

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
Й ОПОДАТКУВАННЯ РОЗВИТКУ
СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ
ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

Херсон – 2019

*Рекомендовано до друку Вченою радою ДВНЗ
«Херсонський державний аграрний університет»
(протокол №10 від 30 травня 2019 р.)*

Рецензенти:

Коцупатрій

Михайло Миколайович – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Плаксієнко

Валерій Якович

– доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії

Рунчева

Наталія Вікторівна

– доктор економічних наук, проректор з науково-педагогічної та наукової роботи Бердянського університету менеджменту і бізнесу

О-16 Обліково-аналітичне забезпечення й оподаткування розвитку суб'єктів агробізнесу та сільських територій: [колективна монографія] / за заг. ред. Мармуль Л. О. — Херсон: Айлант, 2019. — 334 с.
ISBN 978-966-630-227-7

У колективній монографії розглядаються теоретичні та практичні основи сучасних трансформацій системи обліку і оподаткування, досліджено стан та напрями підвищення якості контролю й професійного аудиту, проаналізовано прикладні аспекти регулювання соціально-економічного розвитку агропромислового сектору та інфраструктури сільських територій.

Видання передбачене для науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку і оподаткування, керівників і фахівців підприємств, здобувачів закладів вищої освіти.

УДК 336.221:338.43

ISBN 978-966-630-227-7

© Мармуль Л. О., 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА

(Ю.Є. Кирилов, д.е.н., ректор, Л.О. Мармуль, д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....7

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ.....8

1.1. Удосконалення порядку формування та обліку податку на доходи фізичних осіб як важливої складової податкової системи
(Мармуль Л.О. д.е.н., професор, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Новак Н.П. д.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)8

1.2. Застосування сучасних засобів платежу з урахуванням вимог інформаційного суспільства
(Петренко В.С. д.е.н. доцент, ДВНЗ «Херсонський державний університет», Карнаушенко А.С. к.е.н., асистент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)14

1.3. Удосконалення системи обліково-фінансової звітності сільськогосподарських кооперативів за міжнародними стандартами
(Кучеренко С.Ю. к.е.н, доцент, ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди», Леваєва Л.Ю. к.е.н, доцент, ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди», Кучеренко М.А. ст. викладач, ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди»).....25

1.4. Поетапне реформування та удосконалення Податкової системи України
(Круковська О.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)32

1.5. Сучасні аспекти оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників в поточному році
(Подарков Є.С. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)39

1.6. Тенденції державної підтримки аграрної сфери в сучасних умовах
(Пристемський О.С. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....48

1.7. Облікові і податкові нюанси створення та функціонування об'єднань співвласників багатоквартирних будинків
(Скрипник С.В. к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)60

1.8. Шляхи організації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів
(Степаненко Н.В. к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)73

1.9. Практичні аспекти оподаткування аграрних формувань та впровадження сучасних інформаційних технологій при розрахунках з бюджетом (Шепель І.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	82
1.10. Теоретичні та методичні основи організації обліку грошових коштів (Пристемський О.С. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Андрієць Т.Г. магістрант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	101
1.11. Оцінка виконання зобов'язань у процесі постачальницької діяльності (Сакун А.Ж. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Белка В.О. магістрант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	112
1.12. Вдосконалення облікової практики виробничих запасів сільськогосподарських підприємств (Сакун А.Ж. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Паладій Н.Є. магістрант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	120
1.13. Обліково-інформаційне забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства (Скрипник С.В. к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ«Херсонський державний аграрний університет», Стрихар О. магістрант ДВНЗ«Херсонський державний аграрний університет»).....	127

РОЗДІЛ 2.

ПРОБЛЕМИ ТА ЗАВДАННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ЯКОСТІ СУЧАСНОГО КОНТРОЛЮ Й ПРОФЕСІЙНОГО АУДИТУ	138
2.1. Обґрунтування та використання інструментів регламентації й формалізації у здійсненні контролінгу як системи управління розвитком культурно-мистецьких закладів сільських територій (Ігнатенко М.М. д.е.н., професор, ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди», Жучінський О.Ю. ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди»).....	138
2.2. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу маркетинг-менеджменту сімейних фермерських господарств (Боліла С.Ю. к.с-г.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Осадчук І.В. к.с-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	143
2.3. Відповідальність за порушення трудового законодавства та оплати праці (Коваль С.В. к.е.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	152

2.4. Оцінка системи внутрішнього контролю забезпечення виконання зобов'язань на аграрних підприємствах (Сакун А.Ж. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	163
2.5. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва (Самайчук С.І. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	173
2.6. Порядок організації внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств (Шепель І.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Підковенко А. магістрант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	179
2.7. Контроль за витратами в тваринництві на основі відхилень від норм (Шепель І.В. к.е.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Чир'єва І.В. магістрант ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	190

РОЗДІЛ 3.

ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ Й ОБГРУНТУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

3.1. Підходи та критерії діагностики конкурентоспроможності аграрних підприємств (Кирилов Ю.Є. д. е. н., професор ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Грановська В.Г. к. е. н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	201
3.2. Концептуальні засади формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва в Україні (Морозов Р. В. д.е.н., професор. ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	213
3.3. Аналіз ефективності функціонування підприємств продовольчої сфери (Мохненко А.С. д.е.н., професор ДВНЗ «Херсонський державний університет», Федорчук О.М. к.е.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний університет», Протосвіцька О.І. аспірант ПВНЗ «Міжнародний університет бізнесу і права»)	223
3.4. Регуляторні впливи на формування пропозиції продукції аграрних підприємств в дотриманні продовольчої безпеки (Пилипенко К.А. д.е.н., доцент кафедри організації обліку та аудиту Полтавської державної аграрної академії м. Полтава, Україна)	235
3.5. Регулювання механізмів публічно-приватного партнерства у сфері розвитку сільських територій України (Губа М.І. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Карташова О.Г. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	246

3.6. Організаційно-економічний механізм управління якістю аграрної продукції (Ковтун В.А. к. с.-г. н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	256
3.7. Удосконалення процесу аналізу управління агробізнесом за допомогою достатніх умов оптимальності (Лобода О.М. к.т.н. доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Кавун Г.М. ст. викладач, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»).....	266
3.8. Аналіз і обґрунтування розвитку суб'єктів агробізнесу в Україні (Минкіна Г.О. к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Минкін М.В. к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	274
3.9. Місце сільського зеленого туризму у вдосконаленні діяльності та розвитку аграрних підприємств (Романюк І.А. к.е.н., асистент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....	283
3.10. Теоретичні та прикладні аспекти розвитку конкурентоспроможності підприємств галузі садівництва (Рудік Н.М. к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ«Херсонський державний аграрний університет»)	292
3.11. Управління підготовчим відділенням закладу вищої освіти як психолого-педагогічна проблема (Фатєєва Е.М. к.пед.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	304
3.12. Економічна ефективність інвестицій у виноградарсько-виноробній галузі (Панкратьєва Т.Л. ст.викладач, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	316
3.13. Організаційно-економічні напрямки вдосконалення управління збутовою діяльністю (Пантюк І.П. аспірант, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»)	326

ПЕРЕДМОВА

Сфера агробізнесу та сільської економіки є важливою складовою загальної структури ринкової соціально- та виробничо-економічної системи, в основі функціонування та розвитку якої закладена постійна конкурентна боротьба. Невід'ємними суб'єктами цієї сфери є аграрні підприємства, які набули непересічного економічного, екологічного й соціального значення, оскільки їх функціонування значною мірою сприяє розв'язанню проблем зайнятості сільського населення, збереженню й відтворенню унікальних природних ресурсів, підтримки продовольчої безпеки країни та є найважливішою складовою укладу життя сільських жителів.

В умовах нестабільності зовнішнього середовища, інституційних перетворень, що відбуваються під впливом глобалізації, інтеграції у європейську співдружність, актуальним питанням для суб'єктів агробізнесу та сільських територій стає реалізація концепції сталого розвитку та її інтеграція в діючі системи управління підприємствами. В свою чергу, реалізація даної концепції потребує належного інформаційного базису для прийняття своєчасних ефективних рішень керівництвом підприємств. І, як результат, виникає потреба у використанні нових управлінських та організаційних технологій. Використання передових технологій характеризується не тільки межами виробничого процесу, а й передбачає застосування нових підходів до організації управлінського процесу, побудову обліково-інформаційних та прогностичних моделей, відмінних від традиційних, застосування нових методів обробки й аналізу інформації, її розуміння й інтерпретації.

У даній монографії автори узагальнили і доповнили результати багатьох наукових обґрунтувань та розробок. Значну увагу приділено дослідженню питань бухгалтерського обліку й оподаткування в контексті сучасних тенденцій розвитку суспільства та економіки; формуванню інтегрованої моделі обліково-фінансової звітності аграрних підприємств; можливості конвергенції національних обліково-контрольних моделей в умовах європейської інтеграції України.

Визнано перспективність подальших наукових досліджень з обліку, аналізу і аудиту, а також використання сучасного обліково-аналітичного інструментарію антикризового управління суб'єктів агробізнесу та сільських територій. Наукова праця розрахована для використання в навчальній та науково-практичній діяльності здобувачами вищої освіти, аспірантами; викладачами вищих навчальних закладів, а також бухгалтерами, економістами, працівниками суб'єктів господарювання й менеджерами агробізнесу; представниками органів управління, сільських територіальних громад, неурядових організацій, іншими зацікавленими особами.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ

1.1. Удосконалення порядку формування та обліку податку на доходи фізичних осіб як важливої складової податкової системи

Стабільна ринкова система господарювання ґрунтується на принципах фінансової ефективності, фіскальної достатності та соціальної справедливості. Тому проблематика визначення методологічних підходів і розробка практичних пропозицій щодо вдосконалення податкової системи перебуває у центрі уваги як наукової, так і громадської думки, насамперед, через низку суттєвих недоліків вітчизняної системи оподаткування фізичних та юридичних осіб. Основними з-поміж є економічна криза; надмірність податкового тягара; існуюча спрощена система оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб; слабка соціальна спрямованість податку на доходи фізичних осіб; зменшення сукупного попиту та частини податкових надходжень до бюджету. Водночас, велика кількість пільг та постійні зміни податкового законодавства перешкоджають стабільному функціонуванню податкової системи, що є головним важелем реалізації державної економічної політики та забезпечує її фінансову базу.

Наразі існує необхідність всебічного дослідження питань, пов'язаних із впливом системи оподаткування на економічні процеси. Вагомий внесок у розробку теоретичних аспектів принципів оподаткування здійснено у працях науковців минулого часу: А. Сміта, Д. Рікардо, П. Самуельсона, Е. Селігмана, А. Селдона та ін. Різноманітними аспектами класифікації податків і зборів займалися вчені-фінансисти: О. О. Дмитрик, А. А. Нечай, О. А. Ногірна, О. П. Орлюк, Є. М. Смичка та багато ін. Питання підвищення ефективності податкового адміністрування вивчали такі науковці, як О. Безгубенко, А. Дегтяр, В. Мельник. Проблематику реформування податкової системи та податкової політики держави досліджували М. Свердан, В. Мірошниченко, О. Ковалюк. Принципи й функції системи оподаткування розглядали у своїх працях І. Благун, Р. Жарко. Питання щодо можливостей запровадження зарубіжного досвіду в сфері оподаткування вивчали М. Вдовиченко, М. Демиденко. Напрями удосконалення податкового процесу й податкових відносин у державі досліджували В. Кулик, В. Піхоцький та інші науковці.

Стосовно удосконалення вітчизняної податкової системи М. П. Бадидою [1] визначено сутність податків, що сплачуються суб'єктами підприємницької діяльності з урахуванням специфічних ознак, що притаманні податкам на мікрорівні; доведено практичну необхідність приведення податкового законодавства у відповідність із Законом України «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні», з тим, що податковий облік має ґрунтуватись на даних бухгалтерського обліку; розроблено методичні рекомендації щодо подальшого

вдосконалення податкового контролю за справлянням податку на додану вартість та розрахунку податкового кредиту між державою й юридичними особами.

Ю. В. Чередніченком [2] обґрунтовано неправомірність застосування принципу нейтральності оподаткування різних сфер економічної діяльності при формуванні податкової політики в Україні у трансформаційний період, що пов'язано із слабкою розвиненістю механізмів саморегулювання, відставанням у науково-технічному і технологічному рівнях виробництва, недосконалою структурою економіки, а також обмеженістю фінансових ресурсів. Ми погоджуємось з висновком, що створення рівних умов господарювання для різних галузей і сфер без урахування зазначених обставин сприятиме консервації існуючої структури економіки і її уповільненій адаптації до вимог НТП. Основні вимоги до податкових пільг розуміються як цілеспрямованість, гнучкість, строковість, ефективність і Об'єктом пільгового оподаткування має стати конкретний проект, що реалізує пріоритети (ключові напрями), визначені державними програмами. Удосконалення структури податкових надходжень до зведеного бюджету можна досягти шляхом збільшення часток акцизних зборів, рентних і екологічних платежів.

На думку Г. В. Дмитренко [3], податкова політика виступає як системоформуючий фактор державного управління й впливу останнього на розвиток економічних і політичних відносин вітчизняного суспільства на шляху європейської інтеграції. Тому важливе значення мають трансформації податкової системи; удосконалення умов активізації трансформаційного процесу базових податків щодо шаблонів ЄС; простота адміністрування податків; збільшення реальних доходів населення; рівність умов для вітчизняних та іноземних підприємств; відповідність податкового законодавства України міжнародним нормам, зокрема нормам Європейського Союзу. О. І. Малишкіним [4] запропоновано п'ять моделей податкового обліку податку на прибуток, в основу яких покладено принцип інваріантності з наданням підприємствам права вибору певного типу моделі для забезпечення дедалі зростаючих запитів на облікову інформацію про складові податку з урахуванням специфіки діяльності кожного платника податку та притаманних законодавчих норм. Це дало змогу розробити методологічні засади облікового механізму податкових різниць у контексті вимог норм Податкового кодексу України та МСФЗ; удосконалити гіпотезу цільової різновекторності податкового законодавства та бухгалтерських стандартів і правил в умовах різних запитів та вимог користувачів податкової й фінансової звітності, що сприяє ствердженню об'єктивної парадигми співіснування цих інститутів у ринкових умовах.

Велике значення має групування витрат платника податку стосовно витрат, не пов'язаних із провадженням господарської діяльності, що забезпечує автономізацію податкової інформації від бухгалтерських даних, а також дає можливість систематизувати релевантну інформацію з метою складання податкової декларації. Важливими є підходи до можливого застосування в сучасних умовах діяльності вітчизняних платників податків облікового механізму коригувань показника прибутку до оподаткування, що відображений у фінансовій звітності; відображення в майбутньому податкових даних підприємства. Це розвиває теорію інтегрованої звітності та сприятиме поданню користувачам актуальної інформації про стан нарахувань податкових зобов'язань, погашення таких зобов'язань і

заборгованості підприємства перед бюджетом по кожному податку (збору). Гармонізація законодавства країн ЄС та України з обліково-податкових та звітних аспектів економічної політики сприятиме підвищенню рейтингів країни і створенню належних умов для залучення іноземних інвестицій та економічного розвитку. Порядок розрахунку та застосування коефіцієнта податкового навантаження на платника податків як відношення суми нарахованого чистого податкового зобов'язання з кожного податку (збору, внеску) до суми оподаткованого доходу підприємства сприятиме встановленню нового типу відносин між платником і податковим органом. Його сутність полягає у виключенні суб'єктивних факторів під час призначення та проведення перевірок дотримання норм податкового законодавства.

Сучасна вітчизняна система оподаткування включає значну кількість різноманітних обов'язкових платежів, що акумулюються до державного й місцевого бюджетів. Проте деякі з них створюють податковий тягар платникам, збільшують обсяг роботи податковим інспекторам і при цьому не відіграють суттєвої ролі у формуванні бюджетних доходів. Основним нормативним документом, що регламентує формування й функціонування вітчизняної податкової системи є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [5], який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Він визначає їх перелік та порядок адміністрування, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Пунктом 8 ПКУ визначено перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених ПКУ, зокрема: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата та мито.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, зокрема: податок на майно та єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів й туристичний збір. Значну роль у перерозподілі доходів громадян та забезпеченні фіскальної достатності бюджету займає податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО). ПДФО в Україні має суттєве фіскальне значення, перевищуючи надходження від ВПП (21,0 % проти 9,0% податкових надходжень у Зведеному бюджеті країни 2016 р.). Проте він значно поступається надходженням від непрямих податків (ПДВ та акцизів), що притаманно країнам, які розвиваються. Номінальні надходження ПДФО до Зведеного бюджету України за 6 років зросли більше ніж у 2,0 разів (із 51,0 млрд грн на початок 2011 р. до 138,8 млрд грн на кінець 2016 р.). Особливо різке зростання номінальних надходжень спостерігалось, починаючи з 2015 р. Так, якщо в середньому щорічний темп приросту сукупних надходжень ПДФО до ЗБУ в 2011 – 2014 рр. склав 6,0 – 7,0 %, то в 2015 р. – вже 25,0 %, а в 2016 р. – 39,0%.

Згідно прогнозу доходів зведеного бюджету на 2018 р. щодо податкових надходжень, очікується: податку та збору на доходи фізичних осіб – 225 млрд 700,9 млн грн; податку на прибуток підприємств - 80 млрд 141,5 млн грн; податку на додану вартість – 383 млрд 700 млн грн [6]. В Україні порядок нарахування та

сплати податку на доходи фізичних осіб регулюється розділом IV Податкового кодексу. Механізм нарахування і стягнення ПДФО базується на складових елементах системи оподаткування та чинному податковому законодавстві. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку на доходи у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку (п. 171.1 ст. 171 ПКУ).

Система бухгалтерського фінансового обліку фіксує факти й дані про здійснені господарські операції, так і облік у системі оподаткування для визначення об'єктів і бази оподаткування використовує практично одні й ті самі дані за властивими їй вимогами, критеріями, ознаками, підставами. Обидві системи обліку оперують переважно майже одними й тими ж первинними документами, обліковими реєстрами і бухгалтерськими записами, що є надзвичайно важливим для облікового забезпечення процесу складання звітності про загальнодержавні й місцеві податки і збори. Враховуючи, що платники податків зобов'язані за кожний звітний період подавати податкові декларації про кожен податок окремо, узагальнимо приклади довідкової, облікової та звітно-декларативної інформації за ПДФО (табл. 1). На сьогодні чинне податкове законодавство України під час оподаткування доходів громадян як преференцію передбачає використання платником податку на доходи фізичних осіб податкової соціальної пільги.

Таблиця 1

Формування податкової інформації при нарахуванні та звітуванні за ПДФО

Група документів	Податкова інформація
Довідкова	Окремі види доходів, які оподатковуються не за базовою ставкою, заява на застосування податкової соціальної пільги, документи що підтверджують право на податкову соціальну пільгу тощо
Облікова	Розрахунково-платіжна відомість
Звітно-декларативна	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку
	Податкова декларація про майновий стан і доходи (вводиться в дію з 01 січня 2018 року)
	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих від операцій з інвестиційними активами (вводиться в дію з 01 січня 2018 року)
	Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою (вводиться в дію з 01 січня 2018 року)

В науковій літературі неодноразово здійснювалася оцінка рівня податкового навантаження на доходи громадян за допомогою різноманітних економіко-математичних моделей. Аналіз останніх наукових праць на предмет рівномірності розподілу податкового навантаження на фізичних осіб засвідчив, що розподіл податкового навантаження між категоріями платників, між видами доходів і залежно від величини отриманого доходу не відповідає принципу соціальної справедливості оподаткування [7]. Кожен працівник, котрий отримує дохід у

вигляді заробітної плати, зобов'язаний платити певну її частину в державний бюджет у вигляді податку на доходи фізичних осіб. Податкова соціальна пільга – можливість платника податків зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу у вигляді заробітної плати. Під терміном «заробітна плата» також розуміють заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати та винагороди, які виплачуються у зв'язку з відносинами трудового найму. Податкова соціальна пільга у 2018 р. застосовується до доходу у вигляді заробітної плати, а також прирівняних до неї виплат, якщо розмір такого доходу не перевищує розміру прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб станом на 01 січня 2018 р., помноженого на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. Тобто, максимальний розмір заробітної плати, до якого може бути застосована звичайна ПСП у 2018 р. складає $1762 \times 1,4 = 2470$ грн. Водночас, при розмірі мінімальної зарплати з 01.01.2017 р. у 3200 грн. виходить, що ПСП не стосуватиметься переважної більшості працівників, бо їх розмір зарплати буде вищим за граничний дохід для ПСП у сумі 2240 грн [8]. Винятком є лише ті категорії працівників, які описані в абз. 2 пп. 169.4.1 ПКУ, за яким граничний розмір доходу, котрий дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та в розмірі, передбачених пп. 169.1.2 ПКУ та пп. «а» і «б» пп. 169.1.3 ПКУ, визначається як добуток граничного розміру доходу для застосування ПСП і відповідної кількості дітей.

Згідно п. 169.2.2 ПКУ платник податку (працівник) подає роботодавцю Заяву про застосування пільги [5]. В заголовній частині заяви працівник має заповнити: назву підприємства, на якому бажає отримувати ПСП; своє прізвище ім'я та по батькові; ідентифікаційний код; назву посади. В основній частині заяви зазначається: стаття Податкового кодексу України, відповідно до якої буде отримуватися ПСП; перелік додаткових документів для застосування ПСП. Після тексту заяви ліворуч вміщується дата, а праворуч - підпис особи, яка писала заяву. Після цих кроків, працівник подає в бухгалтерію заяву, копії документів й з моменту подання має право на застосування ПСП. Щорічно подавати заяву про застосування ПСП не потрібно. Роботодавець відображає у формі № 1ДФ всі випадки застосування або незастосування ПСП.

