначення термінів	Здібності, компетентність, партнер-керівник завдання, професійний бухгалтер, спеціаліст з аудиту
Дата вступу в дію	З 1 липня 2008 року (дата прийняття стандарту – липень 2006 р)
Сфера застосування стандарту	Визначаються мінімальний рівень професійних знань, вмінь, етики, якими повинні володіти спеціалісти з аудиту, у томі числі з транснаціонального аудиту
Професійні бухгалтери та спеціалісти з аудиту	Визначається, що аудит історичної фінансової інформації потребує більш глибоких знань та вмінь від професійних бухгалтерів

1	2
Розвиток та підтримка аудиторських здібностей та компетентності	Визначено, що підтримка якості аудиторських послуг вимагає постійного навчання та розвиток здібностей та компетентності спеціалістів з аудиту згідно МСО 7
Вимоги до компетентності спеціалістів з аудиту	Визначаються вимоги до теоретичної частини програм навчання спеціалістів з аудиту з аудиту, фінансового обліку та звітності, інформаційним технологіям на поглибленому рівні
	Визначаються вимоги до загального та високого рівня професійних навиків в аудиторському середовищі, включаючи професійний скептицизм та судження
	Визначаються вимоги до оволодіння застосовувати професійну етику, цінності та відношення спеціалістів з аудиту; вміння вирішувати етичні дилеми
	Визначаються вимоги до практичного досвіду не менш 3 років спеціалістів з аудиту для досягнення потребує мого рівня компетентності
	Визначаються вимоги до постійного професійного розвитку на засадах МСО 7
	Визначаються вимоги до оцінки здібностей та компетентності спеціалістів з аудиту
Партнер –керівник завдання	Визначаються вимоги до компетентності партнера –керівника завдання з аудиту
Вимоги до компетентності спеціалістів з аудиту при особливих умовах та різних галузях	Визначаються вимоги до знань, практичного досвіду та компетентності спеціалістів з транснаціональних аудитів фінансової звітності та аудитів особливих галузей

згруповано автором на підставі [3]

Рівень професійних знань спеціалістів з аудиту повинен бути більш глибокий та широкий ніж у професійних бухгалтерів, як це неодноразово зазначено у Міжнародному стандарті освіти 8 «Вимоги до компетентності спеціалістів з аудиту» [3, с. 8, 10, 12].

В свою чергу, серед складових професійних навиків аудиторів, вирішальна роль належить аналітичному та критичному мисленню, професійному судженню та професійному скептицизму [3, с. 4, 12]. Саме ці навики повинні мати претенденти на звання аудиторів та поглиблений рівень знань і навиків ніж для осіб, претендуючих на кваліфікацію професійного бухгалтера.

Докладнішому дослідженню, на наш погляд, підлягає професійна компетентність аудитора, та її складові. Саме професійні навики аудитора повинні підтримуватися на високому рівні та вдосконалюватися впродовж усього життя аудитора.

Одним з фундаментальних етичних принципів професійних бухгалтерів, разом з чесністю, об'єктивністю, конфіденційністю і професійною поведінкою є професійна компетентність і належна ретельність [1]. Останній принцип означає зобов'язання професійних бухгалтерів підтримувати професійні знання і навики на рівні, необхідному для надання клієнтам і працедавцям якісних професійних послуг. При цьому професійна компетентність ділиться на два етапи:

- досягнення професійної компетентності;
- підтримка професійної компетентності.

У Глосарії термінів Концептуальної основи міжнародних положень з освіти визначені поняття «здібності» і «компетентність». Розглянемо ці поняття з погляду професії аудитора, додавши до них поняття «компетенція» (табл. 2).

Професійні здібності є основою для формування професійної компетентності аудитора; де результат навчання професійним знанням та навикам демонструється у результатах професійної діяльності аудитора згідно стандартам практики. На наш погляд, треба розмежувати поняття «компетентність аудитора» та «компетенція аудитора», хоча у сучасному дискурсі ці дефініції іноді ототожнюють.

Таблиця 2

Професійні здібності, компетентності і компетенції аудитора

Ознака	Професійні здібності	Професійна компетентність	Компетенція аудитора*
Визначення	Проф.знання, проф.навики проф.цінності, етика і відносини, необхідні для прояву компетентності	Можливість виконувати функціональну роль аудитора з урахуванням реальної робочої обстановки	Коло повноважень аудитора у складі групи з виконання завдання
Характеристика	Якості осіб, професійний потенціал, результат навчання	Фактична демонстрація результатів діяльності	Набір критеріїв поведінки, відповідних конкретній посаді
Склад, види	Знання справи, спеціальні і функціональні навики, навики поведінки, інтелектуальні здібності, професійні цінності, етика і відносини	Діапазон результатів діяльності з стандартах практики (планування аудиту, виконання аудиторських процедур, складання аудиторського звіту)	Діапазон результатів діяльності з стандартах поведінки (постановка мети, планування і організація робота в групі, збір і аналіз інформації, ухвалення рішень)
Оцінка	Контрольне оцінювання в процесі навчання письмові іспити, тестування	Результати діяльності на робочому місці, моделювання ситуації на робочому місці, письмові і усні тести, самооцінка	Внутрішні стандарти контролю якості аудиторської фірми, посадові інструкції

* розробка автора

У професійному контексті компетенція аудитора розуміється нами як набір повноважень у складі групи з виконання аудиторських завдань.

Прикладом поведінкових індикаторів компетенції «Робота з інформацією», тобто дії в процесі збору і аналізу інформації, включають такі здібності працівників аудиторської фірми:

- знаходить і використовує джерела інформації;
- точно визначає тип і форму необхідної інформації;
- отримує потрібну інформацію і зберігає її в зручному для роботи форматі.

При цьому, на наш погляд, саме коло повноважень (функціональних обов'язків) співробітника аудиторської фірми (будь то асистент аудитора, менеджер, партнер з виконання завдання) визначає рівень професійної компетентності і набір професійних здібностей, відображених, в так званих, кластерах компетенції. Кластер компетенцій аудитора - це набір тісно зв'язаних між собою компетенцій (зазвичай від трьох до п'яти в одній зв'язці). Більшість моделей компетенцій аудиторської діяльності включають кластери, що відносяться до:

- інтелектуальній діяльності (наприклад, до збору і аналізу аудиторських доказів);
- діям (наприклад, до складання робочої і підсумкової документації);
- взаємодії (наприклад, до роботи з клієнтами).

Вивчення передових досліджень компетентностного підходу у сфері російської освіти [4, 5, 9] дозволило нам виділити ряд професійних характеристик аудитора, здатного досягти найвищої професійної компетентності. У відповідність з вимогами Європейського співтовариства до ключових компетенцій (компетентностей) професійної освіти стосовно професії аудитора можна віднести наступні:

1) загальна професійна компетентність аудитора - визначається як загальнопрофесійні знання, уміння, навички, здібності, а також готовність їх актуалізувати у сфері аудиторської діяльності;

2) *когнітивна компетентність аудитора* – набір інтелектуальних якостей і здібностей до критичного мислення при виконанні аудиторських процедур, вислову професійної думки в ході аудиторської перевірки, прояву професійного скептицизму, генеруванню і відстоюванню аудиторських версій і тому подібне;

3) соціальна компетентність аудитора – здатність узяти на себе відповідальність за результати аудиту; прояв зв'язаності особистих інтересів з потребами клієнта, фірми і суспільства; вирішення етичних конфліктів і виконання принципів професійної етики аудиторів;

4) комунікативна компетентність аудитора - володіння технологіями усного і письмового спілкування на різних мовах, в т.ч. і комп'ютерного програмування; володіння інформаційними технологіями і критичне відношення до інформації, поширюваної ЗМІ і т.п.;

5) спеціальна компетентність аудитора – здібність до постійного професійного розвитку і вдосконалення, підготовленість до самостійного виконання професійних дій, оцінки результатів своєї праці.

Викликає інтерес для наукового дослідження *когнітивна складова в аудиті*. По суті – це професійна адаптація пізнавально-розумових процесів в практичній аудиторській діяльності, що має високий ступінь невизначеності і що вимагає критичного способу мислення. На перший план в сучасних вимогах до аудиторів виходить формування *професійного компетентного судження*. Саме воно (судження) є основним при вислові аудиторської

думки, відображеної в аудиторському висновку (звіті). Та не кожен член групи з виконання завдання з надання впевненості може мати право висловлювати професійне судження. Тому категорію «професійне судження аудитора» треба, на наш погляд, відносити не тільки до складових характеристик компетентності аудитора, але й до професійних компетенцій.

На основі вишеуказаного, представляється можливим пов'язати професійно-когнітивні здібності аудитора з компетентністю, компетенцією і професійним судженням аудитора (рис. 1).

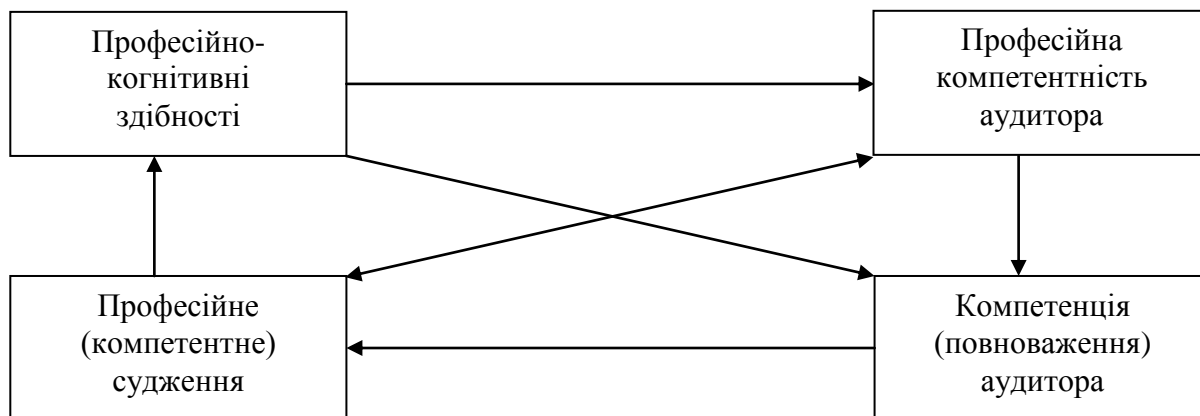


Рис. 1. Модель компетентностного підходу в аудиті

Охарактеризуємо даний взаємозв'язок. Чим вище професійні здібності аудитора, особливо їх когнітивна складова (здібність до критичного мислення), тим вище професійна компетентність.

У свою чергу, найбільші повноваження (компетенції) має та особа, яка володіє найвищими здібностями і компетенцією, що дозволяє не тільки виконувати аудиторські процедури, але і здійснювати аналіз аудиторських доказів, проявляти професійний скептицизм в ході перевірки, висловлювати компетентну думку, формувати той або інший вид аудиторського висновку.

При цьому, найбільшу довіру викликає професійне судження того аудитора, який володіє великими знаннями, досвідом, здібностями. У ідеалі, вплив професійно-когнітивних здібностей аудитора на професійне судження повинен бути більше, ніж на професійну компетентність аудитора в цілому, оскільки кінцевий результат аудиту (аудиторської перевірки) залежить безпосередньо від компетентного судження конкретного аудитора, тобто його уміння правильно сформулювати аудиторську думку про достовірність фінансової звітності, що перевіряється.

Треба пояснити, що термін «когнітивний» походить від латинського «cogniscere» - знати, пізнавати [6, с.135]. Когнітивна наука, яка в «Новій філософській енциклопедії» визначається як «комплекс наук, що вивчають свідомість і вищі розумові процеси на основі застосування теоретико-інформаційних моделей» [7, с. 264].

Когнітивні дослідження є одним з напрямів сучасної світової науки. Технонаука, що є основним джерелом технологічних інновацій, включає нано-, біо-, інформаційні і когнітивні

технології (NBIC – конвергенції). При цьому останні почали розвиватися пізніше трьох останніх, але можуть представляти найбільш серйозний виклик сучасної цивілізації, на думку російського вченого І.В. Черникової.

Когнітивна наука інтегрує дані різних наук, зокрема, моделювання Штучного Інтелекту, лінгвістики, нейронаук, філософії і психології. Актуальність когнітивізму визначається особливостями розвитку сучасного суспільства: переходу від інформаційного суспільства до суспільства, заснованого на знанні. При цьому акцентується соціально-практична орієнтованість науки в ХХІ столітті. Виникають нові напрями в існуючих науках: когнітивна математика, когнітивна географія.

При цьому в останні два десятиліття когнітивні дослідження настільки розширили своє проблемне поле, що зараз правильніше говорити саме про когнітивний підхід: маються на увазі дослідження самих різних предметностей, у тому числі і вирішення традиційних для певної науки проблем, але методами, що враховують когнітивні аспекти, в які включаються процеси сприйняття, мислення, пізнання, розуміння і пояснення.

Резюмуючи вищесказане, на наш погляд, можна говорити про правомірне використання в аудиторській науці когнітивного підходу, зокрема стосовно професійних компетенцій аудитора та професійного судження тощо.

Таким чином, слід відзначити, що дослідження професійної компетентності аудитора вимагає глибшого вивчення не тільки в аспектах досягнення, але і підтримки необхідного рівня, що може відобразитися в наступних проблемних питаннях (табл. 3).

Таблиця 3

Проблемні питання досягнення і підтримки професійної компетентності аудитора

<i>Рівень</i>	Проблемні питання
Методологічний	Розробка концептуальної моделі професійної компетентності аудитора
	Уточнення критеріїв компетентності аудитора
	Застосування когнітивного підходу до компетентності аудитора
Теоретичний (методичний)	Уточнення складових елементів компетентності аудитора
	Розробка положень з професійного судження аудитора
	Визначення видів оцінки досягнення рівня компетентності
Організаційний	Розробка функціональної карти компетентності аудитора (внутрішньофірмового стандарту)
	Розробка форми звіту з компетентності в умовах використання ПЕВМ
	Вдосконалення форм підтримки компетентності аудитора

Таким чином, в результаті проведеного дослідження було встановлено, що існує чіткий взаємозв'язок між категоріями «професійні здібності», «професійна компетентність аудитора», «професійне судження аудитора». Компетенції аудитора розглянуті в аспекті повноважень членів аудиторської групи з виконання завдання, де головною є судження аудитора. Сформульовані види завдань на методологічному, методичному і організаційному рівні щодо професійної компетентності аудитора та когнітивного підходу в аудиті, які підлягають подальшому вивченню і обговоренню в професійному середовищі.

Література

1. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної Федерації Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. – Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 123 с.
2. Концептуальная основа международных стандартов образования профессиональных бухгалтеров / Международная федерация бухгалтеров. – 2009. / [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.kz-adviser.kz/download/Framework_IES.pdf
3. Международный стандарт образования 8 «Требования к компетентности специалистов по аудиту». Международная федерация бухгалтеров // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ifac.org>.
4. Ильязова М.Д. Компетентность, компетенция, квалификация - основные направления современных исследований // Профессиональное образование. Столица. – № 1. – 2008 / [Электронный ресурс] – Режим доступа: (<http://www.sibcol.ru/index.php?option>
5. Зимняя И.А. Ключевые компетенции – новая парадигма результата образования. – / [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://quality.petsu.ru/file/74>
6. Краткий словарь когнитивных терминов / под общей редакцией Е.С. Кубряковой. – М.: Филол. ф-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 1997. – 245 с.
7. Меркулов И.П. Когнитивная наука / И.П. Меркулов // Новая философская энциклопедия в четырех томах. – Т.2. – М., 2001. – С.264.
8. Пожарицкая И.М. Конвергенция образования бухгалтеров и аудиторов / И.М. Пожарицкая / Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління [Текст]: Міжнар. наук.-практ. конф., 2012 р., 1-3 черв, м. Судак: [матеріали]. – Сімферополь: ДІАЙПІ, 2012. – С.178-179.
9. Хуторской А.В. Определение общепредметного содержания и ключевых компетенций как характеристика нового подхода к конструированию образовательных стандартов./ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.eidos.ru/journal/2002/0423.htm>

2.3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ОЦІНКИ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Ринкова економіка, що характеризується конкурентною боротьбою та невизначеністю кон'юнктури, досягнення стійкого стану підприємства та його ефективного функціонування потребує вирішення багатьох складних задач. Однією з них є кількісна та якісна характеристика наявних та прихованих можливостей, їх здатність адекватно реагувати на швидкоплинну ринкову ситуацію, що визначають потенціал підприємства, який є основою формування потенціалу галузей національного господарства та економіки в цілому.

Виробничий потенціал підприємства являє собою систему взаємопов'язаних елементів, які виконують різні функції в процесі забезпечення виробництва продукції та досягнення інших цілей розвитку підприємства. Виробничий потенціал грає значну роль для підвищення конкурентоспроможності промислового підприємства, так як оцінка та сформоване на її основі ефективно управління виробництвом дозволять отримати позитивний ефект від використання наявних ресурсів.

Тому виробничий потенціал є поліструктурною системою, до складу якої входять:

- потенціал землі та природно-кліматичні умови;
- потенціал основних засобів;
- потенціал оборотних фондів;
- потенціал нематеріальних активів;

- потенціал технологічного персоналу [4].

Прийняття ефективних управлінських рішень, оцінка ступеня ризику ведення бізнесу та виявлення конкурентних переваг підприємства, розроблення на цій підставі стратегії розвитку та формування програм, що сприяють досягненню довгострокових цілей розвитку неможливе без визначення й оцінки потенціалу суб'єкта господарювання, без визначення та врахування в процесі проведення оцінки виробничо-господарської діяльності її пріоритетних напрямків.

Питання оцінки потенціалу суб'єкта господарювання цікавили багатьох вітчизняних та зарубіжних економістів, серед яких можна виділити Абалкіна Л.І., Андрійчук В.Г., Ковачева З., Головіна С., Ареф'єва О.В., Василенко Ю.В., Гончарова В.М., Должанського І.З., Донця Ю.Ю., Жарова А.В., Репіну І. М., Федоніна О. С., Хохлова М.П. та ін. Закордонні економісти також не лишилися осторонь цієї проблеми. Найбільшу увагу їй приділили такі вчені як Мак Гоуэн К., Марка Д., Нівен П.Р., Портер М., Райан Б., Бах С., Каплан Р., Нортон Д., Ліндлар Л.

Але теоретичне підґрунтя щодо визначення економічної сутності потенціалу в цілому та виробничого потенціалу в його складі є недостатнім і питання щодо практичного застосування методологічних прийомів, які застосовуються в процесі його оцінки ще не повністю вирішені або залишаються дискусійними. Така недосконалість методологічного забезпечення не дозволяє різносторонньо вивчити виробничий потенціал підприємства з точки зору забезпечення ефективності його функціонування в поточному періоді та в перспективі за умови створення умов реалізації стратегії розвитку, визначення практичної значущості економічного оцінювання виробничого потенціалу підприємства з урахуванням галузевих особливостей та внутрішніх і зовнішніх чинників, що впливають на його формування та оцінку, а також розроблення ефективних оптимальних рекомендацій з поліпшення використання виробничого потенціалу.

Оцінка підприємства означає визначення в грошовому вимірі вартості, що може бути найбільш вірогідною продажною ціною і повинна відображати обидві якості підприємства як товару: його корисність і затрати, необхідні для цієї корисності [5]. При визначенні корисності, в залежності від інтересів споживача або покупця підприємства визначаються відновна, ліквідаційну, інвестиційну, балансову, податкову, залишкову, утилізаційну вартості та вартість заміщення і вартість відтворення підприємства та інші.

Оцінка виробничого потенціалу – це результат визначення і аналізу якісних та кількісних характеристик, а також процесу управління ним, що передбачає використання сформованого рівня науково-технічного та техніко-технологічного прогресу [1]. Вона передбачає врахування його об'єктних (кількісна оцінка) та суб'єктних (якісна оцінка) складових.

Оцінка потенціалу має проводитися в тісному взаємозв'язку та взаємозалежності основних елементів його процесу, до яких можна віднести об'єкт та суб'єкт оцінки, критерії, показник (система), одиниці (шкала) вимірювання та оцінка, в певній послідовності при чіткій організації.

При проведенні оцінки потенціалу підприємства необхідно врахувати фактори макро- та мікрорівня, до яких відносяться попит, дохід (прибуток), час,

ризик, контроль, ліквідність, співвідношення попиту та пропозиції та наявність альтернативних можливостей для інвестицій.

В процесі проведення оцінки визначається кінцевий результат діяльності на підставі аналізу якісних та кількісних характеристик об'єкта із урахуванням керуючих та керуємих систем. Метою проведення оцінки потенціалу є визначення досягнутих цілей підприємством, підвищення результативності виробництва та ефективності управління підприємством, розроблення та реалізація стратегій розвитку, визначення кредитоспроможності підприємства, ступеня їх сталості та цінності фінансового іміджу, результативного страхування, оптимального оподаткування, з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень та активізації інноваційної та інвестиційної діяльності. В залежності від мети дослідження об'єктами оцінки можуть бути нерухомість підприємства, машини та обладнання або нематеріальні активи (табл.1).

Характеристика структури та оцінка виробничого потенціалу передбачає визначення розміру й структури відособлення ресурсів, та структури ресурсів що використовуються (табл.1).

Таблиця 1

Характеристика об'єктів оцінки виробничого потенціалу підприємства

№	Об'єкт оцінки	Передумови оцінки	Мета оцінки
1	Нерухомість	<ul style="list-style-type: none"> • продаж певної частини нерухомості; • отримання кредиту під заставу нерухомості; • передача нерухомості в оренду; • оформлення частини нерухомості як внеску в статутний капітал іншого підприємства; • оцінка при розробці бізнес-планів пр. реалізації інвестиційного проекту. 	<ul style="list-style-type: none"> • позбутися частини майна, що не використовується; • розрахунок з кредиторами; • розрахунок з партнерами при нанесенні їм збитків.
2	Машини та обладнання	<ul style="list-style-type: none"> • продаж окремих одиниць обладнання, приладів та оснащення; • оформлення застави під будь-яку частину майна; • страхування майна; • передача майна в оренду; • організація лізингу машин та обладнання; • оформлення машин та обладнання як внеску в статутний капітал іншого підприємства; • оцінка вартості машин та обладнання при реалізації інвестиційного проекту. 	<ul style="list-style-type: none"> • позбутися від непотрібного фізично або морально застарілого обладнання; • заміна на більш прогресивне та екологічне обладнання; • збереження угод кредиту.
3	Нематеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> • перепродаж, придбання нематеріальних активів іншою фірмою; • збільшенні збитків, завданих діловій репутації підприємства з боку інших підприємств; • використання їх внеску в статутний капітал; • визначення вартості нематеріальних активів, гудвілу для загальної оцінки вартості підприємства. 	<ul style="list-style-type: none"> • створення чи придбання нематеріальних ресурсів; • оформлення права виключного користування чи прийняття рішення про відмову від правового захисту; • ранжировка альтернативи розвитку підприємства; • формування портфеля підприємницьких ідей і визначення їх цільових пріоритетів.

Дослідження структурних характеристик потенціалу передбачає визначення масштабу потенціалу та його просторового розміщення, характеру діяльності, що

здатен виконувати виробничий потенціал та ступеня замкненості. Все це передбачає оцінку його результативності, що визначається на підставі визначення співвідношення рівня задоволення споживачів, рівня конкурентоспроможності підприємства і продукції та ефективності ресурсовикористання.

Крім того вивчення виробничого потенціалу неможливе без визначення цільової оцінки виробничого потенціалу підприємства, що передбачає оцінку рівня відповідності потенціалу підприємства тим цілям, які поставлені керівниками на перспективу [5]. Для цього необхідно виявити вплив чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на формування методів та обґрунтування критеріїв оцінки виробничого потенціалу на підставі принципів та їх оптимальної класифікації, спрямованих на підвищення ефективності роботи та використання обґрунтованих методичних підходів щодо оцінювання потенціалу підприємства на основі структурно-морфологічного аналізу з поділом на окремі сфери розвитку із урахуванням змін.

Вирішення поставлених задач дозволить узагальнити підходи до комплексної оцінки потенціалу підприємств та розробити графоаналітичну модель такої оцінки із врахуванням галузевих особливостей та розробити методику вибору стратегічних напрямків підвищення потенціалу внутрішнього середовища підприємства з урахуванням впливу факторів зовнішнього середовища [3].

Для визначення розміру виробничого потенціалу в різних концепціях використовують різні підходи (табл.2.).

Таблиця 2

Характеристика підходів щодо оцінки потенціалу підприємства

<i>Підхід</i>	<i>Переваги підходу</i>	<i>Недоліки підходу</i>	<i>Методи, що застосовуються</i>
Доходний (результатний) підхід – оцінює вартість об’єкта на засаді величини чистого потоку позитивних результатів від його використання	<ul style="list-style-type: none"> • враховує майбутні очікування щодо діяльності та розвитку підприємства як цілісного комплексу; • враховує ринковий аспект для певного об’єкта (через ставку дисконту або коефіцієнта капіталізації). 	<ul style="list-style-type: none"> • трудомісткість прогнозування; • суб’єктивний характер аналітичних процедур формування ставок дисконтування та капіталізації; • результати мають імовірнісний характер. 	<ul style="list-style-type: none"> • метод прямої капіталізації доходів; • метод дисконтованих грошових потоків; • метод оцінки вартості бізнесу на базі опціонів; • метод економічного прибутку; • метод додаткових доходів.
Витратний (майновий) підхід – визначає вартість об’єкта за сумою витрат на його створення та використання	<ul style="list-style-type: none"> • можливість обліку впливу виробничо-господарських факторів на зміну вартості активів; • аналіз варіантів найліпшого та найефективнішого використання 	використання методів витратного (майнового) підходу до оцінки не дає інформації про фінансові результати роботи підприємства, які є функцією його операційної (основної), фінансової й	<ul style="list-style-type: none"> • простий балансовий метод; • метод порівняльної одиниці; • метод поділу за компонентами; • метод вартості заміщення; • метод

1	2	3	4
	<ul style="list-style-type: none"> • майна підприємства; • оцінка за умови малоактивного та нерозвинутого ринку капіталу, майна тощо; • розрахунки оцінки вартості підприємства обґрунтовані, оскільки спираються на фінансові й облікові документи. 	<ul style="list-style-type: none"> • інвестиційної діяльності, що насамперед може зацікавити інвестора; • відбивається минула вартість, не враховується здатність та можливі перспективи розвитку підприємства з урахуванням впливу ринкових факторів; • витратні методи оцінки не дають змогу прослідкувати зв'язок між фактичними та майбутніми результатами діяльності підприємства; • не може бути використаний для оцінки для всіх без винятку об'єктів. 	<p>ліквідаційної вартості;</p> <ul style="list-style-type: none"> • метод нагромадження активів; • метод скоригованих чистих активів; • метод кількісної діагностики.
<p>Порівняльний (ринковий) підхід – визначає вартість на базі зіставлення з аналогами, що вже були об'єктами ринкових угод</p>	<p>основна увага приділяється чинникам оточення та функціональним особливостям, а результати використання об'єкта та витрати на їх досягнення мають другорядний (допоміжний) характер</p>	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність абсолютних аналогів окремих елементів потенціалу, тому використовуються різні механізми коригування вартості аналога; • складність розрахункових процедур для встановлення адекватних поправок проти аналога; • ігнорування перспектив розвитку підприємств в майбутньому. 	<ul style="list-style-type: none"> • метод ринку капіталу; • метод угод; • метод галузевих коефіцієнтів; • метод мультиплікаторів порівняння; • метод галузевих співвідношень; • метод аналогових продаж чи ринку капіталу.

*узагальнено автором на підставі [2,4,5]

Кожен із перелічених підходів має певні особливості застосування. Так методичні прийоми витратного підходу передбачають ресурсну оцінку всіх складових цілісного земельно-майнового та соціально-організаційного комплексу підприємства на підставі обліку всіх витрат, необхідних для його відтворення та/або заміщення на конкретну дату в робочому стані.

Вартісна оцінка потенціалу підприємства дає можливість не тільки визначити його величину, а й репрезентувати наслідки його використання в умовах конкурентного ринку. Від того, наскільки об'єктивно зроблена вартісна оцінка залежить реалізація економічних інтересів суб'єктів підприємницької та інших видів діяльності, де створюється прибуток і досягається соціальний ефект. Ціллю такої оцінки мають бути інвестиційні процеси, кредитування,

продаж нерухомості, обладнання, нематеріальних активів, страхування, оренда, лізинг, оформлення майна як внесок до статутного фонду підприємства, реструктуризація, розроблення плану розвитку підприємства тощо [2].

В основу витратного методу покладено принцип корисності і заміщення. Він ґрунтується на тезі, що потенційний покупець не заплатить за об'єкт більшу ціну, ніж його можливі сукупні витрати на відновлення об'єкта в поточному стані та в діючих цінах, що забезпечуватиме його власнику подібну корисність [3].

Витратний підхід найчастіше використовується при оцінці нерухомості, але, як правило, не застосовується для оцінки унікальних об'єктів, що мають історичну та духовну цінність.

При визначенні вартості потенціалу підприємства згідно з витратними позиціями враховуються витрати на створення об'єкта, прибуток продавця, сума нагромадженого зносу на підставі застосування методів формування кошторисів та оцінки нагромадженого зносу та утілює можливості підприємства в окремих сферах бізнесу чи його елементах. Найбільш специфічним елементом витратних методів оцінки потенціалу є різновиди кошторисів, серед яких традиційно виділяють локальні, об'єктні та зведені кошториси. При складанні кошторисів всіх рівнів використовують метод аналогових об'єктів, ресурсний, ресурсно-індексний, базисно-індексний, базисно-компенсаційний методи визначення витрат.

Визначення вартості підприємства відповідно до даного методу включає етапи показані на рисунку 1.

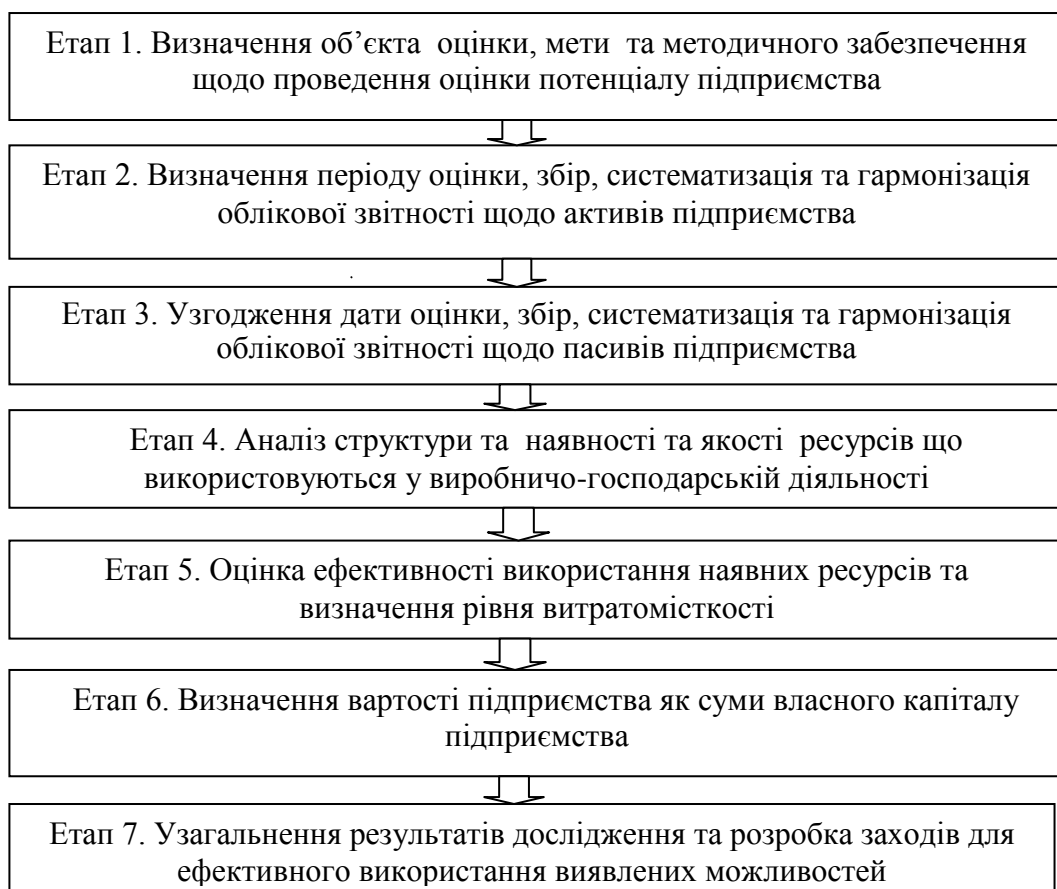


Рис.1. Алгоритм визначення вартості підприємства відповідно до витратного методу (удосконалено автором на підставі [2,4,5])

Такий процес визначення вартості підприємства є найпростішим, але й найменш точним через те, що визначена на його основі вартість підприємства лише відтворює розмір власного капіталу, витраченого для створення об'єкта оцінки і не враховує досвід, поточний стан і перспективи його діяльності, повністю ігноруючи ринкові фактори.

В основу методів порівняльного підходу покладено припущення про те, що суб'єкти ринкових відносин укладають угоди по аналогії із заведеними традиціями чи колишнім досвідом [4]. При визначенні величини виробничого потенціалу із застосуванням цих методів необхідно вартість потенціалу аналога корегувати на абсолютну величину поправок за всіма визначеними параметрами. Всі можливі параметри порівняння поділяються на загальні показники сфери діяльності підприємства, показники масштабу діяльності, показники фінансово-економічного стану, показники якості менеджменту та показники ринкової позиції.

Найбільшого поширення у вітчизняній оціночній практиці набув метод мультиплікаторів, що відображають взаємозв'язок між ринковою вартістю та фінансово-економічною оціночною базою підприємства. Серед представлених мультиплікаторів найчастіше використовуються цінові (коефіцієнти, що відображають співвідношення між ринковою ціною аналогічного бізнесу і базовими показниками), які поділяються на інтегральні (ціна/прибуток, ціна/грошовий потік, ціна/дивіденди тощо), одномоментні (ціна/балансова вартість, ціна/чиста вартість активів) мультиплікатори. Але мета дослідження, наявне інформаційне забезпечення передбачають використання і інших видів оціночних мультиплікаторів, таких як фінансові (прибуток/інвестований капітал, власний капітал/позиковий капітал тощо).

Методичні прийоми результативного підходу базуються на визначенні співвідношення вартості об'єкта оцінки та можливостей його ефективного використання і виходять з позицій корисності певних можливостей об'єктів. Умовами застосування методичних прийомів цього підходу оцінки є, в першу чергу, наявність незмінного потоку доходу, його постійність, змінність потоків доданої вартості та наявність витрат на майбутній розвиток тощо.

Але всі методичні прийоми оцінки виробничого потенціалу передбачають визначення сукупності виробничих ресурсів, що визначають його величину як суму фізичних і вартісних оцінок окремих його складових, вивчення раціональної структури потенціалу підприємства виходячи з прогресивних норм і нормативних співвідношень, заданих найбільш досконалими технологіями, організацією виробництва загалом і окремих підсистем підприємства, що використовуються в галузі та визначення відповідності наявного потенціалу досягненню поставлених цілей, визначає його величину як рівень відповідності окремих складових потенціалу необхідному, дещо ідеальному уявленню про склад, структуру та механізми функціонування потенціалу для забезпечення конкурентоспроможної підприємства.

В цьому випадку необхідно врахувати всі види ресурсів, що використовуються у виробничо-господарській діяльності, а саме матеріально-технічні ресурси (з окремим дослідженням знярядь і засобів праці), трудові ресурси, енергетичні та інформаційні ресурси, фінансові (грошові) ресурси. Кожен з окремих видів ресурсів

має свій внесок у формування кінцевих результатів, тому потрібно враховувати, вивчати та формувати структуру ресурсів з метою досягнення максимальних у поточних умовах результатів. До структуроутворюючих елементів потенціалу також можна віднести технологію та організацію.

Оптимізація структури потенціалу здійснюється з урахуванням різних рівнів деталізації підсистем та їхніх елементів, що визначає взаємозалежність та взаємозумовленість між потребами та можливостями при залученні ресурсів, формуванні різних ланок, де їх використовують тим або іншим чином [1].

У рамках реалізації всіх зазначених підходів до оцінки виробничого потенціалу підприємства найбільш інформативними визначені наступні методи його оцінки: графоаналітичний метод, метод інтегральної оцінки.

Комплексна оцінка виробничого потенціалу передбачає визначення його рівня якості, що базується на узагальненні певних характеристик виробничого потенціалу (рис. 2).

Отже, комплексна оцінка потенціалу підприємства проводиться на підставі сукупного використання всіх методичних прийомів на основі визначення середньоарифметичного еквіваленту вартості об'єкта з урахуванням вагомості отриманих результатів. Процес гармонізації отриманих величин є імовірнісним розрахунком ринкової вартості, величина якої перебуває в межах від мінімальної до максимальної розрахункової вартості об'єкта і базується на логічних наукових висновках на підставі аналізу вартісноутворювальних факторів, перевірки розрахункових процедур тощо.

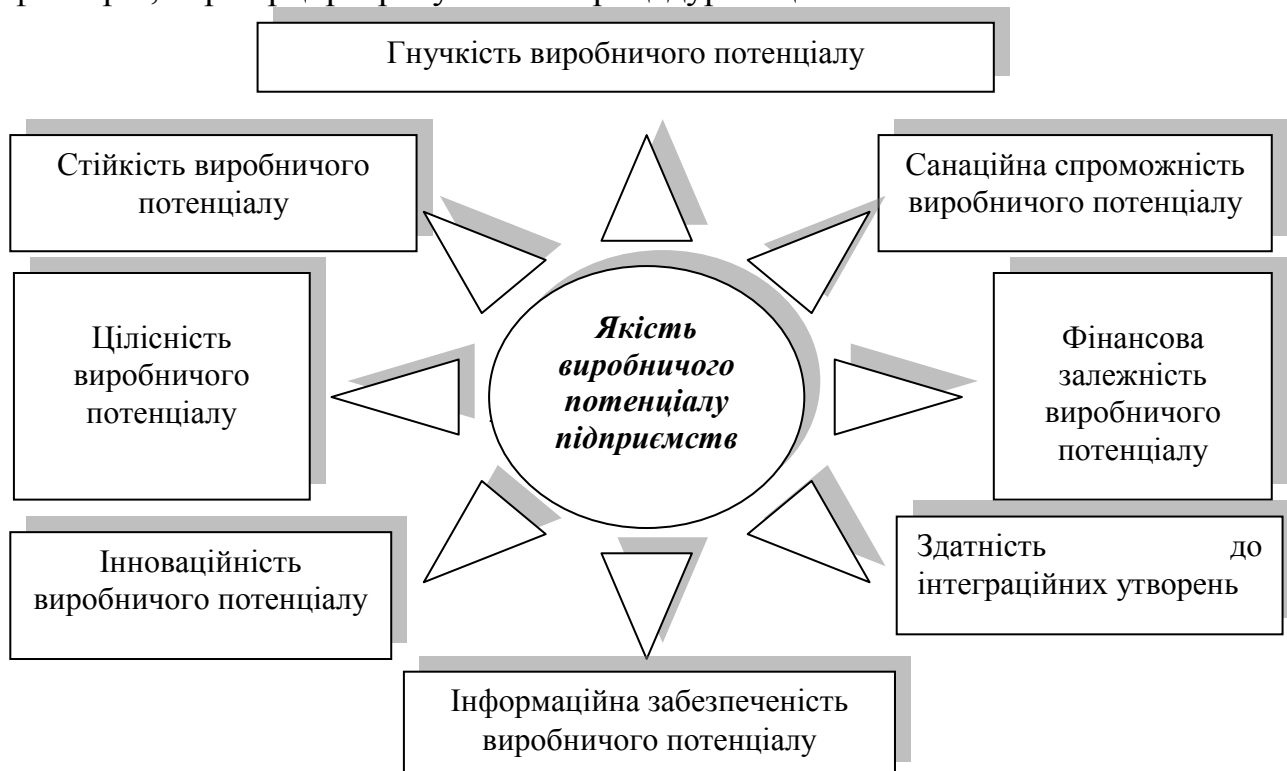


Рис.2. Схема комплексної оцінки якості виробничого потенціалу (удосконалено автором на підставі [2,4,5])

Таким чином вибір методологічного апарату оцінки виробничого потенціалу залежить від галузевих особливостей суб'єкта господарювання, що

суттєво впливають на формування та реалізацію стратегії розвитку підприємства при визначенні якості виробничого потенціалу як особливої економічної характеристики.

Аналіз стану економіки в цілому і її окремих галузей дозволив визначити, що економічний потенціал в цілому та його складові вимагають поліпшення як використання, так і відтворення.

Аналіз більшості галузей харчової промисловості встановив низький рівень відновлення основних засобів, втрату власних обігових коштів і змушене скорочення персоналу через зниження обсягів виробництва, підвищення рівня витратомісткості, зниження величини прибутку та рівня рентабельності. Це дозволило визначити необхідність проведення глибокого аналізу для виявлення причин, що обумовили ці явища. Однак використання традиційних методів виміру, оцінки й аналізу для вивчення глибинних процесів, що протікають у кругообігу виробничого потенціалу, в даний час недостатньо [2].

Отже, визначення принципів і складових організаційно-економічного механізму відтворення виробничого потенціалу дозволить узагальнити методичні підходи до його оцінки ефективності використання та сприятиме управлінню ним, розробити систему заходів щодо зміцнення потенціалу через систему формування конкурентних переваг.

Література

1. Квятковська Л.А. Основні положення методики оцінки виробничого потенціалу машинобудівного підприємства / Л.А. Квятковська // Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції [«Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання»], (Київ, 27 – 28 травня 2010 р.) / МІБО КНЕУ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – С. 110 - 113.
2. Осіпов П.В. Інтегральний виробничий потенціал промислового підприємства: концепція виміру та оцінки // Вісник соціально-економічних досліджень. Випуск 15. – Одеса: ОДЕУ. – 2003. – С. 233–238.
3. Рудька В. И., Бородин М. В. Проблемы воспроизводства основных производственных фондов коксохимической промышленности Украины // УглеХимический журнал.- Харьков: УХИН, 1999.- № 7.- С. 22-25.
4. Федонін О.С., Репіна І.М., Олексюк О.І. Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навч. посібник. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 316 с.
5. Хомяков В.І., Белінська В.М., Федоренко О.В. Потенціал і розвиток підприємства. – К. : Кондор. 2012. – 432с.

2.4. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ: ВІТЧИЗНЯНА ЕВОЛЮЦІЯ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

У Київській Русі, яка, за визначенням переважної більшості вітчизняних і зарубіжних істориків, є зародком теперішньої України, податки стягувались в основному у формі загальнодержавних зборів, переважно натуральних. Основним їх призначенням була оборона князівства від зовнішньої агресії кочових племен. Крім того міські громади Київської Русі, як і інших середньовічних європейських держав, встановлювали збори з населення, котрі можна вважати праобразом місцевих податків і котрі спрямовувалися на розв'язання найважливіших громадських проблем у містах [1, с. 41].

Місцеві податки на території сучасної України регулярно почали сплачуватись у XVI-XVII століттях, коли наш народ був під владою Речі Посполитої та Московської держави.

Важливим етапом становлення системи місцевих податків у Європі було утвердження інституту місцевого самоврядування буржуазної епохи. Ці процеси поширились і на Російську імперію та українські землі, які на той час перебували в її складі.

Місцеві збори й повинності було скасовано в 1917–1918 рр., після ліквідації російськими та українськими більшовиками земського місцевого самоврядування. В Українській Народній Республіці доби Центральної Ради було здійснено спроби українізації земського місцевого оподаткування [1, с. 42].

Процес становлення місцевих податків і зборів як інституту місцевих фінансів розпочався після 1990 р. із здобуттям Україною незалежності.

Основні етапи становлення і розвитку системи місцевих податків і зборів у вітчизняній податковій практиці.

1 етап (кінець XVI – початок XIX ст.). Застосовувалася форма оподаткування населення у вигляді місцевих повинностей, які стягувалися переважно в натуральній (дорожня повинність, тяглова повинність, повинність з розміщення військ і забезпечення їх провіантом і т.д.) і, тільки у виняткових випадках, у грошовій формі. Центральна влада не мала повної інформації про реальні обсяги зборів, що встановлювалися місцевою владою.

2 етап (початок XIX – початок XX ст.). У цей період майже всі українські землі опиняються під владою Російської імперії, в якій здійснюється процес законодавчого оформлення структури земських податків і зборів, що стягуються в грошовій формі, в рамках системи державних податків і формується реальна податкова база міських і земських бюджетів.

На кінець XIX ст. надходження по земських зборах складають понад дві третини доходів земств і використовуються на утримання земських органів самоврядування, поліції, шкіл, лікарень. У структурі надходжень по земських зборах близько 80 % дають податки з земель, решта зборів справляються в основному у вигляді обтяження нерухомого майна і промислових (патентних), торгових документів, а також подушного збору (обмеженого визначеною нормою).

Система місцевих податків і зборів отримує найбільш суттєвий розвиток: остаточно формується реальна податкова база, необхідна для реалізації інтересів місцевого самоврядування. Цілі і завдання місцевої влади законодавчо закріплені; встановлені їх пріоритети і повноваження і, найголовніше, чітко визначена потенційна податкова складова, в якості основи місцевих бюджетів, яка формує основний обсяг фінансових коштів, що забезпечують виконання покладених на місцеві органи соціально-економічних функцій.

У рамках фінансової системи Російської Імперії протягом другої половини XIX століття складається багатоланкова структура місцевого податкового обкладення, що включає: земське оподаткування (на потреби повітових і губернських земств), міське оподаткування, а також волосні і сільські збори.

Земській владі надається право в розподілі отриманих податкових і неподаткових доходів на: безкоштовне медичне обслуговування населення, на

народну освіту, на ремонт і будівництво доріг, на благоустрій територій, на утримання мирових суддів та земського управління, на формування інфраструктури та інші громадські потреби.

Місцеве самоврядування в дореволюційній Росії мало реальну фінансову базу, необхідну для коригування соціально-економічної ситуації в рамках даної території і в інтересах її жителів. Зрілість і фінансова стійкість систем місцевого самоврядування отримала своє підтвердження в роки I Світової війни, забезпечивши відносну стабільність фінансування соціальних потреб корінного та евакуйованого населення, госпіталізації поранених, матеріальної підтримки вдів, сиріт, функціонуванні мережі господарських управлінських структур.

3 етап (1917–1920 рр.) можна розглядати як час розпаду системи місцевого оподаткування, обумовлений глобальною кризою грошової та податкової державних систем, що підтверджується прийняттям Радою Народних Комісарів у 1920 р. Постанови про скасування поділу бюджету на загальнодержавний і місцеві.

4 етап (1921–1937 рр.) включає процеси фактичного відновлення, розвитку та послідовного вдосконалення фінансової самостійності місцевих бюджетів та відповідної їм системи податкового забезпечення.

У 1921 р. децентралізація всього господарського управління з переходом до нової економічної політики (НЕП) вимагала децентралізації і в бюджетній системі. Починаючи з 1922 року місцеві бюджети – губернські (обласні), повітові, міські та волосні – стали створюватися окремо від загальнодержавних і будувалися за принципом покриття місцевих витрат місцевими коштами. Відбулося відновлення, а потім і розширення податкової бази місцевих бюджетів. Вона включала до 25 місцевих податків і податкових зборів і надбавки до семи державних податків: введення їх губернськими і повітовими з'їздами Рад.

Однак, у другій половині 20-х років, в період згорання НЕПу, право на фінансову незалежність місцевих органів управління було значно урізано: в кінці 1926 року ЦВК СРСР встановив нову форму регулювання місцевих бюджетів, при якій центральні органи отримали можливість впливати не тільки на обсяг місцевих бюджетів, але й на їх внутрішню структуру.

На рубежі 20–30-х років вирішення нових економічних завдань, що виникли у зв'язку з індустріалізацією країни і колективізацією сільського господарства, вимагало змін в області фінансів. Інтереси місцевих громад були підпорядковані загальним державним завданням і полягали в мобілізації всіх можливих ресурсів для фінансування індустріальних перетворень. Завдання по вишукуванню нових дохідних джерел і концентрації коштів у державному бюджеті вимагали трансформації роботи всіх ланок фінансової системи. Цим цілям була підпорядкована і система регулювання місцевих бюджетів. Саме в цей час відбувся масовий голодомор українських селян.

Включенням у 1937 р. місцевих бюджетів в єдину структуру державного бюджету завершився процес перетворення структур самоврядування в низову управлінську ланку адміністративного державного апарату. У підсумку, збережений на папері інститут місцевого самоврядування, втративши свою фінансову самостійність, фактично перестав існувати.

5 етап (1938–1991 рр.). Дохідна база місцевих бюджетів формувалася, головним чином, з надходжень від державних господарських об'єктів (близько 80 %) і дотацій держбюджету, а місцеві податки і збори мали лише допоміжну роль, складаючи не більше 3–5 %.

Тим не менш, в рамках даного етапу необхідно особливо виділити роки Великої Вітчизняної війни та відновного післявоєнного періоду, коли в дохідній структурі бюджетів сільських, селищних рад та виконкомів малих міст був знову відновлений ряд місцевих податків і зборів, включені ряд державних податків і відрахування від податків з населення, що проживало на даній території. Це дозволило в умовах обмеження фінансових надходжень з центру забезпечити мінімальний обсяг фінансування соціальних потреб корінного і евакуйованого населення.

Однак навіть в рамках цього періоду, як і в наступні, чотири десятиліття, Радянський Союз з точки зору міжбюджетних відносин залишався жорстким централізованим утворенням. Для всіх елементів бюджетної системи був характерний високий рівень залежності від вищестоящої адміністративної ланки. Для місцевих бюджетів в цій системі визначалася роль розрахунково-касового підрозділу республіканських бюджетів.

У 1984 р. ухвалено указ Президії Верховної Ради УРСР „Про самооподаткування сільського населення”, відповідно до якого встановлено такий порядок самооподаткування сільського населення. Рішення про його запровадження приймає схід села більшістю голосів осіб, яким виповнилося 18 років; кошторис витрат і доходів із самооподаткування затверджує сільська рада, а кілька сільських рад отримують право об'єднувати кошти від самооподаткування за власними рішеннями для здійснення спільних заходів [1, с. 42–43].

6 етап (1991–2010 рр.) – від зародження незалежної держави до прийняття Податкового кодексу України, можна розглядати як новий етап відродження структур місцевого самоврядування. В ході його розвитку спостерігалися процеси становлення міжбюджетних відносин, пошук оптимальних меж податкової бази місцевих бюджетів, спроби упорядкування структури місцевих податків і зборів на рівні законодавства і практики.

7 етап (2011 р. – дотепер) – після прийняття Податкового кодексу України. Цей період ознаменувався різким реформуванням всієї бюджетно-податкової системи України. Ці кардинальні зміни є недовершеними і тривають дотепер [2, с. 1].

Здатність держави здійснювати притаманні їй функції багато в чому визначається розміром доходів, які вона має. Основними джерелами доходів сучасної держави є: доходи від підприємств, що перебувають у державній власності, від продажу та оренди державного майна, грошова емісія, внутрішні й зовнішні позики, і звичайно податки.

У сучасному розумінні роль податків обумовлена тим, що це економічне, правове і соціальне поняття. У фінансовій науці воно міцно пов'язане з категорією „держава”.

Податки, будучи економічною категорією, мають історичний характер, їх поява пов'язана з самим початковим етапом організації людського суспільства. Вони виникли разом з товарним виробництвом, поділом суспільства на класи і

появою держави, якій потрібні кошти на виконання її функцій: військових, політичних, економічних і соціальних. Розвиток і зміна форм державного устрою супроводжувалося відповідними перетвореннями податкової системи.

Протягом багатьох століть на розвиток податків суттєво не впливали теоретичні погляди. Податки, як правило, формувалися суто з практичних міркувань і знаходилися під великим впливом суб'єктивних чинників, таких як війни, стихійні лиха, бажання влади і т.д.

Поступово розрізнені думки і висловлювання окремих філософів, економістів про податки, їх природу, можливості використання, взаємозв'язку зі стадіями виробництва, обігу, розподілу та споживання стали набувати стрункої, систематизованої форми. У часовому інтервалі це відноситься приблизно до XVIII ст., коли виникли перші податкові теорії.

Податкові теорії фактично є моделями побудови податкових систем держави з різним ступенем узагальнення і класифікуються як:

- загальні теорії податків – відображають призначення оподаткування в цілому;
- приватні теорії податків – досліджують окремі питання оподаткування.

Тема нашого дослідження належить до приватної теорії податків і присвячена проблемі становлення та розвитку місцевих податків. Незважаючи на те, що економічна наука минулого приділяла цим питанням мало уваги, вона залишила якийсь спадок, без аналізу якого неможливо зрозуміти природу місцевих податків, їх місце і роль в економіці окремо взятих поселень, районів і країни в цілому.

До другої половини XIX століття сфера місцевих податків майже не звертала на себе увагу фінансової науки. Україна не маючи власної держави, відповідно не мала власної податкової системи, тому податкова наука в Україні розвивалася в контексті її розвитку в Росії. На рубежі XIX-XX ст. одним з авторів такого роду наукових робіт був видатний вчений, поет, письменник та громадський діяч І. Я. Франко. Питанням фінансів і податків він присвятив близько 40 праць, які актуальні і сьогодні. До числа українських економістів-фінансистів, що досліджували податки належать: М. І. Туган-Барановський – професор Київського університету, який займав посаду міністра фінансів України в уряді Центральної Ради; М. Х. Бунге – професор Київського університету, відомий державний діяч, який обіймав посаду міністра фінансів царської Росії. Можна відзначити внесок М. Добриловського – професора-емігранта Української господарської академії в довоєнній Чехословаччині.

Вперше питання про систему і форми місцевих податків як найголовнішої складової місцевих фінансів було досить докладно розглянуте видатним ученим XIX століття, професором Санкт-Петербурзького університету В. А. Лебедевим. В науковій праці „Місцеві податки. Досвід вивчення теорії та практики місцевого оподаткування” (1880) він розглянув різні точки зору на проблеми організації місцевого оподаткування і узагальнив досвід його розвитку в Англії, Франції і Пруссії. Вибір цих країн не випадковий: він обумовлений тим, що організація місцевих податків у цих країнах мала корінні відмінності [3, с. 38].

Основні питання, що стояли перед фінансовою наукою того часу в сфері організації системи місцевого оподаткування можна сформулювати таким чином:

- наявність або відсутність тісного взаємозв'язку місцевих податків з податками загальнодержавними;
- можливість встановлення місцевих непрямих податків;
- вибір об'єктів оподаткування на місцевому рівні.

Розвиток науки про місцеве самоврядування та господарство в ХІХ ст. проходив під великим впливом англійських вчених-економістів, оскільки в Англії її основні принципи були проголошені не тільки на папері, але й діяли практично в своїй сфері настільки ж самостійно, наскільки і державне управління в своїй. Перше вказівку на основу місцевого фінансового самоврядування ми знаходимо в А. Сміта, він бачить її в тому, що „місцеві й провінційні видатки, що здійснюються виключно для користі даної місцевості, повинні бути покриті обов'язково із місцевих доходів, бо несправедливо покладати на все суспільство ті витрати, користь яких стосується тільки однієї його частини” [4, с. 532].

Під впливом цього гасла в Англії була сформована система самостійних місцевих податків, які стягуються незалежно від існуючої системи державного оподаткування, обов'язки зі збору і контролю за повнотою сплати яких поклалися на органи місцевого управління. При такій постановці питання, ключовим є факт жорсткого розмежування загальнодержавних і місцевих видатків.

Подібний порядок місцевого оподаткування різко критикувався великими представниками фінансової науки Німеччини. Наприклад, німецький професор К. Г. Рау справедливо вважав, що з одного боку своєю різноманітністю і нерівномірністю оподаткування місцеві податки порушують принцип єдності економічного простору країни, а з іншого заохочують місцеві органи влади до зайвих витрат. Він виступав за якомога більшу централізацію фінансових ресурсів, при якій система місцевих податків тісно пов'язана з державною і передбачає встановлення тих же об'єктів оподаткування, платників податків і джерел їх сплати, що і по загальнодержавних податках [3, с. 47].

У такому випадку місцевий податок набуває форми додаткового вилучення відносно державного обкладення. Подібна система фінансового забезпечення місцевого управління була організована у Франції.

Узагальнивши ці радикально протилежні точки зору, можна дійти висновку, що існування місцевого самоврядування з його потребами і відповідними обов'язками здобувати кошти для задоволення потреб, породжує низку прав по відношенню до місцевих фінансів, які можна назвати фінансовою владою самоврядування. Але ця влада в сфері встановлення системи місцевих доходів, впровадження місцевих податків, визначення їх розмірів, строків стягування та інших елементів їх адміністрування, так само як і встановлення певного порядку у місцевому господарстві, складання бюджету, контролю і звітності щодо його виконання повинна бути законодавчо регламентована. Адже будь-які права, в тому числі і права місцевих органів влади повинні ґрунтуватися на законі, а джерелом закону є державна влада.

З цих міркувань виникає ряд питань, які мають принципове значення:

- чи слід вказувати законодавчо суб'єкти та об'єкти податків, надавати можливість вибору системи оподаткування самим місцевим радам або вказувати їм обов'язкову систему податків;

- чи слід встановлювати максимальний розмір ставок місцевих податків;

- чи слід нормувати відношення податків до інших місцевих доходів?

Різними вченими ці питання вирішуються неоднозначно.

Радикально налаштовані вирішують поставлені питання не на користь місцевого самоврядування і вимагають дуже сильного втручання держави, оскільки надання зайвих прав місцевому самоврядуванню може призвести до відвертої сваволі чиновників – занадто великих податкових послаблень одним категоріям платників податків на шкоду іншим.

Інші, навпаки, ставляться до вимоги втручання держави у встановлення системи місцевого оподаткування набагато м'якше. Вони вважають, що чим більше свободи буде надано самоврядуванню на місцях, тим менше у нього буде можливість виправдовувати свою неспроможність при вирішенні питань у межах своєї компетенції.

На нашу думку, істина лежить десь посередині. Безумовно, надавати абсолютні повноваження органам місцевого самоврядування у виборі суб'єктів і об'єктів податків, так само як і в самостійному встановленні конкретних видів податків без їх законодавчого закріплення на державному рівні вкрай нерозумно. Податкова система країни повинна мати єдину законодавчу базу і закритий перелік податків і зборів, включаючи місцеві податки.

За визначенням Податкового кодексу України, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [5, ст. 6].

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [5, ст. 8].

Побудова податкових систем різних країн на основі територіального поділу податкових повноважень і відповідальності розрізняється за масштабами податкової бази, структурою та величиною податків, порядком збору податків, організації податкового контролю, видами відповідальності за порушення податкового законодавства, податковими пільгам і т.д.

У світовій практиці відомі чотири основні підходи до вирішення проблеми розмежування і розподілу податків між бюджетами:

- кумулятивний – поєднання в одній ставці податку своїх ставок кожним рівнем влади (як приклад можна привести Швейцарію, де центр і кантони стягують податки з однієї і тієї ж податкової бази, однак визначається ця база на національному рівні та на рівні кантонів по-різному);

- нормативний – пайовий розподіл доходів від податків між різними рівнями бюджетної системи за нормативами, у відсотках („німецька” модель);
- дистрибутивний – концентрація податкових надходжень спочатку на єдиний рахунок або в фонд і подальший їхній перерозподіл між ланками бюджетної системи. За такою схемою відбувається, наприклад, формування Федерального фонду фінансової підтримки регіонів Російської Федерації і виділення з нього трансфертів депресивним суб'єктам Федерації;
- фіксований – розмежування і закріплення відповідних податків між різними рівнями управління відповідно до принципів податкового федералізму („американська” модель).

У світі немає країни, яка використовує тільки один з вище перерахованих методів. Вони об'єднуються з різним ступенем верховенства одного підходу над іншим. Безсумнівно, що кожний із зазначених способів розмежування і розподілу податків та інших доходів між бюджетами різних рівнів має свої конкретні позитивні і негативні сторони.