Періодичність подання підтвердних документів для отримання податкової соціальної пільги платниками податку, перерахованими у підпунктах «б», «в» та «г» підпункту 169.1.3 та підпункті «б» підпункту 169.1.4 пункту 169.1 статті 169 розділу IV Податкового кодексу України, повинна відповідати встановленим Міністерством охорони здоров'я України строкам їх перегляду. У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Проте якщо особа утримує двох і більше дітей до 18 років, у тому числі дитину-інваліда, то пільга в розмірі 150 % від основної пільги надається на кожну дитину-інваліда і одночасно 100 % від основної пільги – на кожну іншу дитину. Податковий кодекс України визначає, що податкова соціальна пільга надається в розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня

звітнього податкового року, – для будь-якого платника податку за умови, що місячний розмір доходу у вигляді заробітної плати такого платника податку не перевищує граничну суму для застосування пільги. Разом з тим, для осіб, які утримують двох і більше дітей віком до 18 років, для одинокої матері (батька), вдови (вдівця) або опікуна, піклувальника, які мають дитину (дітей) до 18 років та для осіб, які утримують дитину-інваліда (дітей-інвалідів) віком до 18 років – граничний дохід, що дає право на пільгу, визначається як добуток граничного розміру доходу для застосування ПСП і відповідної кількості дітей. Працівник має право на застосування за одним місцем роботи ПСП «на дітей». Не має значення, чи діти власні, чи усиновлені. ПСП у розмірі 881,00 грн надається на кожну дитину віком до 18 років відповідно до пп. 169.1.2 ПКУ.

При цьому сума місячної зарплати не повинна перевищувати граничного доходу 2470,00 грн, кратного кількості дітей, на яких така ПСП надається (абз. 2 пп. 169.4.1 ПКУ). Використовувати право на ПСП «на дітей» може як мати, так і батько, тобто можна порахувати та вибрати, кому з членів подружжя це вигідніше [8]. Не може бути застосована ПСП до [5]: доходів працівника, інших, ніж зарплата (наприклад, до декретних); підприємницького доходу, а також доходу незалежного професіонала; заробітної плати, яку працівник отримує впродовж звітнього податкового місяця одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового або майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету.

Облік розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб ведуть на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Досить часто при розрахунках з бюджетом виникають діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призводять до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ, що визнаються податковими правопорушеннями. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування тягне за собою відповідальність, передбачену ПКУ: фінансову; адміністративну; кримінальну [9]. За випадки порушення при нарахуванні та сплаті ПДФО є відповідальність, передбачена чинним законодавством.

Суми ПДФО, вчасно не утримані з доходу фізичної особи, у бухгалтерському обліку є витратами підприємства - податкового агента і відображаються по дебету рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», а якщо виявлена помилка допущена в минулому звітному році, по дебету рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» (442 «Непокриті збитки»). У бухгалтерському обліку слід відобразити утворення заборгованості перед бюджетом на суму донарахованого по акту перевірки ПДФО, штрафних санкцій та пені: донарахування ПДФО Дт 949 Кт 641/ПДФО; нарахування штрафу та пені Дт 948 Кт 641/ПДФО.

У підсумку необхідно зазначити, що ПДФО займає друге місце серед податкових надходжень Зведеного бюджету [10]. Протягом року його надходження мають чітко виражену періодичність із незначними коливаннями, а отже, можуть бути досить точно прогнозовані. При цьому удосконалення порядку формування довідкової, облікової та звітно-декларативної інформації щодо ПДФО забезпечить правильність та своєчасність виконання платником податкового обов'язку.

Список використаних джерел до п.1.1.

1. Бадида М. П. Оподаткування підприємств та шляхи його вдосконалення в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01. Київський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України. К. 2003. 20 с.
2. Чередніченко Ю. В. Шляхи реформування податкової системи України в трансформаційний період : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.04.01. Національна академія управління. С. 2004. 26 с.
3. Дмитренко Г. В. Адаптація податкової системи України до вимог Європейського Союзу : автореф. дис... канд. наук з держ. управл. : 25.00.02. Національна Академія державного управління при Президентові України. К. 2004. 20 с.
4. Малишкін О. І. Облік і аудит податків: теорія методологія, розвиток : автореф. дис... докт. екон. наук: 08.00.09. Національна академія статистики, обліку і аудиту. К., 2014. 38 с.
5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page15>.
6. Бюджет-2018: основні показники і прогнозовані видатки [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.unn.com.ua/uk/news/1688507-biudzheth-2018-osnovni-pokaznyky-i-prohnozovani-vydatky>.
7. Штефан Л. Б., Ткач Д. О. Регулююча роль податкових пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб. Економіка і суспільство. Вип. 2. 2016. С. 638-641.
8. Онищенко В. Податкова соціальна пільга у 2018 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.golovbukh.ua/article/7073-podatкова-sotsalna-plga-u-2018-rots>.
9. Несвоєчасна сплата ПДФО: штрафні санкції та відповідальність [Електронний ресурс] Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/6068-qqq-17-m2-10-02-2017-nesvochasna-splata-pdfn-shtrafn-sankts-ta-udpovdalnst>.
10. Сомова В. Аналіз рівномірності розподілу податкового навантаження на фізичних осіб. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 284-288.

1.2. Застосування сучасних засобів платежу з урахуванням вимог інформаційного суспільства

XXI століття – це інформаційне століття в якому присутні автоматизовані та інформаційні технології у всіх сферах діяльності людини. Останнім часом під впливом науково-технічного прогресу зазнає серйозних змін світова та національна економіка. Інтерактивний, віртуальний бізнес, побудований на спільних діях підприємця і комп'ютера, включеного в мережу, стає реальністю наших днів. Розрахунки між контрагентами все частіше відбуваються з використанням комп'ютера, а сам засіб платежу - гроші - все більше втрачає свою звичну паперову форму, перетворюючись в послідовність електронних сигналів.

Спостерігаючи такий бурхливий процес змін і перетворень в економічній сфері під впливом технічного прогресу, вже не можна стверджувати, що економічна теорія буде застосовна в завтрашній практичній діяльності. Уже

сьогодні необхідний новий, свіжий підхід до багатьох ключових економічних категорій (в тому числі категорії грошей) і сміливий погляд в майбутнє, оцінка перспектив розвитку сьогоднішніх починань і перетворень в економіці.

Сучасні засоби платежу здатні, все більш ефективно забезпечувати переказ грошових коштів, оптимізуючи сферу грошового обігу і створюючи, таким чином, сприятливі передумови для економічної діяльності. Для України питання побудови ефективної системи грошового обігу є сьогодні одним з ключових аспектів реформування економіки. Інтеграція України у світову економіку, закріплення її позицій на світовому ринку диктують необхідність створення в нашій країні передових (електронних) платіжних систем, в тому числі роздрібних, що відповідають сучасним світовим вимогам і досягненням в цій галузі.

Окремі дослідження щодо суті, ролі, особливостей використання та розвитку нових засобів платежу в Україні, а також питання, що стосуються теоретичних основ виникнення грошей, їх економічній суті та формам досліджували наступні вітчизняні вчені: А. Бодюк, І. Грубін, Т. Валентинова, О. Махаєва, В. Міщенко, О. Кощеєв [6], М. Савлук, А. Мороз, Л. Яструбецька, А. Уразов, О. Цимбалюк, В. Колесніченко, М. Корягін [1], Н. Пантелєєва [3], Н. Танклевська [4], В.Петренко [4], Г. Поченчук [5], М. Тарасюк [6], та інші. Інші видатні вчені такі як В. Лук'янов, Б. Івасів, О. Мельниченко, Т. Левицька, Л. Рябініна, А. Бодюк, Д. Лозовик, В. Черномор, С. Васильчак [2] та інші присвятили свої дослідження оцінці та аналізу стану ринку електронних грошей.

Однак незважаючи на велику кількість наукових робіт вище згаданих науковців, тема являється актуальною та потребує додаткового дослідження в частині виявлення переваг та недоліків сучасних засобів платежу.

Гроші є дуже важливим інструментом в економічній науці, оскільки особливого розвитку набувають операції відповідно до форм грошей. Свою форму гроші змінювали в процесі історичного розвитку. Головними видами функціональних форм грошей сьогодні є неповноцінні гроші: монети, паперові, кредитні (банкнота, вексель, чек), депозитні й електронні гроші.

Одним із найпопулярніших сучасних засобів платежу є електронні гроші – це грошові засоби, які використовуються їх власниками за допомогою електронної системи банківських послуг. Термін «електронні гроші» є порівняно новим у науковій літературі, тому однозначного та єдине визначення яке б однозначно розкрило сутність електронних грошей відсутнє, а також немає також чітких критеріїв віднесення новітніх платіжних продуктів до електронних грошей [3]. Протягом кількох років у нашій країні діють системи розрахунків електронними грошима як на програмній основі, так і на підставі карток. Комплексна програма розвитку фінансового сектору України до 2020 року передбачає розвиток безготівкових платежів з використанням електронних грошей. Перспективним напрямом для України є запровадження концепції безготівкової економіки (cashless есопому). Варто зазначити, що розвиток комп'ютерних технологій сприяє появі нової епохи – «електронних грошей» і все частіше звучить термін «віртуальна валюта або криптовалюта».

Фактично, це абстрактні кредитні гроші, що обертаються за допомогою комп'ютерної техніки і сучасних систем зв'язку та втрачають свою паперову

форму. Електронні гроші спрощують безготівковий розрахунок. На основі електронних грошей виникли кредитні картки (рис. 1).

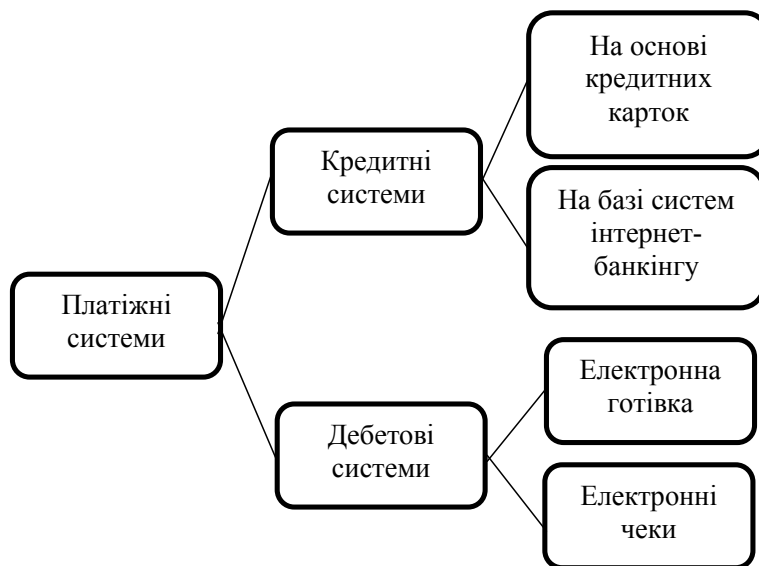


Рис. 1. Види сучасних платіжних систем.

Умовно електронні гроші можна поділити на два види: акумульовані на основі карток (card-based, які потребують установавання додаткового програмного забезпечення для керування електронним гаманцем) і створені у вигляді мереж (network based, які мають веб-інтерфейс для керування електронним гаманцем) [1].

Останнім часом в економічне життя ввійшло нове поняття, яке тісно пов'язане з комп'ютерними технологіями та розвитком на фінансовому ринку. Це поняття – криптовалюта. Ці нові електронні гроші (цифрове золото) можуть вирішити економічні проблеми в малозабезпечених країнах, дати доступ до простого відправлення та швидкого отримання коштів [7].

Електронна валюта та віртуальна валюта не тотожні поняття та мають чимало відмінностей (табл. 1).

Застосування віртуальної валюти у розрахунках є інноваційним фінансовим методом, який не розкриває особистість людини, які використовують таку платіжну систему, особливо це важливо в сфері переказу коштів [3]. Державні керівні органи не можуть від слідкувати платежі, які відправляють на криптовалютні гаманці, тому що в Україні поки що, криптовалюта не врегульована урядом. Криптовалюта створена на основі технології блокчейн та широкодоступного криптографічного шифру. Блокчейн дає можливість проводити транзакції за рахунок алгоритму при якому кожний наступний блок має інформацію про попередній блок у всьому ланцюжку. Якщо мати на увазі лише операції з переказу валюти, то блокчейн зберігає інформацію про тих хто відправив гроші, кому відправив і скільки.

Інвестування в технології блокчейн зростає з кожним роком, що свідчить про факт його швидкого застосування все в більших і більших сферах життя суспільства. Блокчейн – це розподілена база даних, яка забезпечує високий рівень безпеки транзакцій та управління даними [8]. Блокчейн – це база даних всіх операцій, які проводяться в системі [9]. Це ланцюжок блоків інформації, в кожному з яких записана певна кількість операцій. При цьому кожний наступний блок містить в собі частину інформації попереднього блоку.

**Відмінності електронних грошей і віртуальної валюти
за їх ключовими ознаками**

Характерна ознака	Електронні гроші	Віртуальна валюта
Формат грошей	Цифровий	Цифровий
Одиниця обліку	Традиційна валюта (євро, долари США, фунти стерлінгів тощо), які мають законний статус пропозиції	Розроблена валюта (Linden Dollars, Bitcoins тощо) без законного статусу пропозиції
Прийняття	Установами, крім емітента	Лише у межах специфічного віртуального співтовариства
Правовий статус	Мають	Не мають
Емітент	Законно визначена установа, що є емітентом електронних грошей	Приватна компанія або приватна особа, що діють у межах власних рішень і суджень
Пропозиція грошей	Фіксована	Не фіксована (залежить від рішення емітента)
Можливість викупу	Гарантовано (за номінальною вартістю)	Не гарантовано
Регулювання та нагляд	Здійснюється	Не здійснюється
Види ризиків	Операційний	Правовий, кредитний, ліквідності, операційний

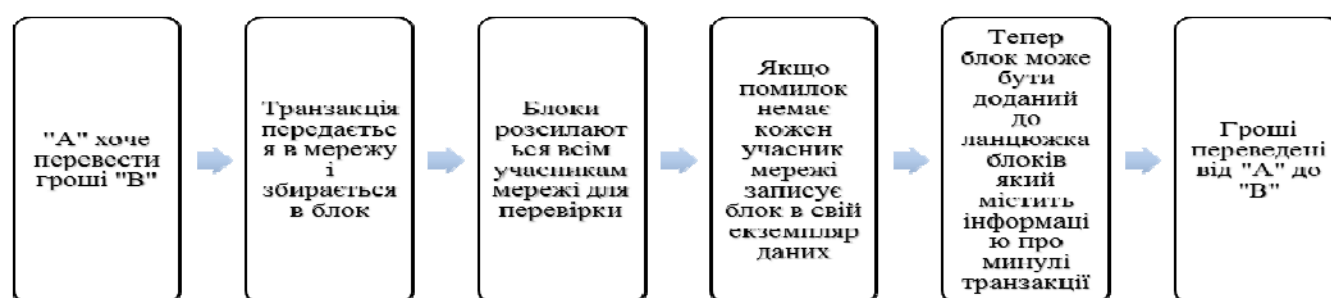


Рис. 2. Алгоритм проходження транзакції в блокчейні

Завдяки своїй інноваційності – технологія блокчейн перестала бути виключно сферою криптовалют. За прогнозами журналу Forbes, до 2023 року розвинені країни будуть впроваджувати технологію блокчейн в сфері державних послуг [10].

Для того, щоб блокчейн-технологія ефективно працювала в системі управління потрібно, щоб вона була стійкою, адже це вкрай статичний, малорухливий

механізм, і будь-які впровадження повинні пройти перевірку та довести подальшу її ефективність.

У ряді країн технології блокчейн вже активно впроваджуються в сферах нерухомості, інтелектуальної власності, соціального забезпечення, охорони здоров'я та у пенсійній системі, наприклад: 1. охорона здоров'я – при використанні даної технології несанкціоновані змін в даних громадян є неможливим, так як будь-яка інформація про подібні дії записується в системі (електронні медичні картки, які будуть доступними в будь-якій клініці країни). 2. земельні відносини – знижують ризик шахрайства та помилок в документах і транзакціях (наприклад: перехід прав власності на землю), роблячи процес і систему більш надійною та швидкою. 3. Державний документообіг, реєстрація компаній, голосування – дані напрямки найбільш щільно пов'язані з обміном інформацією між державними відомствами, за допомогою яких зменшуються витрати, пов'язані з паперовим обміном інформацією та об'єднанням в єдину систему зберігання інформації.

Передовою країною в впровадженні технології блокчейн є Естонія. Основою проекту стала створена децентралізована відкрита система, яка з'єднала між собою різні сервіси та бази даних по всій країні. В результаті в Естонія 94% громадян мають електронне посвідчення, що дозволяє користуватися системою з будь-якої точки країни, крім того за допомогою електронного документообороту зекономлено 2% ВВП. З практичної точки зору, Естонія не є світовим інноваційним бенчмарком, але державний проект Єдиної Державної Електронної Системи – це один з найуспішніших проектів реалізованих в світі [9].

Згідно з даним презентованим на економічному форумі в Давосі, Україна є одним з лідерів (входить в топ-14 країн) з розвитку технології блокчейн, яка підписала Меморандум щодо впровадження технології блокчейн. В Україні успішно працює пілотний проект на базі блокчейн щодо формування та ведення земельних кадастрів. Завдяки блокчейну бази даних перестануть бути централізованими. Крім того, блокчейн застосовують на ринку оренди та продажу державного майна. Онлайн-аукціон eAuction 3.0. – згідно даної системи кожен користувач може в режимі реального часу бачити, хто бере участь в аукціоні і які умови пропонуються. Можна також зібрати будь-яку інформацію про аукціони та їх учасників, проаналізувати їх поведінку або ж оцінити вплив фази місяця на їх цінові пропозиції. В антикорупційній організації Transparency International впевнені, що технологія дозволить скоротити рівень корупції, а також стане своєрідним індикатором прозорості державних органів. У Мін'юсті повідомили, що планується перевести всю державну документацію на блокчейн-платформу [11, 12].

Наприклад, можна створити інформаційну базу страхових випадків, організувати політичні вибори в будь-якій країні максимально прозоро без втручання в результати ззовні. Унікальним прикладом використання технології блокчейн є можливість вирішення проблем біженців з Близького Сходу без документів. Бразильський стартап Bitnation запропонував урядам країн Євросоюзу фіксувати в програми, створеній на основі технології блокчейн всіх біженців з створенням для них віртуальних паспортів. Умовою є визнання цієї системи усіма країнами-учасниками. Оскільки блокчейн є інформаційною базою даних, то в ньому можна зберігати будь-які дані: інформацію про штрафи, контрактах,

свідоцтвах і фінансових транзакціях. Застосування блокчейна дозволить спростити торгівлю і розрахунки грошима, які так сильно ускладнилися з плином часу [12].

Електронні гроші є зручним розрахунковим засобом, за допомогою якого можна купувати товари, сплачувати послуги, отримувати оплату за виконану роботу, не відходячи від комп'ютера. Такі операції стали реальними завдяки появі електронних платіжних систем. Сьогодні є чимало електронних платіжних систем мережі Інтернет. Серед найбільших можна виділити найпопулярніші серед населення: PayPal, Neteller, Egold, StormPay, PayAce, E-gold, WebMoney, Яндекс.Деньги та інші [5].

З розвитком науково-технічного прогресу та появою різних інноваційних проектів пов'язаних з роздрібними платежами, електронні гроші стрімко ввійшли в життя людей. В Європі найбільш поширені електронні гроші у вигляді передплатних карток, емітовані мережею кредитних карток. Попередньо оплачені картки просуваються міжнародними компаніями VISA і MasterCard, приймаються всюди, на відміну від кредитних карток. Головною їх перевагою є те, що користувачеві не потрібно постійно вводити свій PIN під час розрахунку за товар або послуги. Незважаючи на популярність електронних грошей, досконалої законодавчої бази з її використання та регулювання майже немає. [1]

В епоху високих технологій сучасні засоби платежу починають складати серйозну конкуренцію традиційним готівковим розрахункам. Все більша кількість людей використовують для зберігання заощаджень віртуальні рахунки, сподіваючись, що кошти на них будуть у більшій безпеці. Існує велика кількість платіжних систем в мережі Інтернет, кожна має свої переваги та недоліки (табл. 2).

Таблиця 2

Переваги та недоліки сучасних засобів платежу

	Сучасні засоби платежу						
	PayPal	WebMoney	ApplePay	Sam-sungPay	NFC-платежі в гаджеті на ОС Android.	QIWI	Крипто-валюта
Переваги	Поширеність	Мульти-валютні гаманці	Простота використання	Зручність	Доступність	Зручно для СНД	Конфіденційність
Недоліки	Шахраї	Виведення грошей	Може не підтримувати деякі картки	Може не підтримувати деякі картки	Труднощі використання	Великі комісії	Неузаконена

На сьогодні найпопулярнішою електронною платіжною системою являється PayPal. Для користування даною платіжною системою потрібно завести обліковий запис, створити електронний гаманець і додати до нього банківську картку. Після цього для здійснення купівлі йому не потрібно вводити банківські реквізити картки, досить просто вказати унікальний ідентифікатор для системи PayPal.

Переваги PayPal. Оплата через PayPal – поширений метод розрахунку для транзакцій в Інтернеті, нарівні з банківськими переказами з дебетової або кредитної

карти. Особливо він актуальний при здійсненні розрахунків за кордоном. Причина широкого використання сервісу – швидкий і простий процес оплати. Угоди виконуються дуже швидко. Після того, як зроблений платіж, PayPal негайно інформує продавця про передані суми. Таким чином продавець може відразу відправити замовлення. PayPal не передає одержувачу жодних відомостей про банківські рахунки або кредитні картки. Продавцю не потрібно цих даних, тому що оплата точно з'явиться в його обліковому записі PayPal, потім її можна перевести на банківський рахунок. Дозволяє здійснювати перекази валюти приватним особам (родичам, друзям).

Недоліки PayPal: Перший і найпопулярніший недолік серед електронних систем платежу – це шахраї, які переводять кошти через конфіденціальні сервіси для відмивання грошей або фінансування тероризму. Фіксувалися випадки шахрайських електронних листів в системі PayPal, які переправляють на сайти зловмисників та в результаті можуть вкрасти особисті дані та паролі від гаманців. Дані про транзакції в системі PayPal зберігаються на серверах в Сполучених Штатах. При реєстрації підписується угода про безумовну згоду на передачу власних персональних даних за кордон. Куди саме – PayPal не повідомляє. Тому не зрозуміло, де саме зберігаються ваші дані та які запобіжні заходи для їх захисту приймаються.

Згідно досліджень та соціологічних опитувань, можна зробити висновок, що сервіс PayPal застарів, такі оплати можна робити за допомогою звичайної картки, користуватися можливо тільки у приватних відправленнях коштів за кордон.

Не менш популярною платіжною системою розрахунків та транзакцій є платіжна система WebMoney, але користуватися даною системою можуть тільки країни члени СНД, в країнах ЄС вона не використовується. Система WebMoney надійна, користується широким попитом, надає масу можливостей своїм клієнтам.

До переваги WebMoney можемо віднести:

1) Безпека. Крадіжки грошей бувають, але лише через халатність користувачів. Масових крадіжок зафіксовано не було, тому що сильною стороною є система захисту.