Використання однієї форми регулювання податкових відносин може негативно позначитись на функціонуванні податкової системи та формуванні бюджетів різних рівнів. Це пов'язано, зокрема, з тим, що податкова база розподілена по території країни нерівномірно, що створює нерівні стартові позиції для бюджетів. Крім даного фактору також слід враховувати сезонність надходження податків. Податки, які мають сезонний характер формування, не повинні зосереджуватися в одному бюджеті, а повинні бути розосереджені по всіх ланках бюджетної системи.

Виходячи з тих же міркувань, небажано ставити бюджет у велику залежність від одного джерела податку, оскільки при навіть незначному недонадходженні або несвоєчасному надходженні в силу певних об'єктивних чи суб'єктивних обставин будуть виникати проблеми у виконанні дохідної і видаткової частин бюджету. Практика показує, що питома вага одного джерела доходів не повинна перевищувати 30 % обсягу бюджету.

Податкова система України за свою історію зазнала суттєвих змін – від найпростіших форм податків до сучасного складного оподаткування. Сучасний етап формування податкової системи України бере свій початок з часу створення незалежної держави і її вступу на шлях ринкових перетворень. При цьому першочерговим завданням було формування законодавчої бази з податків і зборів в можливо більш стислі терміни.

Законодавство про податки і збори фактично складалося з окремих нормативно-правових актів: законів, указів, декретів, постанов, розпоряджень, наказів, інструкцій, листів. При цьому основним документом, що регламентував класифікацію податків і зборів, був Закон України „Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р. Згідно цього закону в Україні діяло 29 загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), 2 місцеві податки та 14 місцевих зборів [6, ст. 14–15].

Безпосередньо правила адміністрування місцевих податків і зборів визначав Декрет Кабінету Міністрів України „Про місцеві податки і збори” від 20 травня 1993 р. [7]. Кількість місцевих податків і зборів визначених цим

декретом з часом змінювалася, але несуттєво. Декілька зборів було ліквідовано – натомість до числа місцевих лише у 2010 р. із загальнодержавних був переведений податок на нерухомість, який тоді так і не вступив у дію, а почав діяти лише з 1 січня 2013 р.

Введена в дію у 1991 р., у зв'язку з політичними й економічними перетвореннями в Україні, податкова система на практиці, в більшості випадків, не відповідала умовам переходу до ринкових відносин і не враховувала реальну економічну ситуацію, не виконуючи повною мірою задані функції. В результаті вона не забезпечувала на належному рівні потреби держави в коштах на фінансування таких першочергових програм, як перебудова виробництва і конверсія військової промисловості, не кажучи про програми соціального захисту населення в умовах переходу до ринку, не вирішувала проблем фінансового забезпечення місцевого самоврядування.

Існуюча податкова система мала явні недоліки, до числа яких можна віднести: зайву громіздкість, часто мінливі умови обчислення податків та зборів, можливості ухилення від їх сплати. У зв'язку з цим саме життя вимагало проведення курсу реформ, спрямованих на кардинальне спрощення податкової системи, скорочення загального числа і встановлення вичерпного переліку податків; забезпечення стабільності податкової системи; послаблення податкового тягаря; розширення бази оподаткування за рахунок поширення реального податкового тягаря на сфери, в яких найбільше практикувалося ухилення від податків; модифікацію правил, що регламентують взаємини платника податків та податкових органів, з метою усунення суперечностей цивільного і податкового законодавства, забезпечення захисту прав платників податків.

Податкова реформа готувалася багато років і сформований на її базі основоположний документ законодавства про податки і збори – Податковий кодекс України вступив у дію з 1 січня 2011 р.

Він замінив значну кількість нормативно-правових документів, що регламентують справляння місцевих податків і зборів та значно скоротив їх перелік. Порівняльна характеристика місцевого оподаткування до і після введення в дію Податкового кодексу України, наведена в таблиці 1.

Згідно Податкового кодексу до місцевих податків належать:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок [5, ст. 10].

До місцевих зборів належать:

- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір [5, ст. 10].

Таким чином, реформування податкової системи, спрямоване на її спрощення та скорочення загального числа податків і зборів, було в значній мірі здійснено за рахунок місцевих податків і зборів.

Дамо коротку характеристику вказаних місцевих податків та зборів.

1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – платниками є фізичні та юридичні особи – власники житлової нерухомості. Базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості. Ставки податку наступні:

- для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м², – не більше 1 % розміру мінімальної заробітної плати (МЗП) на 1 січня звітного (податкового) року;
- для квартир, житлова площа яких перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 м² – 2,7 % розміру МЗП на 1 січня звітного року.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика переліку місцевих податків та зборів до і після введення в дію Податкового кодексу України

№	1991–2010 рр.		2011 р. – дотепер	
	Місцеві податки	Місцеві збори	Місцеві податки	Місцеві збори
1.	Податок з реклами	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг	Податок на нерухоме майно	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
2.	Комунальний податок	Ринковий збір	Єдиний податок	Туристичний збір
3.		Збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон		Збір за місця для паркування транспортних засобів
4.		Збір за паркування автотранспорту		
5.		Курортний збір		
6.		Збір за участь у бігах на іподромі		
7.		Збір за виграш на бігах на іподромі		
8.		Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі		
9.		Збір за право використання місцевої символіки		
10.		Збір за право проведення кіно- і телезйомок		
11.		Збір за проведення аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей		
12.		Збір за видачу ордера на квартиру		
13.		Готельний збір		
14.		Збір з власників собак		

* Джерело: [2, с. 2].

Для фізичних осіб передбачена пільга у вигляді зменшення бази оподаткування об'єкта житлової нерухомості: 1) для квартири – на 120 м²; 2) для житлового будинку – на 250 м² [5, ст. 265].

2. Єдиний податок – платниками є юридичні та фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність. Базою оподаткування є дохід. Згідно з підпунктом 293.2 Податкового кодексу ставка складає:

- для першої групи платників – від 1 до 10 % розміру мінімальної заробітної плати;
- для другої групи платників – від 2 до 20 % МЗП.

Ставка єдиного податку для інших груп платників встановлена у відсотках від доходу:

- 3 % – третя та четверта групи, для платників ПДВ;
- 5 % – третя та четверта групи, для неплатників ПДВ;
- 7 % – п'ята та шоста групи, для платників ПДВ;
- 10 % – п'ята та шоста групи, для неплатників ПДВ.

До першої групи відносяться дрібні підприємці з обсягом доходу до 150 тис. грн, які не мають найманих робітників. До другої групи – фізичні особи, які мають обсяг доходу 1 млн грн і мають право наймати 10 найманих працівників. До третьої групи відносяться фізичні особи-підприємці з обсягом доходу не більше 3 млн грн і кількістю найманих осіб до 20 осіб. До четвертої групи належать підприємці або юридичні особи з обсягом доходу не більше 5 млн грн, із правом наймати до 50 осіб. До п'ятої групи відносяться фізичні особи-підприємці з обсягом доходу не більше 20 млн грн і кількістю найманих осіб до 20 осіб. До шостої групи належать підприємці або юридичні особи з обсягом доходу не більше 20 млн грн, із правом наймати до 50 осіб [5, ст. 293].

3. Збір за місця для паркування транспортних засобів – платниками є юридичні та фізичні особи – підприємці, які проводять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів, які побудовані за кошти місцевого бюджету. Ставки – від 0,03 до 0,15 % МЗП за 1 м² площі за кожний день діяльності [5, ст. 266].

4. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (торговий патент). Платниками збору є суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи-підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують торгові патенти та провадять такі види підприємницької діяльності:

- торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Ставка прив'язана до розміру мінімальної заробітної плати (МЗП) встановленої на 1 січня звітного року.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг встановлюється в таких межах:

- на території міста Києва та обласних центрів – від 0,08 до 0,4 МЗП;
- за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах – від 0,08 до 0,4 МЗП залежно від місця розташування таких пунктів продажу;
- за здійснення торгівлі валютними цінностями на календарний місяць – 1,2 МЗП;
- за здійснення діяльності у сфері розваг на квартал становить від 1 до 2 МЗП за кожне окреме гральне місце;

- за провадження торговельної діяльності із придбанням пільгового торгового патенту встановлюється в розмірі 0,05 МЗП щорічно;

- за провадження торговельної діяльності із придбанням короткотермінового торгового патенту за один день становить 0,02 МЗП [5, ст. 267].

5. Туристичний збір – платниками є громадяни України, іноземці, які прибувають на територію відповідної громади і отримують послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити територію. Базою оподаткування є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в:

- готелях, кемпінгах, мотелях, гуртожитках для приїжджих та інших закладах готельного типу, санаторно-курортних закладах;

- будинках (квартирах), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

Ставка збору складає від 0,5 до 1 % бази оподаткування [5, ст. 268].

Місцеві ради обов'язково встановлюють податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, а туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів можуть не встановлювати (наприклад, якщо вважають, що вказані збори не зможуть суттєво наповнити місцеву казну).

При встановленні місцевих податків, місцеві ради визначають такі елементи податку як: податкові ставки в межах, встановлених Податковим кодексом; порядок і терміни сплати податків. Місцеві податки і збори, не передбачені Податковим кодексом, встановлюватися не можуть.

В цілому, можна зазначити, що завдяки внесенню змін до бюджетної та податкової політики у 2011 р. місцеві бюджети (без урахування міжбюджетних трансфертів) виконано з профіцитом у загальному обсязі понад 1,2 млрд грн (проти дефіциту в 2010 р. – понад 3 млрд грн) [8, 9].

У таблиці 2 наведено дані щодо надходжень до Державного та Зведеного бюджетів України. Місцеві податки в структурі доходів Зведеного бюджету України займають надзвичайно малу частку від 0,26 до 1,19.

Таблиця 2

Надходження до державного та зведеного бюджету України, млн грн

Показники	2010 р.	2011 р.	3 квартали 2012 р.
Доходи державного бюджету України, у тому числі:	240 615,2	314 616,9	246 329,7
– податкові надходження	166872,5	261605	201 474,4
– неподаткові надходження	65067,7	49087,8	43 319,1
Доходи зведеного бюджету України, у тому числі:	314506,3	398553,6	317 973,6
– податкові надходження	234447,7	334591,9	263 625,5
– неподаткові надходження	73837,0	60003,7	52 106,3
Надходження від місцевих податків	819,4	2 504,1	3 788,7
Частка місцевих податків у зведеному бюджеті країни, %	0,26	0,63	1,19

*Розраховано авторами за даними [8, 9, 10].

З одного боку, в податковій системі України встановлений закритий перелік місцевих податків і зборів (2 податки і 3 збори), що виключає можливість зловживань з боку місцевих органів влади. З іншого боку

централізовано неможливо з абсолютною точністю прорахувати податковий потенціал кожної окремо взятої громади і забезпечити тим самим виконання однієї з основних функцій податків – фіскальної, що полягає у формуванні дохідної частини бюджету відповідного рівня.

Якщо місцеві податки і збори явно не виконують фіскальну функцію, то за рахунок яких же доходів формуються місцеві бюджети? Перелік джерел наповнення місцевих бюджетів України представлено в табл. 3.

Таблиця 3

Доходи місцевих бюджетів у 2011–2012 рр.

Доходи	2011 р.		2012 р. 3 квартали	
	план	факт	план	факт
Податок на доходи фізичних осіб	54 406,1	54 065,1	63 045,7	44 080,1
Податок на прибуток підприємств	373,6	357,5	337,5	269,2
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	232,8	285,1	5,7	21,3
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	271,0	388,6	383,8	462,1
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	13 875,0	12 919,0	16 439,7	11 439,1
в тому числі: плата за землю	11 797,6	10 700,9	14 028,0	9 518,3
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	857,0	908,0	1 018,4	813,1
Місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року	20,8	45,7	0,3	1,9
Місцеві податки і збори	2 333,9	2 504,1	3 421,5	3 788,7
Інші податки та збори	1 183,1	1 613,8	1 376,6	1 275,3
Всього податкових надходжень	73 553,3	73 087,0	86 029,2	62 151,4
Неподаткові надходження	7 106,6	10 915,9	7 829,8	8 787,1
Доходи від операцій з капіталом	3 818,0	1 829,8	3 454,6	1 292,7
Цільові фонди	971,1	822,7	590,7	403,8
Офіційні трансферти	96 516,3	94 875,0	112 491,2	80 577,6
Частка місцевих податків і зборів від усіх податкових надходжень, %	3,17	3,43	3,98	6,10
Частка місцевих податків і зборів від усіх надходжень місцевих бюджетів, %	1,28	1,38	1,63	2,47
Всього	181 965,3	181 530,4	210 395,5	153 212,6

*Розраховано авторами за даними [8, 9, 10].

Понад 52 % доходів місцевих бюджетів формується за рахунок офіційних трансфертів. Серед податкових джерел наповнення місцевих бюджетів провідна роль належить податку на доходи фізичних осіб – від 74,0 до 70,9 % відповідно у 2011 і 2012 рр. та платі за землю – відповідно 14,6 і 15,3 %. План збору місцевих податків значно перевиконаний, але їх незначна частка в структурі надходжень до місцевих бюджетів (від 1,38 до 2,47 %) наводить на сумнів про доцільність системи місцевого оподаткування в такому вигляді як зараз. Податковий кодекс України звичайно відчутно вдосконалив цю систему, але 1–2 % доходів в середньому на всі місцеві бюджети обертається на порядок меншими цифрами для сільських бюджетів, де майже не діють туристичний збір та збір за місяця для паркування транспортних засобів, та й інші місцеві податки і збори неефективні.

Розглянемо детальніше структуру надходжень від місцевих податків і зборів (табл. 4).

Надходження від місцевих податків у 2011–2012 рр.

Місцеві податки	2011 р.		2012 р. 3 квартали	
	план	факт	план	факт
Збір за місця для паркування транспортних засобів	138,5	56,5	95,0	50,8
Туристичний збір	24,6	27,7	33,4	27,3
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	376,5	431,9	466,1	401,1
Єдиний податок	1 794,3	1 987,9	2 805,3	3 309,5
Всього	2 333,9	2 504,1	3 421,5	3 788,7

*Складено авторами за даними [8, 9, 10].

Єдиний податок забезпечує від 79,4 до 87,4 % від усіх місцевих податків і зборів у 2011–2012 рр. відповідно. Решта податкових зборів дають від 1–2 до 10 % надходжень. Податок на нерухомість, що почав діяти лише з 1 січня 2013 р., на жаль, як уже очевидно, не матиме суттєвої ролі в наповненні місцевих бюджетів, через надзвичайно високі податкові пільги (для житлового будинку – 250 м² на душу населення).

Створюється враження, що виконавчий центр більше піклується про збір та централізацію податків, ніж про саморозвиток місцевих громад. У сформованій ситуації органам місцевого самоврядування набагато вигідніше перебувати на утриманні держави, ніж робити спроби самостійного фінансового забезпечення своїх функціональних обов'язків. Це, насамперед, стосується невеликих адміністративно-територіальних утворень, що не мають достатніх неподаткових доходів внаслідок незначної кількості майнової власності, а також комунальних підприємств, здатних приносити значну матеріальну вигоду.

Сформоване протиріччя між обсягом повноважень органів місцевого самоврядування поселень, адміністративних районів щодо вирішення питань місцевого значення та фінансових можливостей щодо їх забезпечення, не раз привертало до себе увагу відомих політиків державного і регіонального рівнів, авторитетних українських і зарубіжних експертів, представників громадського сектору та засобів масової інформації. У рамках вирішення цієї проблеми відбулася велика кількість міжнародних форумів і семінарів.

Виходячи з необхідності вирішення проблеми забезпечення відповідності обсягу власних доходів місцевих бюджетів їх витратним повноваженням, доцільно створення більш простої і стійкої концепції оподаткування і розподілу податкових доходів між рівнями бюджетної системи.

Ми не закликаємо до зворотного процесу, що полягає в збільшенні кількості податків, а лише до перегляду тих видів загальнодержавних податків і зборів, які, по суті, є місцевими і повинні займати відповідне місце в податковій системі України.

Для забезпечення комплексного підходу до вирішення поставлених завдань розглянемо основні тенденції формування системи місцевих податків в зарубіжних країнах та їх вплив на українську дійсність.

Проведення масштабної податкової реформи торкнулася основних прямих податків, а також системи непрямого оподаткування. Наступний крок

на шляху вдосконалення податкової системи України необхідно зробити у сфері земельно-майнових відносин та оподаткування нерухомості. Але для успішного завершення розпочатих перетворень, формування цивілізованих відносин у цьому дуже специфічному секторі економіки не обійтися без ретельного аналізу податкових систем зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою, які накопичили достатньо багатий досвід оподаткування в результаті відносно стабільної політичної та економічної обстановки. При цьому не треба забувати, що величезний практичний і теоретичний досвід зарубіжних країн може бути використаний лише у якості об'єкта вивчення і аналізу. Введення ж окремих норм в українське податкове законодавство допустимо тільки з урахуванням сформованих соціально-економічних умов на конкретному етапі економічних, соціальних і політичних перспектив розвитку країни в цілому та її адміністративно-територіальних одиниць зокрема.

Податки з тих чи інших видів нерухомого майна стягуються майже в 130 країнах. У більшості країн надходження від цих податків складають від 1 до 3 % від загальних податкових надходжень на всіх рівнях структур влади (Іспанія, Швейцарія, Швеція, Німеччина, Нідерланди, Данія, Франція). Найбільшу питому вагу ці надходження мають у консолідованому бюджеті Великобританії – близько 10 %, США – 9,1 %, Канади – 8,2 %, Японії – 5,7 %, Австралії – 4,6 %.

Оскільки в переважній більшості зарубіжних країн дані податки є місцевими, надходження від них є вагомою статтею дохідної частини місцевих бюджетів. Податок на нерухомість забезпечує до 95 % надходжень до місцевих бюджетів у Нідерландах, 81 % – у Канаді, 52 % – у Франції, від 10 до 70 % – у США, у країнах з економікою, що розвивається, він становить від 40 до 80 % платежів до місцевих бюджетів [11, с. 210].

У податковому законодавстві зарубіжних країн в якості об'єктів оподаткування виступають земля, будівлі та споруди. У більшості випадків платниками податку визначені власники майна (в окремих країнах податок сплачується орендарем нерухомості або власником і орендарем нерухомості спільно). При визначенні бази оподаткування зазвичай використовується ринкова вартість оподатковуваних об'єктів, що, на думку зарубіжних фахівців, стимулює найбільш економічно раціональне їх використання. Методика визначення оціночної вартості може ґрунтуватися на:

- вивченні і порівнянні цін ринкових угод щодо об'єктів нерухомості;
- капіталізації доходу від потенційно найкращого та вигідного використання нерухомості;
- використанні витратного методу (тобто розрахунку витрат, які потрібні були б на повне відновлення даного об'єкта нерухомості).

Але можуть бути застосовані і всі три перерахованих методи одночасно.

У багатьох країнах є ті чи інші системи кадастрів, призначені для обліку об'єктів і суб'єктів оподаткування. Принципи побудови і реалізації таких систем можуть бути різними і варіюватися від ведення одночасно декількох реєстрів на різних рівнях влади до ведення єдиного реєстру в державному масштабі. У більшості країн використовуються комп'ютерні технології.

Одним з елементів оціночного процесу є обмін інформацією між різними зацікавленими рівнями державної влади. У разі потреби від платника податків може вимагатися надання додаткової інформації.

Права платників податків на отримання доступу до централізованої бази даних значно розрізняються в різних країнах. В одних державах такі права у платників податків відсутні. В інших їм можуть направлятися витяги з реєстру, у разі якщо проведено коректування та внесено зміни. Крім того, передбачається можливість надання платникам податків інформації про оцінку та інших аналогічних даних.

У зарубіжних країнах різняться і підхід до надання пільг по сплаті податків на нерухомість. Від сплати податку можуть звільнитись як самі об'єкти, так і платники податків. Перевага звичайно віддається пільгам щодо об'єктів (типів нерухомості), а не платників податків виходячи з того, що податком обкладається сама нерухомість, а не її власник. Разом з тим у деяких країнах має місце поєднання цих варіантів.

Пільги можуть надаватися деяким категоріям платників податків, наприклад, окремим соціально незахищеним групам платників (пенсіонерам, інвалідам тощо). Крім того, в деяких країнах при наданні пільги враховується сімейний стан платника податків, рівень його доходів.

Щоб уникнути „перекладання грошей з однієї кишені в іншу” від сплати податку можуть звільнитись об'єкти нерухомості, що забезпечують здійснення суспільно-корисних видів діяльності, об'єкти, що знаходяться в державній (комунальній) власності. У більшості країн повністю або частково звільняються від оподаткування об'єкти культури, освіти, призначені для суспільних потреб, державного управління, релігійних цілей. З метою стимулювання окремих видів діяльності пільги можуть надаватися на деякий фіксований термін.

Як правило, податок стягується незалежно від одержуваного власником нерухомості доходу. Разом з тим сам податок може служити основою для різноманітних відрахувань, в тому числі з суми прибутку, що оподатковується.

Встановлення ставок податку залежить від конкретної законодавчої та економічної практики в тій чи іншій країні. В залежності від встановленого державою способу визначення розрізняють фіксовані та змінні ставки податку.

Фіксовані ставки встановлюються центральними органами влади тієї чи іншої країни і складають певний початково заданий відсоток від оподатковуваної вартості. При цьому розмір податкових надходжень не визначається заздалегідь, оскільки величина оподатковуваної бази – змінна величина.

В інших країнах місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Ставка податку є змінною величиною. При цьому місцеві органи влади наділені широкими правами у виборі розмірів ставок, в більшості випадків діють загальнодержавні нормативні акти, що обмежують мінімальну чи максимальну величину ставки. Конкретний розмір ставки може варіюватися по країнах від 7 до 10 % при різних коефіцієнтах оподаткування.

В залежності від економічних, політичних та соціальних умов конкретні системи оподаткування нерухомості в кожній країні мають ряд особливостей.

Так, у всіх провінціях Канади стягується єдиний податок на нерухоме майно, який є місцевим і в цілому ґрунтується на ринковій вартості землі з усіма спорудами, які на ній знаходяться. Ставки розрізняються залежно від виду майна і адміністративно-територіальної одиниці. Місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування [12].

За загальним правилом місцеві податки на нерухомість можуть слугувати основою відрахувань для цілей прибуткового податку. Проте податки на майно, що виплачуються на незабудовані землі, можуть бути основою вирахувань тільки в розмірі валового доходу з цієї землі. Виняток з цього обмеження існує для компанії, чий основний бізнес полягає в здачі в оренду, наймі, продажу або забудові нерухомого майна.

У Великобританії стягується єдиний податок на майно, яке використовується для ведення підприємницької діяльності. Оподатковувана база в цій країні – передбачувана сума річної орендної плати. Податок, виплачений за нерухомість, займану для цілей торгівлі, бізнесу, професійної діяльності, може служити підставою вирахування для податку на доходи компаній [12].

У Франції стягуються три різних податки: податок на майно, окремо на забудовані і незабудовані ділянки земель і податок на житло. Податок на майно і податок на житло – це різні види податків, які можуть накладатися одночасно на власника житла.

Податок на забудовані ділянки землі застосовується до будівель розташованих у Франції, і обчислюється шляхом застосування певних щорічно встановлюваних органами місцевого самоврядування коефіцієнтів до половини вартості умовної орендної плати в порядку, визначеному місцевим земельним реєстром. Від сплати цього податку звільняються: державна власність; будівлі, що знаходяться за межами міст і призначені для сільськогосподарського використання; фізичні особи, які досягли 75 років і отримують допомогу із суспільних фондів та допомоги по інвалідності [12].

Податок на забудовані ділянки (земельні і лісові ділянки, що в основному знаходяться в приватній власності) обчислюється шляхом множення 80 % умовної орендної плати на коефіцієнти, що встановлюються органами місцевого самоврядування. Від його сплати звільняються ділянки, що перебувають у державній власності, і можуть звільнитися ділянки, призначені під розвиток сільськогосподарського виробництва.

Податок на житло – місцевий податок, який сплачується щорічно будь-якою особою, що проживає у житловому приміщенні на 1 січня кожного року. Податок обчислюється шляхом множення вартості умовної орендної плати за житло, визначене місцевим земельним реєстром, на коефіцієнти, що встановлюються органами місцевого самоврядування. Різні пільги надаються в залежності від сімейного стану платника податків. Від податку на житло можуть бути звільнені повністю або частково малозабезпечені особи. Але у всіх випадках місцева влада планує ставку податку виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування.

У Німеччині податок на нерухомість встановлюється щорічно органами місцевого самоврядування в залежності від призначення нерухомого майна (комерційне використання чи ні). Він накладається на податкову вартість майна за загальною федеральною ставкою 0,35 %. Результат множиться на місцевий коефіцієнт, який може становити від 280 до 600 %, в силу чого кінцева ставка коливається від 0,98 до 2,1 % податкової вартості майна. Середня ставка становить близько 1,5 % [12].

Для юридичних осіб податок може служити основою відрахувань при розрахунку податку на прибуток компаній і податку на підприємців, для фізичних – прибуткового податку, якщо власність використовується в комерційних цілях або є джерелом доходу, наприклад, здається в оренду. Від сплати податку звільнені державні підприємства, релігійні установи. Забудовані території в п'яти нових землях можуть мати меншу вартість у випадках, якщо вони орендуються як житло або використовуються для проживання. Не нараховується податок на нерухомість на новозбудоване житло протягом 10 календарних років після дати споруди.

Нерухоме майно, що перебуває в Данії, може обкладатися трьома видами податку на нерухомість: податком на нерухомість, окружним податком на нерухомість, місцевим податком на нерухомість, що використовується під офіси, готелі, заводи, майстерні і для інших схожих комерційних цілей.

Податки на нерухомість можуть слугувати основою відрахувань з прибуткового податку (для фізичних осіб вони можуть бути основою вирахувань тільки у випадках, коли власність використовується в комерційних цілях). Платником податків зазвичай є власник нерухомості. Для цілей місцевих та окружних податків на нерухомість оподатковувана база – це вартість лише землі. Будівлі та інша нерухомість в неї не включається. Для місцевого податку на нерухомість, що використовується в комерційних цілях, в якості бази оподаткування приймається вартість будівлі, а не землі.

Ставка муніципального податку на нерухомість може бути в середньому від 0,6 до 2,4 %. Ставка окружного податку на нерухомість складає 1 %. Ставка місцевого податку на нерухомість не може перевищувати 1 % [12].

У Голландії податок на нерухомість щорічно накладається місцевими органами і складається з двох частин, стягнутих відповідно з власників і з користувачів нерухомості. Коли власник і користувач є однією особою, то вона сплачує обидві частини податку. База оподаткування встановлюється державною оцінкою. Місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Вона наділена найширшими повноваженнями у виборі розмірів ставок (податкова ставка становить від 0,1 до 0,9 % вартості). Різні ставки можуть застосовуватися для власності, що використовується в комерційних цілях, і приватної власності. Податок на нерухомість може бути основою вирахувань при розрахунку податку на прибуток компаній (для фізичних осіб податок на нерухомість може бути основою вирахувань з прибуткового податку, якщо власність використовується в комерційних цілях). Звільнення від сплати податку надається для новобудов (на період будівництва).

В Іспанії податок стягується щорічно органами місцевого самоврядування. База оподаткування – кадастрова вартість. Вона переоцінюється кожні 8 років Кадастровим управлінням (державною структурою, яка займається переписом, оцінкою та переоцінкою майна) з посиленням на ринкову вартість майна, включаючи вартість землі та споруд. Цей податок може бути основою вирахування для розрахунку податку на доходи компаній (для фізичних осіб він може бути основою вирахування з доходу від оренди для визначення прибуткового податку). В середньому податкові ставки складають 0,4 % для майна, що перебуває в місті, і 0,3 % – в сільській місцевості, але можуть застосовуватися і більш високі ставки [12].

У Швеції державний податок на нерухомість сплачується з усіх видів нерухомості, яка може бути використана для проживати, в комерційних і виробничих цілях. База оподаткування – вартість майна на дату на два роки раніше, ніж відповідний податковий рік (для приватного житлового приміщення за кордоном – 75 % його ринкової вартості). В даному випадку забезпечується істотна перевага: органи, що проводять оцінку, можуть проаналізувати всю необхідну їм інформацію. Податкова ставка становить 1,3 % на будинки, розділені на орендовані квартири і блоки квартир, 1,0 % – на приміщення, які використовуються в комерційних цілях і 0,5 % – на промислову власність. Нові житлові приміщення на перші 5 років звільнюються від податку, на наступні 5 років ставка складає 50 % від базової вартості. Усі надані пільги належать до об'єктів нерухомості. Податок може служити основою відрахувань при розрахунку податку на доходи компаній [12].

У США і Швейцарії не існує єдиного податку на федеральному рівні. Податки на нерухомість стягуються в деяких штатах (США), або кантонах (Швейцарія). Місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Вони наділена найширшими повноваженнями у виборі величини ставок. У середньому податок на майно в США складає 1,4 % від вартості майна. У двох штатах звільнення від сплати податку надається по новобудовах протягом декількох років [19].

У Японії юридичні та фізичні особи сплачують податок за єдиною фіксованою ставкою – 1,4 % від вартості майна. Переоцінка його проводиться один раз на три роки, в оподатковувану базу входить як земля, так і все нерухоме майно на ній. Звільнення від сплати податків надається по новобудовах протягом декількох років. Надані в Японії пільги відносяться виключно до об'єктів нерухомості.

За кордоном податки на нерухомість складають основне гарантоване джерело доходів місцевого рівня, оскільки об'єкти нерухомості характеризуються сталістю місця розташування і їх юрисдикція легко фіксується.

В Україні оподаткування нерухомого майна здійснюється в основному у відповідності із загальноприйнятими в зарубіжній практиці принципами, але має ряд специфічних особливостей. Основна з них та, що в Україні діє плата за землю і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Причому плата за землю є загальнодержавним податком, а базою оподаткування податку

на нерухоме майно є не вартість майна (як в усьому світі), а житлова площа. Тобто виробнича нерухомість взагалі не оподатковується.

На нашу думку, реформа системи місцевого оподаткування дійсно була прогресивним кроком і вирішила ряд проблем старого податкового законодавства. Але якщо аналізувати вплив місцевих податків на дохідну частину місцевих бюджетів, то міські поселення дійсно отримали вагоме джерело наповнення бюджетів, а сільські населені пункти від місцевих податків отримують мізер. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, туристичний збір та збір за паркування автотранспорту, навіть при умові їх вдосконалення, не зможуть суттєво виправити становища. Тому вітчизняним законодавцям необхідно зосередимо основну увагу на можливих способах збільшенні власних доходів місцевих бюджетів за рахунок зростання частки податкових вилучень у вигляді місцевих податків.

Література

1. [Петленко Ю. В.](#) Місцеві фінанси / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К. : Кондор, 2004. – 282 с. – ISBN 966-7982-17-3
2. Експертні висновки щодо впливу податкової реформи на фінансову самостійність місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Чернігівський довідково-інформаційний портал „SIVER INFO”. – 07.06.2012. – 24 с. – Режим доступу: <http://siver-info.com/news/1/2012-06-07-6011>
3. Литвиненко Я. В. Податкова політика / Я. В. Литвиненко. — К. : МАУП, 2003. – 224 с. ISBN 966-608-268-3
4. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. М. : Эксмо. – 2007 – 960 с.
5. [Податковий кодекс України](#) : кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Про систему оподаткування : закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>.
7. Про місцеві податки і збори : декрет Кабінету Міністрів України від 20 трав. 1993 р. № 56-93 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-93>.
8. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України за 2010 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147453>
9. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України за 2011 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>
10. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України станом на 1 жовтня 2012 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=175372>
11. Покатаєва О. В. Роль місцевих податків і зборів у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів в Україні / О. В. Покатаєва, П. С. Покатаєв // Держава та регіони. Сер. Право та державне управління. – 2012. – № 2. – С. 206–212.
12. Місцеві податки та збори / Аналітичний центр Асоціації міст України. – 18.07.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.auc.org.ua/news/mistsevi-podatki-ta-zbori>

2.5. М'ЯСНА ПРОМИСЛОВІСТЬ: ПОГЛЯД В МИНУЛЕ, АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ПРОПОЗИЦІЇ НА МАЙБУТНЄ

М'ясна промисловість займає одне з провідних місць в системі харчової промисловості України. Вона є основним переробником тваринницької сировини, виробником і постачальником м'ясних продуктів для населення, важливим джерелом наповнення бюджету держави. Реформи у агропромисловому комплексі (зокрема тваринництві), які почалися ще в кінці ХХ століття і продовжуються по сьогоднішній день, негативно вплинули на обсяги виробництва і реалізації продукції тваринництва. На жаль, протягом останніх десятиліть, спостерігається погіршення економічних показників галузі та повальний спад виробництва. Зниження обсягів м'яса, як сировини, призводить до неповного завантаження потужностей м'ясопереробних підприємств, що в свою чергу, призводить до зменшення обсягів м'ясної продукції, зростанню капіталоємності, собівартості та зменшенню рівня рентабельності. Підвищення цін на продукцію та одночасне падіння купівельної спроможності громадян приводять до скорочення попиту на м'ясну продукцію. Такий стан м'ясної промисловості вимагає запровадження стратегічних заходів щодо покращення ситуації у тваринництві (підвищення ефективності виробництва та реалізації, забезпечення населення високоякісною сировиною тваринницького походження тощо).

Проблемам розвитку тваринницької галузі, формуванню ринку м'ясної продукції та регулюванню АПК в цілому присвячені роботи вітчизняних вчених В.Г. Андрійчука, В.Я. Амбросова, О.В. Мазуренка, П.Т. Саблука, В.Я. Месель-Веселяка та інших науковців. Разом з тим, хотілося б зазначити, що у зв'язку із значимістю та багатогранністю даної проблеми, багато питань залишаються відкритими та актуальними й досі.

Метою статті є дослідження сучасного стану тваринництва України, аналіз існуючих проблем, оцінка державного механізму регулювання обсягів виробництва та переробки м'яса та розроблення пропозицій для вирішення проблем, що накопичились та більш динамічного розвитку і ефективної роботи галузі в цілому.

Станом на 01.01.1991 року в Україні діяло 138 м'ясокомбінатів, більше 70 підприємств та цехів по переробці птиці, 33 підприємства з переробки кролів, 3 перопухових фабрик, 5 заводів медпрепаратів. Науково-технічне забезпечення здійснювали два галузевих інститути «УКРНІм'ясомолпром» та «УКРГіпром'ясомолпром», підготовку інженерних кадрів Київський Технологічний Інститут Харчової промисловості та Одеський Технологічний Інститут Харчових та холодильних технологій, спеціалістів середньої ланки – технікуми (Вінницький, Полтавський); робітничих кадрів – 9 спеціалізованих профтехучилищ, що базувались при великих м'ясокомбінатах. Для надання м'ясокомбінатам допомоги в здійсненні реконструкцій та технічного переоснащення були створенні спеціалізовані будівельно-монтажні організації, заводи по виготовленню нестандартного устаткування, запасних частин. В кожній області були створенні спеціалізовані автопідприємства для централізованої доставки тварин з колгоспів і радгоспів на м'ясокомбінати.

Закупівлю худоби у населення здійснювали 206 спеціалізованих радгоспів м'ясної промисловості. Майже в кожному районі були їх заготівельні

пункти. Радгоспи не тільки займались закупівлею худоби, вони вирощували корми і здійснювали довідгодівлю мало вагової худоби закупленої у населення і колгоспів (велику рогату худобу, свиней), з дорожцями їх до високих вагових кондицій. В середньому за рік радгоспи заготовляли 95-100 тисяч тонн худоби, яку здавали на м'ясокомбінати, а також на довідгодівлі виробляли 82-85 тонн м'яса. Це була відчутна добавка до м'ясних ресурсів України.

М'ясопереробна промисловість на кінець 80-х років минулого століття представляла потужну індустріальну галузь яка здатна була забезпечити своєчасну переробку худоби та птиці, виробництво широкого асортименту м'ясопродуктів, білкових кормів для тваринництва, медпрепаратів, інших виробів народногосподарського призначення.

Для координації діяльності підприємств м'ясної галузі, щодо сприяння їх розвитку виробництва та підвищення рівня конкурентоспроможності, для представлення та захисту їх інтересів перед державними і громадськими органами влади, для створення нормативної бази та ділового партнерства 19 грудня 1995 року була створена Національна асоціація виробників м'яса і м'ясопродуктів «Укрм'ясо». На жаль, галузь втратила колишню чіткість координації дій м'ясопереробних підприємств, так необхідну, в період реформування власності. Національна Асоціація виробників м'яса та м'ясопродуктів «Укрм'ясо» не стала і не могла стати ефективним органом який би, в умовах обмеженої чисельності (10 чоловік) та фінансування, міг запропонувати дійові заходи, щодо підвищення ефективності діяльності підприємств м'ясної промисловості та збереження її виробничо-технічного та кадрового потенціалу.

Розпочалась сертифікатна приватизація. Нові власники підприємств прагнули досягнути більшої самостійності і незалежності від обласних асоціацій підприємств м'ясної промисловості і стали переходити на прямі зв'язки з сільськогосподарськими та торгівельними організаціями. А це призвело до ліквідації асоціацій у Черкаській, Харківській, Донецькій та інших областях. В цей час спостерігається зменшення поголів'я худоби і птиці, низька купівельна спроможність населення. Вседозволений імпорт м'яса і м'ясопродуктів призвели до банкрутства багатьох підприємств м'ясної промисловості. Майже всі великі підприємства призупинили свою діяльність повністю (Київський, Дніпропетровський, Стрійський, Прилуцький, Рівненський, Первомайський, Кіровоградський та інші потужні м'ясокомбінати). Натомість максимально пропогандувалися переваги малого бізнесу.

Дослідження автором сучасного стану м'ясної промисловості дозволяють зробити наступний висновок, що малий бізнес не може бути основою економіки м'ясної промисловості. При наявності достатньої кількості сировини (поголів'я худоби, птиці), ринків збуту, малі підприємства не зможуть конкурувати з великими та середніми підприємствами, щодо ефективності забезпечення якості продукції на рівні міжнародних стандартів. На думку спеціалістів Аграрної Академії Наук і зарубіжного досвіду, майбутнє м'ясопереробної промисловості - це створення високотехнологічних підприємств середньої та великої потужності.

Але основною проблемою галузі являється динамічне скорочення обсягів виробництва м'яса, м'ясопродуктів та поголів'я худоби, що спостерігається у

господарствах всіх форм власності. Для створення сприятливих умов розвитку тваринництва та галузі в цілому, в Україні була прийнята Концепція Державної програми створення сприятливих умов для стабілізації та розвитку тваринництва на 2005-2010 роки [1], але у 2009 році це розпорядження було анульоване, а в галузі не відбулося жодних змін на краще.

Диспаритет закупівельних цін на м'ясо та цін на ресурси для його виробництва, низька платоспроможність населення, застарілі технічні умови виробництва, недосконала система державної підтримки галузі, недостатність інвестицій та інші фактори призвели до значного скорочення, за останні десятиліття, поголів'я худоби (табл. 1) [2] і як наслідок обсягів виробництва м'яса та м'ясопродуктів.

Таблиця 1

Динаміка поголів'я худоби та птиці в Україні на кінець року, тис. голів.

Найменування продукції	1990	2007	2008	2009	2010	2011	2011 до 1990, %	2011 до 2007, %
<i>Господарства усіх категорій</i>								
Велика рогата худоба	24623	5491	5079	4827	4494	4426	17,98	80,60
у т.ч. корови	8378	3096	2856	2737	2631	2582	30,82	83,40
Свині	19427	7020	6526	7577	7960	7373	37,95	105,03
Вівці та кози	8419	1679	1727	1833	1732	1739	20,66	103,57
Птиця, млн. голів	246,1	169,3	177,6	191,4	203,8	200,8	81,59	118,61
<i>Господарства населення</i>								
Велика рогата худоба	3540	3564	3359	3200	2968	2915	82,34	81,79
у т.ч. корови	2186	2417	2232	2132	2042	1998	91,40	82,66
Свині	5356	4150	3795	4269	4335	4054	75,69	97,69
Вівці та кози	1253	1378	1427	1517	1433	1449	115,64	105,15
Птиця, млн. голів	732	89,2	89,6	91,0	93,3	95,1	12,99	106,61

Як видно з таблиці 1 кількість ВРХ по всіх категоріях господарств, станом на кінець 2011 року у порівнянні з 1990 роком, зменшилась на 82,02%, а у порівнянні з 2007 роком на 19,4%. Лише варіація кількості поголів'я птиці залишається незначною, так у порівнянні з 1990 роком її поголів'я зменшилось на 18,41%, а от порівняно з 2007 роком у 2011 році її кількість збільшилась на 18,61%. В цілому за останні 20 років поголів'я ВРХ скоротилось у 5 раз, а свиней – у три рази. Потужності забійних цехів працюють лише на 20-25%, на багатьох підприємствах закрили технічні цеха, а відходи виробництва направляються на ветсанутильзаводи. Деякі м'ясопереробні підприємства закрили жирові цеха.

Наступною проблемою м'ясопереробних підприємств є нерівномірне надходження сировини на переробку. Як наслідок, підприємства яким не вистачає сировини з власного регіону, вимушені купувати її в інших районах, а це в свою чергу збільшує їх транспортні витрати.

Скорочення поголів'я в усіх категоріях господарств негативно вплинуло і на стан підприємств м'ясопереробної промисловості, де відповідно до зменшення поголів'я зменшилися і обсяги виробництва (табл. 2) [2].

Динаміка виробництва основних видів м'яса та м'ясопродуктів в Україні

Продукція	2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.	
	Тис. т	%	Тис. т	%	Тис. т	%	Тис. т	%	Тис. т	%
Виробництво основних видів м'яса, всього:	1481,11	100	1422,3	100	1341,4	100	1443,5	100	1516,9	100
яловичина і телятина	221,5	14,95	167,4	11,77	121,2	9,04	111,3	7,71	81,3	5,36
свинина	203	13,71	171,2	12,04	135,4	10,09	171,5	11,88	210,6	13,88
баранина	0,51	0,03	0,5	0,04	0,4	0,03	0,4	0,03	0,4	0,03
птиця	548,1	37,01	654,3	46,00	739,1	55,10	783,7	54,29	825,6	54,43
ковбасні вироби	330	22,28	335	23,55	272	20,28	281	19,47	290	19,12
напівфабрикати	178	12,02	178	12,51	178	13,27	178	12,34	178	11,74

Обсяг виробництва яловичини у 2011 році порівняно з 2007 роком зменшився на 140,2 тис. тон або на 63,3%. Таке різке скорочення обумовлено зменшенням поголів'я ВРХ та зниженням її продуктивності, при цьому потрібно звернути увагу на те, що вирощується м'яса набагато менше ані ж продається, що в свою чергу говорить про значний відсоток імпортного м'яса та субпродуктів.

На фоні постійного скорочення обсягів виробництва яловичини і телятини спостерігається тривале нарощування виробництва м'яса птиці, відповідно на 277,5 тис. тон або на 50,6% ($825,6/548,1 \cdot 100\%$) у порівнянні з 2007 роком.

Аналізуючи структуру основних видів м'яса в Україні видно, що основну питому вагу займає м'ясо птиці (рис. 1). Це пов'язано з тим, що організація виробництва м'яса птиці є інвестиційно привабливішою та потребує значно меншого періоду часу для досягнення кондиційної ваги ніж у виробництві ВРХ, а також 75% поголів'я ВРХ утримується господарствами населення.

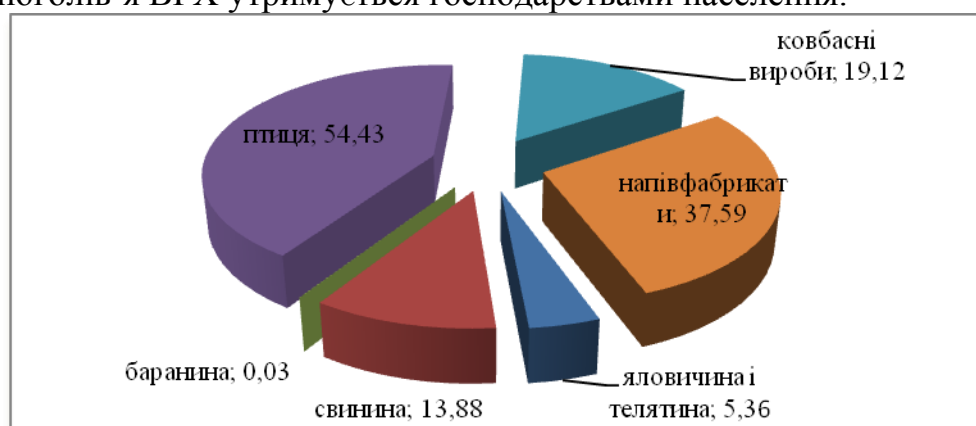


Рис. 1. Структура виробництва основних видів м'яса та м'ясопродуктів в Україні у 2011 році.

Держава приділяє надто мало уваги підтримці та розвитку м'ясної промисловості, і внаслідок цього щороку в нашій країні поголів'я ВРХ скорочується на 4-7%. В результаті вже зараз можна говорити про дефіцит якісної вітчизняної яловичини.

Наступним болючим питанням для м'ясопереробних підприємств є питання ціноутворення. Сьогодні мережі супер- та гіпермаркетів диктують свої умови в цій галузі. На отриману від м'ясокомбінату продукцію, особливо

ковбасні вироби, вони ставлять торгівельну націнку від 50 до 70% і більше, а держава не контролює це питання. В результаті страждає не тільки покупець але й виробник. Причин, подібної невтішної тенденції, кілька. По-перше, вартість кормів для великої рогатої худоби постійно зростає. По-друге, держава недостатньо дотує сільське господарство як таке, і тваринництво в тому числі. По-третє, зараз скотарі можуть отримувати прибуток лише при великих обсягах виробництва, оскільки рентабельність бізнесу по вирощуванню ВРХ рідко перевищує 5-8%. Відповідно, дрібні фермерські господарства йдуть з ринку. Крім того, коливання закупівельних цін на яловичину призводять до того, що інвестори не поспішають вкладати гроші в цей бізнес. Ці фактори змушують більшість підприємств, що використовують м'ясо великої рогатої худоби для виробництва м'ясопродуктів, закуповувати сировину за кордоном. На мою думку, майбутнє тваринництва за крупними господарствами по молочному та м'ясному скотарству. В таких господарствах є можливість проводити крупномасштабну селекцію, освоювати новітні технології, забезпечувати тварин повноцінними кормами. Адже саме на таких підприємствах можна створювати всі умови для отримання високоякісної продукції. Такі господарства у майбутньому стануть лідерами аграрного ринку.

Вітчизняне тваринництво не може задовольнити внутрішній попит, не кажучи вже про експорт. Ситуація стає критичною, адже ціни на українське м'ясо постійно зростають, відповідно, піднімаються ціни на ковбасні вироби, копченості та інші продукти м'ясопереробки. Намагатися заробити підвищуючи ціни на м'ясо, не має сенсу, адже його просто не будуть купувати у вітчизняних виробників: значно дешевше завозити м'ясо з Аргентини, Бразилії, Австралії і навіть з деяких країн ЄС. Таким чином вже поступають багато виробників ковбас і м'ясних виробів.

Зниження попиту, безумовно, завдає шкоди українським фермерським господарствам, які ще залишились та «вижили» в сучасних умовах господарювання. Існуючих заборонних заходів у вигляді встановлення квот на ввезення м'яса з-за кордону недостатньо, щоб виправити ситуацію, що склалася. Більшості людей простіше покласти гроші в банк і одержати 15-20% прибутку, не докладаючи до цього жодних зусиль. Навіщо в такій ситуації займатися скотарством, якщо в перспективі можна отримати не більше 5-8% прибутку.

Без державної підтримки м'ясна промисловість в нашій країні приречена. Необхідно здійснити кредитування малих, середніх і великих фермерських господарств як з бюджету, так і від приватних інвесторів, закупати високоякісне племінне стадо м'ясних порід, надавати дотації на закупку кормів, знизити або навіть «позбавити» підприємства на певний період від податків. Ці дії допоможуть зробити м'ясну промисловість більш прибутковою з подальшим активним її розвитком.

До недавнього часу питання збереження та примноження поголів'я великої рогатої худоби в Україні багаторазово піднімалося на державному рівні, але конкретних результатів це не приносило. Однак у поточному році в рамках впровадження Програми економічних реформ на 2010-2015 рр.. був розроблений проект «Відроджене скотарство». Його основна мета - сформувати план

здійснення державної підтримки вітчизняного тваринництва. Згідно з цим документом, для відновлення голів великої рогатої худоби необхідні інвестиції в розмірі кількох десятків мільярдів гривень. План дій сформований абсолютно вірно, питання тільки в тому, чи готовий український бюджет до подібних витрат.

Підсумовуючи все вище наведене, можна зробити висновок, що відродження м'ясної промисловості в цілому є необхідною складовою покращення не тільки аграрного сектору але й збалансованого харчування населення. Але із року в рік, м'ясна промисловість залишається з тими ж проблемами, що і раніше. Зокрема це ріст цін, бездіяльність уряду і, як наслідок, значне скорочення поголів'я ВРХ і виробництва яловичини і телятини.

Особливі труднощі відчувають господарства населення, у яких відсутня власна база переробки сировини і вони змушені віддавати вищою ціною худобу за безцінь посередникам. Закупівельні ціни на м'ясо знижуються вже не перший рік і дійшли до критичної межі – вони стали меншими за собівартість продукції. Самостійно вийти з такої кризової ситуації неможливо тому, що розвиток ринку ВРХ майже повністю залежить від політики уряду, який в свою чергу, повинен створити рівні умови для господарювання всіх учасників м'ясного ринку.

На мою думку, для комплексного відродження м'ясної промисловості на Україні потрібен обмін досвідом, не лише між вітчизняними науковцями та фірмами, а й залучення провідних іноземних вчених; необхідна організація навчання окремих фахівців; потрібно впровадити виробниче планування, яке забезпечує своєчасні, надійні та орієнтовані на споживача виробничі процеси; посилити сертифікацію продуктів харчування, яка являється одним з найефективніших засобів контролю за якістю продукції; створити спеціальні фонди державного та місцевих рівнів для надання субсидій фермерам, які впроваджують наукові і технологічні інновації, стимулювати їх діяльність кредитуванням; прийняти такі Закони України «Про корми» та «Про мінімальну кількість тварин у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь»; необхідне створення та забезпечення функціональних пасовищ високої якості, а також благоустрій водойм; збереження та відновлення в українських селах ферм, а для цього потрібно також забезпечити ефективний менеджмент та навчання сільських жителів; забезпечити дотації на певні види діяльності аграрних підприємств, фермерських господарств та наукових досліджень, адже на даний момент, проблема щодо виробництва продукції птахівництва майже вирішена, проте практичне по всій Україні є необхідність стимулювання підвищення виробництва м'яса та м'ясної продукції.

Література

1. Розпорядження Кабінету міністрів України від 10.08.2004 р. № 557-р «Про схвалення Концепції Державної програми створення сприятливих умов для стабілізації та розвитку тваринництва на 2005-2010 роки».

2. Дані Державної служби статистики України «Статистичний щорічник України за 2011 рік».

2.6. ОСНОВНІ ЕТАПИ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВ

На початку XXI століття основною економічною метою нашої держави є підвищення конкурентоспроможності економіки. Конкурентна політика на сучасному етапі передбачає здійснення заходів щодо формування ефективного конкурентоспроможного середовища, зменшення частки монопольного сектору в економіці, вдосконалення напрямків конкуренції, впровадження сучасних методів державного регулювання суб'єктів природних монополій, захист та підтримку конкуренції. Саме таку сутність концептуальних засад стратегії розвитку України та перспективу викладено в посланні Президента до Верховної Ради України, яке називається „Європейський вибір. Концептуальні стратегії соціально-економічного розвитку на 2002-2011рр.”[1].

За умов подальшої інтеграції у світове господарство, головною проблемою є визнання напрямку економічного розвитку країни, а особливо подолання зовнішньої залежності та перехід до внутрішньо орієнтованої моделі розвитку. Ця модель повинна базуватися на ефективному використанні внутрішніх трудових, фінансових, науково-технічних ресурсів та на захист національних інтересів в умовах глобалізації. Базовими складовими її формування виступає посилення ролі держави та продовження економічної реформи, розширення внутрішнього ринку, підвищення конкурентоспроможності товарів та послуг на внутрішніх та зовнішніх ринках, зниження матеріало- та енергоємності виробництва, вдосконалення товарної структури експорту й імпорту та інші. До складових моделі належать: зростання внутрішнього та інвестиційного попиту, активізація виробництва у соціально орієнтованих та інвестиційно спрямованих галузях, які працюють на внутрішній ринок, підвищення продуктивності виробництва та запровадження інновацій, формування приватного капіталу на основі приватизації тощо. У такій моделі визначальними чинниками забезпечення динаміки економічного росту є внутрішній кінцевий попит, розширення внутрішнього ринку, посилення внутрішньої конкуренції. Внутрішньо орієнтована модель розвитку спрямовується на якомога повніший ступінь ефективного використання внутрішніх ресурсів і чинників розвитку, на захист національних інтересів в умовах глобалізації на основі впровадження інновацій у пріоритетних сферах діяльності, на формування інтелектуального капіталу та його захист, а також рівноправних, партнерських зовнішньоекономічних взаємовідносин.

Конкурентоздатність країни визначається здатністю її економіки створювати умови для покращення власних світових економічних зв'язків, постійно адаптуватися до зміни ситуації на світовому ринку, створювати ефективну, здібну до інновацій систему виробництва товарів і послуг, і тим самим забезпечувати високі стандарти життя. Вступ України до Світової організації торгівлі потребує усвідомлення зв'язків між конкурентоздатністю товарів і підприємств, та розробки сучасних методів управління її рівнем. На законодавчому рівні перше визначення поняття "конкуренція" в Україні містилось у статті 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції»[2].

Вивченням питання «конкуренції» займалися багато зарубіжних вчених. Ще теорія меркантилізму, яка базувалася на протекціоністській політиці у сфері

зовнішньої торгівлі, рекомендувала країнам, що прагнули завоювати світові ринки, регулювати зовнішню торгівлю з метою збільшення експорту та обмеження імпорту. Також заборонити вивезення сировини, а її ввезення зробити безмитним, що дасть можливість знизити експортні ціни та підвищити конкурентні переваги національних виробників. Вони пропонували стимулювати вивезення національної продукції, товарів, які користуються попитом в інших країнах завдяки низьким витратам на їх виробництво та високу якість[3,с.121]. Пізніше А. Сміт обґрунтував, що міжнародний поділ праці та вільна конкуренція – основні сили, які сприяють зростанню конкурентоспроможності країн та добробуту націй. Він стверджував, що участь у світовому поділі праці вигідна всім країнам, а розвиток торгових відносин між ними знижує ціни на товари, створює матеріальну базу для зростання рівня життя населення. У своїй праці «Основи політичної економії та оподаткування» Д. Рікардо стверджував, що країна отримає значний вигравш, підвищить свою конкурентоспроможність, якщо вона сконцентрує ресурси на найефективнішому напрямі виробництва й експортуватиме його товари на світові ринки. Розвиток світової економіки на межі ХХ ст. змінив погляди вчених на конкуренцію. Й. Шумпетер у праці «Теорія економічного розвитку» [5] виклав концепцію ефективної конкуренції. Він довів, що ефективна конкуренція можлива лише за умови динамічної економіки, яка ґрунтується на поширенні новинок у різних формах. Це виробництво нових товарів, застосування нових технологій, техніки, освоєння нових ринків збуту, перехід до раціональних форм організації і методів управління.

Найбільш значними були дослідження у 90-ті роки ХХ ст. американського вченого М.Портера, який створив теорію конкурентних переваг[6]. Він розробив схему чинників, які визначають міжнародну конкурентоспроможність, і дійшов висновку, що конкурентна перевага країни відбиває продуктивність використання ресурсів. Цей принцип справедливий як на рівні підприємства, так і на рівні національної економіки в цілому.

Вагомий вклад в розвиток теорії глобального випередження конкурентів внесли праці вчених Г. Хамела і К. Прахалада – «Революція у бізнесі», «Конкуруючи за майбутнє», присвячені питанням підвищення конкурентоспроможності фірми на глобальних ринках. Важливою умовою лідерства вони називають уміле використання потенційних можливостей розвитку і нового продукту, а також — знання, навички персоналу, які допоможуть у разі втрати попиту на продукцію, вийти на ринок з іншими нововведеннями [6].

На думку вчених, ХХІ століття є етапом революційних рішень та інновацій, а переможуть ті, хто займатиметься новими видами діяльності, прийматиме нестандартні рішення.

Запропоновані Майклом Портером у книзі «Стратегія конкуренції»[5], загальні конкурентні стратегії сьогодні претендують на деяку універсальність, оскільки практика довела їх високу ефективність. Згідно з моделлю п'яти сил конкуренції Портера, частка ринку й рівень прибутку визначаються тим, наскільки ефективно підприємство протидіє наступним конкурентним силам, які представлені на рисунку 1. Портер підкреслив важливість значення приватизації національної економіки для створення конкурентного середовища в державі під час переходу від централізованого планування й управління економікою до ринкового.

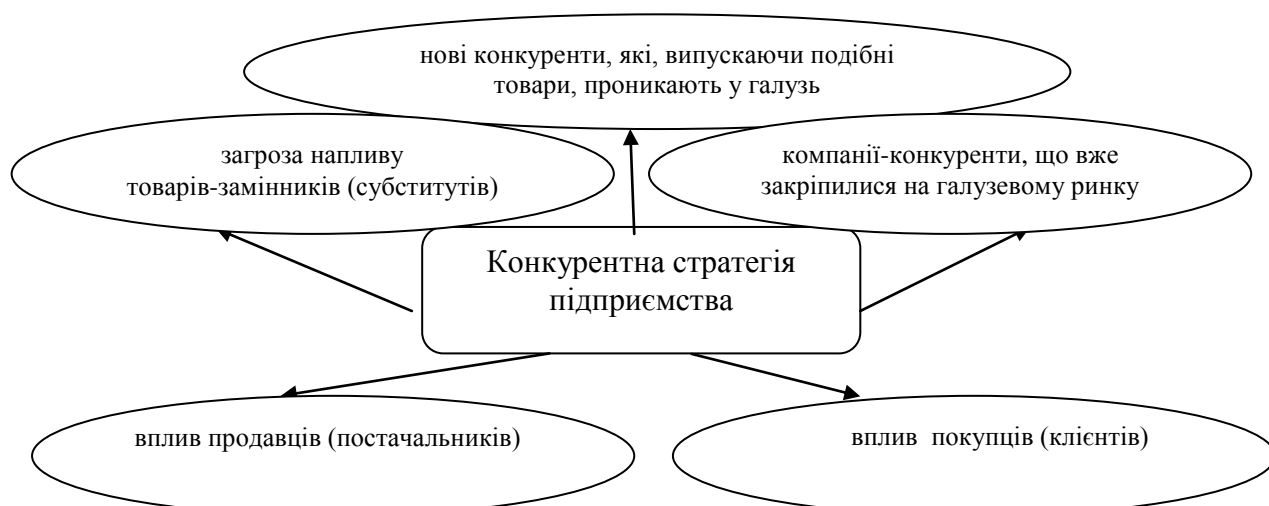


Рис. 1. Модель п'яти сил конкуренції М. Портера

Модель п'яти сил конкуренції широко застосовується в процесі аналізу конкурентних сил на загальну конкурентну ситуацію в галузі. Між цими складовими існує зворотний зв'язок, який характеризується залежністю конкурентного тиску з боку тієї чи іншої сили від структури галузі, її економічних і технічних характеристик.

Значення кожної з п'яти сил залежить від галузі, в якій функціонують конкуруючі підприємства, і визначає в кінцевому результаті прибутковість галузі. У тих галузях, де дії цих сил складаються сприятливо, численні конкуренти можуть одержувати високі прибутки. У тих же галузях, де одна чи кілька сил діють несприятливо, далеко не всі підприємства отримують тривалий час високі прибутки.