2) Великий вибір валют та гаманців для їх збереження. Дозволяє користувачам з різних країн використовувати саме цей сервіс для обміну грошима.

3) Сервіс надає можливість своїм клієнтам оформлювати позики.

4) WebMoney працює цілодобово.

5) Простий у користуванні, усю потрібну інформацію для користування можливо отримати на головному сайті.

6) Офлайн-платежі. Завдяки цьому можливо заплатити за комунальні послуги, поповнити мобільний та багато ін.

Недоліки WebMoney:

1) Блокування електронних гаманців користувачів.

2) У даній системі відсутня анонімність. При заповненні особистих даних під час реєстрації, а пізніше реєстрації атестата потрібно відсканувати паспорт, що не дає ніякої анонімності користувачеві даної платіжної системи.

3) Гаманців багато, але складність виведення грошей за кордон залишається. Навіть в Україні з даного сервісу складно вивести кошти.

В зв'язку з вищевикладеним можна зробити висновок: WebMoney підходить до країн СНД, але з користуванням за межами цих країн будуть виникати труднощі. В цілому платформа дуже хороша, але великий недолік залишається виведення коштів.

ApplePay – одна з нових і популярних систем оплати працюючих в усьому світі. Оплата здійснюється за рахунок смартфонів Apple випущених після 2014 року так-як в них вбудований NFC, ця система дозволяє проводити безконтактні оплати, для цього потрібно лише прив'язати цю програму до своєї банківської картки і ви зможете оплачувати потрібні вам послуги завдяки своєму годиннику або смартфону. Для цього потрібно лише прикласти свій смартфон або годинник (фірми Apple) до терміналу.

SamsungPay – схожа система оплати як і у ApplePay. SamsungPay підтримує пристрої фірми Samsung, завдяки цьому додатку можна оплачувати послуги або товари годинниками або телефоном (фірми Samsung). Різниця з ApplePay тільки в підтримці різних пристроїв та різного виду захисту своїх клієнтів від зловмисників.

NFC-платежі в гаджеті з операційною системою Android. AndroidPay – аналогічні схожості з двома минулими сервісами. Але саме цей сервіс найскладніше налаштувати, тому що виникають певні складності, які пов'язані з відсутністю оригінального програмного забезпечення в багатьох смартфонах [2, 8].

Вище зазначені системи оплати такі як ApplePay, SamsungPay, AndroidPay мають схожі риси тому недоліки та переваги мають майже однакові (табл. 2).

Таблиця 3

Переваги та недоліки ApplePay, SamsungPay, AndroidPay

Переваги	Недоліки
<p>1) Простота використання. Для настройки даних сервісів на телефоні знадобиться пару хвилин.</p> <p>2) Популярність у світі. Ці засоби платежу поширенні майже у кожній країні світу та підтримають більшу частину банківських карток.</p> <p>3) Можливість використовувати різні пристрої (електронні годинники, телефони, електронні кільця).</p> <p>4) Зручність. Жодний сервіс не покаже такої зручності як ці три.</p>	<p>1) Є картки які дані платіжні системи не підтримують.</p> <p>2) Ці додатки працюють тільки на певних телефонах, нема одного загального (Apple, Samsung, телефони які мають Android).</p> <p>3) Недосконале програмне забезпечення (лише у AndroidPay).</p>

Наступною сучасною платіжною системою є Qiwi. До переваг даної платіжної системи можна віднести:

1) Можна оплачувати рахунки за житлово-комунальні послуги, інтернет, мобільний зв'язок та багато ін. Так само є система СМС-повідомлень про заборгованість за комунальні послуги або за користування Інтернет.

2) Розгалужена інфраструктура та велика кількість терміналів для поповнення рахунків.

3) Велика популярність на території країн членів СНД.

Недоліками платіжної системи Qiwi є:

– Великі комісії.

– При оплаті деяких послуг кошти можуть йти до одержувача протягом декількох днів, що дуже дивно, адже платіжні термінали Qiwi позиціонуються як засіб для здійснення миттєвих переказів.

– Кошти можуть загубитися під час оплати та гроші можна повернути тільки за рахунок звернення до технічної підтримки.

Загалом, Qiwi як платіжна система: платіжна система підходить для України та країн СНД в інших країнах працювати з цим сервісом буде складно. Великим позитивним моментом є те, що можлива оплата майже будь-яких послуг. Але залишається негативний момент, який заключається в тривалому терміні отримання коштів, яку потрібно вирішити.[2, 5]

Наступним сучасним платіжним засобом є застосування криптовалюти. Перевагами криптовалюти як платіжного засобу є:

1) Конфіденційність. Це єдиний засіб відправлення коштів який не може побачити уряд та регулятори.

2) Безліч проектів для покращення та прискорення транзакцій.

3) Найсильніший захист від хакерів та зловмисників.

4) Великий попит.

5) Має доступ по всьому світу.

До недоліків криптовалюти можна віднести:

1. Гроші можуть бути відправлені терористами або з метою відмивання грошей.

2. Можуть виникати затримки з переказом.

3. Поки не має регуляторів, ціною на біржі можливо маніпулювати.

4. Велика волатильність.

Виявлені переваги та недоліки сучасних платіжних систем, можливо відобразити в табл.4

Проаналізувавши таблицю 4 можна зробити висновок, що криптовалюта, ApplePay, SamsungPay, AndroidPay найкраще підходять як спосіб оплати для розрахунків в Україні (якщо враховувати регулювання владою як перевага так і недолік) [4, 6].

Незважаючи на переваги, електронні гроші виявилися досить вразливими для шахраїв та вірусів – таких саме сучасних і досконалих, як і електронна форма грошей, яка є їх об'єктом. Недостатність технологічної безпеки призводить до того, що для функціонування електронних грошей необхідні організаційні, правові, технічні, криптографічні методи захисту. Збільшення кількості користувачів систем електронних розрахунків в Україні, незважаючи на їхню безумовну зручність та поширеність у світі, приховує певні ризики. Використовуючи такі системи, можна вести бізнес фактично без оподаткування.

Постає неоднозначне запитання стосовно необхідності виконання суб'єктами, які забезпечують функціонування систем електронних засобів платежу, таких обов'язків, як:

– постановка на облік в установленому законодавством порядку;

– розроблення правил і програми ведення фінансового моніторингу;

Критерії оцінки сучасних засобів платежу

Назва	Анонімність	Спосіб сплати за потрібні послуги	Регулювання урядом	Безпека	Зручність використання по світу	Маленькі комісії
PayPal	-	+	+	50/50	-	+
WebMoney	-	+	+	50/50	-	+
QIWI	-	+	+	+	-	-
ApplePay	-	+	+	+	+	+
SamsungPay	-	+	+	+	+	+
AndroidPay	-	+	+	+	+	+
Криптовалюта	+	50/50	-	+	+	-

– призначення працівника, відповідального за організацію та ведення фінансового моніторингу;
– здійснення ідентифікації та вивчення своїх клієнтів;
– забезпечення виявлення і реєстрації фінансових операцій, які підлягають фінансовому моніторингу;
– надання певної інформації Спеціально уповноваженому органу, яким є Держфінмоніторинг, та правоохоронним органам згідно із законом;
– зупинення фінансових операцій у випадках і порядку, передбачених законом, тощо [2, 3, 7].

Електронні гроші можуть використовуватися майже скрізь де можна розрахуватися за товар або послугу за допомогою терміналу, комп'ютеру або смартфона. Сферами використання можуть бути: лікарні, магазини, ресторани, аптеки, державні органи, виробничі підприємства та ін. [2, 3, 7].

Сьогодні мережа Інтернет стала платформою для всіх видів бізнесу: магазини та бірж, казино і букмекерських контор, аукціонів, сервісів, що спеціалізуються на наданні найрізноманітніших послуг. Таким чином, сучасні види платежів такі як віртуальна валюта, різноманітні сервіси (ApplePay, SamsungPay, AndroidPay, QIWI, WebMoney, PayPal) допомагають відкрити доступ до електронних платежів абсолютно кожному. Електронні гроші допомагають розвиватися інтернет-бізнесу, роблячи способи оплати: швидкими, зручними, безпечними.

Таким чином, розвиток інформаційного суспільства та віртуальної економіки спричинив появу нових форм грошей, проте ймовірність лише виникнення деяких із них на фінансовому ринку нині є значно вищою, ніж ймовірність їхньої життєздатності та практичного використання. Прикладом цього є віртуальна валюта – фінансова інновація з високим ступенем новизни, що в перспективі може призвести до радикальних змін у сфері грошових відносин. Поява віртуальної

валюти підтверджує теоретичні дослідження багатьох учених щодо неминучості еволюції грошей.

Загалом, можливо припустити три сценарії подальшого розвитку сучасних засобів платежу (електронних грошей та криптовалюти), а саме:

1. Електронні гроші значно не поширяться або взагалі зникнуть з обігу. Група вчених, наприклад, Б. Елі та Е. Келлі, вважають, що вплив електронних грошей на грошово-кредитну політику є таким незначним, що його не потрібно брати до уваги. Серед важливих причин, які стримують використання електронних грошей, є традиційність використання готівки та чеків у роздрібних платежах. Змінити такі звички нелегко [3].

2. Електронні гроші будуть широко використовувати як платіжний інструмент, і вони будуть перебувати в обігу поряд з традиційною готівкою.

3. Електронні гроші повністю витіснять з обігу традиційні готівкові гроші. Інша крайність – прогнозування такого значного поширення електронних грошей у майбутньому, яке призведе до повного витіснення ними з обігу готівки. Головні представники такої думки: професор Гарвардського університету Б. Фрідмен та заступник керівника Банку в Англії М. Кінг. Такий сценарій розвитку здається нам дуже малоімовірним, оскільки все ж готівка має декілька істотних переваг над електронними грошима: статус законного платіжного засобу, максимальна простота у використанні, нульовий кредитний ризик за рахунок гарантій держави.

На нашу думку, найімовірнішим на сьогодні є другий сценарій поширення електронних грошей, при якому вони здійснюють свій обіг поряд із традиційними платіжними інструментами.

Список використаних джерел до п.1.2.

1. Корягін М.В. Електронні гроші: особливості використання та бухгалтерський облік. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.5 с. 241-246.
2. Васильчак С.В., Куницька-Іляш М.В., Дубина М.П. Використання криптовалют в сучасних економічних системах України: перспективи та ризики. *Науковий вісник ЛНУВМБТ імені С.З. Гжицького*. 2017. т.19. №76. с. 19 – 25.
3. Пантелеєва Н. Нові форми грошей в умовах формування інформаційного суспільства. *Вісник Національного банку України*. 2015. №5. с. 25 – 31.
4. Танклевська Н.С., Петренко В.С., Карнаушенко А.С. Економічна сутність та види криптовалют у світі. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2017. Вип. 4-2 (43). с. 133 – 138.
5. Поченчук Г.М. Фінансові технології: розвиток і регулювання. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. с. 1193 – 1200.
6. Тарасюк М.В., Кощеєв О.О. Інновації в глобальній цифровій фінансовій сфері: оцінка трансформацій. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2017. Вип. 131. с. 94 – 110.
7. Карнаушенко А.С. Міжнародний досвід застосування технології блокчейн в системі державного управління. *Публічне управління та адміністрування у процесах економічних реформ: збірник тез II Всеукраїнської науково-*

- практичної інтернет-конференції, 17 жовтня 2018. Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2018. с. 171 – 174.
8. Что такое блокчейн и где его применяют в Украине? *Бизнес Цензор*: веб-сайт. URL: https://biz.censor.net.ua/resonance/3061113/chto_takoe_blockchain_i_gde_ego_primenyuayut_v_ukraine (дата звернення 19.03.19).
 9. Блокчейн в сфері державних послуг: світовий досвід та українські реалії. *ETCETERA*: веб-сайт. URL: <https://uk.etcetera.media/blokcheyn-v-sferi-derzhavnih-poslug-svitoviy-dosvid-ta-ukrayinski-realiyi.html> (дата звернення 19.03.19).
 10. 20 областей применения блокчейн вне финансовых сервисов. *HABR*: веб-сайт. URL: <https://habr.com/company/wirex/blog/397999/> (дата звернення 19.03.19).
 11. Технология блокчейн простыми словами: суть, преимущества и недостатки, инвестирование + примеры применения. *KOTNEBANKROT*: веб-сайт. URL: <http://kotnebankrot.com/tehnologiya-blokcheyn-sut-preimushhestva-i-nedostatki-investirovanie-primery-primeneniya/> (дата звернення 19.03.19).
 12. Що таке блокчейн та як криптовалюта допоможе перемогти корупцію в Україні. *AXON*: веб-сайт. URL: <http://axon.partners/uk/blog/what-is-a-blockchain-and-how-cryptocurrency-will-help-to-defeat-corruption-in-ukraine/> (дата звернення 19.03.19).

1.3. Удосконалення системи обліково-фінансової звітності сільськогосподарських кооперативів за міжнародними стандартами

Глобалізація аграрних ринків та створення єдиного інтернаціонального господарського простору актуалізує необхідність створення системи бухгалтерського обліку, побудованої на основі однакових принципів та правил, що забезпечить міжнародну комунікацію. Сьогодні вітчизняні аграрні підприємства, що здійснюють міжнародну діяльність, мають складати фінансову звітність не тільки відповідно до національних П(С)БО, але й окремо відповідно до вимог МСБО та GAAP USA, що ускладнює організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Повною мірою це стосується й виробничих та збутових сільськогосподарських кооперативів. Кооперативи та інші подібні суб'єкти господарювання створюються групами осіб з метою задоволення спільних економічних чи соціальних потреб. Національне законодавство здебільшого визначає кооператив як товариство, діяльність якого спрямовується на забезпечення економічного розвитку його учасників через ведення спільного бізнесу (принцип самопомоги). Частки, що належать членам кооперативів, часто характеризуються як частки учасників, паї. На думку А. Сакун, необхідно розробити єдину концептуальну основу бухгалтерського обліку та звітності (фінансової, статистичної, внутрішньої та податкової), принципи створення якої не мають різнитися для різних користувачів [1, с. 57].

У взаємозв'язку та взаємодії нові уніфіковані принципи мають стати базою для створення інтегрованої інформації, що має відповідати запитам різних інституцій та окремих користувачів у будь-який час. У сучасних умовах міжнародні стандарти є ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації. Як

зазначає Л.Мармуль, вони розкривають діяльність кооперативів як суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства та порівнювати результати діяльності [2, с. 90]. Формування та використання облікових і фінансових звітів сільськогосподарських кооперативів, складених відповідно до міжнародних стандартів, має низку переваг: 1) об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами; 2) задоволення потреб користувачів фінансової звітності; 3) полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зіставності і прозорості незалежно від країни або галузі; 4) сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів; 5) доступ до міжнародних ринків капіталу.

Трансформація фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів необхідна, крім кооперативів, компаніям, що ведуть міжнародний бізнес; компаніям, що планують виходити на IPO, залучати інвестиції чи іноземного партнера; інвестору, який планує купити чи продати бізнес, чи оцінює можливість інвестування в Україну; власникам, яким потрібен звіт відповідно до міжнародних стандартів; публічним вітчизняним компаніям, акції яких котируються на біржі.

Отже, аграрні підприємства, кооперативи, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, мають надавати інформацію користувачам у встановленій формі, тому така фінансова звітність має бути складена відповідно до міжнародних стандартів і норм. Однак міжнародні стандарти виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці та спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах та, хоча і мають рекомендаційний характер, застосовуються в усьому світі. Сільськогосподарські кооперативи, що залучені до міжнародної співпраці, мають надавати інформацію зацікавленим користувачам відповідно до стандартів GAAP. Виходячи із загальносвітових економічних подій, у майбутньому С. Скрипник передбачає наближення МСФЗ та GAAP, що мотивовано глобалізаційними процесами та укрупненням міжнародної співпраці. Проте на сьогодні в системах обліку є відмінності, зокрема в частині визнання та оцінки витрат [3, с. 68].

Аналіз нормативно-правових і законодавчих документів України та міжнародних стандартів, які регламентують процеси визнання, формування та оцінки, відображення у фінансовій звітності, показує, що саме поняття «витрати» має відмінності, що, в першу чергу, потребує уніфікації. У міжнародній практиці витрати не регулюють окремі МСБО, однак основи даного поняття розкривають МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.; МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби» та ін.

Частки учасників, які можна було б класифікувати як власний капітал за умови, якби ці учасники не мали права вимоги викупу, є власним капіталом за наявності однієї з умов, наведених у параграфах 7 і 8, або у разі якщо частки учасників мають всі належні характеристики і відповідають умовам, зазначеним у параграфах 16А та 16Б, або ж у параграфах 16В і 16Г МСБО 32. Депозити до запитання, в тому числі поточні рахунки та подібні контракти, які виникають, коли учасники виступають клієнтами, є фінансовими зобов'язаннями суб'єкта

господарювання [4, с. 168]. Частки учасників є власним капіталом, якщо суб'єкт господарювання має беззастережне право відмови від здійснення викупу часток учасників. Місцевий закон, нормативні положення або статут суб'єкта господарювання можуть передбачати різні види заборони на викуп часток учасників, наприклад, беззастережну заборону або ж заборону, що базується на критеріях ліквідності.

Якщо викуп є беззастережно забороненим згідно з місцевим законом, нормативним положенням або статутом суб'єкта господарювання, то частки учасників є власним капіталом. Однак положення місцевого закону, нормативних положень або статуту суб'єкта господарювання, які забороняють викуп лише в разі виконання (чи невиконання) умов, як-от обмежена ліквідність, не ведуть до визначення часток учасників як власного капіталу [5, с. 77]. Частки учасників, які перевищують межу, встановлену для заборони викупу, є фінансовими зобов'язаннями. При первісному визнанні кооперативний суб'єкт господарювання оцінює це фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Оскільки ці частки підлягають викупу на вимогу, кооперативний суб'єкт господарювання визначає справедливу вартість таких фінансових зобов'язань згідно з вимогами параграфу 5.4.3 МСФЗ 9, який твердить: «Справедлива вартість фінансового зобов'язання із характеристикою «до запитання» (наприклад, депозит до запитання) не є меншою, ніж сума, що підлягає сплаті за вимогою».

Відповідно, кооперативний суб'єкт господарювання класифікує максимальну суму до сплати за вимогою як фінансові зобов'язання згідно з положеннями про викуп. У світовій практиці поняття «капітал» визначається як різниця між активами та зобов'язаннями підприємства. Наші українські стандарти передбачають обчислення власного капіталу шляхом зменшення вартості активів на суму зобов'язань підприємства на звітну дату.

Загалом така послідовність відповідає МСФЗ, оскільки згідно з п. 4.4 Концептуальної основи капітал визначається як частка в активах підприємства, яка залишається після того, як будуть погашені всі його зобов'язання. Проте, на відміну від П(С)БО, міжнародні стандарти трактують власний капітал як чистий капітал або чисті активи суб'єкта господарювання, адже вони є базовим джерелом фінансування. Достовірне та повне висвітлення у фінзвітності величини та складових власного капіталу є принциповим для оцінки ефективності фінансового менеджменту підприємства та прийняття подальших інвестиційних рішень як власниками, так і користувачами звітності. До складу власного капіталу включаються (п. 4.20–4.23 Концептуальної основи): кошти, унесені акціонерами (zareєстрований або статутний капітал); нерозподілений прибуток; резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку.

Слід нагадати, у міжнародній практиці виділяють нормативні резерви, тобто передбачені законодавством. В Україні таким є, наприклад, резервний капітал [6]. До ненормативних належать резерви, створені на основі рішення власників підприємства, наприклад, фонди соціального чи виробничого розвитку підприємства; резерви, які відображають коригування збереження капіталу (до них можуть належати суми дооцінок або сума емісійного доходу). Порядок облікового відображення операцій зі складовими власного капіталу слід розглядати за його елементами. Цікаво, що «набір» складових власного капіталу не є стандартним і

може містити різні елементи. Це визначається політикою розвитку підприємства, що втілюється в рішеннях власників про створення різноманітних фондів розвитку (додатковий капітал), напрямів розподілу прибутку, операцій із власними акціями. Рішення про формування складових власного капіталу впливає на його оцінку. Як правило, основною оцінкою є справедлива вартість.

Вона використовується для визначення величини внесків засновників до зареєстрованого (статутного) капіталу; розрахунку суми дооцінки необоротних активів, яка відображається у складі додаткового капіталу; приведення балансової вартості активів і зобов'язань до справедливої, яка на кінець періоду може бути меншою від зафіксованої в бухгалтерському обліку. Водночас, оцінка величини власного капіталу, відображена в реєстраційних документах, може суттєво відрізнятись від тієї, що буде визначена на підставі облікових даних на кінець звітного періоду. Це обумовлюється впливом результатів господарської діяльності на величину власного капіталу і зміною ринкових умов господарювання.

У частині зареєстрованого капіталу особливої уваги потребують операції з інструментами власного капіталу, які регулюються рядом міжнародних стандартів: МСФЗ (IFRS) 2 «Платіж на основі акцій», МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», МСБО (IAS) 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка» (кожен стандарт визначає певний аспект визнання операцій із власним капіталом або віднесення відповідних операцій до розрахунків за зобов'язаннями). Інструментом капіталу згідно з п. 11 МСБО (IAS) 32 вважається будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. До цих інструментів належать акції [7, с. 347]. Унаслідок таких операцій зареєстрований капітал зазвичай збільшується на суму інструментів капіталу, емітованих для проведення відповідних розрахунків. Що стосується вказаної складової власного капіталу, то вона пов'язана з низкою проблемних питань. Одне з них – визнання привілейованих акцій інструментами власного капіталу чи фінансовими зобов'язаннями. Для вирішення даного питання бухгалтерська служба кожного підприємства повинна зосередити увагу на сутності такого інструменту, керуючись положеннями МСБО (IAS) 32. Так, якщо привілейовані акції випущені зі встановленим чітким строком їх подальшого викупу, вони визнаються фінансовими зобов'язаннями (пп. «а» п. 18 МСБО (IAS) 32) із відповідним відображенням у складі довгострокових зобов'язань підприємства.