В умовах глобалізації важливу роль відіграють конкурентні переваги і конкурентоспроможність. Вони тісно пов'язані між собою. Конкурентні переваги, які характеризують об'єкти чи суб'єкти господарювання є факторними ознаками. До них відносять сировинні ресурси, виробничий потенціал, територіальні та природні умови, наявність достатньо кваліфікованої і дешевої робочої сили. Конкурентоспроможність – результативна ознака, це прояв дії системи багатьох чинників. Для оцінки конкурентоспроможності використовують якісні та кількісні показники. Кількісні базуються на використанні математичних і статистичних методів аналізу. Це стосується обсягів ринку, цін, витрат. Вони доповнюються якісними, оскільки не всі механізми зростання конкурентних переваг можна виміряти.

Позицію підприємства в галузі визначають його конкурентні переваги, що поділяються на два основні типи:

- більш низькі ціни;
- диференціація товарів.

Низькі витрати характеризують здатність підприємства розробляти, випускати і продавати продукцію з меншими витратами, ніж конкуренти.

Диференціація - це здатність забезпечити покупця продукцією з більшою цінністю завдяки новим, особливим, споживчим властивостям. Конкурентна перевага будь-якого типу забезпечує більш високу ефективність використання ресурсного потенціалу підприємства порівняно з конкурентами. Підприємство з

низькими витратами отримує більший прибуток, як правило, за рахунок масовості товарів, що виробляються.

Виявити конкурентну перевагу простіше, зазвичай, ніж її утримати. Портер розглядає три чинники утримання конкурентної переваги:

- перший з яких визначається джерелом переваги. Переваги, які легко можуть мати конкуренти, мають назву переваг низького порядку. Вони базуються на використанні дешевої робочої сили, доступних джерел сировини, і не є стійкими, оскільки можуть бути скопійовані конкурентами. Переваги більш високого порядку, пов'язані з наявністю в підприємства високої репутації, кваліфікованого персоналу, патентів, розвинутого маркетингу, заснованого на використанні новітніх технологій, сучасного менеджменту, довготривалих зв'язків з покупцями. Вони довше зберігаються і дають змогу досягати вищої прибутковості

- наступний визначається кількістю наявних у підприємства явних джерел конкурентної переваги перед конкурентами

- постійна модернізація виробництва й інших видів діяльності - третій чинник утримання конкурентної переваги.

Конкурентні переваги не є вічними, вони завойовуються та утримуються тільки завдяки постійному вдосконаленню сфер діяльності. При визначенні конкурентних переваг підприємство має орієнтуватися на запити споживачів і пересвідчитися в тому, що ці переваги є цінними для них.

Переваги підприємства можуть бути "зовнішніми", які збільшують його ринкову силу. В цьому разі підприємство орієнтується на визначення та задоволення споживачів, незадоволених наявними товарами, і саме тут діє стратегія, що базується на зовнішніх конкурентних перевагах — це стратегія диференціації. І другий вид переваг- "внутрішні", які ґрунтуються на перевагах підприємства щодо витрат виробництва, створюють умови для досягнення меншої собівартості ніж у конкурента й забезпечують більшу рентабельність і стійкість до зниження ціни реалізації продукції. Стратегія, заснована на внутрішніх конкурентних перевагах — це стратегія лідерства у витратах[4,с.19].

Стратегія конкурентоспроможності — це план управління окремою сферою діяльності підприємства для завоювання сильних довгострокових конкурентних позицій. Вона передбачає як наступальні, так і оборонні довгострокові дії, що вибираються залежно від ситуації на ринку. Від них залежать майбутні конкурентні можливості підприємства та його позиція в ринковому середовищі. До процесу формування стратегії конкурентоспроможності включаються такі послідовні дії:

- аналіз конкурентного середовища підприємства на макро- та макрорівнях;
- оцінка конкурентоспроможності підприємства;
- визначення зовнішніх і внутрішніх конкурентних переваг підприємства;
- встановлення напрямів підсилення позиції підприємства в конкуренції;
- формування відповідної стратегії підприємства;
- оцінка обраної стратегії.

У формуванні стратегії конкурентоспроможності особливу увагу слід приділяти провідним чинникам у тій чи іншій галузі, а саме факторам, реалізація яких дає змогу досягти стійких конкурентних переваг, успіху в даній сфері виробництва. Деякі серед таких чинників представлені на рисунку 2.

Набір провідних чинників успіху залежить від характеристик галузі, стадії життєвого циклу, засобів конкурентної боротьби, що використовуються в галузі. Дослідження особливостей конкурентних відносин в харчовій промисловості, механізмів та шляхів забезпечення справедливої конкуренції здійснив М.П. Сичевський, який стверджував, що «конкурентне середовище являє собою сукупність макроекономічних умов, які забезпечують конкуренцію, дозволяють незалежним суб'єктам господарювання максимізувати прибутковість за рахунок випуску і реалізації конкурентоздатної продукції» [5, с. 96].

На сьогодні не менш важливим фактором конкурентної стратегії, особливо підприємств харчової промисловості, є здатність до інновацій та заходи, спрямовані на підвищення виробництва екологічно безпечної продукції, так як здорове харчування набирає оберти і стає більш актуальним. За кордоном екологічно чисті продукти коштують в декілька разів дорожче звичайних, натуральність їжі давно стала важливим чинником, за який певна частина покупців готова платити великі гроші.



Рис. 2. Класифікація чинників успіху у галузі

Враховуючи вищезазначене можна сказати, що одними з найважливіших задач розвитку будь-якого підприємства харчової галузі є наступні: [6]

- створення умов для впровадження виробництв, сертифікованих відповідно до європейських стандартів
- розроблення та впровадження контролю за якістю і безпекою сільськогосподарської продукції
- створення умов для широкого впровадження ресурсозберігаючих технологій
- забезпечення випуску необхідної кількості продуктів харчування та покращенням їх якості, і як наслідок, досягнення конкурентоздатності продукції на світовому ринку.

Отже, конкурентоздатною продукція харчової промисловості буде лише тоді, коли вона буде вироблена з екологічно-чистої сировини, на основі інноваційних, енергозберігаючих технологій. Це надасть можливість населенню споживати високоякісну, безпечну продукцію, збільшиться експорт і одержання підприємствами більш високих прибутків. В цьому випадку має бути державна допомога вітчизняним товаровиробникам - це прийняття законодавчих актів щодо розвитку конкуренції, можливо саме в галузі харчової промисловості, та захисту товаровиробників і споживачів, встановлення і контроль за дотриманням стандартів якості, механізм, який дав би змогу контролювати виробництво продукції, її якість та ціну.

На початку 2008 року в Україні вступив в дію закон, який зобов'язує виробників харчових продуктів інформувати споживача про наявність в них генетично-модифікованих організмів, але до цього часу чітко не визначено порядок його застосування, і маркування здійснюють усі підприємства. Сьогодні майже на всіх продуктах товаровиробники ставлять знак «без ГМО», але відсутність правового регулювання призводить до того, що підприємства наносять його на продукцію, не пройшовши сертифікацію, не несучи за це ніякої відповідальності, рівень довіри до різних систем маркування сходиться нанівець, що відповідно призводить до зниження конкурентоздатності продукції.

Виконуючи правову функцію, держава зобов'язана розробити законодавство, яке буде регулювати конкуренцію та підвищить якість харчових продуктів.

Література:

1. Послання Президента України до Верховної Ради України „Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002-2011 роки”
2. Закон України «Про захист економічної конкуренції» № 2210-III (2210-14) від 11.01.2001, ВВР, 2001, №12, ст.64
- 3.Фінанси:(дистанційне навчання)[Електронний ресурс]/ В.В.Ушаков/- Режим доступу:bookdn.com/book_431.html
4. «Потенціал підприємства: формування та оцінювання»:[конспект лекцій]/Т.О.Мамаєва,В.І.Торкатюк,Н.М.Золотова,М.П.Пан.- Х.: ХНАМГ,2007.- 154 ст.
5. Сичевський М.П. Удосконалення організаційно-економічного механізму розвитку харчової промисловості України: монографія / М.П. Сичевський. – К.: Наук.світ, 2004. – 374 с.
6. Нормативне забезпечення планування та контролю якості продукції як основа конкурентоспроможності підприємств харчової промисловості [Електронний ресурс] /Г.М.Тарасюк /- Режим доступу: www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10tgmpmp.pdf

2.7. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

Переробна промисловість є важливою складовою агропромислового комплексу України. Вона є матеріаломісткою та залежить від стану суміжних галузей сільського господарства, зокрема тваринництва і рослинництва, основних постачальників сировини. Вторинна продукція переробної промисловості використовується в сільському господарстві на відгодівлю тваринам та як добриво для ґрунтів.

Вітчизняна переробна промисловість поєднує в собі харчосмакову, м'ясну, молочну, рибну, консервну, винопереробну, спиртово-бродильну, борошномельно-круп'яну, комбікормову, крохмале-патокову, олійну та інші галузі, в загальному близько 40 спеціалізованих виробництв. Тому можемо відмітити стратегічне значення переробної промисловості щодо забезпечення продовольчої безпеки вітчизняного населення якісними і доступними продуктами харчування.

Основні теоретичні та методичні аспекти, присвячені проблемам дослідження ефективності функціонування підприємств переробної промисловості в сучасних умовах господарювання, знайшли своє відображення у наукових працях багатьох вітчизняних вчених, таких як: В. Андрійчук, І. Березівський, П. Борщевський, А. Гончарук, С. Закоморний, О. Ефімова, Г. Іваницька, С. Кованов, І. Крижов, С. Князев, І. Маркіна, С. Москвін, Т. Мостенська, С. Мочерний, С. Покропивний, В. Прядко, В. Радченко, П. Руснак, П. Саблук, К. Салига, А. Чупис, О. Шпичак і зарубіжних: К. О'Дем, Е. Деніс, Д. Грейсон, К. Еклунд, Р. Макконелл, В. Маршалл, В. Паретто, Стенлі Л. Брю, Р. Слоу, Ю. Штерн та багато інших. Однак, незважаючи на значну кількість наукових досліджень і опублікованих праць, основні аспекти щодо сучасного стану переробної промисловості та перспектив розвитку залишаються дискусійними і потребують подальшого наукового пошуку.

Актуальним питанням щодо підвищення ефективності функціонування підприємств переробної промисловості є безперербійне забезпечення виробничого процесу необхідною сировиною, кваліфікованими кадрами, вирішення проблеми щодо технічного переоснащення, впровадження ресурсозберігаючих технологій, підвищення якості готової продукції, розширення асортименту, зниження собівартості та ціни реалізації продукції.

Зазначимо, на вітчизняному ринку значна частка переробних підприємств входять до складу вертикально інтегрованих агропромислових об'єднань, що дозволяє значно зменшити собівартість продукції та забезпечити безперербійне виробництво.

Криза 90-х років, яка поширилась на всі галузі агропромислового комплексу України призвела до руйнації потужностей та значного зниження обсягів виробництва переробної промисловості. Негативним фактором, який вплинув на зниження ефективності функціонування переробної промисловості є занепад сільськогосподарських господарств, які є основними постачальниками сировини. Так, якщо до кризових 90-х років на переробні підприємства постачання молочної сировини відбувалось в основному від сільськогосподарських господарств близько 80%, а домогосподарства – 20%, то на сьогоднішній день основними постачальниками молока є домогосподарства - 80%.

Важливим завданням щодо підвищення ефективності функціонування підприємств переробної промисловості є раціональне використання наявних

ресурсів відповідно до встановлених виробничих потужностей, а також розширення і пошук нових сировинних зон. Слід зазначити, що більшість підприємств переробної промисловості не працюють навіть на 70% запланованої виробничої потужності, в основному через нестачу сировини та низьку купівельну спроможність населення - споживачів готової продукції.

На основі проведених досліджень ефективності функціонування підприємств переробної промисловості можемо відмітити, що основними лідерами на вітчизняному ринку є підприємства, які входять до вертикально інтегрованих агропромислових об'єднань в яких поєднано «виробничий ланцюг»: постачальник сировини (сільськогосподарські підприємства) – переробне підприємство – споживач. Протягом останніх років основною стратегією діяльності агропромислових об'єднань є: нарощування загального земельного фонду, поглинання та викуп інших підприємств, вихід на міжнародний ринок капіталів і інвестицій. Так, загальний земельний банк, який використовується агропромисловими об'єднаннями, становить 3 млн. 805 тис. га. Зазначимо, в складних економічних і політичних умовах господарювання підприємства, що входять до складу агропромислових об'єднань, нарощують потужності виробництва та зберігання, збільшують активи шляхом придбання та поглинання інших суб'єктів господарювання, зростає їх земельний банк.

Основними агропромисловими об'єднаннями на українському ринку є: Ukrlandfarming, Kernel, "Мрія агрохолдинг", "Мироновский хлебопродукт", "Астарта-Киев", HarvEast Holding, Agroton Public Limited, Sintal Agriculture, "Агропродинвест", "Дружба-нова", "Индустриальная молочная компания", "Нибулон", "Сварог вест групп", "Агрохолдинг "Донецксталь" - метзавод", KSG Agro S.A., AgroGeneration, група "Агротрейд", "Галс агро", "АПК-инвест", "Милкиленд-Украина" [5].

Успішним є розміщення акцій агропромислових об'єднань на міжнародних фондових біржах з метою залучення додаткового капіталу. Так, у 2008 році агропромисловий холдинг «Миронівський хлібопродукт» в рамках IPO на Лондонській фондовій біржі залучив капітал на суму понад 322 млн. доларів. На Варшавській фондовій біржі успішно розмістили акції агропромислові об'єднання "Кернел Групп", "Астарта", KSG Agro, "Индустриальная молочная компания". Агропромислова компанія AgroGeneration (Париж), яка спеціалізується на виробництві зернових і олійних культур в Україні, залучила EUR11,5 млн. шляхом первинного публічного розміщення акцій на NYSE Alternext [5].

Унікальність м'яса також полягає в його високій енергетичній цінності, збалансованості амінокислотного складу білків, наявності біоактивних речовин і високої засвоюваності в організмі людини. Добова потреба у кожному із цих компонентів, має встановлені норми і не може бути взаємозамінена. Так, відповідно до науково-обґрунтованих норм добове споживання білку дорослою людиною повинно становити 85 г, а тваринних жирів - 70 г. Рослинний білок, який споживає людина переробляється в організмі гірше і містить незначну кількість амінокислот.

К. Фойт - засновник вчення про фізіологію харчових продуктів визначив, що добова потреба людини в умовах середньої фізичної навантаженості в білках становить 118 грам. В подальших наукових працях дослідники з'ясували до якої межі можна знизити кількість споживання білка в організмі людини. Але як показують подальші дослідження, зниження білка до 30 г на добу негативно впливає на фізіологічні функції організму.

Розглянемо детальніше обсяги виробництва продукції тваринництва сільськогосподарськими підприємствами протягом 1990-2012 р. Як уже зазначалось, криза 90-х років негативно вплинула на обсяги виробництва продукції тваринництва. Так, у 2012 році виробництво м'яса яловичини та телятини знизилось і становило лише 51,2% (або 395,5 тис. тонн) обсягів виробництва 1990 року. Основним фактором який впливає на зменшення обсягів виробництва якісного і необхідного для повноцінного розвитку організму людини виробництво м'яса яловичини та телятини є негативна тенденція до зменшення чисельності поголів'я худоби та зростання обсягів закупівлі імпортованої мороженої яловичини більш як у два рази. Зазначимо, що яловичина є необхідним продуктом раціонального харчування людей, оскільки калорійність та вміст поживних речовин, зокрема білків у ньому найвищий у порівнянні з курятиною і свининою.

Показники динаміки поголів'я птиці, а також виробництво м'яса курятини, на відміну від яловичини та телятини, має тенденцію до стрімкого зростання. Так, якщо у 2000 році вироблялося 193,2 тис. тонн м'яса курятини, то у 2012р. – 1066,1 тис. тонн (зросло більше ніж у 5 разів). Якщо ж порівнювати з 1990 роком, то слід зазначити, що у 2012 році виробництво м'яса птиці у забійній вазі зросло на 50,5%. На нашу думку тенденція до зростання виробництва м'яса птиці протягом наступних років зберігатиметься, оскільки галузь птахівництва має найнижчий термін окупності капіталу (курча бройлера на птахівничих комплексах ПАТ «Миронівський хлібопродукт» виростає за 40 діб).

У виробництві м'яса свинини протягом останніх семи років суттєвих змін не відбувалося. Зазначимо, що частка виробництва інших видів м'яса у забійній вазі (баранини та козлятини, кролятини та конини) згідно даних Державного комітету статистики у 2010 році у загальній структурі є несуттєвим і становить 2,26%. Основними причинами загального зниження обсягів виробництва м'яса у забійній вазі є відсутність законодавчо врегульованого механізму державного контролю щодо розвитку галузі тваринництва, а також зниження загального поголів'я тварин. Державою на законодавчому рівні з цією метою затверджено «Державну цільову програму розвитку українського села на період до 2015 року».

Обсяги виробництва м'яса залежать не лише від поголів'я тварин і птиці, але й від рівня споживання м'ясопродуктів населенням та рівня їх доходів і купівельної спроможності, а також забезпечення фізіологічних потреб людини. Так, за даними Державного комітету статистики у 1990 році в розрахунку на одну особу населенням України споживалося в середньому 68,2 кг м'яса, на той час в країні спостерігався дефіцит м'яса, ковбасних та інших м'ясних виробів у торговельних мережах. На сьогоднішній день також існує проблема забезпечення потреб населення в достатній кількості високоякісної тваринною продукцією, збільшення виробництва м'яса й розширення асортименту продукції його перероблення. Наприклад, у високорозвинених країнах рівень споживання м'яса становить понад 100 кг на одну особу на рік, що дає підстави стверджувати, що виробництво і споживання м'ясних продуктів у межах 80-100 кг на рік на одну особу є необхідною нормою для населення України.

Як уже зазначалось, одним із основним факторів, які впливають на рівень споживання м'ясних продуктів населенням, є низька купівельна спроможність та

низький рівень доходів. В Україні існує складна соціально-економічна ситуація, яка зумовлена економічною, соціальною та політичною нестабільністю і порушенням торгівельно-економічних зв'язків, загальним спадом виробництва, інфляцією, що вплинуло на зниження рівня платоспроможності населення і, відповідно, до зниження виробництва харчових продуктів.

Зазначимо, що норми споживання наборів харчових продуктів не переглядалися з 2000 року, тому вони опосередковано впливають на рівень споживання продуктів тваринництва, в тому числі м'ясних продуктів населенням України. На державному рівні необхідно переглядати і узгоджувати норми споживання продуктів харчування, оскільки змінюється статево-вікова структура населення, технології харчової промисловості, тенденції і звички в харчуванні, регіональні та природно-кліматичні умови, традиції харчування, релігійні переконання.

Основою затверджених норм збалансованої раціональної структури споживання згідно законодавства України для всіх вікових груп населення є м'ясні і молочні продукти тваринного походження, які залежать від чисельності поголів'я великої рогатої худоби, свиней, птиці, а також якості споживання кормів, зокрема поживних і насичених поживними речовинами комбікормів. Протягом останніх років в усіх вітчизняних господарствах та переробних підприємствах зберігається негативна тенденція до скорочення виробництва м'яса великої рогатої худоби.

В Україні для розрахунку прожиткового мінімуму відповідно до Закону України «Про прожитковий мінімум» [1] на основі рішення експертної комісії, прийнятого Постановою Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2000 року № 656 «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» [2] затверджені основні набори продуктів харчування для українського населення, які зазначені в таблиці 1.

Таблиця 1

Норми споживання основних продуктів з вмістом тваринного білку, м'яса та м'ясопродуктів, кг/рік

Показник	Діти, років		Дорослі	
	до 6 років	від 6 до 8 років	працездатні	непрацездатні
М'ясо та м'ясопродукти				
- яловичина, телятина, баранина	11,7	18,3	16,0	12,9
- свинина	5,8	9,2	8,0	9,5
- птиця, кріль	5,8	9,2	14,0	5,0
- субпродукти (печінка, язик, мозок)	5,9	9,1	4,0	2,0
- ковбасні вироби	5,3	8,4	9,0	6,6
- сало	1,0	1,5	2,0	2,0
Риба і рибопродукти:				
- риба свіжа, свіжоморожена	8,6	14,6	7,0	2,5
- рибопродукти	4,2	7,3	6,0	0,7
Молоко, молокопродукти:				
- молоко незбиране	91,3	82,1	60	83
- молоко збиране, кисломолочні напої	91,3	82,1	65	22
- сир м'який	18,25	20,7	10	7,6
- сметана	2,7	7,3	5	4
- сир твердий	1,8	4,3	3,5	-
- масло	7,7	12,8	5	3,9
- яйця, штук	182,5	365	220	187,5

*Складено автором

Для проведення оцінки стану продовольчої безпеки постановою Кабінету Міністрів України від 05.12.2007 № 1379 "Деякі питання продовольчої безпеки" [3] затверджено методику визначення основних індикаторів продовольчої безпеки.

Зазначимо, що оптимальною вважається ситуація, коли фактичне споживання продуктів тваринництва на одну особу протягом року відповідає раціональній нормі, тобто коефіцієнт співвідношення між фактичним і раціональним споживанням дорівнює одиниці. З метою досягнення оптимального співвідношення споживання продукції тваринництва прийнято Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження Комплексної програми розвитку Українського села на період до 2015 року» у відповідності до якої у 2015 році на державному рівні прогнозується досягнення показника «Індикатора достатності споживання» на рівні 1 [4].

В Україні у 2012 році по двох групах продукції тваринництва, а саме «М'ясо та м'ясопродукти» та «Молоко та молочні продукти» фактичне споживання знаходилося нижче раціональних норм. Найбільше відставання фактичного споживання від раціонального спостерігалось по «Молоку і молочних продуктах» - на 46 %, «М'ясу та м'ясопродуктах» – на 35%. Водночас необхідно відзначити позитивну динаміку зростання фактичного споживання «М'яса та м'ясопродуктів» порівняно з попередніми роками та 2004 роком (на 52%).

Протягом 2004-2012 років щодо фактичного споживання населенням яєць намітилась позитивна тенденція до постійного зростання у 2010 році «Індикатор достатності споживання» по групі тваринної продукції «Яйця, штук» досяг 1. Проте, досягнення оптимального показника раціонального споживання по вказаній групі є свідченням незбалансованості харчування населення, яке намагається забезпечити власні енергетичні потреби за рахунок більш економічно доступних продуктів. Складна ситуація щодо споживання продуктів харчування а низька купівельна спроможність населення негативно впливають на ефективність функціонування підприємств переробної промисловості.

Таким чином, переробна промисловість України забезпечує продовольчу та економічну безпеку населення. Важливим питанням залишається дослідження особливостей харчування українського населення, раціон якого залежить від виробництва продукції переробними підприємствами та купівельної спроможності, яка є низькою і не забезпечує основних потреб. Серед основних напрямків підвищення ефективності функціонування підприємств переробної промисловості є оновлення матеріально-технічної бази, впровадження наукових досягнень у виробничі процеси, державна підтримка щодо нормативно-законодавчого регулювання, безперебійне забезпечення необхідною сировиною сільськогосподарськими підприємствами, підвищення якості продукції у відповідності до міжнародних стандартів та активний пошук ринку збуту. Розвиток переробної промисловості повинен орієнтуватися на зниження собівартості та ціни готової продукції шляхом раціонального використання наявних ресурсів та максимального задоволення потреб споживачів. На основі проведених досліджень можемо відмітити, що за даними Державного комітету статистики основними лідерами по виробництву високоякісної продукції є підприємства переробної промисловості які входять

до вертикально інтегрованих агропромислових об'єднань, які мають власну сировинну базу та стабільний ринок збуту.

Література

1. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12.2011 р. № 4282-VI.
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження наборів продуктів харчування наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» від 14 квітня 2000 р. N 656
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання продовольчої безпеки» № 1379 від 05.12.2007 р.
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Комплексної програми розвитку Українського села на період до 2015 року» № 1158 від 19 вересня 2007 р.
5. <http://www.epravda.com.ua>

2.8. ПАРАДИГМАЛЬНА МОДЕЛЬ ЗРОСТАННЯ КОНКУРЕНТОЗДАТНОСТІ УКРАЇНИ НА ОСНОВІ КЛАСТЕРІВ РОСТУ В ХАРЧОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Актуальність проблеми підвищення конкурентоспроможності економіки України обумовлюється значним відставанням економіки України за своїми кількісними та якісними макроекономічними параметрами не тільки від розвинених країн світу, але й від колишніх союзних республік. В умовах, коли світ стрімко змінюється, Україна залишається слабо підключеною до світових потоків капіталу та інновацій. Відсталість у розвитку породжує слабку здатність до абсорбції нових технологій, передових ідей, атрибутів громадського суспільства. Розроблення механізмів вирішення національних проблем, в свою чергу, потребує використання сучасних парадигмальних економічних теорій конкурентних переваг, що мають слугувати основою постановки та реалізації урядових завдань. Водночас ідея підвищення конкурентоспроможності національної економіки України має об'єднати суспільство, вирішити важливу проблему перетворення України у високо конкурентну державу і наблизити її до країн, що входять у інноваційне ядро “економіки знань”.

Формування концептуальних парадигмальних основ та нового інструментарію задля підвищення конкурентоспроможності економіки України шляхом активізації інноваційно-інвестиційної складової розвитку з позитивним впливом на структурні процеси у реальному секторі економіки на прикладі харчової промисловості України є основним напрямком зміни вектору розвитку економіки держави.

Дослідник, що займається вивченням парадигмальних зрушень в економічній науці ХХ – першого десятиріччя ХХІ ст., потрапляє у складне становище. Насамперед потрібно враховувати реальність існування багато парадигмальності економічної науки, різноманітності теоретико-методологічних засад економічних теорій, множинності, опозиційності, навіть альтернативності сучасних шкіл та напрямів економічної думки. Конкурентоспроможність економіки, методи її виміру та визначення зв'язку із динамікою зростання на різних етапах економічного розвитку вже не перше десятиліття перебувають у центрі уваги економістів.

Стрімкий розвиток господарських процесів, інтенсифікація проявів глобалізації змушує країни по-новому поглянути на конкурентне середовище національних економік. В умовах ринкових відносин відбувається зіткнення інтересів різних країн, але економічний вигравш отримують лише ті, що мають сильні конкурентні переваги та вдало їх використовують. [1]

Основним аспектом для формування новітньої парадигми конкурентоздатності економіки став вигравш часу. Його зростаюча нестача призводить до постійного прискорення темпу життєдіяльності, впровадження новітніх засобів комунікацій, за допомогою яких людина набуває здатності бути учасником подій, що відбуваються далеко за межами її фактичної фізичної присутності. Така просторово-часова єдність людства потребує осмислення ролі в формуванні конкурентного потенціалу нових комунікаційних потоків, сформованих у сучасних мережевих структурах виходячи з того, що в сучасному світі “все, що має значення, організовано навколо світової павутини інтерактивної мережі” [2].

Наприкінці ХХ - початку ХХІ ст. процес створення та нагромадження нових знань спричинив перехід до нової парадигми конкурентоздатності економіки. В основі переходу до якісно нового стану суспільства стали знання як самостійна продуктивна сила. Знання визначальним чином впливають не лише на сферу виробництва, а й на структуру та обсяги споживання. Переважну частину споживання мешканців розвинених країн світу становлять товари, потреба в яких та вміння користування якими стали можливими лише завдяки найновітнішим досягненням науки і техніки (комп'ютерна техніка, аксесуари, комплектуючі й програми, засоби телекомунікації і транспорту тощо). Інноваційність та наукоємність продукту стають одними з визначальних критеріїв визначення його конкурентоздатності, а можливість оволодіння сучасними чинниками конкурентоздатності безпосередньо залежить від рівня розвиненості «нової економіки» в країні.

Лише побудова інноваційної моделі економіки має стати тією парадигмою вдосконалення конкурентоздатності економіки, який досягається переважно за рахунок практичного використання нових знань для зростання обсягів суспільного виробництва, підвищення якості суспільного продукту та прискорення соціального прогресу у суспільстві. [3]

Актуальність пошуку шляхів підвищення рівня конкурентоздатності економіки обумовлена тим, що в умовах світової глобалізації та реструктуризації економіки, зростання конкурентоспроможності як окремих регіонів, так і держави в цілому, повинно здійснюватися за рахунок впровадження таких інституційних механізмів, які довели свою здатність у короткі терміни забезпечити розвиток держави на новій інноваційній платформі. Дієвим механізмом епохи глобалізації є гнучкі об'єднання суб'єктів господарської діяльності для досягнення і посилення конкурентного потенціалу та об'єднання капіталів для прискореного інноваційного розвитку. Такими об'єднаннями є кластери росту.

З позиції системного підходу кластер має дві яскраво виражені складові – галузеву і територіальну.

Вчені виділяють галузевий кластер, який являє собою сукупність суб'єктів господарської діяльності різних взаємопов'язаних галузей, об'єднаних в єдину організаційну структуру у рамках країни, елементи якої

взаємопов'язані і спільно функціонують для забезпечення розвитку власного потенціалу і конкурентоспроможності.

Регіональний кластер - це територіальне об'єднання взаємозалежних підприємств та установ у межах відповідного регіону, що направляють свою діяльність на виробництво продукції світового рівня.

Кластер, як правило, являє собою об'єднання географічно локалізованих підприємств, науково-дослідних установ, навчальних закладів, ринкових структур як основних учасників інноваційного процесу. Однією з головних складових успішного кластеру є його інноваційна направленість, оскільки без впровадження інновацій кластерне об'єднання буде прототипом територіально-виробничих об'єднань і зможе проіснувати лише обмежений проміжок часу до логічного завершення використання свого виробничого потенціалу.

Аналіз світового досвіду показує, що необхідна державна програма підтримки кластерних ініціатив, яка може бути організована у вигляді конкурсів на кращі кластерні проекти. Кінцевим результатом традиційного кластера є випуск вже відомої або удосконаленої продукції, яка користується попитом. Його ядром є, як правило, велике промислове підприємство з виробництва конкурентоспроможної продукції, біля якого концентруються постачальники обладнання і сировини, наукові і освітні установи тощо.