Якщо розглядати привілейовані акції як інструменти власного капіталу, слід урахувати певні особливості погашення прибутку на акцію. Так, привілейована акція, що передбачає погашення на конкретну дату або за вибором утримувача, містить фінансове зобов'язання, оскільки емітент має зобов'язання передати фінансові активи утримувачу акції. Право емітента викупити акції за грошові кошти не відповідає визначенню фінансового зобов'язання, оскільки він не має поточного зобов'язання передавати фінансові активи акціонерам. У цьому випадку викуп акцій здійснюється винятково на розсуд емітента. Проте зобов'язання може виникнути, коли емітент акцій використовує своє право, зазвичай офіційно повідомляючи акціонерів про намір викупити акції (додаток КЗ 25); якщо рішення про виплати утримувачам привілейованих акцій (кумулятивних чи

некумулятивних) виноситься на розсуд емітента. Тоді акції є інструментами власного капіталу (додаток КЗ 26).

Для здійснення аналізу підходів до визнання інструментів власного капіталу, а також порядку їх відображення в бухгалтерському обліку підприємства доцільно скористатися додатком КЗ 13 до МСБО (IAS) 32. У цьому додатку наведено такі приклади інструментів власного капіталу: звичайні акції без права дострокового погашення; певні інструменти із правом дострокового погашення. Це й деякі інструменти (мається на увазі певний контракт щодо використання певних активів підприємства), які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання тільки при ліквідації. Також це певні типи привілейованих акцій (наприклад, привілейована акція, яка передбачає погашення на конкретну дату або за вибором утримувача). Ще використовуються варіанти або опціони «кол», які дозволяють утримувачу передплатити або придбати фіксовану кількість звичайних акцій без права дострокового погашення у суб'єкта господарювання – емітента за фіксовану суму грошових коштів або інший фінансовий актив [8, с. 21]. Іншими словами, це контракти, за якими підприємство-емітент може виконувати свої зобов'язання шляхом передачі частини власного капіталу у вигляді акцій тощо.

Крім того, МСБО (IAS) 33 «Прибуток на акцію», розкриваючи порядок розрахунку показників прибутковості акцій, визначає ряд цінних паперів, які за умовами укладених контрактів можуть бути перекласифіковані в інструменти власного капіталу. Такі боргові цінні папери визначаються як розбавляючі акції, а порядок обігу встановлюється міжнародними стандартами, що регулюють операції з фінансовими інструментами. Крім наведених операцій із привілейованими акціями, до операцій з інструментами капіталу належать не лише операції з викупу (тоді відображається величина викупленого капіталу, яка зменшує суму власного капіталу) та повторного перепродажу акцій, але й різноманітне використання акцій як платіжних засобів (для розрахунків із постачальниками товарів, робіт, послуг, погашення заборгованості перед працівниками). У разі прийняття власниками рішення про викуп власних цінних паперів з їх подальшим анулюванням відбувається зменшення власного капіталу.

Що стосується вилученого капіталу та його відображення в обліку за міжнародними стандартами, то окремі питання висвітлені у МСБО (IAS) 32 та 33. У МСБО (IAS) 32 містяться також вказівки щодо власних викуплених акцій. Згідно із стандартом, якщо суб'єкт господарювання повторно купує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти слід вираховувати із власного капіталу (п. 33, додаток КЗ 36 МСБО (IAS) 32). Прибуток чи збиток від таких операцій не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску або анулювання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Нерозподілений прибуток кооперативів є наслідком господарської діяльності за звітний період і визначається алгебраїчною сумою доходів і витрат від операцій з активами та зобов'язаннями, передбаченими в системі МСФЗ. Прибуток (збиток) є результатом усіх здійснених господарських операцій за звітний період. Відповідно, порядок формування прибутку розкривається в кожному із стандартів, що регулює облік операцій у межах конкретної складової активів чи зобов'язань із впливом на фінансові результати.

Водночас, окрему увагу варто приділити порядку відображення дивідендів, які виплачуються підприємством за наявності прибутку. Положення щодо виплати дивідендів містить МСБО (IAS) 33, у якому передбачена можливість нарахування дивідендів на звичайні акції (п. 6) або виплати дивідендів звичайними акціями (п. 27). Сума нарахованих дивідендів за привілейованими акціями (некумулятивними та кумулятивними) відноситься на зменшення прибутку підприємства за звітний період (п. 14). Така практика характерна і для українських підприємств. Зокрема, дивіденди за акціями товариств нараховуються за рахунок прибутку підприємства після прийняття власниками відповідного рішення.

Додаткове роз'яснення щодо оцінки величини дивідендів, які виплачуються власникам, містить Тлумачення до КТМФЗ 17 «Виплати негрошових активів власникам». Так, у п. 11 цього документа визначено необхідність застосування справедливої вартості до активів, що виплачуються підприємством власникам у рахунок погашення заборгованості за дивідендами в негрошовій формі [9, с. 176]. У цілому, розглядаючи вплив операцій із цінними паперами на прибуток як джерело фінансування виплати дивідендів, бухгалтер повинен ретельно вивчати умови контрактів, на підставі яких кооператив використовує цінні папери для формування власного капіталу або здійснення розрахунків. Основною причиною є досить тонкі грані між визнанням цінних паперів у складі власного капіталу чи переведенням їх до складу фінансових зобов'язань. У даному питанні слід керуватися, насамперед, МСБО (IAS) 32, додатковими при цьому виступатимуть інші міжнародні стандарти, які регулюють обіг і відображення в бухгалтерському обліку фінансових інструментів. Залежно від законодавства країни, у якій здійснює свою діяльність підприємство, у складі власного капіталу можуть створюватися нормативні та додаткові резерви.

Створення резервів за рахунок нерозподіленого прибутку передбачає зменшення останнього та створення відповідних видів резервів у сумі, визначеній уповноваженими органами підприємства. Формування додаткового капіталу здійснюється у процесі використання необоротних активів з обраною моделлю переоцінки, що передбачає відображення у складі власного капіталу сум проведених дооцінок. Цікавим є питання відображення у складі власного капіталу величини безоплатно отриманих активів. МСФЗ такі операції не передбачено. Фахівці стверджують, що в інших країнах така практика не є поширеною. При цьому до складу власного капіталу вартість безоплатно отриманих необоротних активів може потрапити під час трансформації: тоді залишкову вартість вказаних активів із додаткового капіталу відносять до нерозподіленого прибутку. Іншим випадком є дооцінка отриманого таким чином активу до справедливої вартості. Утім, слід звернути увагу на те, що більшість експертів указують на необхідність відображення доходу при безоплатному отриманні необоротних активів. Це пояснюється тим, що будь-яка річ, отримана підприємством без надання компенсації, є надходженням, а отже, передбачає сплату податків.

Поряд із цим необхідним елементом залишається аналіз економічної сутності самої операції. Зокрема, якщо ресурси надаються акціонерами, слід ретельно проаналізувати таку дію на предмет зворотності внеску підприємством-одержувачем [10, с. 68]. За ймовірності повернення отриманих коштів підприємство повинне визнавати зобов'язання перед надавачем. Якщо ж

повернення отриманих коштів або цінностей не передбачається, внески слід відображати у складі активів та додаткового капіталу за справедливою вартістю отриманих цінностей. Не менш складним є також відображення в бухгалтерському обліку так званого емісійного доходу. Імовірність існування такої величини передбачена п. 78 МСБО (IAS) 1: «власний капітал та резерви поділяють на різні класи, такі як сплачений капітал, емісійний дохід та капітальні резерви». Емісійний дохід виникає у зв'язку із перевищенням доходів, отриманих підприємством від первинної емісії (випуску) власних акцій та інших корпоративних прав, над номіналом таких акцій (інших корпоративних прав). У частині різниці між вартостями власних інструментів капіталу МСБО містять кілька важливих положень.

У п. 16 МСБО (IAS) 33 передбачено віднесення різниці між справедливою та балансовою вартістю привілейованих акцій, які викуповуються самим підприємством, на збільшення нерозподіленого прибутку. У свою чергу, перевищення справедливої вартості звичайних акцій або іншого відшкодування, виплаченого додатково до справедливої вартості звичайних акцій, які можуть бути випущені згідно з первісними умовами конвертації, є прибутком власників привілейованих акцій, який вираховується при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (п. 17).

Крім того, п. 16 МСБО (IAS) 32 вказує на необхідність відображення у власному капіталі різниці між балансовою вартістю інструмента власного капіталу та справедливою вартістю фінансового зобов'язання на дату перекласифікації інструмента власного капіталу у фінансове зобов'язання (відповідно до умов цього стандарту). Тобто, власний капітал збільшується або зменшується на суми різниці між різними вартостями інструментів власного капіталу найчастіше в результаті обігу таких інструментів і використання їх як фінансових інструментів при управлінні капіталом підприємства. МСБО (IAS) 1 передбачена необхідність подання сільськогосподарським кооперативом або іншим суб'єктом господарювання звіту про зміни у власному капіталі, який включає (п. 106): загальний сукупний прибуток за період із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток. Для кожного компонента власного капіталу – це впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, що здійснювався у зв'язку із впровадженням або зміною облікової політики, визнаного відповідно до МСБО (IAS).

Також це зіставлення вартості на початок та на кінець періоду з окремим розкриттям змін у результаті прибутку чи збитку, іншого сукупного прибутку. Доцільним для отримання повної інформації є надання характеристики кожного із створених за рішенням власників резервів із визначенням документальної підстави його створення, а також цілей, на які може спрямовуватися резерв.

Список використаних джерел до п.1.3.

1. Сакур А.Ж., Пантюк І.П. Системний підхід до організації та управління виробничо-збутовою діяльністю підприємств промисловості. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2017. № 2 (38). С. 55-59.
2. Мармуль Л.О., Коваль С.В., Круковська О.В. Перспективи розвитку національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

- Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. Бердянськ: Видавець Ткачук О.В., 2017. № 4 (40). С. 89-92.
3. Скрипник С.В. Методичні аспекти формування облікової інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції у діяльності сільськогосподарських підприємств. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. № 2 (38). 2017. С. 64-73.
 4. Плаксієнко В.Я., Мармуль Л.О., Маренич Т.Г. [та ін.] Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах. К.: Центр учбової літератури, 2014. – 448 с.
 5. Маренич Т.Г. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: аналіз новачій та напрями поліпшення. Актуальні проблеми інноваційної економіки. № 1. 2017. С. 76-79.
 6. Ігнатенко М.М., Мармуль Л.О. Облік, оцінка й діагностика фінансово-економічних результатів діяльності у стратегічному менеджменті підприємств і організацій. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Вип. 6(11). – Режим доступу до ресурсу: <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/11-2017-ukr>
 7. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: Рута, 2005. 527 с.
 8. Дубініна М.В., Боєва О.В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. Облік і фінанси. 2014. № 4(66). С. 17-23.
 9. Дем'яненко М.Я., Лінник В.Г., Осадчий Ю.І. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури. 2006. 696 с.
 10. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

1.4. Поетапне реформування та удосконалення Податкової системи України

За роки незалежності податкова система України пройшла складний шлях становлення та розвитку методом спроб та помилок, що негативно відобразилося на стані економіки та добробуті громадян. У наукових колах розглядаються питання періодизації розвитку податкової системи та етапи формування податкової політики держави. Генеза розвитку та становлення податкової системи досліджувалася в працях Т. Кошук¹, Ю. Воробйова², Ю. Кушнірчук³. Етапи формування податкової політики держави розглядалися А. Крисоватим⁴, Л. Тарангул⁵ та іншими науковцями. На нашу думку, при аналізі кожного етапу розвитку податкової системи необхідно виходити не лише із змін законодавчої бази, а й глибокої оцінки стратегічних цілей кожного з етапів проведеної податкової реформи⁶. Таким чином, при виділенні етапів становлення та розвитку податкової системи пропонується взяти за класифікаційну ознаку проведення податкової реформи.

При аналізі податкової реформи науковці В. Федосов⁷ та Н. Дєєва⁸ ототожнюють її з будь-якими законодавчими змінами у податковій системі, в тому числі і тактичного характеру, що насправді є лише поправками до податкового законодавства, а не є податковою реформою. Податкова реформа є зміною податкової системи в результаті зміни стратегії податкової політики⁹.

Тому, незважаючи на численні публікації у цьому напрямі, актуальним на

сьогодні залишається питання дослідження генезису податкової системи виходячи з проведених в Україні податкових реформ та особливостей їх запровадження.

З набуттям незалежності Україна стала на шлях до побудови ринкових засад ведення економіки. В 1991 році відбулося значне погіршення соціально-економічної ситуації в країні, що відобразилося на погіршенні основних макроекономічних показників. Нові вимоги перехідної економіки та погіршення соціально-економічної ситуації вимагали негайних змін в структурі економіки та взагалі в економічній політиці. Крім того, для виконання державою своїх функцій та їх фінансування необхідно було побудувати ефективну податкову систему. Це було пов'язано з тим, що напередодні запровадження податкової реформи в Україні фактично діяло два податки (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян), діюче ж законодавство дозволяло мінімізувати їх сплату, а належного рівня контролю та відповідальності за їх несплату не було.

Визначені передумови були причиною прийняття стратегії економічного розвитку країни в кінці 1991 року¹⁰, яка і визначила стратегічні цілі і завдання податкової політики на послідуючі роки. Слід відмітити, що за перші роки незалежності України було висунуто три концепції можливого розвитку податкової системи, які суттєво відрізнялися одна від одної, спроби щодо реалізації двох з яких було здійснено. Друга та третя концепції були схожі за своїми ключовими позиціями, а саме передбачали зниження ставок по податку на прибуток та ПДВ, встановлення значних пільг для інвестиційної діяльності. Другу концепцію було реалізовано на протязі 1992 року, однак починаючи з 1993 року було прийнято закони «Про податок на прибуток» та «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», якими знову було збільшено ставки податків, що відповідало засадам першої концепції¹¹.

Все це свідчить про відсутність загальної стратегії податкової політики та єдиного довгострокового чи хоча б середньострокового бачення розвитку податкової системи України. Саме в таких умовах в 1991 році було й розпочато першу в незалежній Україні податкову реформу.

Метою податкової реформи було сприяння докорінної структурної перебудови народного господарства та кардинальним змінам в інвестиційній діяльності.

Для досягнення визначених стратегічних цілей податкової політики було розпочато податкову реформу, якою будувалася нова податкова система та введено основні законодавчі акти, що регламентували податкові відносини в країні (закон України «Про систему оподаткування» та законодавчі акти, стосовно дії окремих податків та зборів). Законодавство змінювалося шляхом введення цих законодавчих актів, а змін і поправок до основних податків на цьому етапі було небагато (8 поправок за аналізований період 1991-1994 рр.). Втім, зміни в податкове законодавство вводилися іноді і без внесення поправок у основні податкові законодавчі акти, що суттєво заплутувало та ускладнювало дію податкової системи. Розглянемо інструменти реалізації податкової реформи 1991 року, які було обрано державою для досягнення поставлених цілей та задач. На початку реформи поруч із старими податками (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян) було введено нові для податкової системи податки, такі як ПДВ, акцизний збір та інші. Ставки податків постійно змінювались.

Так спочатку було запроваджено ставку ПДВ 28 %, але в 1992 році вона зменшилася до 20 %. В 1993 році ставку ПДВ знову повернули до рівня 28 %, яка в 1994 році зменшилася до рівня 1992 року (20 %). По прибутковому податку діяла прогресивна шкала ставок, діапазон та ставки якої постійно змінювалися. А по податку на прибуток змінювалися не лише ставки, а й об'єкт оподаткування. Так, в 1991 році та на початку 1993 року об'єктом оподаткування був балансовий прибуток, в той час як в 1992 році та з II кварталу 1993 року – валовий дохід. Згідно закону України «Про систему оподаткування» в загальній кількості діяло 16 податків. Втім, з 1992 року було запроваджено обов'язкові внески до позабюджетних цільових фондів, що за цим законом податками не визнавалися, але фактично були ними, оскільки носили безеквівалентний, обов'язковий характер та їх сплата контролювалася податковими органами на рівні звичайних податків. Серед таких фондоподатків можна назвати внески до фонду соціального страхування та Пенсійного фонду (загальна ставка внесків для роботодавців була на рівні 61 % з фонду оплати праці робітників), внесок до фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальний захист населення (ставка для роботодавців була 19 % з фонду оплати праці), внесок до фонду сприяння зайнятості населення та інші внески. І лише з 2 лютого 1994 року такі фондоподатки були визначені податковими платежами та включені до переліку податків та зборів згідно закону «Про систему оподаткування». Таким чином, в 1994 році кількість податків та зборів збільшилася до 34 обов'язкових платежів.

Враховуючи всі діючі податки та розмір їх ставок, можна констатувати, що податкова система в період 1991-1994 рр. була дуже обтяжливою для платників податків.

Що стосується системи адміністрування, то в 1991 році було утворено Державну податкову службу як підрозділ Міністерства Фінансів. Завданнями цього органу було наповнення бюджету та контроль за сплатою податків, зборів, платежів. В 1993 році було суттєво удосконалено методи податкового контролю та передбачено податкову відповідальність за порушення податкового законодавства.

Редакцією закону України «Про систему оподаткування» від квітня 1994 року виділялося чотири принципи побудови податкової системи: обов'язковість, економічна доцільність, соціальна справедливість та поєднання інтересів держави, регіонів, підприємств та громадян. Нажаль, ці принципи не дотримувалися при становленні податкової системи України.

Враховуючи всі діючі податки та розмір їх ставок, можна констатувати, що податкова система в період 1991-1994 рр. була дуже обтяжливою для платників податків, а реалізована податкова політика мала фіскальний характер.

Погіршення соціально-економічного стану країни вимагало проведення нової податкової реформи.

На новому етапі розвитку податкової системи було прийнято такі законодавчі акти, як Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» 1995 року, Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» 1996 року та Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» 1996 року. Саме цими законодавчими актами було сформульовано нову стратегію податкової політики та визначено цілі проведення податкової реформи 1995 року.

Так, новою стратегією податкової політики було орієнтація на створення високорозвиненої виробничої, фінансової і науково-технічної інфраструктури економіки України.

Враховуючи недоліки податкової реформи та стан економіки, в кінці 1994 року запроваджено податок на прибуток підприємств. Введення цього податку, тобто оподаткування саме прибутку, а не доходів підприємств варто розглядати не тільки, як просто введення нового податку, а як зміну вектору податкової політики держави у напрямку пом'якшення податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності. Однак податок на прибуток підприємств було замінено на податок на дохід підприємств, який проіснував до 1997 року, коли новою редакцією закону «Про систему оподаткування» було повернуто податок на прибуток підприємств, об'єктом оподаткування надалі яким остаточно став оподатковуваний прибуток¹³.

Редакцією закону «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року вже було визначено одинадцять принципів оподаткування: стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності; рівномірність сплати; рівність, недопущення податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; єдиний підхід; обов'язковість; компетентність; доступність; рівнозначність та пропорційність; економічна обґрунтованість. Серед цих принципів особливо варто відмітити принцип стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності, який не виконувався в повній мірі, але слугував вірним орієнтиром для здійснення податкової політики держави.

В 1997 році в рамках оподаткування податку на прибуток введено нові інструменти впливу, а саме застосування норм амортизації для встановлених трьох груп основних фондів та можливість використання прискореної амортизації основних засобів. Крім того, в цьому періоді починаються спроби зменшити тиск на платників податків, про що свідчать зменшення ставок по деяким з них (наприклад зменшення з 50 % до 40 % максимальної ставки прогресивної шкали прибуткового податку з громадян). В цей період збільшено кількість податків та зборів, а також суттєво збільшено кількість податкових пільг по основним податкам, а саме податку на прибуток та ПДВ, втім податкові пільги надавалися без чітко визначених заздалегідь пріоритетних напрямів їх надання. При цьому, позитивних змін щодо фондоподатків не відбулося, а навпаки їх кількість ще збільшилася, а ставки внесків не зменшувалися. Так, в 1997 році введено збір до інноваційного фонду та інші збори. В середині 1996 року в Україні функціонувало 140 державних позабюджетних фондів та більше 100 фондів у кожній області, порядок сплати внесків по яким був такий же, як і для обов'язкових платежів до бюджету.

Що ж стосується системи адміністрування, то найсуттєвішими змінами було перетворення Державної податкової адміністрації в центральний орган виконавчої влади, як єдиного контролюючого органу за доходами юридичних та фізичних осіб, створення податкової міліції. А в 1997 році поряд з бухгалтерським обліком було створено податковий облік, що суттєво ускладнило порядок розрахунку та сплати податків для платників.

Значним недоліком податкової системи, що не було вирішено податковою реформою, було нестабільність запроваджуваних змін до неї (в основні законодавчі акти щодо оподаткування за період 1995-1998 роки було здійснено 57 змін та

доповнень). Крім того, інструменти реалізації податкової політики так само, як і раніше, носили більшою мірою фіскальний характер.

Уповільнення економічного розвитку та суттєві недоліки в діючій податковій системі сприяли зміні загальної соціально-економічної стратегії в країні, якою і було визначені завдання наступної податкової реформи, яку було розпочато в 1999 році.

Відсутність єдиної і послідовної концепції проведення податкової політики в період реалізації податкової реформи 1999 року пояснює безсистемність та хаотичність змін податкового законодавства: постійні зміни у складі податків, їх елементів, системі податкових пільг.

Важливим досягненням податкової реформи було введення в 1999 році спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва у вигляді єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку як альтернативи загальному оподаткуванню. Запровадження спрощеної системи сприяло переведенню векторів податкової політики з фіскального до регулюючого. Крім того в рамках дії вільних економічних зон та технопарків було надано значні податкові преференції, більшість з яких в 2005 році було відмінено. Цією реформою зроблено спробу послабити податковий тиск на платників податків та було зменшено в 2004 році ставки основних податків: податку на прибуток підприємств з 30% до 25% та введено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб 15% замість прогресивної шкали ставок прибуткового податку з громадян. Також важливим інструментом реалізації податкової реформи було введення оподаткування цим податком не лише доходів від оплати праці, а й інших доходів: вигравів та призів, доходів від надання майна в оренду, від продажу рухомого та нерухомого майна. Зниження ж оподаткування фонду оплати праці так і не відбулося.

З 2000 року встановлено єдиний порядок погашення податкових зобов'язань по всім податкам, збільшено фінансову відповідальність за податкові порушення. В тому ж році утворено Департамент розвитку та модернізації ДПС та починається налагодження партнерських відносин з платниками, впроваджується максимальна автоматизацію процесу адміністрування податків.

Не дивлячись на позитивні результати податкової реформи, залишилося багато невирішених питань, а саме: нестабільність, суперечливість та неузгодженість окремих законодавчих актів з питань оподаткування; високе податкове навантаження на підприємства та бізнес; безсистемна та необґрунтована система податкових пільг та багато ін.

За період 1999-2010 рр. було здійснено 322 зміни та доповнення в основні законодавчі акти щодо оподаткування, тобто більше 50 % від всіх змін, що були здійсненні у основні законодавчі акти з питань оподаткування за весь час незалежності України.