Відомо, що закономірністю є існування інфраструктурних установ, здатних ефективно виконувати функції допомоги бізнесу при появі потреби в об'єднанні - кластеризації. До них відносяться центри експертизи (Фінляндія), центри переваги (США); консалтингові, маркетингово-аналітичні і брендингові компанії (Economic Competitiveness Group (США), Центр маркетингово-аналітичних досліджень (Казахстан), Bauman Innovation, "ПРО-ИНВЕСТ Консалтинг" (Росія)); інститути і агентства, що входять в кластерні ініціативи (Мюнхенський технічний університет (TU Munchen), агентство Bayern Innovativ GMBH (Баварія), консалтинговий центр "Пріоритет" (Росія)).

На сьогодні майже всі країни Європейського Союзу здійснюють реалізацію національних чи регіональних програм кластеризації відповідно до рішення Лісабонського саміту Європейського Союзу (2000) Відповідно до цього рішення пріоритетним для країн-членів ЄС є впровадження економіки знань, що здатна на основі інноваційних кластерів забезпечити конкурентоспроможність, що перевищує показники економік США та Японії.

Про важливість розвитку кластерів для європейської економіки свідчить той факт, що в 2006 році схвалено "Маніфест кластеризації в країнах Європейського Союзу", а в 2008 у м. Стокгольм в рамках Європейської президентської конференції з інновацій та кластерів було прийнято "Європейський кластерний меморандум". У своєму Зверненні до Ради Європи (2006) Європейська комісія наголосила, що бути частиною кластеру є важливою конкурентною перевагою бізнесу. Кластери допомагають заповнити прогалину між бізнесом, дослідженням та ресурсами, таким чином швидше видаючи знання на ринок. Успішні кластери пропагують інтенсивну конкуренцію одночасно із співпрацею. Вони збільшують продуктивність, залучають інвестиції, пропагують дослідження, посилюють

промислову базу та розробляють спеціальні продукти та послуги і стають основою для розвитку навичок.

Нове покоління програм Європейської регіональної політики на 2007-2013 пропагує підхід, що базується на регіональних інноваційних кластерах не тільки в розвинутих міських центрах, але також в бідніших сільських регіонах.

В Європейському Союзі існують програми підтримки бізнесу, зокрема в рамках програми EUREKA крім регулярних і парасолькових (Umbrella) проєктів виконуються й кластерні проєкти (Cluster).[4]

Для усвідомлення основ кластеризації та формування саме «кластерів росту» слід орієнтуватись на п'ять складових при формуванні парадигмальних основ конкурентоздатності економіки на основі кластерів росту.

По-перше, це ініціатива бізнесу. Кластер не може бути створений директивно, тільки ініціативні й впливові люди із числа підприємців, представників влади, громадських організацій, навчальних закладів, здатні своїм авторитетом, розумом, організаторськими здатностями й знаннями згуртувати, зацікавити й на ділі довести корисність кластерів як для самих їхніх членів, так і для регіону. Тому кластери не створюються, а народжуються завдяки кластерним ініціативам. І саме кластери мають стати альтернативою економічній концентрації, оскільки саме у кластерній моделі розвитку зберігається позитивна сила конкурентної боротьби та конкуренції як основи конкурентоздатності країни.

По-друге, це інновації, тому що тільки нові технології в організації виробництва, збуту, управління, фінансування, здатні відкрити нові можливості в конкурентній боротьбі. Саме концентрація капіталу в межах кластерів на інноваційній основі дозволить країні віднайти ті точки росту, які дозволять пройти стадію інноваційності капіталу в зонах конкурентоздатності у глобальному масштабі. А от тут уже значну роль має відіграти саме держава та всіляко стимулювати інноваційні спрямування бізнесу і капіталу та державне регулювання не повинно дозволити економіці ввійти в стадію “економіки мильних бульбашок” і відійти від точок росту в віртуальні інструменти.

По-третє, держава також має бути демократичною та створювати такий інформаційний простір, який би забезпечував доступність, відкритість, обмін знаннями, створення баз даних і ВЕБ-сторінок, що дозволяють одержувати переваги в доступі до ринків постачання сировини, збуту продукції, кваліфікованої робочої сили тощо. Знання мають бути максимально лібералізовані та доступ до них повинні мати усі учасники кластеру у рівній мірі. Лише вільний ринок знань дозволить віднайти ті інновації, які дозволять капіталу набути рис інноваційності та які у подальшому сформуєть тривалі конкурентні переваги. Будь який кластер неможливий без консолідації зусиль всіх зацікавлених сторін на галузевому та територіальному рівнях за підтримки наукових кіл та бізнес інфраструктури під головуванням державних установ, які створюють базу для конструктивного діалогу, де мають бути почуті усі.

І, на кінець, четверте, це інтерес, без якого не забезпечується і не реалізується основна умова життєдіяльності підприємницької або суспільної структури. Ця умова обов'язково припускає наявність зацікавленості учасників кластерних об'єднань в одержанні ними економічної вигоди. Ця економічна

вигода має бути у майбутньому пропорційно розподілена між усіма рівнями кластеру росту. Тобто, навіть якщо лише одна із частин кластеру досягла рівня конкурентоздатного потенціалу, то вона має здійснити перетік капіталу в інноваційний потенціал споріднених і підтримуючих галузей, без такого розподілу капіталу її конкурентоздатність не буде тривалою, а як наслідок, парадигмальні зрушення у конкурентоздатності економіки не будуть досягнуті.

Інноваційний кластер росту - це об'єднання суб'єктів господарювання, що дозволяє використати переваги координації внутрішньогосподарської та ринкового механізму та інноваційного капіталу та дає можливість більш швидко і ефективно використовувати нові знання, наукові відкриття і винаходи та трансформувати їх у інновації.

Сьогодні вже очевидно, що в XXI сторіччі основною парадигми економічного розвитку стануть не детермінанти використання природних ресурсів, зосереджених у так званих базових галузях промисловості (паливна, електроенергетична, металургійна, металообробна), а високі технології, інтелект, наукові відкриття, інноваційні нововведення, які будуть здатними створювати нові матеріали й речовини з набагато вищими показниками ефективності й корисності.

Задля формування парадигми конкурентоздатності економіки на кластерній основі необхідно розуміти етапи, які спонукають бізнес до об'єднання зусиль, а отже до кластеризації. Появу кластеру може часто обумовити історичні обставини, такі як наявність сировини, спеціальні знання в науково-дослідних організаціях або традиційне "ноу-хау", спеціальні або сучасні вимоги певної групи (географічно концентрованих) клієнтів або фірм, що представляють важливі інновації в технологіях.

Як тільки підприємства об'єднуються, вони починають отримувати більше вигоди, обумовленої ефектом масштабу, та починають формувати спільний капітал, який має бути направлений на подолання спільних недоліків. Так, на цьому етапі потрібно відмовитись від непрофільної діяльності, це спонукає до створення групи спеціалізованих постачальників та фірм з обслуговування та створення спеціалізованого ринку праці для забезпечення загальних потреб. Ця стадія характеризується формуванням нових організацій, що надають послуги декільком фірмам у зростаючому кластері, наприклад, транспортна інфраструктура, рітейл, науково-дослідні інститути, спеціалізовані навчальні заклади, збутова інфраструктура та юридичне супроводження.

Формування спеціалізованих супутніх галузей збільшують важливість, престижність, та привабливість кластеру. Це може привести до того, що ще більше підприємств та висококваліфікованих працівників приєднуються до кластеру, таким чином збільшуючи його привабливість. Створення неринкових некомерційних активів у вигляді взаємовідносин, що сприяють безкоштовному обміну інформацією та знаннями через, наприклад, неформальне співробітництво та допомагають координувати господарську діяльність шляхом інформаційного обміну є основою кластеру. А крім того, поява консолідованого капіталу, який на першому етапі був вкладений у подолання спільних недоліків, починає давати результати. Зрілі регіональні кластери можуть мати сполучення спеціальних, диференційованих та локалізованих відносин між особами та організаціями, які координуються щоденно

співпрацею або правилами добросовісної конкуренції. Поява спільних конкурентних переваг вищого порядку буде сприяти конкурентоздатності кластеру на більш тривалій основі, та має бути доповнена через накопичення капіталу та перетворення його у інноваційний капітал, що не дає швидкої віддачі.

У перетворенні кластеру на інноваційний кластер росту є дуже важливим формування інноваційності у капіталу. Капітал, сконцентрований після отримання переваг на масштабі, має бути направлений на формування кредитування перспективних проектів і наукових розробок та одержання іноземних технологій, а також на збільшення доданої вартості у власній продукції та її конкурентного потенціалу. Підтримка власного конкурентоздатного виробництва у кластерній моделі розвитку здійснюється шляхом переорієнтації підприємств на випуск продукції з місцевих матеріалів, використання переваг і пільг щодо придбання продукції й комплектуючих в учасників кластерних об'єднань, удосконалення системи оподаткування підприємницьких структур учасників кластеру. Однак, лише перехід кластеру від використання запозиченої технології до пошуку власної конкурентоздатної технології може слугувати основою для набуття тривалих конкурентних переваг і глобальної конкурентоздатності.

Для появи кластерів особливо важлива наявність кристалізуючої інфраструктури - консультаційних мереж, впровадження нових технологій управління, інжинірингу, організації виробництва, через розвиток регіональної науки, пошук "ноу-хау", впровадження нових технологій у виробництво, прискорення просування продукції від виробника до споживача. Саме поява такої інфраструктури дає час для накопичення капіталу, який можна вкладати в довготривалі наукові розробки, які потім можуть дати прогрес та конкурентні переваги вищого порядку та глобальні конкурентні переваги.

Вважається, що кластери характеризуються організаційною невизначеністю. Об'єднання фірм в рамках такої невизначеної структури є системою, що функціонує на основі інституційного механізму координації. Її формування припускає стійкі зв'язки між учасниками через географічну близькість або наявність інститутів, взаємодія з якими забезпечує координацію, або наявність спільної інфраструктури, яка забезпечує виокремлення спеціалізованих функцій, спільних для учасників кластеру. Аналіз механізмів координації і форм кластерних ініціатив дозволяє стверджувати, що вони сьогодні є фундаментом розвитку парадигми постіндустріальної економіки та формують основу створення конкурентних переваг та нової парадигмальної моделі конкурентоздатності економіки.

Економіка знань, що формується на сучасному етапі, орієнтується на пріоритетність розвитку кластерів, які визнані одними з найбільш ефективних виробничих систем для забезпечення конкурентоздатності галузі та країни в цілому. Кластери як вид складної багатовекторної, нецентралізованої організації являють собою типову ринкову структуру в епоху глобалізації та є основною парадигмальною моделлю конкурентоздатної економіки.

На сьогодні самими перспективними галузями економіки України для запровадження національного галузевого інноваційного кластеру росту може слугувати сільське господарство та харчова промисловість. Світові продовольчі загрози слугують колосальним стимулом для розвитку аграрного потенціалу

України. Україна має колосальні можливості виробництва сільськогосподарської продукції та продукції харчової промисловості через сприятливі природно-кліматичні умови та потужний людський потенціал.

У сільськогосподарському обробітку знаходиться 42844,8 тис. га або 71% території країни, на ріллю припадає 32473,4 тис. га (53,8% загальної території) або 78% сільськогосподарських угідь (у Франції рілля у структурі сільськогосподарських угідь становить 63,4%, Німеччині – 69,6%, Великобританії – 37%, у країнах ЄС у середньому – 60,7%). За рівнем забезпеченості сільськогосподарськими угіддями (0,9 га на одного мешканця), Україна серед Європейських країн поступається лише Республіці Білорусь – 0,96 га на одну особу, а за забезпеченістю ріллею (0,7 га на одну особу) випереджає всі країни Європи. Серед країн світу за цим показником Україна поступається лише Канаді (1,43 га) та РФ (0,85 га) ріллі на одну особу. При цьому 73 % ріллі України становлять найбільш родючі чорноземи та лучно-чорноземні ґрунти.

Потенційна здатність вітчизняних земель до продовольчого забезпечення за оцінками різних експертів знаходиться у межах від 150 до 500 млн. осіб. Враховуючи великий потенціал земель сільськогосподарського призначення, аграрне виробництво в Україні залишається серед провідних галузей економіки і складає близько 8,2% ВВП, що майже вдвічі перевищує середньоєвропейський рівень.

Темпи падіння експорту аграрної та харчової продукції під час кризи були значно нижчими, ніж загальне падіння експорту з України. Враховуючи також експорт продукції харчової та олійно-жирової промисловості, слід констатувати помітну активізацію виходу України на світові ринки сільськогосподарської та харчової продукції: частка продуктового експорту зросла з 11,2% у 2001 до 24% у 2009 рр. Проте, вже у 2010 р. експорт сільгосппродукції втратив функції лідера експортної динаміки. Аграрна політика 2010 р., зокрема проблеми з відшкодуванням ПДВ експортерам, запровадження експортних обмежень та створення потужного монстру, що був у неконкурентний спосіб пролобійований державою, погіршила інвестиційний імідж України та спровокувала витіснення національних операторів аграрного ринку з зарубіжних ринків.

В умовах відкритості національної економіки світові тенденції щодо зростання дефіциту продовольства і зростання цін можуть розглядатися як потужний виклик для українського агропромислового виробництва в частині продовольчої конкурентоздатності. Ці тенденції можуть діяти як активний стимул поживлення сільгоспвиробництва та харчової промисловості в частині збільшення попиту на українські продукти харчування, що може стати джерелом додаткових фінансових ресурсів для розвитку та капіталізації сектору. Однак, реалізувати наш агропромисловий потенціал як важливої та поки що недостатнім чином розкритої національної конкурентної переваги можливо лише на кластерній основі та за участі України у глобальних системах забезпечення світової продовольчої безпеки.

Останніми роками, коли світову економіку залихоманило від кризи, а традиційні ринки (металу, нерухомості, цінних паперів) затріщали, процес виникнення агрохолдингів в Україні активізувався. Бізнесмени зрозуміли, що врятувати свої капітали від фінансових потрясінь вони зможуть лише

перевівши їх в аграрний сектор, який на відміну від інших демонструє стійке зростання - світ потребує дедалі більше харчів.

Між тим, наявний конкурентний потенціал агропромислового виробництва України використовується недостатньо. Аналіз засвідчив, що за роки незалежності аграрний сектор не набув нових якісних стимулів для зростання. Виробництво валової продукції сільського господарства (у порівнянних цінах 2005 року) за 1990–2010 рр. знизилося як у рослинництві, так і у тваринництві. Структура виробництва сільськогосподарської продукції з початку земельної реформи значно змістилася у бік особистих селянських господарств, які нині вирощують майже весь урожай овочів і картоплі, утримують більше половини поголів'я великої рогатої худоби та свиней.

Екстенсивний розвиток сільгоспвиробництва знайшов відбиток в динаміці присутності України на світовому ринку продовольства. Обсяги експорту сільгосппродукції упродовж останніх десяти років демонстрували досить різкі коливання, що відображало як кон'юнктуру ринків, так і динаміку врожайності. Загалом у 2009 р. порівняно з 2001 р. експорт сільгосппродукції з України зріс (у фактичних цінах) в 4,9 рази. За цей самий час частка експорту сільськогосподарської продукції в загальному експорті з України зросла удвічі - з 7,1 до 14,2 %.

Причому, основним локомотивом такого зростання став експорт продукції рослинного походження, який збільшився в 7,3 рази, а питома вага якого у продовольчому експорті збільшилася з 60 до 89%. Значною мірою цей показник був сформований експортом зернових культур (9,0% загального товарного експорту, падіння на 4%) та жирів і олії (4,5% та 7,7% відповідно). Тобто, загальна структура продовольчого експорту погіршилася. Так, в загальній структурі експорту продукції частка готових харчових продуктів навіть зменшилась – з 24,7% у 2001 до 23,3% у 2008 р. Зростання у 8 разів експорту продукції олійно-жирової промисловості обумовило збільшення її частки з 12,4 до 18%. Це при тому, що експорт зернових зріс з 34% до 46%.

Як результат екстенсивної моделі розвитку аграрного сектору, погіршуються показники продовольчої конкурентоздатності та продовольчої безпеки України. Баланс споживання основних продуктів харчування свідчить, що у 2009 р. в Україні по більшості основних видів продовольства фактичне споживання знаходилося нижче раціональних норм. Найбільше відставання фактичного споживання від раціонального спостерігалось по плодах, ягодах і винограду – на 49%, молоку і молокопродуктах – на 44%, м'ясу і м'ясопродуктах – на 38%, рибі та рибопродуктах – на 24%. За трьома продовольчими групами, а саме: “хліб і хлібопродукти”, “картопля”, “олія рослинна всіх видів” фактичне споживання перевищило раціональну норму. Таке перевищення є свідченням незбалансованості харчування населення, яке намагається забезпечити власні енергетичні потреби за рахунок економічно доступніших продуктів. Відтак, у 2009 р. середньодобова поживність раціону українця становила 2946 ккал, що майже на 18% перевищує граничний критерій (2500 ккал). Основну частину калорій українці споживають разом із продукцією рослинного походження, натомість 27,1% середньодобового раціону

забезпечується за рахунок споживання продукції тваринного походження, що у 2 рази нижче за встановлений пороговий критерій (55%).

На сьогодні є незадовільний стан забезпеченості агропромислового комплексу України основними засобами, фактична наявність яких у розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь є значно нижчою за їх нормативну потребу. Визначено, що основними чинниками, які негативно впливають на забезпеченість сільськогосподарських підприємств основними засобами, є зниження обсягів виробництва техніки у сільськогосподарському машинобудуванні у 2009-2011 роках через фінансово-економічну кризу, внесення органічних добрив під сільгоспкультури скоротилось майже вдвічі.

Виявлено основні системні чинники, що гальмують розвиток конкурентного потенціалу агропромислового сектору, зокрема: недостатня реалізація природно-кліматичного та трудового потенціалу; нерозвиненість інфраструктури заготівлі та збуту сільгосппродукції; низька економічна ефективність використання сільгоспугідь; зменшення засівів орних земель; збільшення собівартості як вирощування, так і реалізації сільськогосподарської продукції; низький рівень матеріально-технічного забезпечення аграрних підприємств, їх низька капіталізація; високий рівень процентних ставок за кредитами банків; відсутність цілісного прозорого ринку сільгосппродукції; низький рівень інвестування сільськогосподарської галузі; невідповідність вітчизняної продукції сільського господарства міжнародним стандартам якості та санітарним нормам; високе техногенне й антропогенне навантаження на ґрунти, що посилюється дією природних чинників; високий рівень розораності сільгоспугідь; незавершеність реформування земельних відносин.

Для появи в країні стійкої конкурентної переваги, конкурентоздатна галузь повинна опиратись на чотири детермінанти конкурентного ромбу. Серед детермінантів конкурентного ромба для харчової промисловості в Україні є усі чотири детермінанти, але їх розвиток не є однорідним. Так факторні умови, параметри попиту, взаємопов'язані галузі і внутрішня конкуренція на окремих ринках харчової промисловості створили сприятливе середовище, яке дозволило швидко нагромадити загальні конкурентні переваги в середині країни. Країни мають найбільші шанси на успіх у тих галузях або їх сегментах, де детермінанти конкурентної переваги як системи мають найбільш сприятливий характер.

Так, наділенність України сільськогосподарськими природними ресурсами, значний обсяг орних земель, сприятливі погодно-кліматичні умови та значний внутрішній ринок продовольства, сформований завдяки 46 мільйонному населенню, безсумнівно, впливає на конкурентну перевагу України в агропромисловому комплексі. Природні ресурси, тобто кількість, якість, доступність і вартість земельних ділянок, кліматичні умови країни і географічне положення щодо основних споживачів є вкрай сприятливими для цього ринку. Але одержання конкурентної переваги на основі факторів залежить також від того, наскільки ефективно вони використовуються, а от тут у нас не все в порядку і тому лише інноваційність агропромислового розвитку України може слугувати запорукою довго тривалості отриманих конкурентних переваг в харчовій промисловості.

Харчові підприємства на сьогодні мають основні факторні конкурентні переваги - це такі, як природні ресурси, кліматичні умови, географічне положення країни, промисловий потенціал та фактори виробництва. Однак, сьогодні основні галузі харчової промисловості не мають профільних дослідницьких інститутів, бізнес інкубаторів та інноваційних центрів, і, як наслідок, не мають спеціалізованих конкурентних переваг - це персонал з вузькою спеціалізацією, інфраструктура специфічних типів, бази даних у певних областях знань й інші фактори, застосовувані в обмеженому числі галузей, єдиним осередком знань у цих галузях є профільний освітній вуз. Тому конкурентоздатність експорто орієнтованих галузей української харчової промисловості не є тривалою і лише створення кластерів росту для переходу галузей харчової промисловості на інноваційний шлях розвитку може забезпечити їм довготривалу конкурентну перевагу.

Сьогодні експорто орієнтовані галузі харчової промисловості вже почали процес первинної кластеризації, однак, в основному, він іде не шляхом координації своєї діяльності на ринку, а шляхом економічної концентрації.

Як було проаналізовано раніше стадія конкурентоздатності на основі розмірної структури бізнесу на відміну від попередньої стадії нагромадження капіталу в остаточному підсумку веде до спаду виробництва. Ослаблення конкуренції - результат приділення більшої уваги збереженню своїх позицій, ніж їх посиленню. Необхідність якнайшвидшого впровадження нововведень втрачає свою гостроту, як тільки проявляється небажання застосовувати методи конкурентної боротьби. Одним із симптомів переходу до даної стадії є збільшення числа злиттів і поглинань фірм. Компанії, що мають надлишок готівки, шукають можливості вкладення коштів, минаючи ризик створення нових фірм. Ріст поглинань може також відображати прагнення до усунення суперництва й підвищення стабільності. Поглинання створюють ілюзію прогресу без створення нових фірм або посилення конкурентоздатності існуючих. Часто вони ще більше сповільнюють інновації.

У той час як стадія інновацій створює умови для стійкого зростання конкурентоздатності у відносно великій кількості галузей, стадія розмірної структури звужує коло галузей, які можуть підтримувати свої конкурентні переваги на високому рівні, до декількох галузей. Стадія «економії на масштабах» характеризується повільним, але неухильним рухом до спаду, тому що кількість робочих місць у галузях, здатних підтримувати стійке зростання конкурентоздатності, є недостатнім для забезпечення росту рівня життя населення.

Явні ознаки того, що економіка ввійшла в стадію «економії на масштабах» довго не буде проявлятися через інерцію, що існує завдяки лояльності споживачів до минулих переваг. Однак, як стадія лояльності проходить, галузі, які довгий час не оновлювались, стрімко втрачають конкурентні переваги спочатку в базових галузях, а потім в обслуговуючих.

Враховуючи наведене, проаналізуємо стан конкуренції в найбільш експорто орієнтованих галузях української харчової промисловості, а саме олійній, яєчній, кондитерській галузях та на ринку курятини.

Галузь виробництва соняшникової олії в Україні є потужним драйвером харчової промисловості, який об'єднує виробників насіння і масложирової продукції. Унікальні природно-кліматичні умови України дозволяють вирощувати соняшник практично на всій території України. Але найсприятливіші землі степової зони та південного лісостепу, найбільші врожаї 2010-го року отримані в Дніпропетровській, Запорізькій, Кіровоградській областях. Соняшник вимагає певної кількості сонячних днів в році для того, щоб відбувся ферментативний процес утворення олії в насінні.

У загальному обсязі виробництва олійних культур в Україні соняшник займає понад 90%, а в структурі посівних площ не менше 10%. Країна посідає перше місце в світовому рейтингу, забезпечуючи від 20 до 24% світового виробництва соняшнику.

Станом на 2011 маркетинговий рік Україна є світовим лідером у виробництві соняшникової олії. Так, за 2011 рік в Україні вироблено 8,584 млн. т. олії, що складає 23,44% світового виробництва. За цей же період у ЄС вироблено 8,03 млн. т – 21,92%, у Росії 7,602 млн. т. – 20,76%, в Аргентині 3,886 млн. т. – 10,61% і в Турції 1,993 млн. т. – 5,44%.

В той же час у структурі двох найбільших груп підприємств по виробництву олії соняшникової (група Bunge, група компаній Кернер) відсутні центри інновацій, а саме наукові установи та заклади освіти, які б готували профільних спеціалістів саме для потреб галузі. Однак, якщо група Bunge має центри інновацій поза межами України та лише використовує їх напрацювання у нас, то група компаній Кернер, на жаль, не може похизуватись своєю інноваційною інфраструктурою та змушена практично все обладнання, яке було встановлено під час модернізації виробничих потужностей закуповувати за кордоном, що призводить до її залежності від закордонних постачальників промислового обслуговування. Так, постачальниками обладнання виступили Behlen (США), зерносушарок Grain Handler (США) і Bonfanti і Bernardini (Італія), транспортного обладнання Intersystem (США), оцинкованих металоконструкцій LeMarIndustries (США), пресового обладнання Bühler (Німеччина).

Крім того, виробники олії бутильованої не мають власної торгівельної мережі та співпрацюють із ритейлерами в режимі постачальник - продавець, що змушує їх погоджуватись із умовами торгівельних організацій. Тому вкрай актуальним питанням в процесі формування кластерного об'єднання має стати створення спільної мережі дистрибуції та торгівельних організацій, що знизить витрати компаній на логістику та роздрібну реалізацію продукції. Крім того, для об'єднання зусиль по реалізації продукції за кордоном мають бути створені зовнішньоторговельні організації, які будуть тісно співпрацювати із торгівельними місіями за кордоном та комплексно представляти продукцію українських виробників при здійсненні акредитації продукції за межами України та укладенню зовнішньоторговельних контрактів. Тому конкурентоздатність олійної галузі в Україні не є тривалою і лише створення інноваційних кластерів росту може забезпечити їй довготривалу конкурентну перевагу.

Іншим ринком де є значний потенціал появи кластерів росту є ринок яєчних продуктів. Потенціал цього ринку в Україні дуже великий. Так, зокрема,

на цьому ринку працюють дві групи компаній з потужним потенціалом для розвитку галузі.

Як видно із структури двох найбільших груп підприємств по виробництву яєць та яєчних продуктів (Компанія “Аграрний Холдинг Авангард”, ТОВ “Овостар Юніон”) у їх структурі на жаль відсутні наукові установи та заклади освіти, які б готували профільних спеціалістів саме для потреб галузі. Як наслідок такого стану речей практично все обладнання, яке було встановлено під час модернізації виробничих потужностей є іноземним та поглиблює залежність від його промислового обслуговування. Тому вкрай актуальним питанням в процесі формування кластерного об’єднання має стати створення інноваційних центрів для формування тривалих конкурентних переваг галузі.

Кондитерські вироби є традиційно популярними в Україні. Споживання кондитерських виробів на душу населення в Україні становить 15 кг/чол на рік, що поки ще нижче, ніж в інших країнах Європи (22-25 кг/чол в рік) однак Україна є 8-ою у світі за споживанням кондитерських виробів на душу населення. У 2011 році обсяг кондитерського ринку України в грошовому вираженні зріс (у доларовому еквіваленті) на 10% і склав 2,33 млрд. дол. Український кондитерський ринок порівняно консолідований. У 2011 році на частку 10 найбільших учасників доводиться близько 60% всього ринку в натуральному вираженні.

Однією з істотних особливостей господарської діяльності підприємств кондитерської галузі нині є те, що в галузі відчувається постійне посилення конкуренції. Внаслідок того, що ринок кондитерських виробів перебуває у постійному розвитку, підприємства кондитерської галузі своїми зусиллями, а також за умов ефективної державної політики можуть забезпечити зростання ВВП, зокрема за рахунок експорту продукції. Державна протекціоністська політика повинна проводитися перш за все в цукровій промисловості - від вирощування сировини до отримання готової продукції.

Ще одним вдалим ринком для створення інноваційних кластерів росту у харчовій промисловості є ринок курятини. За декілька років Україна може стати одним з лідерів за поставками курятини на зовнішні ринки. Вітчизняні підприємства, які нарощують обсяги виробництва та забезпечують внутрішні потреби, вже завоювали російський ринок.

В 2011 році ситуація на ринку курятини стала більш стабільною, в Україні почав розвиватися цивілізований ринок м’яса. Держава збільшила дотації вітчизняним виробникам і посилила контроль над імпортом. Це призвело до зниження імпорту майже вдвічі. З січня по серпень 2011 року експорт м’яса збільшився на 50%, до 45 тисяч тонн.

Існує ряд чинників, що обмежують розвиток кластерів в Україні. Перший характеризується тим, що в даний час держава самоусунулася від розробки централізованої стратегії розвитку кластерів, а в умовах депресивного стану економіки лише збалансоване використання обмежених державних ресурсів та їх централізація на базі наукової установи, може дати кластерний поштовх для розвитку.

В Україні поява аграрних холдингів стала тимчасовою заміною кластерних ініціатив, однак концентрація навіть у вертикально інтегровані бізнесові структури не є повноцінною заміною кластерам росту. Для того, щоб

змінити це потрібно створити законодавчу базу на національному рівні та сформуванню національну кластерну стратегію як основу для підвищення конкурентоздатності економіки України.

Сприймаючи створення кластерів як прогресивний фактор поступового переходу економіки на вищий рівень конкурентних переваг та зростання її конкурентоздатності, можна говорити про створення суспільно усвідомленої парадигми конкурентоздатності економіки через кластерно-інноваційний механізм. Зміни в державній політиці мають відбуватися за допомогою зміни парадигми інтересів – від застарілих принципів “спочатку інтереси держави – потім інтереси людини” до загальнолюдських “спочатку інтереси людини – потім інтереси бізнесу - потім інтереси держави”. Враховуючи наведене виникла нагальна потреба у визначенні ролі держави в створенні нових ринкових структур на основі кластерної моделі підвищення конкурентоздатності економіки України:

1. Держава не повинна намагатися брати в свої руки пряме керівництво в кластерних ініціативах, вона має відігравати роль каталізатора або посередника, який сприяє реалізації кластерного та інноваційного процесів.

2. Політика Уряду повинна бути орієнтована на непряме стимулювання кластерних ініціатив, на основі детальних ринкових і технологічних досліджень та має забезпечувати створення інфраструктури обігу знань та технологій з прямим доступом всіх і підтримання функціонування цих систем. Ефективна кластерна політика держави повинна базуватися на взаємодії дослідників, представників промисловості, бізнесу, громадських організацій з метою створення платформи для конструктивного діалогу з розвитку інноваційної економіки, заснованої на кластерній моделі розвитку.

3. Політика кластеризації - це динамічний процес, який залежить від багатьох факторів і завдань соціально-економічного характеру, що передбачає довгострокову взаємодію всіх зацікавлених сторін та наявність державної допомоги на створення інфраструктури кластеризації, яка може бути використана більшістю учасників ринку.

У подальшому обираючи аграрний курс не треба видумувати велосипед, а слід скористатися світовим досвідом. У розвинених країнах аграрна модель базується на фермерських господарствах, обслуговуючій сільськогосподарській кооперації та сільськогосподарських кластерах, які мають потужну підтримку держави та основу для кластеризації формують підприємства харчової промисловості, які мають конкурентоздатну продукцію і які вибороли своє місце у глобальній конкурентній боротьбі.

Отже, для реформування агропромислового комплексу України шляхом підвищення його конкурентоспроможності на інноваційно кластерній основі необхідно здійснити наступні заходи:

- визначити пріоритетними напрямками функціонування агропромислового комплексу України на основі кластерної інноваційної моделі;

- забезпечити появу та прозорість у функціонуванні внутрішнього ринку продовольства та державних закупівель та доступ до нього малих фермерських господарств та виробників харчової продукції без комерційних посередників;

- сприяти підвищенню ефективності й конкурентоспроможності аграрного виробництва, захисту інтересів вітчизняних товаровиробників на зовнішніх ринках базуючись на структурах міністерства закордонних справ;

- забезпечити цільове спрямування коштів від продажу сільгосппродукції на розвиток аграрного сектору економіки у межах державних цільових програм та державних стимулів по формуванню кластерів росту;

- активізувати інвестиційну діяльність у сільськогосподарському виробництві шляхом зміни фіскальної політики та стимулювання інноваційних змін у харчовій промисловості;

- підвищити якість продуктів харчування та забезпечити їх відповідність міжнародним стандартам.

Література:

1. <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
2. Кастельс М. Інформаційні технології, глобалізація та соціальний розвиток // Економіка знань: виклики глобалізації та Україна. – К.: НІСД, 2004. – С. 81–104
3. The Global Competitiveness Report 2009-2010 [Електронний ресурс] // The World Economic Forum. – Geneva, 2009. – 495 p
4. R. Haggenmüller, EUREKA Clusters and European competitiveness, EUREKA Forum, Prague, 2005

2.9. УДОСКОНАЛЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ У КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Трансформаційні процеси в економіці України обумовлюють необхідність вирішення проблем теоретико-методологічного, методичного та організаційного характеру, пов'язаних з еволюцією багатьох наук, в тому числі - економічного аналізу.

Розширення сфери застосування економічного аналізу, вмотивоване як необхідністю аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень, так і проблемою аналітичного осмислення інформаційних потоків для інших зацікавлених сторін, потребує посилення досліджень його теорії та практики.

Дослідженню теоретичних проблем економічного аналізу, практичних аспектів його використання на підприємствах харчової промисловості присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених: М.І.Баканова, С.Б.Барнгольц, Л.А.Бернстайна, І.І.Каракоза, Коробова М.Я., В.В.Ковальова, Є.В. Мниха, Т.Л.Мостенської, Б.М.Литвина, В.С.Рудницького, П.Т.Саблука, Г.В.Савицької, В.І.Самборського, В.С.Стражева, М.Г.Чумаченка, С.І.Шкарабана та ін..

З розвитком ринкових відносин в Україні відбувається формування конкурентного середовища, як у всій національній економіці так і в її окремих галузях. Поява великої кількості нових підприємств і організацій, лібералізація імпорту, утворення ринку капіталу, акціонерних підприємств, проникнення на український ринок іноземних компаній – усе це значно ускладнило ринкову ситуацію. Збільшення пропозицій товарів і послуг, з одного боку, і зменшення платоспроможності попиту – з іншого, створили умови, коли конкуренція стала

повсякденною справою. Тому надзвичайно актуальною стала проблема аналізу і формування ефективної конкурентної стратегії підприємства (стратегії підвищення конкурентоспроможності), вдала реалізація якої дозволить підприємству перевершити своїх конкурентів [3, с.37].

В умовах нечітких ринкових параметрів функціонування бізнесу застосування напрацьованих аналітичних методик економічного аналізу є недостатньо ефективним. Саме тому актуальною є проблема пошуку нових методичних аналітичних інструментів аналізу для визначення оптимальної диверсифікації діяльності багатогалузевої компанії, що можна було б використовувати як на корпоративному рівні, так і на рівні окремих господарських підрозділів.

Харчова промисловість є однією з провідних галузей промисловості країни за обсягом споживання на внутрішньому ринку та експортом готової продукції, що обумовлено потужним сільським господарством країни.

Розвиток харчової промисловості є важливим для задоволення споживчого попиту на внутрішньому ринку України і забезпечення продовольчої безпеки держави. Процеси реформування в агропромисловому комплексі привели до розширення асортименту і підвищення якості продовольчих товарів, але на сьогодні насичення споживчого ринку продуктами харчування відбувається частково за рахунок імпорту або переробки значної кількості імпортованої сировини.

Індекси промислового виробництва у харчовій промисловості у 2005-2007 рр. були високими, суттєво перевищуючи середні показники по переробній промисловості (табл. 1). Існування стабільного попиту на продовольчі товари на внутрішньому та зовнішньому ринках зумовило незначне порівняно з іншими галузями падіння виробництва у кризові роки – якщо у переробній промисловості в цілому індекс промислового виробництва у 2009 р. становив 73,5 %, то у харчовій промисловості – 94,0 %. У 2010-2012 рр. темпи зростання виробництва харчових продуктів та напоїв були невисокими (у 2011 р. – падіння на 0,6 %), що свідчить про повільне посткризове відновлення галузі. (табл.1)

Таблиця 1

**Індекси промислового виробництва у харчовій промисловості
(% до попереднього періоду)**

Показники	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	8 міс. 2012
Виробництво харчової продукції, напоїв та тютюнових виробів	113,7	110,0	107,5	97,9	94,0	103,2	99,4	101,0
Виробництво харчових продуктів, напоїв	113,3	110,1	107,8	97,7	94,7	104,5	100,0	100,8
Виробництво тютюнових виробів	118,2	109,5	104,9	99,5	87,4	89,6	93,4	103,5

Насиченість внутрішнього ринку товарами вітчизняного виробництва залишається високою: частка продажу продовольчих товарів, вироблених на території України, у структурі роздрібного товарообороту продовольчих товарів 2011 р. складала 87,2 %, у I півріччі 2012 р. – 86,6 % . Галузь характеризується наявністю потужної сировинної бази сільськогосподарської продукції. Так, у 2011

р. рівень самозабезпеченості України молоком та молочними продуктами складав 106,7 %, зерном – 192,9 %, яйцями – 109,5 %, овочами та баштанними культурами – 105,3 %, картоплею – 110,0 %, що створює сприятливі умови для розвитку харчопереробної галузі в Україні. Недостатнім є рівень забезпечення України м'ясною та плодово-ягідною продукцією вітчизняного виробництва, який у 2011 р. становив 91,4 % та 74,0 % відповідно.

Аналіз показників динаміки виробництва основних видів продукції харчової промисловості у 2005-2011 рр. свідчить про суттєве зростання виробництва олії та тваринних жирів, які є основним продуктом експорту харчової промисловості – у 2011 р. їх виробництво подвоїлося порівняно з 2005 р. (табл. 2). Протягом 2009-2011 рр. тенденцію до скорочення виявляли виробництва молочних продуктів та морозива, продуктів борошномельно-круп'яної промисловості та сигарет. У 2011 р. знизились обсяги виробництва м'яса та м'ясних продуктів, перероблення та консервування овочів та фруктів, виробництва напоїв. Зниження обсягів виробництва практично в усіх категоріях харчової промисловості окрім експортоорієнтованих – основна тенденція 2011 року. За підсумками 2012 року очікується невеликий приріст обсягів виробництва та реалізації харчової продукції, напоїв та тютюнових виробів.

Основними завданнями економічного аналізу є інформаційне забезпечення ефективності прогнозування, планування, регулювання, обліку, контролю, організації та стимулювання в системі управління господарюючим суб'єктом притаманними тільки економічному аналізу методом і прийомами з метою забезпечення вигод його власників як у поточному періоді, так і на перспективу.

В умовах нечітких ринкових параметрів функціонування бізнесу застосування напрацьованих аналітичних методик економічного аналізу є недостатньо ефективним. Саме тому актуальною є проблема пошуку нових методичних аналітичних інструментів аналізу для визначення оптимальної диверсифікації діяльності багатогалузевої компанії, що можна було б використовувати як на корпоративному рівні, так і на рівні окремих господарських підрозділів.

Проблемою аналізу та розробки конкурентної стратегії займалися багато провідних вітчизняних та зарубіжних економістів. Зокрема, значний внесок зробили вчені О.М. Скибицький, Л.І. Михайлова, В.Д. Немцов, В.Д. Рогожин, В. Т. Герасимчук, В. А. Василенко, Т. І. Ткаченко, Редченко К.І., Шершньова З.Є. та інші.

Проблеми стратегічного аналізу та управління успішно вирішували провідні зарубіжні вчені, зокрема І. Ансофф, Ж.Ж. Ламбен, Мескон М.Х., Альберт М., Хедоурі Ф., М.Портер, Томпсон А.А., Стрікленд А.Дж., Е. Боуман, Д. Шендел та ін.

Сучасною економічною наукою розроблено методики та інструменти стратегічного управління, які апробовані відомими бізнес-організаціями. Так, широкого поширення набула методика SWOT – аналізу, модель GE/McKinsey «Привабливість галузі - конкурентна позиція».

Повноцінний стратегічний аналіз підприємства має проводитися в процесі всебічного й постійного аналізу діяльності конкурентів, власного потенціалу й оцінки ефективності його використання, а також визначення положення підприємства на ринку товарів і послуг стосовно конкурентів. Підприємства,

які функціонують у конкурентному середовищі, використовують у своїй діяльності різні методи оцінки конкурентоспроможності, серед яких важливе місце посідає «Матриця спрямованої політики» (Shell Direct Politic Matrice). Вона була розроблена і впроваджена у 1975 р. британо-голандською компанією «Shell». Основоположна ідея моделі полягає в тому, що загальна стратегія підприємства повинна забезпечувати підтримання балансу між грошовим надлишком і його дефіцитом шляхом розвитку нових перспективних видів бізнесу. Особливістю є те, що за допомогою матриці можна розглядати види бізнесу, які знаходяться на різних стадіях свого життєвого циклу [2, стор.158].

Модель «Shell DPM» представляє собою двофакторну матрицю, розмірністю 3x3, яка базується на великій кількості оцінок якісних і кількісних параметрів бізнесу, осі матриці відображають конкурентоспроможність бізнесу і галузеву привабливість. Результати застосування матриці щодо підприємств молокопереробної промисловості на прикладі ПАТ «Яготинський маслозавод» дали змогу визначити його перспективну стратегію. На основі експертних оцінок визначили «перспективи галузі бізнесу» - 3,1 бал та «конкурентоспроможність бізнесу» - 4,6 бали. Підприємство займає сектор «стратегії прибуткового росту». Галузь помірно приваблива, підприємство займає в ній сильні позиції. Це підприємство є одним із лідерів, який знаходиться в зрілому віці життєвого циклу даного бізнесу. Ринок є помірно зростаючим або стабільним, із середньою нормою прибутку.

Матриця Shell/DPM матиме наступний вигляд (рис.1)

Перспектива галузі бізнесу	Подвоїти обсяг виробництва або згорнути бізнес	Посилення конкурентних переваг	Лідер у бізнесі		
	Обережно продовжувати бізнес або частково згортати виробництво	Обережне продовження бізнесу	Стратегія зростання ПАТ «Яготинський маслозавод»		
	Згортання бізнесу	Часткове згортання бізнесу	Генератор коштів		
		1,0	2,6	3,3	5,0
		Конкурентоспроможність бізнесу			

Рис 1. Матриця Shell DPM.

Підприємству необхідно намагатися зберегти займані позиції, що забезпечують самофінансування та подальший розвиток виробництва. Щоб досягти кращого результату, необхідно зменшити силу впливу постачальників сировини, посилити державну підтримку виробництва молока та підприємств молокопереробної галузі.

Оригінальною методикою проведення стратегічного аналізу є модель ADL/LC (Life-Cycle), розроблена фахівцями всесвітньо відомої консалтингової компанії Артур Д. Літл. В основі її розробки покладена концепція життєвого циклу галузі, що попередньо не враховувалося у процесі діагностики стратегічної позиції підприємства.

Дана модель була розроблена з метою забезпечення менеджерів відповідною методикою стратегічного аналізу і планування, надання їм потужного інструменту аналізу портфельних стратегій для визначення оптимальної диверсифікації діяльності багатогалузевої компанії, який можна було б використовувати як на корпоративному рівні, так і на рівні окремих господарських підрозділів.

Для побудови діагностичної матриці (рис. 2) використовується два параметри: стадія життєвого циклу (їх виділяється чотири: народження, зростання (або розвиток), зрілість, старіння); конкурентна позиція (виділяють п'ять позицій — домінуюча, сильна, сприятлива, міцна та слабка).

Показники, що характеризують відносне становище на ринку (вісь X):

- загальна конкурентоспроможність;
- патенти;
- ефективність виробництва;
- гарантійне обслуговування;
- вертикальна інтеграція;
- ставлення менеджерів до ризику.

Показники, що характеризують стадії життєвого циклу (вісь Y):

- стадія життєвого циклу;
- темпи зростання ринку;
- характеристики конкуренції;
- прихильність клієнтів до торгової марки;
- стабільність частки на ринку;
- вхідні (нетехнологічні) бар'єри;
- розвиток технологій.

Відповідно до концепції життєвого циклу галузі, якої дотримуються спеціалісти ADL, вона у своєму розвитку, як правило, послідовно проходить чотири стадії: зародження, зростання (або розвиток), зрілість, старіння (занепад). Головне теоретичне положення моделі ADL/LC полягає у тому, що і окремий вид бізнесу будь-якої компанії може знаходитися на одній з указаних стадій життєвого циклу, і, відповідно, його потрібно аналізувати саме у зв'язку з цією стадією.

Крім послідовних змін стадій життєвого циклу галузі, може змінюватися і конкурентне становище одних видів бізнесу відносно інших. Будь-який сектор бізнесу може посідати одну з 5-ти конкурентних позицій: домінуючу, сильну, сприятливу, міцну або слабку, хоча іноді називається ще одна позиція (шоста) — нежиттєздатна, яка найчастіше не розглядається. Кожний сектор бізнесу аналізується окремо для того, щоб визначити стадію розвитку відповідної галузі і його конкурентне становище всередині неї.

Сукупність двох параметрів – 4-х стадій життєвого циклу і 5-ти конкурентних позицій - становлять так звану матрицю ADL, в якій, відповідно, є 20 клітинок.

Позиція конкретного виду бізнесу вказується на матриці поряд з іншими видами бізнесу компанії. Залежно від становища певного бізнесу на матриці пропонується ретельно продуманий набір стратегічних рішень (рис.2)

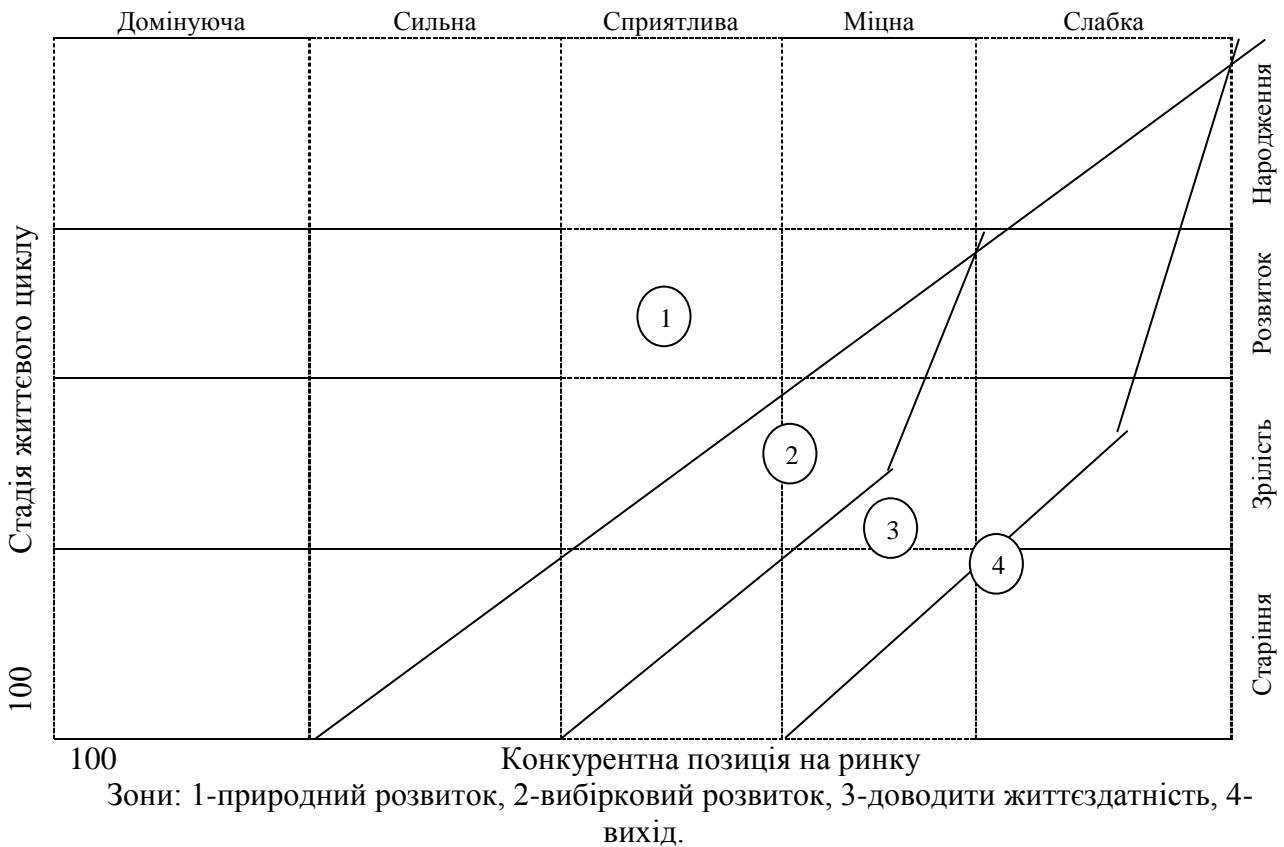


Рис. 2. Матриця ADL/LC

На другому етапі, в межах кожного «звичайного вибору», точкова позиція кожного з видів бізнесу підказує зміст «специфічного вибору». Однак, «специфічний вибір» також є лише загальним стратегічним керівництвом, наприклад, «вибірково інвестуйте у зростання бізнесу».

На третьому етапі здійснюється вибір уточненої стратегії. Вибір такої стратегії - це, фактично, крок від стратегічного до оперативного планування. ADL пропонує набір так званих уточнених стратегій, що відповідають кожному «специфічному вибору». Уточнені стратегії сформульовані в термінах господарських операцій, наприклад: «розвивайте бізнес за кордоном». ADL пропонує 24 такі стратегії.

Базова концепція моделі ADL полягає у тому, що господарський портфель підприємства, що визначається стадією життєвого циклу і конкурентною позицією, повинен бути збалансованим. Збалансований портфель, згідно з концепцією моделі ADL, має такі особливості:

1. Окремі види бізнесу перебувають на різних стадіях свого життєвого циклу.
2. Потік грошових коштів є позитивним або, принаймні, таким, що забезпечує рівність суми коштів, які генерують зрілі або занепадаючі види бізнесу, і суми, які витрачаються на розвиток видів бізнесу, що зароджуються і зростають.
3. Середньозважена норма прибутку на чисті активи за усіма видами бізнесу задовольняє цілі підприємства.
4. Чим більше видів бізнесу, що посідають домінуюче, сильне або сприятливе становище, тим краще виглядає господарський портфель підприємства.

Портфель, що складається тільки із зрілих і занепадаючих видів бізнесу з життєздатними конкурентними позиціями, імовірно буде на певному етапі давати позитивний потік готівки і високу рентабельність, але стратегічної цінності у перспективі він не має. Портфель, що об'єднує лише ті види бізнесу, що зароджуються і зростають, має непогані перспективи, але може мати від'ємний грошовий потік в поточний момент.

Матриця ADL виконує кілька функцій. Крім відображення становища всіх видів бізнесу компанії, кожна клітинка матриці має відповідне аналітичне навантаження:

- асоціюється з певним рівнем прибутковості і величиною потоку грошових коштів;
- визначає певне стратегічне рішення щодо отримання частки на ринку, стратегічного становища та необхідних інвестицій;
- належить до певної сфери «природного вибору», яка, у свою чергу, вказує на можливості «специфічного вибору», а також на низку «уточнених стратегій», які можуть бути застосовані у конкретному випадку для того чи іншого виду бізнесу.

До переваг моделі ADL можна віднести врахування динаміки і різноманітності конкурентних структур: у даному підході більше уваги приділяється якісним оцінкам; враховується дія багатьох чинників і різні конкурентні ситуації.

Також дуже великою перевагою застосування моделі *ADL* є те, що вона може застосовуватися як для вивчення фактичної конкурентної позиції окремого виду бізнесу і стадії життєвого циклу його галузі, так і для збалансування корпоративного господарського портфеля (1, стор.185). Окрім відображення конкретної позиції виду бізнесу, модель *ADL* може продемонструвати його фінансовий внесок у корпоративний портфель.

Слабкою стороною моделі *ADL* є суб'єктивність, емпіризм, обмеженість кількісних вимірів: не існує науково обґрунтованих методів для оцінки конкурентної позиції; не запропоновано концепції чи теоретичного підходу, який слугував би базою для дослідження та висновків щодо конкурентної динаміки. Також матриця *ADL* має деякі обмеження: не існує стандартної тривалості життєвого циклу; важко визначити діючу фазу життєвого циклу підприємства; конкуренти можуть впливати на тривалість життєвого циклу.

Модель *ADL* використана для оцінки конкурентної позиції та обґрунтування стратегії ДП ПАТ «Київхліб» Хлібокомбінат №11.

Для кожного з показників, що характеризують відносне становище на ринку та показники, що характеризують стадії життєвого циклу, експертним шляхом визначимо максимальний бал (в сукупності за 6-тьма показниками, що характеризують відносне становище на ринку, і 8-ма показниками, що характеризують стадії життєвого циклу загальна оцінка в балах дорівнює 100 для кожної групи показників). З допомогою диференціювання максимальних можливих оцінок за кожним показником досягається врахування їхньої відносної важливості для аналізу.

Значення фактичних оцінок показників відповідно до моделі ADL/LC наведені у табл. 2, де в останньому рядку визначено загальні оцінки сильних сторін бізнесу і його ринкової привабливості за 100-бальною шкалою. Як бачимо, показники, що характеризують відносне становище на ринку оцінюються в 63 балів, а показники, що характеризують стадії життєвого циклу - в 58 балів.

Таблиця 2

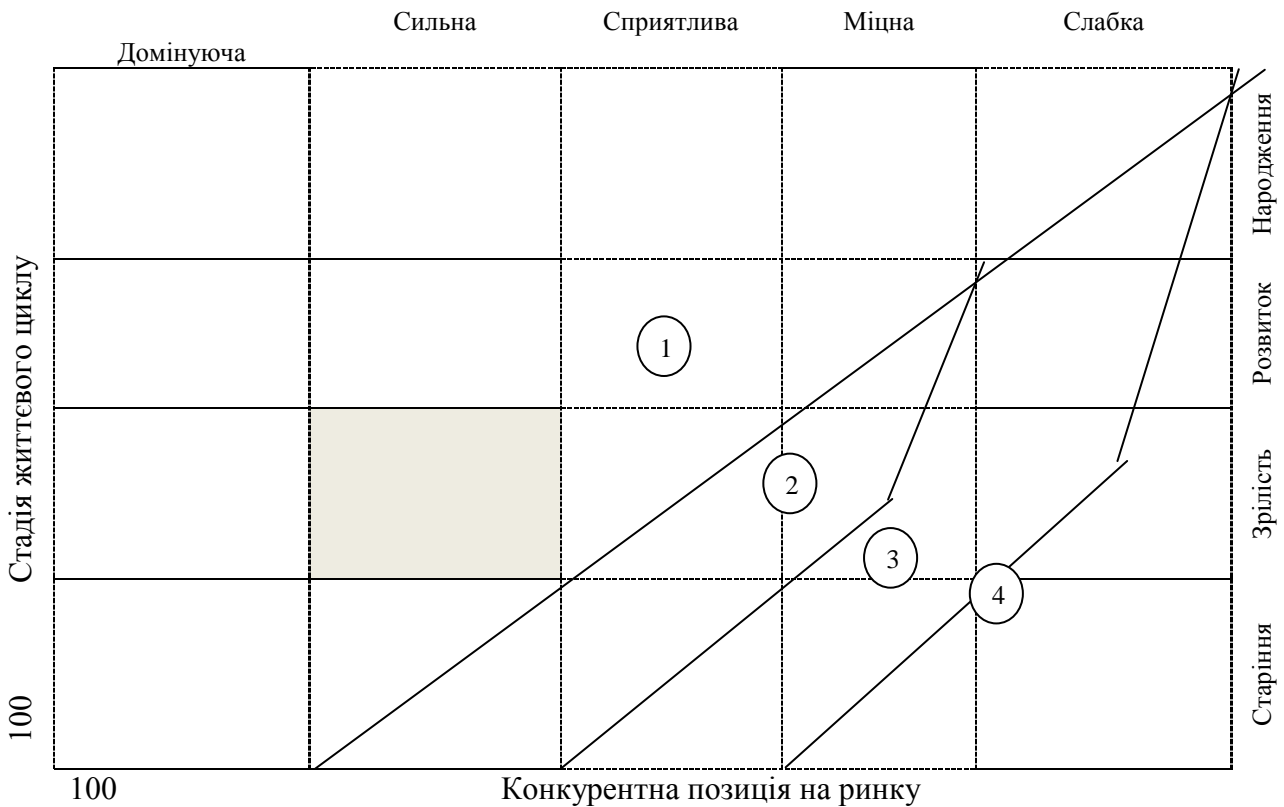
**Фактори аналізу життєвого циклу бізнесу ДП ПАТ «Київхліб»
«Хлібокомбінат №11»**

Показники, що характеризують відносне становище на ринку (вісь X)	Макс. бал	Оцінка	Показники, що характеризують стадії життєвого циклу (вісь Y)	Макс. бал	Оцінка
1. Загальна конкурентоспроможність.	20	16	1. Стадія життєвого циклу.	15	10
2. Патенти.	15	8	2. Темпи зростання ринку.	15	7
3. Ефективність виробництва.	20	15	3. Характеристика конкурентів.	15	7
4. Гарантійне обслуговування.	15	10	4. Прихильність клієнтів до торгової марки.	15	10
5. Вертикальна інтеграція.	15	10	5. Стабільність частки ринку.	10	7
6. Ставлення менеджерів до ризику.	15	10	6. Вхідні (нетехнологічні) бар'єри.	10	5
			7. Ширина виробничих ліній.	10	6
			8. Розвиток технологій.	10	6
Загальна оцінка, балів	100	69	Загальна оцінка, балів	100	58

Відповідно до розрахованих оцінок, перша з яких позначається на осі X, а друга - на осі Y, позиція підприємства розташується у клітинці матриці ADL/LC, що характеризує природний (вибірковий) розвиток і має позицію Сприятлива/Зрілість (рис. 3).

Отже, з аналізу матриці ADL/LC ми бачимо, що дане підприємство займає позицію Сильна/Зрілість. Це є прибуткова позиція з позитивним чистим грошовим потоком.

Природний розвиток (вибірковий розвиток) підприємство може проводити за допомогою стратегії: «Збереження позиції – Захист позиції» (Зворотна інтеграція; Розвиток виробничих потужностей за кордоном; Методи і функції ефективності; Ефективна технологія; Традиційна ефективність і зниження собівартості), або «Утримання частки ринку – Зростання разом з виробництвом» (Зворотна інтеграція; Експорт тієї ж продукції; Пряма інтеграція; Ліцензування за кордоном; Методи і функції ефективності; Нові продукти/Ті ж самі ринки; Ті ж самі продукти/нові ринки; Ті ж самі продукти/Ті ж самі ринки).



Зони: 1-природний розвиток, 2-вибірковий розвиток, 3-доводити життєздатність, 4-вихід.

Рис. 3. Позиція життєвого циклу бізнесу ДП ПАТ «Київхліб» «Хлібокомбінат №11» у стратегічному просторі моделі ADL/LC.

Отже, з аналізу підприємства за матрицею ADL/LC ми можемо зробити висновок, що підприємство повинно дотримуватися таких стратегій, як:

1. Стратегії зворотної інтеграції, тобто підприємство повинно приєднати функції, які раніше виконували постачальники. Наприклад, доступ до нової технології, яка є важливою для базової діяльності.

2. Стратегія методів і функцій ефективності, тобто підприємство повинно використовувати ті методи діяльності, які є ефективними.

3. Підприємство повинно дотримуватися стратегії збуту тих же самих продуктів на ті ж самі ринки, тобто поставляти певний вид продукції на той ринок на якому існує попит на цю продукцію.

4. Стратегія ефективної технології, тобто підприємство не повинно змінювати технологічний склад своєї продукції.

5. Стратегія традиційної ефективності і зниження собівартості, тобто стратегія спрямована на підтримання традиційної ефективності виробництва і спрямована на зниження собівартості продукції.