Таким чином, саме в період 1999-2010 рр. було реалізовано регулюючу податкову політику, а розвиток податкової системи був спрямований на досягнення макроекономічної стабільності країни.

Однак, погіршення економічного стану як наслідок Світової фінансової кризи та значні перекося у структурі та розвитку економіки свідчили про необхідність формування нової стратегії податкової політики.

Концепція реформування податкової системи визначила метою податкової реформи забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів. В 2011 році було введено в дію Податковий Кодекс, прийнятий в кінці 2010 року, яким змінено перелік податків, їх елементи, податкові пільги, порядок адміністрування, види податкових перевірок та інші зміни. Так, було скорочено кількість податків за рахунок зменшення місцевих податків та зборів, запроваджено екологічний податок, рентні платежі, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та інші податки та збори. Таким чином, в 2011 році діяло лише 23 податкові платежі, що на 20 платежів менше за попередній рік. По податку на прибуток було зменшено ставку з 25 % в 2010 році до 18 % в 2013 році із збільшенням пільг стимулюючих енергозбереження та інвестиційно-інноваційну діяльність по визначених пріоритетних галузях. Крім того, змінюється порядок розрахунку амортизації, а саме встановлюється не норми амортизації, а строк корисного використання основних засобів. По ПДФО встановлено незначну прогресію ставок 15 % та 17 % та запроваджено єдиний соціальний внесок (ЕСВ) при збереженні високої його ставки. Крім того, як і раніше, основне навантаження по сплаті ЕСВ лягало на роботодавця.

Що стосується системи адміністрування, то тут варто відмітити зміни видів податкових перевірок та порядку їх проведення, перехід до електронної подачі звітності, посилення відповідальності платників податків і створення Міністерства доходів та зборів.

Не дивлячись на певні позитивні зміни, кількість податків зменшилася за рахунок фіскально неефективних, що реально не зменшило навантаження на платників. При скороченні ставки по податку на прибуток було введено інші податки, що сплачуються з нього, а умови отримання нових пільг були дуже складними для реального отримання таких пільг платником податків.

З прийняттям Податкового Кодексу України деякі принципи побудови податкової системи змінилися, або набули іншої назви, однак їх кількість залишилася така ж сама, як і раніше.

Крім того, якщо у редакції закону «Про систему оподаткування України» від 18 лютого 1997 року був такий принцип як компетентність, то у Податковому кодексі цього принципу немає, але вже йде мова про відповідальність самих платників податків¹⁴. Ще у Податковому кодексі з'явився такий новий принцип як презумпція правомірності рішень платника податків, згідно з яким у разі неоднозначності трактування прав та обов'язків платників податків згідно податкового законодавства рішення приймається на користь платників.

Особливо слід відмітити відсутність у Податковому кодексі принципу доступності, який вказував на те, що податкове законодавство має бути зрозумілим для платників. Що стосується принципу соціальної справедливості, що змінилося його трактування. Так, у Законі «Про систему оподаткування України» під ним розумілося забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи. А у Податковому Кодексі під принципом соціальної справедливості вже розуміється встановлення податків та

зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Дуже не зрозуміло, що розуміється під поняттям платоспроможності громадян та яким чином має відбуватися ця відповідність оподаткування до цієї платоспроможності. Тобто на нашу думку, раніше сутність зазначеного принципу була розкрита більш повно та відповідає цілям, що мають стояти перед податковою політикою держави.

Новим принципом у Податкового Кодексі став для України принцип нейтральності оподаткування, під яким розуміється, що податки та збори мають встановлюватися у такий спосіб, який не буде впливати на конкурентоспроможність платників податків. На нашу думку виконання цього принципу у сучасних умовах соціально-економічного розвитку країни буде дуже складним, бо саме зараз необхідно як можна більше посилити регулюючу дію податкової політики на соціальний та економічний розвиток країни, а це зовсім неможливо зробити будучи одночасно нейтральною у своїй діяльності. Податки все ж впливають на економічний стан окремих платників податків, а відповідно і впливають на прийняття ними того чи іншого рішення.

В 2011 році відбулося погравлення в економіці, що відобразилося на збільшенні майже всіх макроекономічних показників. Однак, у 2013 році знову спостерігається зменшення індексів багатьох макроекономічних показників, що пов'язано із складною політичною ситуацією на Сході країни. В результаті в 2014 році було запроваджено військовий збір, збір з купівлі іноземної валюти до Пенсійного фонду, додаткова ставка 7 % з ПДВ для медичних засобів та збільшено ставки акцизного та екологічного податків та ін.

На початку 2015 року було прийнято загальну стратегію розвитку країни, яка передбачала зміни в податковій системі країни. Так, відбулося зменшення кількості податків з 22 до 11, однак більшість податків було трансформовано і було включено в склад інших податків. Крім того, було введено до їх складу і нові податки. Такі зміни лише формально зменшили кількість податків та не сприяли зниженню податкового навантаження на платників. В цей період суттєво скорочено податкові пільги, особливо по податку на прибуток (з 93 шт. в 2014 році до 25 шт.) та збільшено ставки по деяким податкам (акцизний податок, екологічний податок, єдиний податок, земельний податок, що увійшов до складу податку на майно та ін.). Відповідно до зазначеної стратегії податкової політики було прийнято і інші зміни в податкове законодавство. По єдиному податку зменшено кількість груп з 6 до 4 із включенням до 4-ї групи фіксованого сільськогосподарського податку, умови перебування по якому було суттєво змінено з одночасним збільшення ставок податку.

При незмінності ставки податку на прибуток об'єкт оподаткування став визначатися за стандартами бухгалтерського обліку. Ставки ЕСВ не було змінено, як і не було змінено розподіл навантаження по ньому між роботодавцями та найманими працівниками. Однак, було передбачено можливість використання понижуючих коефіцієнтів при виконанні певних умов. По ПДФО збільшено ставку у разі оподаткування доходу, що перевищує десять мінімальних заробітних плат з 17 до 20 %, крім того введено оподаткування деяких пасивних доходів, в т. ч. відсотків по депозитам. Як результат, на початку 2015 року відбувається подальше погіршення основних макроекономічних показників країни. Це свідчить про неспроможність застосованих інструментів податкового регулювання до

вирівнювання соціально-економічного стану країни та необхідність пошуку нових напрямів проведення податкової реформи.

За період 2015-2017 рр. проводилися певні зміни податкової системи, які носили хаотичний та непослідовний характер, які призвели до подальшого ускладнення економічної ситуації в країні. В загальній кількості за період 2011-2016 рр. було внесено 107 змін до Податкового Кодексу України. Варто відмітити, що при запровадженні більшості з них не було дотримано такого принципу як стабільності, згідно якого зміни елементів податків та зборів вносяться не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду.

Таким чином, податкова система за період 2011-2016 рр. характеризувалася постійними змінами безсистемного характеру з орієнтацією на фіскальні інструменти реалізації податкової політики держави.

Список використаних джерел до п.1.4.

1. Кошук Т. Прагматика формування і реалізації фіскальної політики в Україні /Т. Кошук // Журнал Европейської економіки. – Том № 7 (№ 2). – 2008. – С. 260-268.
2. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2010. – № 3. – С. 7.
3. Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип.22.8. – С. 252.
4. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. доктора економічних наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. – К., 2006. – С. 176-182.
5. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи / монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 42.
6. Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – № 7 (186). – С. 29.

1.5. Сучасні аспекти оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників в поточному році

В умовах інтеграційних процесів, які відбуваються в Україні, важливого значення набуває створення механізмів ефективного функціонування податкової політики країни. За допомогою податків відбувається забезпечення взаємовідносин держави з підприємствами, громадянами; контроль за розподілом та перерозподілом валового національного доходу. Для забезпечення економічного розвитку країни, добробуту населення необхідно створити ефективну податкову політику, яка б повною мірою відповідала вимогам нинішнього стану економіки, забезпечувала розвиток народного господарства країни і належним чином регулювала б економічні відносини між державою та населенням. В умовах запровадженої фінансової децентралізації від податкової політики, багато в чому,

залежить економічний розвиток окремих регіонів і країни в цілому. Саме тому питання вдосконалення податкової політики залишається дуже актуальним.

Стратегічний напрям розвитку ринкової економіки України та перетворення аграрного сектору на високоефективний, конкурентоспроможний сектор економіки держави, здатний інтегрувати у світовий ринок, вимагає пріоритетного вирішення економічною наукою та практикою господарювання комплексу проблем, пов'язаних з ефективним розвитком підприємницьких структур аграрного бізнесу, серед яких вагоме місце посідають питання створення для виробників галузі сприятливих податкових умов. Ефективне ведення аграрного бізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує оптимальне податкове навантаження з урахуванням міжнародного досвіду, особливо в умовах євроінтеграційних процесів нашої країни. Тому актуалізується проблема забезпечення ефективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності в аграрному секторі економіки на основі державної підтримки агропідприємств у сфері оподаткування.

Науковим дослідженням сучасних аспектів оподаткування діяльності аграрних підприємств в умовах трансформаційних змін податкового законодавства присвячені праці таких науковців, як Василевська Г.В., Дем'яненко М.Я., Тулуш Л.Д., Сідоренко Р.В., Біла Л.М., та інших. Однак динамічні зміни в податковому законодавстві, в тому числі з питань оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, крізь призму їх впливу на тенденції розвитку аграрного сектору економіки, вимагають нових досліджень для обґрунтування вибору системи оподаткування суб'єктів агробізнесу з урахуванням міжнародного досвіду. Напрямки вдосконалення податкової політики України стосовно аграрного сектору економіки потребують подальшого вивчення і аналізу.

Метою дослідження є проведення аналізу існуючої системи оподаткування діяльності аграрних підприємств та обґрунтування напрямів реформування системи оподаткування для аграріїв в умовах завершення дії спеціальних податкових режимів для сільськогосподарських товаровиробників, євроінтеграційних процесів з урахуванням міжнародного досвіду.

Податкова політика держави впливає на податкову систему, яка представлена широким колом податків і зборів різної спрямованості, а також принципами і методами їх стягнення. Податкова система України є досить молодою і тому існують деякі недоліки в функціонуванні податкової системи і податкової політики, які значною мірою впливають на економічну ситуацію у країні. У процесі трансформаційних змін вітчизняної аграрної економіки більшість сільськогосподарських підприємств опинились у критичному стані через недосконалість системи організаційно-економічних та фінансово-кредитних механізмів господарювання. В умовах активізації ринкового середовища стратегічний розвиток аграрного сектору економіки проявляється не тільки у прямій державній фінансовій підтримці сільськогосподарських товаровиробників, але й в особливих умовах оподаткування. Адже ефективне ведення аграрного бізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує можливість оптимального податкового навантаження.

При опрацюванні напрямів реформування системи оподаткування сільськогосподарської діяльності необхідно враховувати значення аграрної галузі для

економіки України. Насамперед варто зважати на постійно зростаючу частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості (ВДВ). На таку тенденцію вплинули і трагічні події на сході України, в результаті яких, певна частка експортної виручки від металургійної та хімічної галузей була втрачена. Частка валової доданої вартості сільського господарства у загальних її обсягах в останні роки суттєво зростає. Якщо у 2010-2012 рр. вона коливалась у межах 8,4-9,0 %, то у 2013 р. збільшилася до майже 10, у 2014-му – 11,7 %, у 2015-му – 14,2 %, у 2016 р. на рівні 13,7 % [3, с. 26]. В 2018 році за даними Міністерства аграрної політики сільськогосподарська галузь забезпечила в результаті експорту продукції отримання 18,8 млрд. доларів, що є абсолютним рекордом для нашої країни.

До впровадження податкових трансформацій непряма підтримка розвитку аграрного сектору економіки шляхом застосування спеціального податкового інструментарію здійснювалася за рахунок: – спеціального режиму оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності – до 2015 р. фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), з 2015 р. єдиного податку (ЄП) четвертої групи; – спеціального режиму справляння ПДВ у сфері сільського господарства, що передбачав залишення ПДВ-зобов'язань, належних бюджету, в розпорядженні сільгоспідприємств, унаслідок чого зростала їх фінансова забезпеченість; – спеціального режиму сплати ПДВ переробними підприємствами, що передбачав виплату останніми дотацій за рахунок сум ПДВ, належних бюджету, постачальникам м'ясної та молочної сировини (діяв до 2015 р.); – спеціального порядку оподаткування доходів від реалізації сільгосппродукції (включаючи продукцію первинної переробки) особистими селянськими господарствами, вирощеної на власних ділянках, розмір яких не перевищував визначені Земельним кодексом України розміри; – інших галузевих податкових пільг, зокрема звільнення від сплати земельного податку власників земельних часток (паїв) за умови передачі їх в оренду платникам єдиного податку четвертої групи; – звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання зернових культур (крім першого їх постачання сільгоспідприємствами – виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові у сільгоспідприємств – виробників).

З 1 січня 2015 р. вступила в дію нова податкова реформа, яка відобразила свій вплив в тому числі і на аграрний сектор України. Для сільського господарства замість фіксованого сільськогосподарського податку запроваджено єдиний податок для платників четвертої групи. Згідно чинного законодавства, а саме Податкового Кодексу України (ПК) [5] українські сільськогосподарські товаровиробники мають право обрати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності: – загальна система оподаткування (сплата податку на прибуток); – спрощена система оподаткування (сплата єдиного податку четвертої групи). Одним із основних податків як у загальній так і спрощеній системі оподаткування для сільськогосподарського підприємства виступає податок на додану вартість (ПДВ). Податок на додану вартість відносно аграрної галузі слугував головним інструментом державної підтримки та розвитку галузі. Зокрема, завдяки відшкодуванню ПДВ спостерігалось значне нарощування доходів, а відповідно і прибутку та рентабельності підприємств, відбувалося зменшення потреби у кредитних ресурсах та зменшення потреби у державній підтримці. Щодо галузі тваринництва, то відшкодування ПДВ було чи не єдиним способом збереження

галузі, з одного боку завдяки відшкодуванню, а з іншого боку за рахунок здешевлення вартості кормів. До 1 січня 2016 р. всі суми нарахованого ПДВ сільськогосподарські підприємства не сплачували до бюджету, а залишали у себе для розвитку власної діяльності. На 2016-й р. для них було введено в дію перехідні положення, згідно яких механізм сплати нарахованих сум зобов'язань по ПДВ наступний: операції з зерновими і технічними культурами – 85% до державного бюджету, 15 % на спеціальний рахунок; операції з продукцією тваринництва – 20 % до державного бюджету, 80 % на спеціальний рахунок; операції з іншими сільськогосподарськими товарами та послугами – 50 % до державного бюджету, 50 % на спеціальний рахунок. З 1 січня 2017 р. сільськогосподарські підприємства-платники ПДВ перейшли на загальну систему нарахування і сплати даного податку, тобто всі суми зобов'язань повністю сплачуватись до державного бюджету. Тобто спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників був фактично скасований.

Згідно Податкового Кодексу України [5] спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою передбаченою для 4-ї групи платників цього податку. Це, безумовно, найбільш популярна система оподаткування серед сільгосппідприємств. Незважаючи на те що згідно з п. 299.10 Податкового кодексу реєстрація платником єдиного податку є безстроковою, єдинникам четвертої групи слід щороку підтверджувати свій статус. Платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми доходу.

Фізичні особи-підприємці отримали право бути єдинниками з 15.08.18 р. згідно із Законом від 10.07.18 р. № 2497-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств»[6].

Сплачувати ЄП, перебуваючи у четвертій групі, без дотримання умови про 75 %-кову частку сільгосптоваровиробництва мають право сільгосппідприємства, які в минулому звітному році зазнали форс-мажорних обставин (повінь, заморозки, пожежа, посуха, просідання та зсув ґрунту тощо). Для підтвердження наявності таких обставин підприємства повинні разом із податковою декларацією надати відповідне рішення обласних рад та перелік суб'єктів господарювання, які постраждали внаслідок указаних обставин (пп. 298.8.4 ПК). Також обов'язковою умовою для єдинників четвертої групи є наявність у власності та/або користуванні сільгоспугідь (рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження) та/або земель водного фонду (внутрішні водойми, озера, ставки, водосховища).

Згідно з п. 291.51 ПК не можуть бути платниками ЄП четвертої групи сільгоспвиробники:

– у яких понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільгосппродукції

власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільгосптоваровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птиці, хутряних виробів і хутра (окрім хутрової сировини);

– що провадять діяльність із виробництва підакцизних товарів. Таке обмеження не стосується виробників виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для створення готової продукції. Також із 2017 року це обмеження не поширюється на підприємства, які виробляють електроенергію кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

– які станом на 1 січня базового (звітного) року (у нашому випадку – на 1 січня 2019 року) мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажору)[2].

Відповідно до п. 297.1 ПК платники ЄП четвертої групи звільнені від обов'язку нарахування, сплати та подання звітності: із податку на прибуток підприємств (стосується юридичних осіб); податку на майно (у частині земельного податку). Щоправда, вони повинні сплачувати земельний податок за ділянки, що не використовуються для ведення сільгосптоваровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води. Інші податки та збори сільгоспвиробники-єдинники сплачують у загальному порядку.

Об'єктом оподаткування для єдинників четвертої групи є площа власних та отриманих у користування, зокрема на умовах оренди, емфітевзису тощо (п. 2921.1 ПК): сільгоспугідь (рілля, сіножаті, пасовища та багаторічні насадження); земель водного фонду (внутрішні водойми, озера, ставки, водосховища). Тобто, якщо у сільгосппідприємства не має у власності чи користуванні сільгоспугідь та/або земель водного фонду, воно не може бути платником ЄП четвертої групи. Базою оподаткування для єдинників четвертої групи є (п. 2921.2 ПК): для сільгоспугідь – нормативна грошова оцінка (далі – НГО) 1 га з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року (далі – коефіцієнт індексації); земель водного фонду – НГО ріллі в області з урахуванням коефіцієнта індексації. Коефіцієнт індексації розраховується відповідно до п. 289.2 ПК, тобто шляхом ділення індексу споживчих цін на 100. Також ці коефіцієнти щорічно оприлюднює Держгеокадастр. Такі коефіцієнти застосовуються кумулятивно залежно від дати проведення НГО землі (тобто коефіцієнти за певні періоди перемножуються). Наприклад, якщо НГО проведено станом на 2011 рік, то для розрахунку кумулятивного коефіцієнта на 2019-й слід перемножити коефіцієнти індексації за 2012-2018 роки. Дані про НГО сільгоспугідь беруть із технічної документації щодо конкретної земельної ділянки. Але далеко не всі власники сільгоспугідь подбали про оцінку своєї землі. А остання суцільна оцінка сільгоспугідь в Україні була проведена станом на 01.07.95 р. Тому протягом багатьох років платники ЄП четвертої групи (донедавна це був фіксований сільськогосподарський податок) для визначення бази оподаткування брали НГО

сільгоспугідь, визначену на певній території 23 роки тому, звертаючись за нею до відділів земельних ресурсів або Держгеокадастру. Але у 2018 році ці органи перестали видавати довідки про розмір НГО сільгоспугідь, мотивуючи це тим, що таких даних немає у Держкадастрі, адже оцінка, проведена у 1995 році, морально застаріла. Тож на поточний 2019 рік Державна фіскальна служба України для визначення бази оподаткування сільгоспугідь, щодо яких не проведена оцінка (тобто в Держземкадастрі немає інформації про НГО такої ділянки), рекомендує брати НГО одиниці площі ріллі по області. Таке твердження ґрунтується на підставі ст. 277 ПК і підтверджено податківцями у листі від 17.05.18 р. № 17093/6/99-99-15-01-01-15 17093. Дані про НГО ріллі в областях можна знайти в додатку 1 до Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затвердженого наказом Мінагрополітики від 23.05.17 р. № 262. Також інформація про НГО сільгоспугідь опублікована на офіційному веб-сайті Держгеокадастру у категорії «Напрями діяльності», у розділі, присвяченому грошовій оцінці земель, де в табличній формі містяться показники НГО 1 га угідь по регіонах країни. Ця таблиця продубльована на офіційному порталі ДФС у розділі «Довідники».

Податковим (звітним) періодом для подання звітності є календарний рік – із 1 січня по 31 грудня (п. 294.1, 294.2 ПК). Для реєстрації/підтвердження реєстрації на звітний рік єдинником четвертої групи слід подати до 20 лютого звітного року пакет звітності, визначений пп. 298.8.1 ПК. Таку реєстрацію слід щороку підтверджувати, подаючи такий самий пакет звітності, як і для первинної реєстрації. Сільгосптоваровиробники юридичні особи подають звітність з ЄП до органу ДФС як за місцем своєї реєстрації, так і за місцем розташування земельних ділянок, які перебувають у їх власності та користуванні.

Ставки ЄП для єдинників четвертої групи визначено у відсотках від бази оподаткування і становлять (п. 293.9 ПК): для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57; багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19; земель водного фонду – 2,43; сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33 [4].

Єдинники четвертої групи сплачують ЄП до бюджету раз на квартал у таких розмірах (пп. 295.9.2 ПК): у I кварталі – 10 % річної суми податку; II кварталі – 10 %; III кварталі – 50 %; IV кварталі – 30 %. ЄП перераховують до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки протягом 30 календарних днів після закінчення звітного кварталу (пп. 295.9.8 ПК). Така диференціація термінів сплати передбачена для того, щоб забезпечити хоч якусь рівномірність надходжень податкових платежів до бюджету країни. Проте за таких умов підприємства змушені передчасно, а отже, дешевше реалізовувати ранні зернові. Слід зазначити, що податкове навантаження для сільськогосподарських товаровиробників за період дії сплати єдиного податку в 2018 р. збільшилося більш ніж у 2 рази порівняно із 2015 р. У 2016 відносно 2015 р. зростання ставок для платників єдиного податку 4

групи склало від 77,78 до 81,48 % за відповідними категоріями сільськогосподарських угідь та ставками. У 2017 р. зростання ставок коливалось у діапазоні 17,0 %-18,7 % за відповідними сільгоспугіддями. За даними досліджень є безперечний факт збільшення податкового навантаження, що в свою чергу, веде до зміни загальної суми витрат. Таким чином, господарства з низькою ефективністю виробництва практично втрачають шанси на своє існування. На розвиток аграрного сектору економіки найбільший вплив мали зміни таких податків як – ПДВ – скасування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників, зростання ставок єдиного податку IV групи. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже призвело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності. За даними Державної служби статистики [3, с. 174], рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2016 році значно знизився порівняно із попереднім 2015 роком і становив 24,9 %, що на 10,3 відсоткових пункти менше рівня 2015 р. (у 2015 р. рівень рентабельності операційної діяльності складав 43 %). В 2017 році рівень рентабельності дещо збільшився за рахунок отримання значних врожаїв по основним культурам.

Значного зростання збитковості зазнала галузь тваринництва. Особливо це стосується вирощування великої рогатої худоби на м'ясо, збитковість виробництва – з – 16,9 % у 2015 р. до – 23,2 %, а також овець і кіз на м'ясо – з -26,6 % до – 31,5 % [3, с. 178]. Таким чином, зміни в законодавстві щодо скасування спеціального режиму ПДВ у 2016 р. мають негативний вплив для всіх аграріїв, але у найгіршому становищі опинилися підприємства, що мають галузь тваринництва. Відносно аграрної галузі він слугував головним інструментом державної підтримки та розвитку галузі. Зокрема, завдяки відшкодуванню ПДВ спостерігалось значне нарощування доходів, а відповідно і прибутку та рентабельності підприємств, відбувалося зменшення потреби у кредитних ресурсах та зменшення потреби у державній підтримці. Щодо галузі тваринництва, то відшкодування ПДВ було чи не єдиним способом збереження галузі.

Держава вирішила надати сільгосптоваровиробникам бюджетні дотації на період з 1 січня 2017 р. до 1 січня 2022 р., щоб хоч якось підтримати їх у зв'язку з відміною спеціального режиму з ПДВ. Кошти для цього були передбачені в Держбюджеті на 2017-2019 роки. Так, видатки за програмами розвитку підприємств АПК у бюджеті 2017 р. склали 3,7 млрд. грн., з яких із загального фонду 2,2 млрд. грн., із спеціального фонду – 1,5 млрд. грн. [2]. Підтримка розвитку підприємств АПК передбачається у наступних напрямках: – здешевлення кредитів (300 млн. грн.); – підтримка заходів в агропромисловому комплексі (55 млн. грн.); – підтримка закладання молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними (75 млн. грн.); – надання кредитів фермерським господарствам (25 млн. грн.); – підтримка тваринництва (210 млн. грн.); – фінансова підтримка сільгоспвиробників (1,5 млн. грн.) [2]. На 2019 рік для пільгового кредитування сільськогосподарських товаровиробників в бюджеті передбачено 750 млн. грн.

Аналіз міжнародного досвіду свідчить, що сільське господарство у країнах ЄС отримує значну підтримку із бюджету через субсидії. Водночас з огляду на корупційну складову при їх розподілі в Україні механізм підтримки через видатки бюджету не став високоефективним. Альтернативою скасування спеціального

режиму для сільськогосподарських товаровиробників згідно нормативно-законодавчої бази є надання дотацій.

Визначення найбільших ефективних форм і методів податкового регулювання аграрного виробництва з урахуванням його особливостей потребує дослідження зарубіжного досвіду оподаткування аграрного сектора з позиції його адаптації до українських умов господарювання в галузі АПК. На думку Білої Л.М.: «Досвід країн ЄС у формуванні податкової системи може сприяти внесенню необхідних коректив і доповнень у систему вітчизняного податного законодавства, водночас і позитивні надбання української податкової системи не можна ігнорувати в процесі вдосконалення системи оподаткування в Україні» [3, с. 656]. Досліджуючи міжнародну практику в цьому питанні слід відзначити, що сільське господарство і за кордоном платить внески по ПДВ повністю до бюджету, але воно у свою чергу має пільгову (знижену) ставку оподаткування ПДВ. Держави-члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. Знижені ставки встановлюються, як відсоткова ставка бази оподаткування, котра не може бути нижчою 5 %, однак для ряду країн встановлені винятки, що застосовуються до окремих товарів, робіт і послуг. Країнами, що використовують знижені ставки при оподаткуванні ПДВ сільськогосподарської діяльності та її продукції, є Польща (передбачено дві пільгових ставки 5 % і 8 % в залежності від виду продукції чи послуг), Угорщина (18 % – на молоко і молокопродукцію, кукурудзу, борошно, 5 % – свине м'ясо, а з 2017 р. до цього списку додані пташине м'ясо, яйця і молоко, що, на думку влади, призведе до росту споживання та зменшення тіньового сектору економіки Угорщини), Румунія (9 % на продовольчі товари) тощо. Пільги для сільського господарства в оподаткуванні ПДВ передбачили і країни-сусіди не члени ЄС. Знижена ставка (10 %) застосовується в Білорусі при реалізації продукції рослинництва і тваринництва. У Росії за аналогічною ставкою оподатковуються продовольчі товари.

Спільною рисою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в більшості країн є надання аграрному сектору й сільськогосподарським товаровиробникам податкових пільг, особливих режимів оподаткування, що зумовлено насамперед специфічними особливостями виробництва. Аналіз світового досвіду деяких країн світу показує впровадження диференційованого підходу до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Тулуш Л. серед критеріїв диференціації «оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності виділяють: за обсягами валового доходу (обороту, виручки, прибутку); відповідно до правового статусу; за джерелами отриманого доходу; за територіальним розміщенням; за площею сільськогосподарських угідь (посівною площею); за кількістю працюючих; за обсягами реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (при встановленні критерію переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування)».

Для стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні, особливо для малих фермерських господарств доцільно запровадити європейську практику справляння ПДВ, що посилить їх конкурентні позиції по відношенню до сільгоспідприємств, які користуються перевагами платників ПДВ. У нинішніх умовах система оподаткування сільгоспідприємств потребує реформування з метою вирівнювання конкурентного середовища, усунення диспропорцій в

структурі аграрного сектору економіки на користь малого та середнього соціально-орієнтованого аграрного бізнесу, підвищення конкурентоспроможності малих форм господарювання на селі, що позитивно позначиться на рівні сільської зайнятості та ресурсній базі бюджетів сільських громад. Доцільним є запровадження диференційованого підходу до оподаткування окремих категорій сільгосптоваровиробників та узгодження податкових преференцій із державними пріоритетами розвитку галузі.

Таким чином, можна зробити висновок, що сучасний стан податкової політики України потребує значних реформ. Адже, податкова політика виступає як засіб регулювання макроекономічних процесів. І від ефективності функціонування даної політики залежить економічна ситуація країни в цілому. Реформування податкової політики в аграрному секторі є найбільш важливою проблемою на сучасному етапі розвитку країни. Необхідність реформування податкової політики країни пов'язана з тим, що порушуються всі принципи і механізми її функціонування. Специфіка функціонування суб'єктів підприємницької діяльності аграрної галузі вимагає відповідного відображення у податковому законодавстві особливостей оподаткування аграрних підприємств. Нововведення в системі оподаткування, а саме скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ, який діяв до 1 січня 2017 р., має негативні наслідки як для виробників аграрного сектору економіки, що не сприяють розвитку цього виду господарювання і, особливо, в галузі тваринництва, що може призвести її до збитковості. Потрібно застосовувати інструменти державного регулювання аграрного сектора, які б сприяли активізації і розвитку аграрного бізнесу.

З метою забезпечення стабільного розвитку аграрних підприємств у сфері податкової політики на перспективу доцільним є: зберегти або трансформувати спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських підприємств з деякими змінами, а саме враховувати рентабельність діяльності при встановленні ставок податку; розробити сучасній інструментарій системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних форм господарювання застосовуючи досвід країн ЄС, при цьому доцільно впровадити окремі податкові пільги для аграріїв. Основними з них можуть бути зниження ставок оподаткування, в першу чергу це стосується ПДВ. Намічені заходи сприятимуть подальшому стимулюванню ефективної діяльності аграрних підприємств та підвищенню їх конкурентних позицій як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку.

Список використаних джерел до п.1.5.

1. Біла Л.М. Спільні і відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 5. С. 656-661.
2. Державна підтримка аграрного сектору у 2017 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.auu.org.ua/uk/publications/web/206/>.
3. Державна служба статистики України. Сільське господарство України за 2016-2017 роки: Статистичний збірник [Електронний ресурс] // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
4. Мальшакова С. О. Четверта група платників єдиного податку/ С. Мальшакова [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-chetvertaya-gruppa-platelshhikov-edinogo-naloga>.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.18 р. № 2497-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2497-19>(дата звернення: 26.11.2018).

1.6. Тенденції державної підтримки аграрної сфери в сучасних умовах

Важливою для забезпечення фінансової безпеки розвитку аграрної сфери варто назвати державну підтримку, що здійснюється, як логічне продовження державної політики сприяння розвитку сільського господарства, яка б дозволяла ефективно функціонувати господарюючим суб'єктам. Варто наголосити, що забезпечення фінансової безпеки сільського господарства знаходиться у тісному взаємозв'язку із продовольчою безпекою країни, що має важливе значення в умовах фінансово-економічних дисбалансів [1].

Одним із важливих фінансових документів країни, в якому відображено вплив держави на стан фінансової безпеки галузі, варто назвати державний бюджет, при формуванні якого враховуються також і потреби різних галузей національної економіки, у тому числі і сільського господарства. Аналіз даних виявив, що протягом 2013-2016 рр. (дані за 2016 р. наведено відповідно до планових показників державного бюджету) для фінансової підтримки розвитку сільського господарства надано державним бюджетом Міністерству аграрної політики та продовольства України в середньому 4,7 млрд грн бюджетних видатків, а їх обсяг знизився відносно базового року на 82,9%, становив 1488,2 млн грн. Відповідно до запланованих видатків державного бюджету України, головними напрямками видатків Міністерства аграрної політики та продовольства України є «фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів», на яку заплановано у 2015-2016 рр. 300 млн грн. Слід зауважити, що дана програма мала високу ефективність при її впровадженні у минулі роки, а тому даний досвід було використано і у даний період.

Значно скоротились у 2014-2016 рр. видатки за програмою «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі», обсяг якої у 2013 р. становив 96,8 млн грн, а у наступні роки було передбачено 5 млн грн. Вагома роль надана витратам Аграрного фонду. Так, за програмою «Витрати Аграрного фонду пов'язані з комплексом заходів із зберігання, перевезення, переробки та експортом об'єктів державного цінового регулювання державного інтервенційного фонду» протягом 2014-2016 рр. надано 100 млн грн, що на 80% менше ніж у 2013 р., обсяг якого становив 500 млн грн. У 2015-2016 рр. не передбачено бюджетних видатків для «Державної підтримки розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними», обсяги якої у 2013-2014 рр. становили 100 млн грн. Також різкого скорочення зазнала «Державна підтримка галузі тваринництва», обсяг якої у 2013 р. становив 650 млн грн, а у 2016 р.

передбачено 50 млн грн. Зауважимо, що попри значне скорочення бюджетної підтримки розвитку сільського господарства України вдається забезпечити його ефективне функціонування, що віддзеркалюється на стані його фінансової безпеки розвитку галузі [5].

Сільське господарство України відрізняється високою залежністю від державних видатків, що пов'язано із надмірною часто необґрунтованою опікою галузі. Також однією із характеристик державної підтримки вітчизняного виробництва, крім іншого, варто назвати лобізм інтересів окремих учасників або агрохолдингів, які ініціюють прийняття певних законодавчих актів, що носять переважно не системно-стратегічний, а ситуаційний характер [7]. Порушення рівноваги розвитку вітчизняного аграрного ринку призведе до погіршення стану продовольчої безпеки національної економіки в цілому та фінансової безпеки розвитку сільського господарства. Формування раціональної аграрної політики за таких умов набуває особливої актуальності. Разом з тим варто зосередити увагу на визначенні стану державної підтримки галузі, направленої на забезпечення фінансової безпеки як господарюючих суб'єктів, так і галузі.

За даними різних аналітиків, зокрема WorldwideGovernanceIndicators Світового банку [3], Україна входить до топ-10 за найбільшими обсягами державних видатків у ВВП за підсумками 2014 р. (рис. 1).

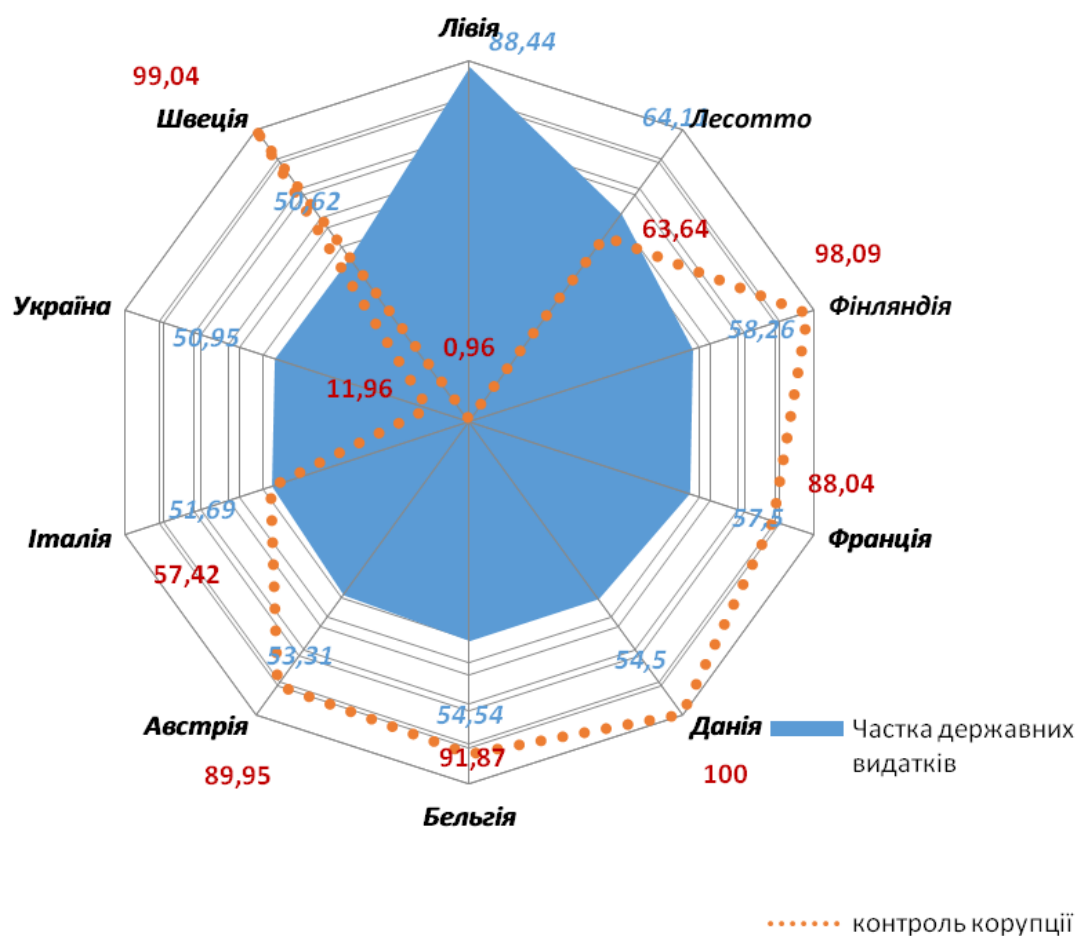


Рис. 1. Частка державних видатків у ВВП країни та контроль корупції, %

Так, частка державних видатків Данії на 3,55% більшою ніж в Україні, рівень

якої становив 50,95% ВВП, але за рівнем контролю корупції наша країна має найнижчі показники, а саме 11,96 %, тоді як показник Данії становить 100%. Відповідно, виділяючи відносно однакову частку ВВП країни, отримуємо різний результат від використання коштів.

Особливу увагу варто приділити визначенню раціональної частки державних видатків загалом та на розвиток сільського господарства, зокрема. Державні видатки можуть зростати до тієї межі, коли кожна одиниця державних видатків приносить одиницю ВВП, за умови подальшого їх зростання відбувається ситуація неефективного використання державних видатків, а саме: кожна фінансова одиниця, яка надходить з економіки країни в бюджет у вигляді податків, приносить у вигляді державних видатків менше користі, аніж у випадку його інвестування [11].

У підтримку даної тези виступає політик та економіст із США Річард Армі, який, провівши емпіричні дослідження, сформував графічне відображення співвідношення державних витрат та темпів зростання економіки країни, яке нині називають «кривою Армі» (рис. 2). Необхідно зазначити, що в деяких джерелах зустрічається також назва «крива Армі-Рана», стверджуючи, що її автором є також Річард Ран (RichardRahn). Детальний аналіз виявленої авторами залежності свідчить, що при зростанні державних видатків на певному етапі призводить до зниження розвитку країни та порушення фінансової безпеки, як на національному рівні, так і на галузевому.

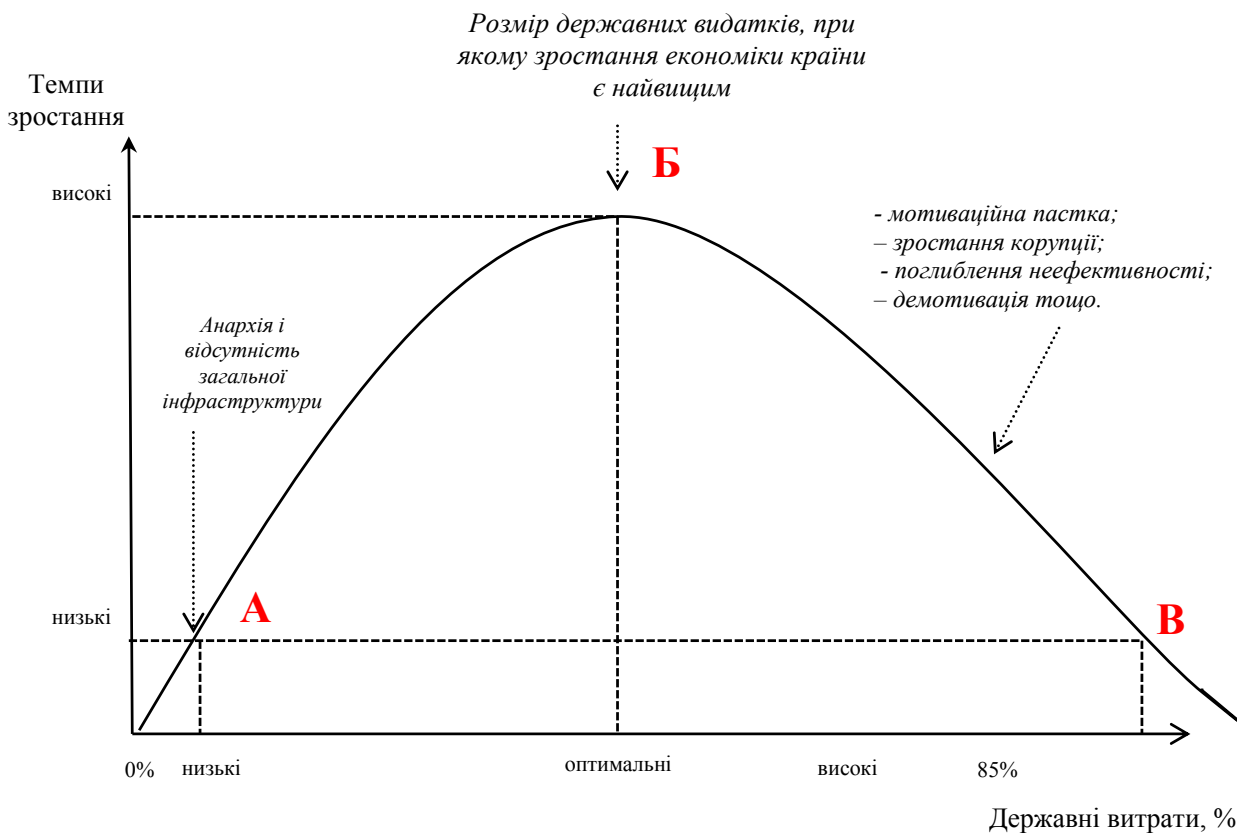


Рис. 2. Крива Армі-Рана

Враховуючи, що економічний розвиток має свої особливості, у кожній країні встановлено свій рівень державних видатків на розвиток. Для США таким

оптимальним рівнем державних видатків є 20% ВВП, для європейських країн діапазон становить 36-42%, а відхилення на 10% від зазначеного рівня призводить до зниження темпу розвитку на 2,1%. Відповідно, даний досвід потребує забезпечення фінансової безпеки розвитку сільського господарства, як домінуючого сектора вітчизняної економіки.

Державна підтримка сільського господарства України протягом 2012-2016 рр. мала загальну динаміку до зростання і відносно 2012 р. її обсяг збільшився у 3,5 рази, а у порівнянні з 2015 р. – у 2,3 рази.

Натомість значно знизився обсяг такої підтримки за рахунок бюджетних дотацій, який у 2012 р. становив 1,3 млрд грн, а у 2016 р. 198,7 млн грн, що засвідчує падіння більш ніж у 6 разів, або на 84,1%. Звернемо увагу, що у 2013 р. відбулося значне скорочення бюджетних дотацій (від 1252,4 млн грн до 683,9 млн грн), у 2013-2014 рр. спостерігалася стабільність показників, а в наступних періодах – значне падіння (майже вдвічі відносно попереднього періоду). За рахунок зниження бюджетних дотацій значено скоротився обсяг загальної державної підтримки виробництва продукції рослинництва (від 429,2 млн грн до 23,4 млн грн), середній рівень якої становив 174,4 млн грн.; для підтримки розвитку тваринництва було виділено у 2012 р. 264,9 млн грн, а у 2016 р. – 140,4 млн грн, що на 36,9% менше, ніж у 2015 р. та на 47%, ніж у базовому році.

На відміну від державної підтримки за рахунок бюджетних дотацій, обсяг бюджетної підтримки сільського господарства за рахунок податку на додану вартість (ПДВ) має чітку тенденцію до зростання і віддзеркалюється на показниках фінансової безпеки галузі й її розвитку. Крім того, протягом 2012-2016 рр. обсяг підтримки за рахунок ПДВ збільшився у 4,9 разів: від 3,1 млрд грн до 15,2 млрд грн. Варто звернути увагу, що дана динаміка характеризується також тим, що протягом 2010-2016 рр. саме ПДВ вважається «основним непрямим бюджетоутворюючим податком України», а вітчизняна система оподаткування за останні роки розвивається відповідно європейському тренду [3, с. 257]. Протягом 2010-2016 рр. зростає питома вага ПДВ у сукупних податкових надходженнях і частка ПДВ у 2016 р. становить 54%.