6. Стратегія прямої інтеграції, тобто підприємство повинно приєднати функції, які раніше виконували дистриб'ютори. Тобто, приєднуються транспортні, сервісні служби, канали збуту та інші функціональні служби, які пов'язані з основною діяльністю підприємства.

7. Ті ж самі ринки/нові продукти, тобто підприємство повинно випускати нові продукти на уже існуючі ринки збуту.

На рисунку 3 ми розглянули стадію життєвого циклу бізнесу всього підприємства в цілому, але також за допомогою матриці ADL ми можемо

визначити стадію життєвого циклу бізнесу по кожній групі продукції, яку виготовляє базове підприємство і визначити стратегії розвитку кожної групи продукції. Для цього використовуємо групування обсягів виробництва за трьома видами продукції (табл.3).

Таблиця 3

Динаміка показників виробничої діяльності (у діючих цінах)

№п/п	Показник	2010р.	2011р.	Темп росту,%
1.	Хлібобулочні вироби (тис. грн.)	247383,65	275260,35	111,27
2.	Кондитерські вироби (тис. грн.)	13537,09	23678,63	174,29
3.	Панірувальні сухарі (тис. грн.)	4512,36	1170,43	25,94
4.	Всього (тис. грн.)	265433,1	300109,41	113,06

Проведемо оцінку конкурентоспроможності кожної групи товарів за п'ятибальною шкалою (табл.4). З даної таблиці ми можемо визначити конкурентні позиції кожної групи товарів (табл.5).

Таблиця 4

Оцінка конкурентоспроможності груп товарів, які виготовляє ДП ПАТ «Київхліб» «Хлібокомбінат №11»

Характеристики	Результати експертних оцінок конкурентоспроможності груп товарів (за 5 бальною шкалою)			
	Вага	Хлібобулочні вироби	Кондитерські вироби	Панірувальні сухарі
Якість продукції	0,28	5	5	4
Виробничі потужності	0,13	5	4	3
Кадрова забезпеченість	0,13	4	4	3
Продуктивність праці	0,2	4	4	3
Ринкова частка	0,13	5	3	2
Впровадження інновацій	0,13	4	2	2
Загальна оцінка	1	4,7	3,7	2,9

Таблиця 5

Конкурентні позиції товарних груп

Назва товару	Конкурентна позиція				
	Слабка (1-1,79)	Міцна (1,8-2,59)	Сприятлива (2,6-3,39)	Сильна (3,4-4,19)	Домінуюча (4,2-5)
Хлібобулочні вироби					4,7
Кондитерські вироби				3,7	
Панірувальні сухарі			2,9		

Після визначення конкурентні позиції на ринку на необхідно оцінити ступень зрілості. Для цього проведемо порівняльний аналіз для визначення вагомостей (табл.6).

Звідси ми можемо оцінити ступень зрілості ринку для цього якій стадії розвитку відповідає кожна характеристика. Визначимо дану позицію експертним шляхом і відобразимо це за допомогою таблиці 7.

Таблиця 6

Порівняльний аналіз для визначення вагомостей

Характеристика	Швидкість зростання ринку	Потенціал	Кількість конкурентів	Конкурентна структура і стабільність позицій	Технологія	Доступ до сегменту ринку	Сума балів	Вага
Швидкість зростання ринку		0	0	1	1	0	2	0,12
Потенціал	1		1	1	0	1	4	0,24
Кількість конкурентів	1	0		0	1	1	3	0,18
Конкурентна структура і стабільність позицій	1	1	1		0	0	3	0,18
Технологія	0	1	0	1		0	2	0,12
Доступ до сегменту ринку	1	0	0	1	1		3	0,18
Всього	4	2	2	4	3	2	17	1,00

Таблиця 7

Оцінка ступеня зрілості ринку

Характеристики	Результати експертних оцінок			
	Вага	Хлібобулочні вироби	Кондитерські вироби	Панірувальні сухарі
Швидкість зростання ринку	0,08	**	**	**
Потенціал	0,21	***	**	**
Кількість конкурентів	0,21	**	**	**
Конкурентна структура і стабільність позицій	0,21	***	**	**
Технологія	0,08	***	**	**
Доступ до сегмента ринку	0,21	***	**	**
Загальна оцінка	1	зрілість	розвиток	розвиток

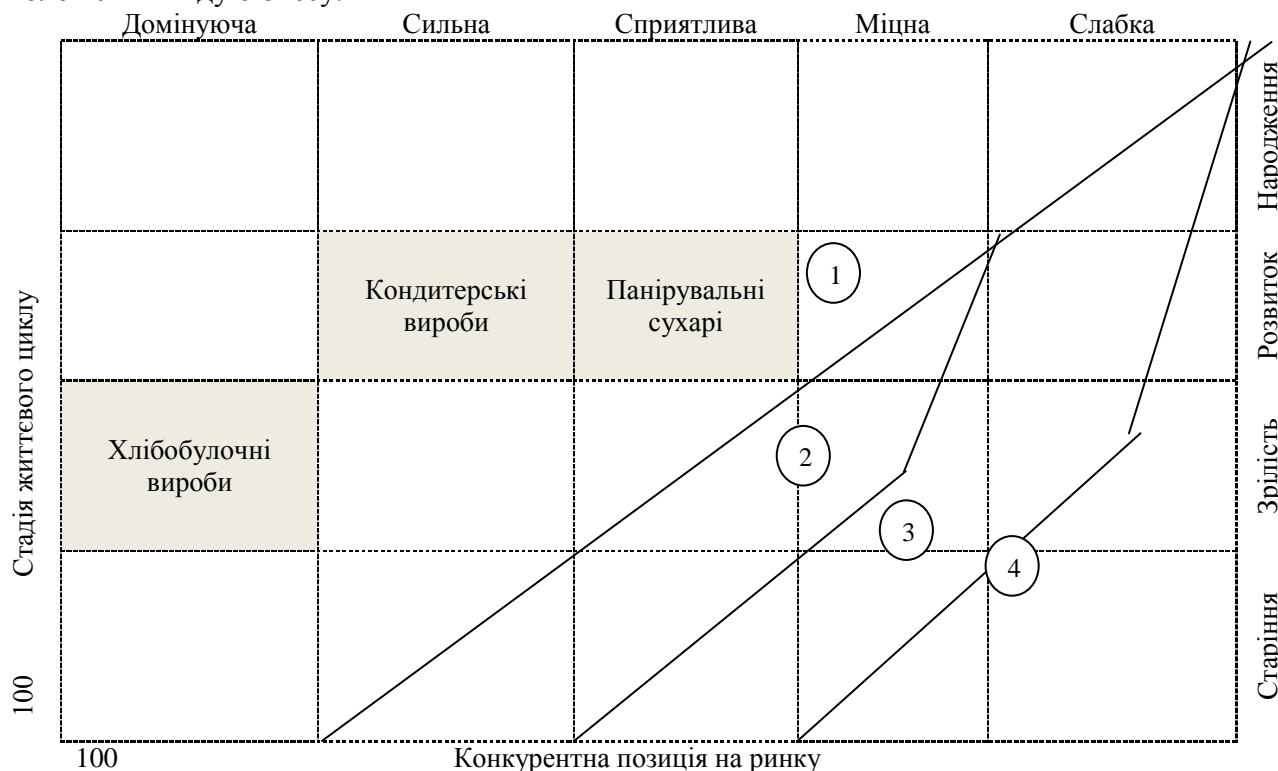
* Стадія народження

*** Стадія зрілості

** Стадія розвитку

**** Стадія старіння

Побудуємо матрицю: на осі x відкладаємо стадії зрілості бізнесу, а по осі y конкурентне положення виду бізнесу.



100 Конкурентна позиція на ринку

Зони: 1-природний розвиток, 2-вибірковий розвиток, 3-доводити життєздатність, 4-вихід.

Рис. 4. Матриця ADL для груп товарів

З матриці ADL (рис.4) ми бачимо, що така група продукції, як хлібобулочні вироби займає позицію Домінуюча/Зрілість. Це прибуткова позиція з позитивним чистим грошовим потоком.

Природний розвиток можна здійснювати за допомогою стратегії: «Збереження частки ринку – Зростання разом з виробництвом» (Зворотна інтеграція; Розвиток бізнесу за кордоном; Розвиток виробничих потужностей за кордоном; Експорт тієї ж продукції; Пряма інтеграція; Ліцензування за кордон; Нові продукти/Ті ж самі ринки; Ті ж самі продукти/Нові ринки; Ті ж самі продукти/Ті ж самі ринки), «Збереження позицій – Захист позицій» (Зворотна інтеграція; Розвиток виробничих потужностей за кордоном; Методи і функції ефективності; Ті ж самі продукти/Ті ж самі ринки; Ефективна технологія; Традиційна ефективність і зниження собівартості). Реінвестування може проводитися за необхідності.

З аналізу такої групи товарів, як хлібобулочні вироби за матрицею ADL/LC ми можемо зробити висновок, що підприємство повинно дотримуватися таких стратегій, як:

1. Стратегії зворотної інтеграції, тобто підприємство повинно передати функції, які раніше використовували постачальники. Наприклад доступ до нової технології, яка є важливою для виробництва хлібобулочних виробів.

2. Підприємство повинно дотримуватися стратегії постачання тих же самих продуктів на ті ж самі ринки, тобто поставляти хлібобулочні вироби на той ринок на якому існує попит на цю продукцію.

3. Стратегія ефективної технології, тобто підприємство не повинно змінювати технологічний склад хлібобулочних виробів, які воно виготовляє.

4. Стратегія традиційної ефективності і зниження собівартості, тобто стратегія спрямована на підтримання традиційної ефективності виробництва і спрямована на зниження собівартості продукції.

Також на матриці ми бачимо, що група кондитерських виробів потрапляє у поле Сильна/Розвиток. Це є ймовірно прибуткова позиція з ймовірно від'ємним чистим грошовим потоком.

Природний розвиток можна здійснювати за допомогою стратегії «Спроба покращити позицію – Досягти лідерства у ціноутворенні» (Зворотна інтеграція; Розвиток виробничих потужностей за кордоном; Методи і функції ефективності; Ефективна технологія; Традиційна ефективність і зниження собівартості), або енергійне прагнення до отримання частки – Швидке зростання» (Розвиток бізнесу за кордоном; Розвиток виробничих потужностей за кордоном; Нарощування виробничих потужностей; Пряма інтеграція; Проникнення на ринок; Нові продукти/нові ринки; Нові продукти/ті ж самі ринки; Ефективна технологія; Ті ж самі продукти/нові ринки). Інвестування з метою збільшення темпів зростання.

З аналізу підприємства за матрицею ADL/LC підприємству можна рекомендувати такі стратегічні принципи і напрями розвитку :

- стратегія методів і функцій ефективності, тобто підприємство повинно використовувати тільки ефективні методи діяльності, тобто результати діяльності повинні перевищувати витрати та ресурси;

- підприємство повинно дотримуватися стратегії постачання тих же самих продуктів на ті ж самі ринки, тобто поставляти певний вид продукції на той ринок на якому існує попит на цю продукцію.

- стратегія ефективної технології, тобто підприємство повинно підтримувати і підвищувати технологічний рівень виробництва та покращувати якість своєї продукції;

- стратегія традиційної ефективності і зниження собівартості виробництва продукції;

- стратегія прямої інтеграції, тобто підприємство повинно перебирати деякі функції, які виконували дистриб'ютори, розвивати транспортні, сервісні служби, канали збуту та інші суміжні служби, які пов'язані з основною діяльністю підприємства, зокрема, доцільно подбати про розвиток фірмової торгівлі, точне та вчасне виконання договорів постачання;

- інноваційний напрямок розвитку продуктів на існуючих ринках: оновлення та удосконалення існуючого асортименту продукції, виробництво нових продуктів та послуг.

Отже, в умовах становлення ринкових відносин в Україні, накопичення капіталів, появи нових та розвитку існуючих ринків зростає роль економічного аналізу для потреб систем управління та інших зацікавлених сторін в контексті забезпечення їх вигод. Основні тенденції еволюції економічного аналізу пов'язані із розвитком ринкових відносин і полягають у подальшому збільшенні числа об'єктів, завдань, функцій, методичних прийомів, принципів економічного аналізу та інших елементів його методології з метою забезпечення вигод його користувачів. З цією метою доцільно використовувати сучасні методи стратегічного аналізу, що забезпечують обґрунтування стратегії розвитку підприємства на перспективу і є прийнятними для галузі. На наш погляд, заслуговують на увагу моделі «Shell /DPM» та ADL/LC (Life - Cycle), що показали свою достовірність при проведенні стратегічного аналізу підприємств харчової промисловості. Моделі портфельного аналізу, які розглянуті вище, слід використовувати систематично. Це дозволить визначити не тільки теперішнє становище підприємства та його окремих видів діяльності в межах матриці, але й напрямок зміни ситуації у часі [4, стор.430], контролювати та коригувати хід виконання стратегічного плану дій.

Література.

1. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз. Навчальний посібник. –К.: «Алерта»,2006. – 337с.
2. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі. Навчальний посібник. – Львів: «Новий світ», 2003. – 272с.
3. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства: навчальний посібник / – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 351 с.
4. Чернелєвський Л.М., Слободян Н.Г., Михайленко О.В. Аналіз діяльності підприємства та банківських установ: економічний, фінансово-інвестиційний, стратегічний. Підручник. – К.: «Хай-Тек Прес», 2009. – 640с.

2.10. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ТА ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

Глобалізація – один із найважливіших факторів, що визначає сучасний стан розвитку суспільства. Це процес всесвітньої економічної, політичної і культурної інтеграції та уніфікації. В умовах сьогодення відбувається посилення процесів глобалізації та їх впливу на всі сфери суспільного життя. Особливість розвитку цих процесів полягає в посиленні конкуренції. Зокрема це стосується і харчової промисловості. Зростання конкуренції в цій галузі спонукає до ретельного її вивчення та аналізу та до необхідності створення стійких міжнародних конкурентних переваг українськими харчовими підприємствами при виході їх на світові ринки.

Питанням дослідження формування конкурентного середовища, конкурентоспроможності окремих видів продукції, прогнозуванню подальшого розвитку галузей харчової та переробної промисловості присвячені роботи багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених. Ці проблеми розглядалися у працях Дж.Ст. Міль, Р.Солоу, В.Гейця, А.Чухно, А.Дмитренка, Ю.Макогон та багато інших. Вагомий внесок у розв'язання зазначеної проблеми зробили відомі науковці України: Дейнеко Л. В., Заїнчковський А. О., Крисанов Д. Ф., Мармуль Л. О., Москалюк В. Є., Мостенська Т. Л., Орлов О. О., Прядко В. В., Саблук П. Т., Сичевський М. П. У той же час, проблеми виходу продукції національних товаровиробників на світові ринки залишаються недостатньо висвітленими.

Метою даної роботи є висвітлення шляхів посилення конкурентних позицій продукції харчової та переробної промисловості України на світовому ринку.

Для того, щоб Україна з її потужним потенціалом стала в один ряд із високорозвиненими державами світу, у нас має бути створена така економіка, яка б забезпечила виробництво конкурентоспроможної продукції, її просування на світовий ринок та створила умови для зростання добробуту та гідного життя українців.

Харчова промисловість є основною переробною ланкою агропромислового комплексу України. До її складу належать такі галузі, як: хлібопекарська, кондитерська, м'ясна, молочна, борошномельно-круп'яна, консервна, олійна, цукрова, крохмале-патокова та інші.

Відповідно до Концепції державної промислової політики України від 12 лютого 2003 року та Державної програми розвитку промисловості на 2003 - 2011 роки від 28 липня 2003 року розвиток харчової промисловості визначений як один із пріоритетних напрямів структурної економічної політики України. Пріоритетними напрямками розвитку харчової промисловості повинні бути: підтримка конкурентоспроможності продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку; подальша диверсифікація виробництва; впровадження сертифікованих за європейськими стандартами виробництв та ресурсозберігаючих технологій. Необхідно забезпечити зростання обсягів виробництва продукції харчової та переробної промисловості. З цією метою передбачено розв'язати такі основні завдання: створити умови для впровадження виробництв, сертифікованих відповідно до європейських стандартів; розробити та впровадити контроль за якістю і безпекою сільськогосподарської продукції і продовольчих товарів; розширити експорт продовольчих товарів глибокої переробки; розробити та впровадити системи захисту внутрішнього ринку та стимулювання вітчизняного

виробника кінцевої продукції поглибленої переробки; забезпечити виробництво харчових продуктів в обсязі та асортименті, достатніх для харчування населення за науково-обґрунтованими нормами; створити умови для широкого впровадження ресурсозберігаючих технологій; запровадити механізми здорової конкуренції та поступової ліквідації тіньового сектору [1].

Свої корективи внесла фінансово-економічна криза, яка вимагає від виробників не тільки змін в управлінні, більш відповідального дотримання правил ведення бізнесу, але й дотримання високих стандартів якості продукції, робіт та послуг, підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства. Основною метою соціально-економічного розвитку кожної країни є забезпечення населення якісними продуктами харчування. Проблема перспектив розвитку та функціонування харчової промисловості завжди є надзвичайно актуальною.

Для того, щоб стабільно реалізовувати якісну продукцію за помірними цінами товар повинен бути насамперед конкурентоспроможним. Для досягнення високого рівня конкурентоспроможності необхідно ініціювати забезпечення підприємств новітніми технологіями.

Як свідчить аналіз, фінансова економічна криза позначається на підприємствах харчової промисловості України спадом виробництва, ускладненням процесу зовнішньоторговельних операцій. Так за даними Державного комітету статистики України в 2011 році в порівнянні з 2010 роком скоротився обсяг експорту наступних видів продукції підприємств харчової та переробної промисловості :

- молока та молочних продуктів, яєць птиці натурального меду з 623812,3 до 502499,1 тис. дол. США тобто на 12,1%;

- продукції борошномельно круп'яної промисловості з 102917,5 до 82079,1 тис. дол.. США тобто на 13,1 %;

- какао та продуктів з нього з 617255,9 до 524692,3 тис. дол. США тобто на 2,1 %;

- кави, чаю з 12341,0 до 10883,5 тис. дол.. США тобто на 2,1 % .

Одночасно імпорт молока, молочних продуктів та какао і продуктів з нього в 2011 році в порівнянні з 2010 роком збільшився на 34,9 % та 6,8 % відповідно.

Але необхідно відзначити збільшення товарного експорту продукції харчової та переробної промисловості в 2011 році в порівнянні з 2010 роком за наступними позиціями:

- м'яса і їстівних субпродуктів з 182978,3 до 249718,4 тис. дол.. США тобто на 51,2 %;

- інших продуктів тваринного походження з 4677,4 до 5259,6 тис. дол.. США тобто на 19,8%;

- жирів та олій тваринного або рослинного походження з 3091673,2 до 3467386,2 тис. дол. США тобто на 25,9 %;

- продуктів з м'яса і риби з 45575,5 до 53932,9 тис. дол.. США тобто на 33,4 %;

- цукру і кондитерських виробів з цукру з 214879,2 до 292773,5 тис. дол. США тобто на 51,2%;

- продуктів переробки овочів з 208535,7 до 265386,8 тис. дол.. США тобто на 44,3 %;

- алкогольних і безалкогольних напоїв з 348154,5 до 348502,6 тис. дол. США тобто на 0,1 %;

- різних харчових продуктів з 144989,8 до 154904,8 тис. дол. США тобто на 20,4 %.

Таким чином необхідно зробити висновок, що експорт основних позицій продукції харчової та переробної промисловості України значно скоротився.

В цих умовах потрібно терміново вживати кардинальних заходів щодо реформування кожного підприємства та галузей в цілому. Для запобігання подальшому ускладненню ситуації та виходу з кризи необхідно оперативно оцінювати поточний фінансовий стан підприємств та розробляти стратегію дій на майбутній період. Незважаючи на несприятливу ситуацію в харчовій промисловості, українські виробники не повинні відмовлятися від подальшого вдосконалення виробничих технологій.

Підвищення конкурентоспроможності підприємства може бути реалізовано в зростанні цінової та нецінової конкурентоспроможності продукції. Зростання цінової конкурентоспроможності забезпечується за рахунок зниження собівартості виробництва, підвищення ефективності використання ресурсів підприємства. Підвищення нецінової конкурентоспроможності продукції відбувається в основному завдяки якісному поліпшенню елементів внутрішнього потенціалу підприємства. Таким чином, конкурентоспроможність продукції як результат реалізації конкурентоспроможності підприємства здійснює безперервний вплив на основні техніко-економічні показники діяльності підприємства.

Управління конкурентоспроможністю є необхідною умовою для розвитку підприємства. Серед основних чинників, які дозволяють більш ефективно функціонувати українському ринку продукції харчової та переробної промисловості необхідно виділити:

- реструктуризацію та концентрацію власності, значне збільшення сфери впливу великих "гравців". Це означає, що саме потужні підприємства здатні диктувати умови "гри" на ринку. Ціни закупівлі сировини у постачальників, а також відпускні ціни на вже готову до споживання харчову продукцію передусім залежать від показника рентабельності великомасштабних підприємств;

- динамічний розвиток багатьох регіональних ринків. Це означає, що багато регіональних ринків проходять етапи свого розвитку із певною зазначеною динамікою;

- запровадження новітніх технологій. Ця тенденція є надзвичайно позитивною не тільки для підприємств, але і для кінцевого споживача також. Саме використання новітніх технологій може здійснити технологічний прогрес у будь-якій сфері. Завдяки новітнім технологіям виробник має змогу скоротити витрати на виробництво, на здійснення закупівлі сировини, підвищити якість кінцевої продукції тощо. А споживач, своєю чергою, може купити необхідний якісний товар за нижчою ціною;

- створення інноваційних продуктів тощо. Ця тенденція розвитку є перспективою отримання додаткових доходів виробником. А також це дає змогу задовольнити потреби споживачів різних контингентних груп.

Отже, дослідивши основні тенденції функціонування харчової промисловості, можна визначити такі перспективи розвитку цієї галузі, а саме:

- скорочення витрат на виробництво продукції харчовими підприємствами, підвищення рівня якості готової продукції завдяки застосуванню новітніх технологій з перспективою зниження ціни на необхідний товар для кінцевого споживача.

- перспектива отримання додаткових доходів виробником та задоволення потреб споживачів різних контингентних груп шляхом створення інноваційних продуктів харчовими підприємствами.

На основі цих перспектив можна виокремити наступне:

- перспектива виходу національних товаровиробників харчової та переробної промисловості на зовнішні ринки і закріплення на них, отримання більших прибутків, рекламування підприємства та торгової марки продукції на світовому рівні;

- перспектива залучення іноземних інвестицій для покращення діяльності підприємства, розширення товарного асортименту, закупівлі новітнього устаткування тощо.

В умовах жорстокої конкуренції та ситуації, що склалась в Україні, підприємства повинні зосереджувати свою увагу на внутрішньому стані справ, а також розробляти довгострокову стратегію поведінки, що дасть змогу встигати за змінами, які відбуваються зовні. Адже зростає конкурентна боротьба за ресурси, розвиваються інформаційні мережі, що дає можливість швидко поширювати та отримувати інформацію, формувати й реалізовувати стратегії та цілі діяльності.

Якщо суб'єкт господарювання буде постійно налаштований позитивно на інноваційний розвиток, то забезпечить сильні конкурентні позиції в бізнесі.

Інновація – це категорія, яка з'явилась в економічному розвитку нашої країни на етапі формування ринкових відносин.

Її можна вважати одним з етапів відновлення економіки, оскільки вона потребує використання комплексу науково-технічних і промислових факторів, що визначають ринкове середовище. Щодо інновацій у харчовій та переробній промисловості, то основними її ознаками можна вважати дослідження, розробка та створення нових зразків продукції, товарів чи послуг. Важливою складовою нових технологій є зростання продуктивності праці. Продуктивність праці як економічна категорія, показує здатність праці створити за одиницю часу певну кількість матеріальних благ. Рівень продуктивності праці визначається кількістю продукції, що виробляється одним працівником за одиницю робочого часу.

Якість харчової продукції також має велике значення, адже від цього залежить подальша діяльність суб'єктів господарювання. Практично всі технологічні характеристики підвищують цінність продукції. Оновлюючи виробництво та технологію виробничого процесу, галузі можуть ефективно задовольняти потреби ринку.

На сьогодні економіка нашої держави потребує нових підходів і моделей інноваційного розвитку. Держава повинна в цьому плані брати активну участь. Зарубіжний досвід показує, що в західноєвропейських державах прийняті програми стимулювання інноваційної діяльності, які передбачають фінансування інноваційно активних фірм і надання податкових пільг на інновації.

Аналіз інноваційної діяльності свідчить про те, що основними причинами низької інноваційної активності є відсутність довгострокових мотивацій організації високопродуктивної інноваційної діяльності [3].

Інноваційний проект повинен містити комплект документів, що визначають процедуру і комплекс усіх необхідних заходів щодо створення й реалізації інноваційної продукції.

Інноваційний проект має наступні характеристики:

- а) технічні (нові вироби, технології, засоби виробництва);
- б) економічні (фінансування, оцінювання результатів);
- в) соціальні (формування персоналу, система його стимулювання);
- г) юридичні (законодавча база);
- д) організаційні.

Інноваційна діяльність є ризиковою порівняно з іншими видами діяльності. Тому держава повинна підтримувати ті інновації, які поліпшують ресурсну базу економіки.

Стан внутрішніх джерел фінансування інноваційної діяльності доводить, що у вітчизняних підприємств недостатньо ресурсів для масштабної їх модернізації. Тому за допомогою зовнішніх інновацій можна певною мірою вирішити проблему.

Прикладом зовнішнього фінансування є кредити міжнародних фінансових організацій, які надають державі допомогу з цільовим призначенням для підтримки бюджету, галузі (Світовий банк), для формування валютних ресурсів (кредити МФО), для кредитування малого та середнього бізнесу (СБРР) [2].

Розширене відтворення підприємства та забезпечення світових стандартів якості харчової продукції має бути національною ідеєю в господарській діяльності.

Головною особливістю розвитку економіки нашої держави є необхідність формування такої політики, яка була б спрямована на побудову виробництв з високоякісної конкурентоспроможної продукції, яка б переорієнтувала підприємство від традиційного до високотехнічного інноваційного виробництва.

Використання нових технологій потребує значних капіталовкладень, але у багатьох підприємств їх просто немає. Ці суб'єкти господарювання не можуть впроваджувати науково-технічні новинки через низький рівень виробничої бази.

Одним із джерел інновацій можна вважати прибуток. Але самофінансування для деяких суб'єктів господарювання неможливе через недостатність обсягів виробництва, а отже, і реалізації.

В період економічної кризи відбувається різке зниження національного доходу та виробництва промислової і продовольчої продукції [3]. З метою запобігання подальшим ускладненням в економіці нашої держави необхідно вживати профілактичних заходів у діяльності підприємств.

З аналізу основних тенденцій функціонування харчової промисловості в Україні можна зробити висновок, що основою для ефективного розвитку підприємств харчової та переробної промисловості є наявність сировинної бази та місце споживання готової продукції.

Серед напрямків підвищення конкурентоспроможності підприємств харчової та переробної промисловості необхідно виокремити наступні :

- вдосконалення системи контролю якості забезпечення ефективного управління підприємством;
- повне забезпечення потреб споживачів;
- вдосконалення технології виробництва;
- вдосконалення маркетингової діяльності;
- пошук нових ринків збуту;
- вдосконалення системи контролю якості переробленої сировини.

Для підвищення конкурентоспроможності підприємств харчової промисловості потрібно звернути увагу на виробництво конкурентоспроможної продукції, забезпечити створення сприятливих умов розвитку галузі на основі розумного державного регулювання, підвищити якість сировини, оцінювати перспективи виходу української продукції на світові ринки, аналізувати конкурентоспроможність українських підприємств, їх слабкі та сильні сторони порівняно зі світовими колегами.

Зростання конкуренції в харчовій та переробній промисловості спонукатиме до ретельного її вивчення та аналізу та до необхідності створення стійких міжнародних конкурентних переваг українськими харчовими підприємствами при виході їх на світові ринки.

В сучасних умовах розвитку ринку харчової продукції для підприємств України домінуючою повинна стати інвестиційна стратегія, спрямована на інтеграцію організаційно-економічних структур за рахунок інвестування коштів переробниками в розвиток сировинної бази та контроль за збутовими ланцюгами. Інвестиції крупних виробників харчової продукції у власну сировинну базу забезпечить безперебійність постачання високоякісної сировини та концентрацію технологічного потенціалу.

Таким чином результати дослідження доводять, що управління конкурентоспроможністю підприємствами в сучасних умовах дозволяє встановити взаємозв'язок і взаємодію між різними напрямками господарської діяльності підприємств (технологія, менеджмент, структурна відповідність, інновації, логістика). Система прийняття управлінських рішень підприємства повинна застосовувати ідеологію використання кожного рівня управління для цілей підвищення свого конкурентного стану.

На основі проведеного дослідження проблем та напрямків забезпечення конкурентоспроможності підприємств харчової та переробної промисловості обґрунтовано економічну ефективність управління конкурентоспроможністю, пошук резервів для переведення діяльності українських товаровиробників харчової продукції на якісно новий рівень в сучасних умовах виходу із фінансової кризи.

Література

1. Гальчинський А.С. Україна: стратегічні пріоритети. Аналітичні оцінки / за ред. А.С. Гальчинський. - К. : Вид-во НІСД, 2007. - 328 с.
2. Оскольський В. Про перспективи становлення конкурентоспроможності регіональної економіки / В. Оскольський // Економіка України. - 2007. - № 12.-С. 4.
3. Солова В. Зовнішні джерела фінансування інноваційної діяльності українських підприємств / В. Солова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 5. -С. 9.

Наукове видання

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І
АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ СВІТОВОЇ
ЕКОНОМІКИ**

Колективна монографія

Видання подано в авторській редакції

Підп. до друку 18.06.2013. Формат 60 x 84/16. Ум.друк.арк. 12,55
Обл.-вид. арк. 14,26 Наклад 300 пр.
Вид. №. 23/13. Зам. №10-13

НУХТ. 01601 Київ-33, вул. Володимирська, 68
Свідоцтво про реєстрацію серія ДК № 1786 від 18.05.2004 р.