В Україні наразі склалася складна фінансова ситуація, яка, безумовно, має негативний вплив на фінансову безпеку розвитку сільського господарства. За даних умов зростає залежність вітчизняної економічної системи від зовнішніх кредиторів, серед яких слід відзначити Міжнародний валютний фонд (МВФ), який вимагає зміни тих чи інших умов діючої системи фінансової підтримки, а саме: відміни діючого механізму відшкодування ПДВ і переведення господарюючих суб'єктів сільського господарства на загальну систему оподаткування. Мотивуючи необхідністю дотримання вимог МВФ, Уряд України пропонує залишити без змін існуючий режим непрямого оподаткування для сільськогосподарських підприємств за умови отримання виручки від реалізації сільськогосподарської продукції не більше 50 млн грн на рік та наявного обсягу земельного банку не більше 10 тис. га [10]. Варто зауважити на обґрунтованій критиці з боку міжнародної організації до спеціального режиму сплати ПДВ, що підтверджується дослідженнями українських вчених. У сучасних умовах даний механізм підлягає зловживанню з боку суб'єктів господарювання, оскільки цільове використання отриманих фінансових ресурсів господарюючими суб'єктами порушено, контроль з боку відповідних органів

відсутній, існують складності у поверненні, а також відомі факти інших злочинних схем [5].

Неефективність підтримки призвела до того, що Кабінет Міністрів України ініціював змінити режим накопичення ПДВ. Так, наприклад пропонується запровадити сільськогосподарським товаровиробникам внести обов'язкову сплату даного податку за відповідний податковий період до Державної казначейської служби (на спецрахунки у територіальних відділеннях), а у кінці року перераховувати акумульовану таким чином суму ПДВ на рахунки відповідного господарюючого суб'єкта (у формі дотацій за відповідними деклараціями). Крім того, пропонуються також такі зміни діючого режиму сплати непрямого податку для підприємств галузі:

- відміна спеціального режиму непрямого оподаткування сільськогосподарських виробників та одночасне підвищення ставки ПДВ на операції з реалізації продуктів харчування на 5%, що забезпечить накопичення фінансових ресурсів для виплати прямої бюджетної підтримки господарюючим суб'єктам галузі;

- перерозподіл накопиченого сільськогосподарськими підприємствами ПДВ у співвідношенні 80%/20% відповідно на користь платника та державного бюджету;

- добровільна відмова підприємств сільського господарства від державної підтримки. За таких умов агрохолдинги й великі сільськогосподарські підприємства перейдуть на загальну систему оподаткування, а сільськогосподарські підприємства із площею землекористування до 10 тис. га та річною виручкою від реалізації до 50 млн грн. підлягатимуть сплаті єдиного податку (ставка оподаткування від 0,3% до 1,0% від нормативної грошової оцінки земельних угідь сільськогосподарського призначення);

- суми ПДВ, отримані при експорті зернових і технічних культур з 2016 р. не відшкодуватимуться з бюджету [10; 5] (рис. 3)

Незважаючи на вагому аргументацію необхідності змін до існуючого порядку сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами, необхідно звернути увагу на наступні моменти. Запропонований порядок перерахунку суми податку ПДВ до Державної казначейської служби позбавить сільськогосподарські підприємства значної частини фінансових ресурсів, що негативно вплине та фінансову безпеку розвитку як господарюючих суб'єктів, так і галузі, оскільки недостатність необхідного обсягу грошових коштів знижує платоспроможність та фінансову незалежність підприємств у найбільш несприятливий для товаровиробників час, що спонукає до необхідності враховувати особливості сільськогосподарського виробництва (сезонність витрат та періоди отримання виручки) при запровадженні даної схеми сплати ПДВ [8].

Акумулювання фінансових ресурсів для виплати прямої бюджетної підтримки шляхом збільшення ставки ПДВ на операції з реалізації продуктів харчування, на нашу думку, не мають обґрунтованості з багатьох причин.

По-перше, це спричинить зростання ціни реалізації, що знизить рівень продовольчої безпеки країни. По-друге, – механізм розподілу прямої державної підтримки не може охопити значну частку підприємств, він націлений на підтримання певних підгалузей сільського господарства, а також передбачає фінансування на конкурсних засадах. По-третє, накопичені таким чином фінансові

ресурси матимуть цільове призначення для підтримки певних державних програм, тоді як для поточних витрат і підтримання рівня фінансової безпеки галузі матимуть несуттєвий вплив.

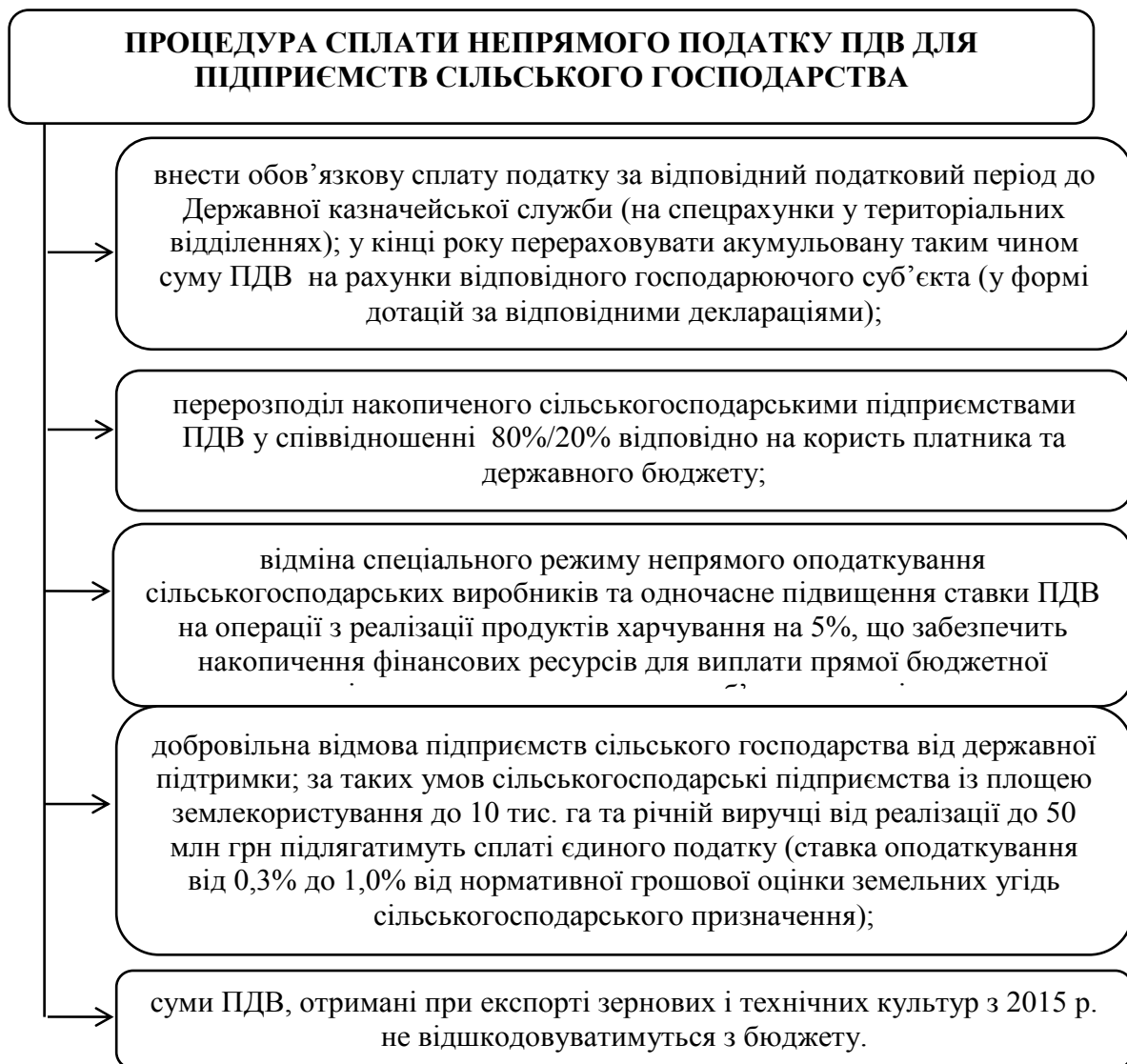


Рис. 3. Можливі варіанти сплати ПДВ сільськогосподарськими виробниками (ініційовані Кабінетом міністрів України та Міністерством аграрної політики та продовольства)

На нашу думку, запровадження діючого механізму сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами за принципом перерахування 20% суми до державного бюджету сприятиме поданню невірних даних господарюючими суб'єктами про обсяги сплати даного податку. Також це може призвести до зниження обсягів фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств, необхідних для здійснення господарської діяльності [9].

Зміну порядку нарахування та сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами за відповідними категоріями відносно площ землекористування та обсягу річної виручки від реалізації ми вважаємо недосконалою. Зауважимо, що першим шляхом для невиконання існуючого порядку можна назвати створення дочірніх сільськогосподарських підприємств, з поділом одного великого підприємства на низку філій та приватних підприємців, що дозволить знизити як

площу, так і виручку такого господарюючого суб'єкта. Сплата ПДВ, відповідно до нормативної грошової оцінки земельних угідь сільськогосподарського призначення, не може мати місце, оскільки стан таких земель не однаковий, а, відповідно, оцінювати їх за однаковим принципом, на нашу думку, є недоречним. До того ж, виникають сумніви стосовно такої оцінки: ким вона буде проводитись, на якому рівні буде визначатись (районному, обласному чи державному рівнях), яким чином буде проводитись контроль якості оцінки тощо [6].

Окремо варто акцентувати увагу на обмеженні обсягів ПДВ для експортних операцій окремих сільськогосподарських культур. На нашу думку, для фінансової безпеки розвитку сільського господарства такі зміни матимуть негативний вплив, оскільки: значно знизяться обсяги експорту сільськогосподарської продукції, що вплине на надходження валютної виручки в країну, значення вітчизняної аграрної галузі для розвитку світової економіки; враховуючи, що у більшості випадків сільськогосподарські виробники експортують дану продукцію через трейдерів, такі зміни призведуть до зниження виручки від реалізації, а також на закупівельної ціни продукції [8].

Зважаючи на окреслені недоліки запропонованих змін до діючої процедури сплати ПДВ сільськогосподарськими виробниками, вважаємо доцільним залишити діючий режим, але підтримуємо необхідність введення обмежень щодо відшкодування ПДВ для великих сільськогосподарських підприємств. Крім цього, доцільним є адаптація провідного зарубіжного досвіду із застосування інструментів бюджетної підтримки, таких як бюджетна субсидія, бюджетний грант та державні гарантії залучення кредитів від комерційних банківських установ (рис. 4).

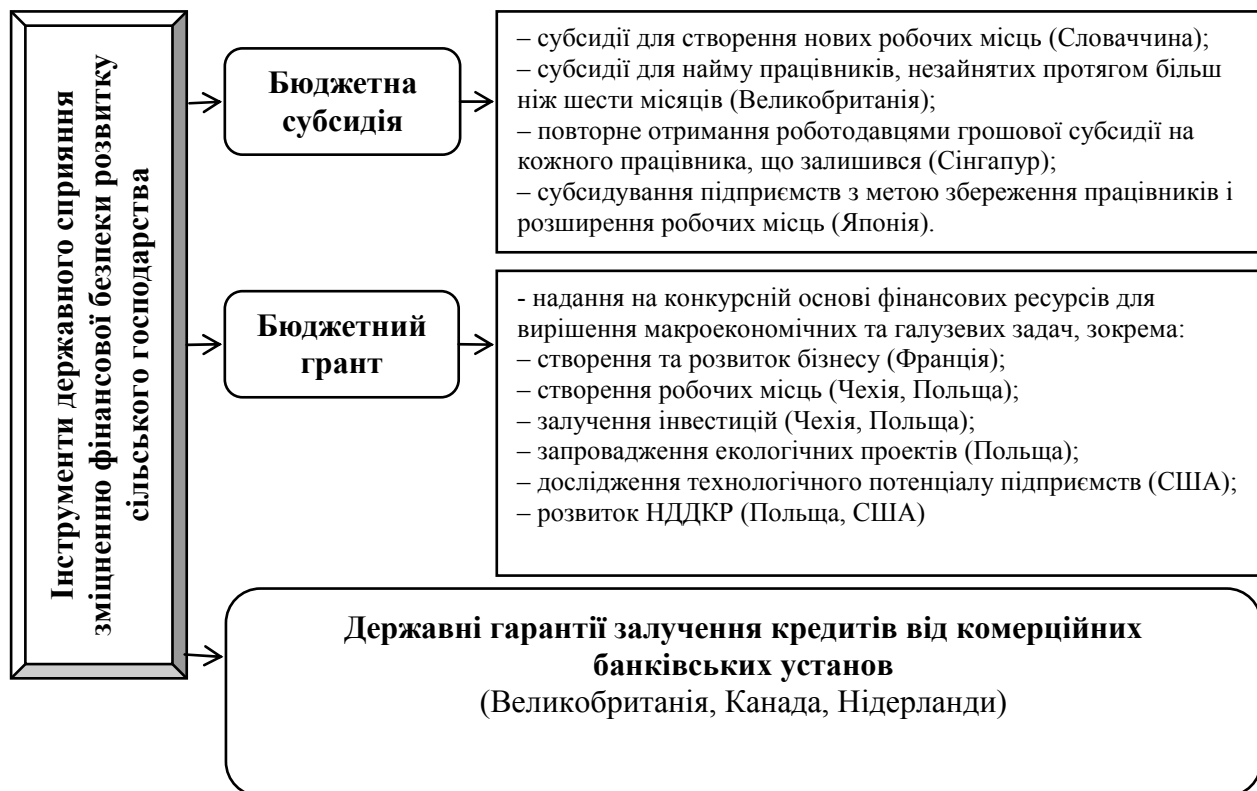


Рис. 4. Інструменти державного сприяння забезпеченню фінансової безпеки розвитку сільського господарства у зарубіжних країнах

Серед існуючих інструментів прямої державної підтримки, яка стимулює забезпечення фінансової безпеки як галузі, так і національної економічної системи, в Україні використовується лише незначна частина із можливих, світовий досвід використання яких зазначив їх ефективність.

Забезпечення фінансової безпеки в сучасних умовах передбачає функціонування господарюючих суб'єктів сільського господарства в умовах кризи, а тому бюджетна підтримка має бути направлена на вирішення відповідних завдань. Одним із розповсюджених інструментів бюджетної підтримки варто назвати бюджетну субсидію, сутність якої полягає у наданні державою прямого фінансового трансферту. Так, наприклад, досвід Сінгапуру передбачав надання грошової субсидії на працівників, що продовжують працювати на підприємстві, незважаючи на кризу. Це стимулювало роботодавців не проводити масштабних скорочень і стримати зростання рівня безробіття, забезпечити національну безпеку країни та фінансову безпеку галузей. У Японії для стримання зростання рівня безробіття було введено бюджетні субсидії господарюючих суб'єктів для збільшення нових робочих місць та збереження існуючих. Відповідний досвід був задіяний і у Словаччині. А у Англії бюджетні субсидії надавались підприємствам, які приймали на роботу тих працівників, які не були працевлаштовані протягом тривалого часу (півроку і більше).

Іншим інструментом державної підтримки фінансової безпеки розвитку галузі варто назвати надання цільових фінансових ресурсів, товарів або послуг на конкурсній основі (бюджетний грант), що передбачають виконання тих чи інших національних задач. Серед них підтримання інноваційної діяльності у США через програму SBIR (Small Business Innovation and Research program), що направлена на комерціалізацію технологічного потенціалу малих підприємств. Державні гранти дозволяють іноземним інвесторам в Польщі покращити якість продукції або ініціювати створення нової шляхом НДДКР, що сприяє поліпшенню інвестиційного клімату країни та підвищенню її інвестиційного потенціалу, і як наслідок, забезпеченню фінансової безпеки розвитку на галузевому рівні.

Бюджетні гранти надаються на створення та розвиток бізнесу, зокрема у Франції (*prime d'aménagement du territoire* для розширення або удосконалення діяльності підприємства) та Російській Федерації (гранти на створення підприємства, що спеціалізується на технічному обслуговуванні та ремонті автотранспорту, проектуванні, наданні консалтингових послуг тощо). З метою створення робочих місць ініціюють гранти у Чехії (близько 2,5 тис. дол. США на створення одного робочого місця; 25-45% –на підготовку та перепідготовку робітників, за умови перевищення рівня безробіття в районі на 50% національних показників середнього рівня) та Польщі (15,6 тис. польських злотих на одне робоче місце. Крім того, у сучасній світовій практиці велика увага приділяється екологічним проектам, реалізація яких підтримується державою у США, Франції, Польщі, Німеччині та інших країнах.

Важливою метою державного втручання в аграрну економіку на Заході є підтримка фінансових ресурсів сільгосптоваровиробників. Тому там розроблена особлива система фінансово-кредитного забезпечення сільського господарства, без якої воно не могло б існувати. Передусім для сільського господарства необхідним є пільговий кредит. Так, у Німеччині провідними кредиторами та розпорядниками

коштів аграрного сектора економіки є: Союз німецьких народних банків і банків товариств «Райффайзен», до складу якого входить більше 1470 кредитних товариств, що об'єднують в основному фермерів та інших підприємців, які працюють у сільській місцевості; система німецьких ощадних кас; сільськогосподарський рентний банк у Франкфурті; німецький іпотечний банк у Бонні; кредитний інститут відновлення у Франкфурті; приватні іпотечні банки.

Для фермерів Німеччини, які беруть участь у програмі інвестиційного стимулювання або Загальній програмі аграрних кредитів, пільгове кредитування здійснюється у вигляді позики з 1% річних або шляхом зниження позичного відсотка діючих кредитів на 4-7%. Сільськогосподарський рентний банк у Франкфурті-на-Майні пропонує фермерам пільгове кредитування за спеціальними програмами «Сільське господарство» та «Молоді фермери». Для молодих фермерів позики видаються у віці до 40 років за наявності п'ятирічного стажу. Кредити використовують як джерело капіталовкладень для ведення господарства, у виробничу інфраструктуру та для будівництва житла, для придбання орендованого господарства, компенсації затрат спадкоємців при вступі у їх володіння спадщиною, стимулювання фермерів, які відійшли від сільськогосподарської діяльності та ін. Інвестиції у молочному скотарстві фінансуються при утримання до 120 корів, на відгодівлі свиней – за наявності до 1700 свино-місць, на відгодівлі птиці – до 50 тис. курей-несучок. Кредити не виділяються для конверсії боргів, додаткового придбання засобів виробництва та малоцінного, швидкозношуваного знаряддя [4].

Позички за програмою «Оновлення села» використовуються для збереження типового сільського ландшафту шляхом консервації, ремонту та перестройки сільськогосподарських споруд у зв'язку зі зміною спрямування їх використання. Право на отримання кредитів за цією програмою мають фізичні та юридичні особи, товариства та організації, а також групи, які об'єдналися для цієї мети. Різницю у пільговому кредитуванні рентний банк покриває із поточних прибутків. На фінансування позичок витрачається п'ята частина загального обсягу середньо – та довгострокових кредитів рентного банку.

Велику роль у сільському господарстві Нідерландів відіграє Рабобанк, який є другим за розміром у країні. Він організований як кооператив для обслуговування кооперативної системи АПК країни і забезпечує близько 90% банківського фінансування та кредитування сільськогосподарського виробництва. Умови видачі позичок встановлюються після аналізу діяльності кожного сільськогосподарського підприємства та переговорів банкіра з тим, хто бере кредит. Ставка відсотків дуже коливається і може бути змінена за період дії позички. Однак, за всіх цих умов кредит по суті є пільговим, оскільки банк підпадає під законодавство про кооперативи, що передбачає пільгове оподаткування та контролюється спілкою кооперативів. У Великобританії, в силу особливостей економічного та історичного минулого, її кредитно-банківська система – одна з найбільш розвинених у Європі. Для неї характерний високий рівень розподілу праці між різними фінансовими установами, широка розгалуженість і велика різноманітність різних типів фінансово-банківських інститутів. Через комерційні банки проходять різні державні субсидії країни та ЄС, що робить кредит у багатьох випадках пільговим. Найбільш крупні операції у сфері кредитування сільського господарства

здійснюють Ллойд Банк (Lloyd Bank), Мідланд Банк (Midland Bank), Барклай Банк (Barclay Bank) та ін. Фінансування інвестицій у сільському господарстві здійснюється головним чином за так званим перманентним кредитом – банкір і підприємець щорічно обговорюють ставку відсотка, розмір позички, вид заборгованості в залежності від економічного становища господарства [4].

Інвестиції відіграють особливу роль у забезпеченні розвитку галузей економіки, а також їх фінансової безпеки, тому залучення бюджетних грантів для покращення ефективності даного процесу використовується у багатьох країнах. Так, у Польщі відповідно до урядової програми на 2011-2020 рр. передбачено фінансування проектів, направлених на розвиток економічної системи, а саме її інноваційно-інвестиційний та конкурентоспроможний потенціали у розмірі 10-15% витрат бюджету країни, тоді як у Чехії передбачені державні гранти для стратегічних проектів у розмірі 5% витрат бюджету країни, окрім стандартних пріоритетів.

Також значно сприяє забезпеченню фінансової безпеки розвитку сільського господарства надання державних гарантій залучення кредитів на умовах платності, строковості, забезпеченості та відповідних гарантій, отриманих від інших суб'єктів господарювання. Такий інструмент бюджетної підтримки господарюючих суб'єктів є поширеною практикою у багатьох країнах, наприклад у Нідерландах, Великобританії, Канаді, але має високі ризики неповерненості, що порушує фінансову безпеку галузі, призводить до зростання бюджетних витрат й поглиблення державного боргу.

Варто зазначити, що сучасний стан сільського господарства свідчить про необхідність державної підтримки, яка, на нашу думку повинна реалізовуватися через державний венчурний фонд, спрямований на акумулювання та подальше використання вітчизняних та іноземних фінансових ресурсів.

Особливого значення в умовах нестабільності національної економіки та зниження платоспроможності вітчизняних покупців, відіграє розширення міжнародного співробітництва України за рахунок її виходу на світові аграрні ринки, а тому виникає необхідність посилення державної підтримки даного процесу для забезпечення фінансової безпеки розвитку галузі. Перенасичення вітчизняних ринків сільськогосподарською продукцією стимулює до пошуку нових ринків збуту, що за умови погіршення стану валютної безпеки дозволить підвищити рівень фінансової безпеки розвитку сільського господарства шляхом надходження валюти. За даними проведеного дослідження виявлено, що Україна має широкую географію експорту, яка перевищує 50 країн.

Відповідно до окресленого вище, значення державної підтримки, як важливого фактору фінансової безпеки розвитку сільського господарства, є надзвичайно важливим, оскільки ефективність, стабільність та надійність інституційного середовища забезпечує формування фінансового, правового, конкурентного, правового та інвестиційного середовища діяльності підприємств галузі. Через нинішній стан фінансової системи України вплив держави у даному контексті поглиблюється, що пов'язано із міжнародною економічною інтеграцією та загальносвітовими трансформаціями. Це також відзначається на експортно-імпортних відносинах підприємств галузі.

Зважаючи, що зовнішньоекономічна діяльність впливає на стан фінансової безпеки, встановлено пряму залежність фінансового результату до оподаткування сільськогосподарських підприємств із обсягом експорту й імпорту сільськогосподарської продукції, проведеного за результатами 2010-2015 рр. (табл. 1-2).

За результатами даних кореляційної матриці залежності можна стверджувати, що зв'язок прямий та щільний: коефіцієнт кореляції фінансового результату до оподаткування та експорту становить 0,50719; фінансового результату до оподаткування й імпорту 0,58821; експорту та імпорту 0,87263. Результативною ознакою Y – є фін результат до оподаткування, фактори впливу (x_1 і x_2) – експорт та імпорт.

Отримане рівняння регресії матиме вигляд:

$$Y = -9,2836 - 0,0083 * X_1 + 0,8683 * X_2 \quad (1)$$

Отриманий результат підтверджує необхідність активізації експортних операцій та раціонального їх державного регулювання. Тому, першочерговим завданням державної підтримки фінансової безпеки розвитку сільського господарства повинно стати створення умов для конкурентоздатної експортної політики. Це забезпечить посилення фінансової незалежності галузі і сприятиме якісному розвитку.

Таблиця 1

Показники регресійної статистики залежності фінансового результату до оподаткування між експортом-імпортом сільськогосподарської продукції

Регресійна статистика	
Коефіцієнт множинної регресії R	0,588350237
Коефіцієнт детермінації R ²	0,346156001
Нормований коефіцієнт детермінації R ²	-0,307687998
Стандартна помилка	11,51081539
Спостереження	5

Таблиця 2

Дисперсійний аналіз залежності фінансового результату до оподаткування між експортом-імпортом сільськогосподарської продукції

Дисперсійний аналіз					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>
Регресія	2	140,294258	70,14712901	0,529416805	0,653843999
Залишок	2	264,997742	132,498871		
Всього	4	405,292			

Механізм реалізації державної підтримки агросфери через державну програму підтримки сільського господарства не в усіх випадках задовольняє конкретні потреби аграрних підприємств. Зокрема, ця програма має такі недоліки:

1. Механізми розподілу субсидій є неефективними. Якщо говорити про субсидії відсоткових ставок, уряду не вдається створити прозорість на ринку. Навіть коли фермер може отримати фінансування через банківський сектор, рішення про те, які сільськогосподарські компанії отримають відшкодування відсотка, приймає уряд.

2. Деякі програми уряду не мають успіху в наданні допомоги тим, кому вона надається. Якщо говорити про субсидії на ставки відсотку, то субсидії мають право отримувати, і у такий спосіб зменшити свої витрати на залучення фінансування, лише ті господарства, які вже співпрацюють з банками. Проте господарства, які мають труднощі в отриманні фінансів, не можуть подати заявку на отримання субсидії. У питанні лізингу обладнання не фермер, а виробники обладнання отримують вигоду від програми, оскільки таким чином мають підвищення попиту на свою продукцію. Позаяк ця програма відштовхується від пропозиції, а не від попиту, то фермери практично не мають доступу до техніки, яка їм потрібна. Для того, щоб дійсно вирішити потреби фермерів або інших сільськогосподарських компаній, необхідно, аби було проаналізовано поточні програми з надання підтримки та вивчено можливості щодо застосування інших підходів, які базуються на потребах ринку, як щодо ефекту, який був би спричинений програмою на потенційних отримувачів, так і щодо розробки методів розподілу інструментів надання допомоги. Також доцільно співпрацювати з учасниками процесу на ринку для вироблення прийнятних рішень.

Одним із цих прикладів може бути створення сільськогосподарського фонду гарантування повернення кредитів. Такий фонд пом'якшить частину ризиків фінансових установ, що працюють у сфері агрофінансів, відповідно покращить доступ до фінансів. Як тільки він запрацює на повну силу, це дозволить фінансовим установам збільшити обсяги операцій з аграрним сектором. З часом це навіть може зменшити вартість коштів для кінцевих користувачів через підвищення конкуренції, а також через меншу премію за ризик, яку фінансові установи включатимуть у відсоткові ставки. Крім усунення недоліків програм державної підтримки, необхідно знайти рішення для подолання інших перешкод, зокрема непередбачуване втручання на сільськогосподарські ринки через засоби обмеження експорту. Усунення цих перешкод приведе до більш прозорих ринків, більш сприятливого інвестиційного клімату та кращого доступу до фінансів.

Таким чином, серед головних зовнішніх факторів забезпечення фінансової безпеки розвитку сільського господарства є державна підтримка даного сектора, яка реалізується шляхом прямої та непрямой фінансової допомоги. Для забезпечення високого рівня фінансової безпеки розвитку галузі необхідно використовувати ефективні державні механізми сприяння експорту сільськогосподарської продукції, що підтверджується отриманими результатами кореляційно-регресійного аналізу, який виявив пряму залежність між фінансовим результатом діяльності галузі та обсягом експорту. Крім цього, державна підтримка фінансової безпеки розвитку сільського господарства повинна ґрунтуватися на пріоритетності продовольчої безпеки, і відповідно, бути направлена на зміцнення ключових позицій, що цьому сприяють. Отже, враховуючи провідний зарубіжний досвід до найпоширеніших інструментів сприяння зміцненню фінансової безпеки розвитку сільського господарства відносять бюджетну субсидію, бюджетний грант та державні гарантії залучення кредитів від комерційних банківських установ.

Список використаних джерел до п.1.6.

1. Пристемський О.С. Теоретичні та практичні засади фінансової безпеки сільського господарства України: монографія. Херсон: Айлант, 2017. 264 с.

2. Барановський О.І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення). Київ: Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2004. 759 с.
3. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році». Київ: НІСД, 2015. 684 с.
4. Гудзь О.Є. Фінансові ресурси сільськогосподарських підприємств: монографія. К.: ННЦ ІАЕ. 2007. 578 с.
5. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Бечко П.К. ПДВ-підтримка агробізнесу в Україні. Економіка. Управління. Інновації. 2015. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_2_14
6. Пристемський О.С. Сучасний стан та дієвість державної підтримки сільського господарства. Електронне наукове фахове видання – міжнародний науково-практичний журнал «Фінансовий простір». 2017. №3(27). С. 32-38.
7. Пристемський О.С. Вплив держави на економічну безпеку підприємств АПК. Економіка і управління: проблеми науки та практики: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 2-3 грудня 2012 р. Київ: Видавництво «Герда», 2012. С. 288-289.
8. Пристемський О.С. Вплив податкової політики на забезпечення економічної безпеки підприємств. Актуальні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, аудит та фінансування: зб. тез Всеукр. наук.-практ. конф., 18-19 жовтня 2013 р., т. 1. Херсон: РВВ «Колос», 2013. С. 47-49
9. Пристемський О.С. Фінансове забезпечення розвитку сільського господарства як фактор його фінансової безпеки. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент. 2017. С.18-21.
10. Спеціальний режим ПДВ для аграріїв з 2015-го. URL: <http://24ukrnews.com/ekonomika/2014-09-30/specialyniy-regimpdv-dlya-agrarijiv-z-2015-go>.
11. Robert J.B. Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. The Journal of Political Economy. 1990. Vol. 98, № 5, Part 2: The Problem of Development. URL: http://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/3451296/Barro_GovernmentSpending.pdf?sequence=4.

1.7. Облікові і податкові нюанси створення та функціонування об'єднань співвласників багатоквартирних будинків

Реформування житлово-комунального господарства нині є одним з найважливіших напрямків соціально-економічних перетворень в Україні, оскільки саме ця галузь мала безліч невирішених соціальних, економічних та технологічних проблем, які протягом тривалого часу тільки накопичувались. З ухваленням Закону України «Про житлово-комунальні послуги» від 09.11.2017р. № 2189-VIII та врахуванням внесених від 09.06.2018 р змін, стартував наймасштабніший етап житлово-комунальної реформи, спрямований на переведення відносин в ринкову площину й надання нових можливостей співвласникам будинків власноруч керувати житлом, обирати виконавців послуг і відмовлятися від них у разі неякісного обслуговування. Насамперед це конкуренція на ринку послуг та реальна

можливість подолати кризові явища у сфері ЖКГ, що можливо здійснити за допомогою комплексу заходів державної політики по створенню правових, економічних та організаційних передумов роботи підприємств галузі в нових економічних умовах з урахуванням аспекту децентралізації.

В цьому процесі особливе місце належить об'єднанню співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ), що розглядається як ефективний механізм управління багатоквартирним будинком та дозволяє поліпшити якість життя і одержуваних мешканцями послуг. Так, на сьогодні в Україні 16,7% багатопверхівок знаходяться в управлінні ОСББ. Всього в Україні 180456 багатоквартирних будинків [1]. Із них, станом на 01.01.2019р., у 30188 функціонують 26603 об'єднань співвласників багатоквартирних будинків. Співвласники понад 11 тисяч будинків самостійно обрали управителя, більш ніж у 38 тисячах будинків – управителя призначено органами місцевого самоврядування за результатами конкурсу та оголошений конкурс з визначення управителя у понад 5 тисячах багатоквартирних будинків. Суттєво пошвидчили темпи створення ОСББ і зміни в Житловому кодексі, прийняті влітку минулого року.

Ключовим фактором у їх формуванні стало прийняття необхідної законодавчої бази та надання ОСББ можливості скористатися програмами підтримки з впровадження енергоефективних заходів. Державна політика України спрямована на подальшу підтримку ОСББ, зокрема через запуск Фонду енергоефективності, фінансування якого відбувається за рахунок Мультидонорського фонду, створеного Євросоюзом та Урядом Німеччини. До роботи Фонду залучено й ІFC (Міжнародну фінансову корпорацію). Також з держбюджету на Фонд виділено – 1,6 млрд грн. [2]

Наразі діють декілька програм підтримки, що дозволяють мешканцям ОСББ повернути більшу частину витрачених коштів: на загальнодержавному рівні це, наприклад, тепле кредитування, завдяки якому вирішуються питання енергоефективної модернізації будинків, на місцевому – програма 90/10, участь в якій дає змогу людям провести масштабні ремонтні роботи на умовах співфінансування з міським бюджетом. Жодна з цих програм, звісно, не звільняє власників квартир від витрат, проте демонструє готовність жителів брати на себе відповідальність та піклуватися про своє майно. На таких умовах і державний, і місцеві бюджети гарантують повернення значної частки коштів, витрачених на ремонт та модернізацію житла [3].

Діяльність ОСББ регламентується відповідними законами (рис.1), проте існує ще багато невирішених питань у частині обліку, звітності та їх оподаткування, що призводить як до проблем у діяльності таких організацій, так і до зловживань з їх боку. Ці проблемні питання вимагають ґрунтовного дослідження з боку бухгалтерського та податкового обліку діяльності, враховуючи особливості створення і функціонування ОСББ. Зокрема, необхідно розглянути окремі нюанси ОСББ-обліку і оподаткування, що є актуальним і для бухгалтерів, які вже тривалий час працюють у сфері житлово-комунального господарства, і новачкам, які тільки розпочинають свій шлях у цій професії.

Законом України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» [4] визначено, що об'єднання ОСББ – це юридична особа, створена власниками квартир та/або нежитлових приміщень багатоквартирного будинку для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використання спільного майна. Крім того, ОСББ за специфікою функціонування відносять до

неприбуткових організацій, а на рівні держави відсутні не лише окремі П(С)БО для неприбуткових організацій, серед яких і ОСББ, а й методичні рекомендації щодо їхнього обліку. Тому перш за все виникає необхідність в узагальненні практичного досвіду і дослідженні особливостей бухгалтерського обліку доходів і витрат в ОСББ з урахуванням чинної нормативної бази.

За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] ОСББ як юридична особа зобов'язане вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність. Водночас у процесі складання такої фінансової звітності виникає ряд проблем, оскільки П(С)БО не описують специфіку діяльності неприбуткових організацій. Окремі відповіді на проблемні питання можна знайти у консультаціях фахівців Державної фіскальної служби, а отже, необхідно узагальнити і облікову інформацію, і інформацію стосовно оподаткування діяльності ОСББ. Так, неприбутковий статус ОСББ визначений вимогами п.п. 133.4.1 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України (рис.2).

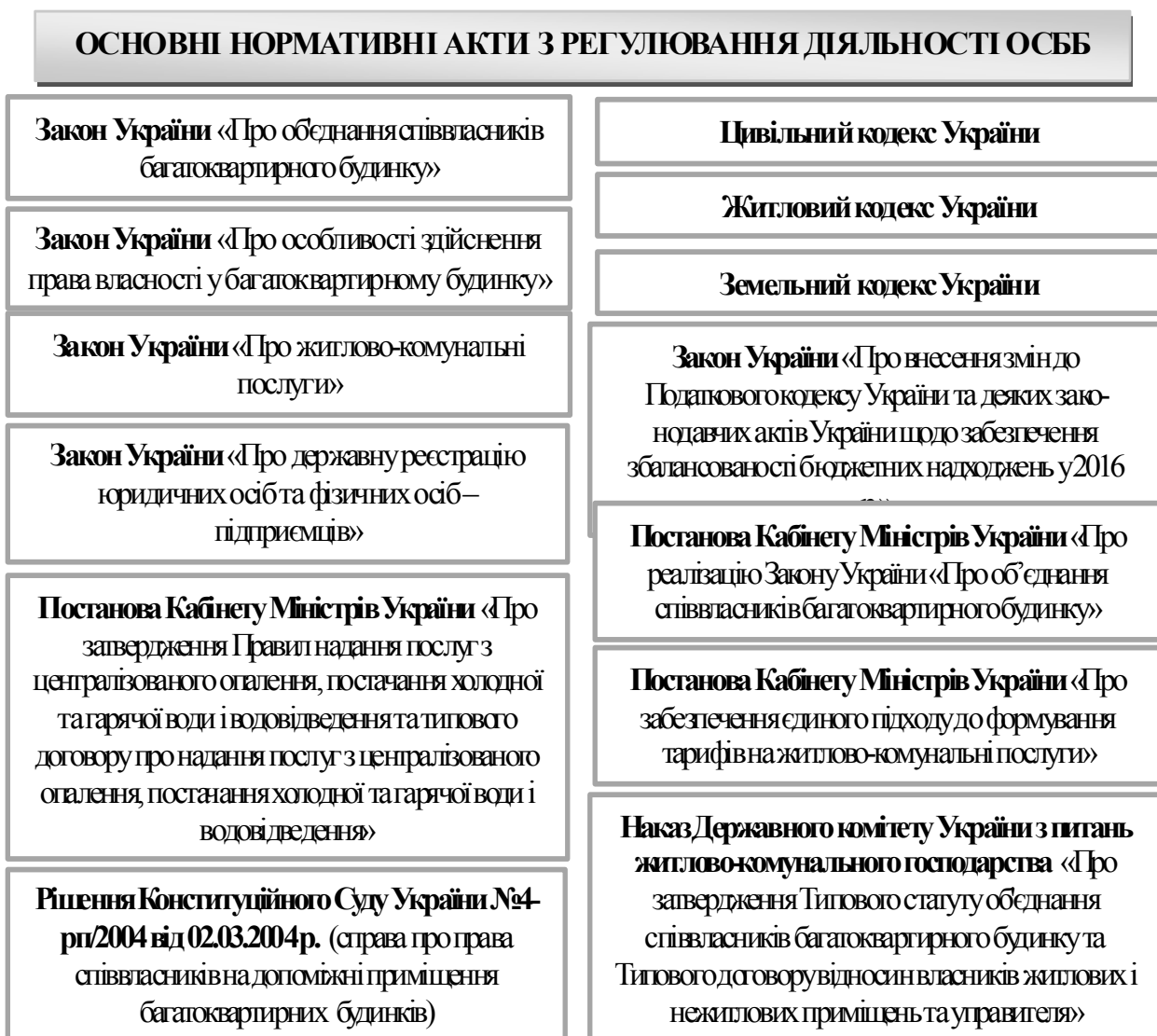


Рис. 1. Нормативно-законодавче регулювання діяльності ОСББ

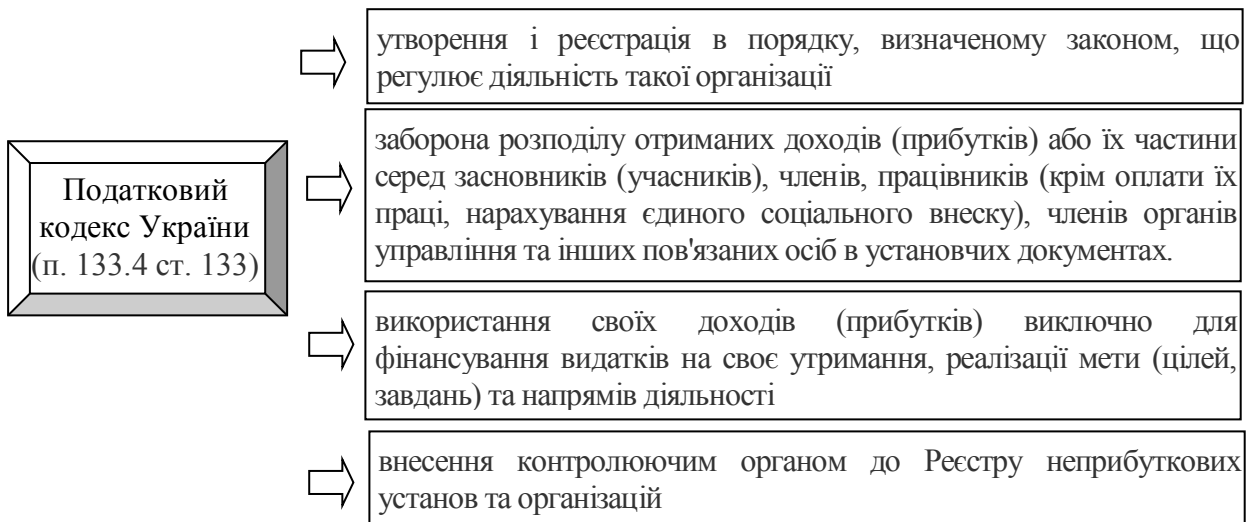


Рис. 2. Вимоги неприбуткового статусу ОСББ за ПКУ [6]

ОСББ повинні реєструватися як неприбуткова організація з кодом неприбутковості (0015) – житлово-будівельні кооперативи та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, а їх податковий статус дає можливість не сплачувати податок на прибуток. Як неприбуткова організація, ОСББ забезпечує реалізацію прав власників приміщень на володіння та користування спільним майном об'єднання, належне утримання будинку та прибудинкової території, сприяння в отриманні житлово-комунальних та інших послуг належної якості за обґрунтованими цінами та виконання ними своїх зобов'язань, пов'язаних із діяльністю об'єднання. Отже в основі створення і функціонування ОСББ знаходиться наявне спільне майно, що визначає необхідність вирішення питань з його утримання всіма співвласниками та визначення особливостей його бухгалтерського обліку. Водночас Господарський кодекс України [7] зазначає, що діяльність ОСББ як неприбуткових суб'єктів пов'язана із створенням і підтриманням необхідних матеріально-технічних умов, оскільки не здійснює господарську діяльність, а забезпечує діяльність негосподарюючих суб'єктів. Окрім такої неприбуткової основної діяльності ОСББ можуть мати і підприємницьку діяльність, яка з 2015р. не оподатковується податком на прибуток, якщо доходи від цієї діяльності використовуються на своє утримання, реалізацію мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами.

Отже, податковий облік в ОСББ має певні нюанси. Хоча ОСББ належать до неприбуткових організацій і не є платниками податку на прибуток, вони повинні дотримуватися певних умов для того, щоб не втратити свій «неприбутковий» статус. Ознака неприбутковості лише вказує на особливості нарахування та сплати податку на прибуток підприємств, але не звільняє від обов'язку реєстрації неприбуткової організації платником ПДВ.

В цей же час ПКУ не зазначає специфіку оподаткування операцій в ОСББ податком на додану вартість через відсутність у них об'єкта оподаткування. Відповідно до п. 185.1 ст. 185 ПКУ [6] об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставки товарів (робіт, послуг), а ОСББ лише забезпечує власне функціонування. Послуги може надавати лише з надання в оренду майна, встановлення в будинках обладнання для телевізійних або комп'ютерних мереж та ін. У зв'язку з цим

виникають також спірні питання, для вирішення яких звертаються до листів і роз'яснень органів ДФС, якими і визначена відсутність об'єкта оподаткування за всіма надходженнями на утримання і ремонт приміщень та спільного майна ОСББ. Водночас ОСББ може зареєструватися платником ПДВ після того як загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована, сплачена такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ). На це вказує п. 181.1 ст. 181 Податкового кодексу України [6].

Внесені зміни до ст. 133 ПКУ актуалізували такі важливі питання для ОСББ як формування облікової політики, графік документообігу, правильність ведення бухгалтерського обліку, зокрема щодо визнання витрат і доходів у бухгалтерському обліку.

Кожне ОСББ відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 [8] має сформувати власну облікову політику, у якій відобразатимуться всі питання організації ведення бухгалтерського обліку. Додатком до наказу про облікову політику затверджують робочий план рахунків і графік документообігу. Нормативна база дозволяє ОСББ обирати: використання «загального» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств або Спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку. Причому п. 2 наказу Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 р. [9] наголошує на застосуванні Спрощеного плану рахунків юридичними особи, що не провадять підприємницької діяльності.

Організація обліку в ОСББ має свої особливості:

- ведення рахунків класів 0–7 є обов'язковим для ОСББ;
- використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності» необов'язково для ОСББ, оскільки їх діяльність не спрямована на здійснення комерційних операцій (розділ 1 Інструкції № 291).

Тож ОСББ можуть використовувати для обліку витрат лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Разом з тим за власним бажанням ОСББ можуть вести облік з використанням 8-го та 9-го класів рахунків. Обраний варіант обліку ОСББ укажує в розпорядчому документі про облікову політику, де також самостійно затверджує облікові реєстри, які ним застосовуються для хронологічного, систематичного чи комбінованого накопичення, групування й узагальнення інформації про господарські операції, яка міститься в первинних документах.

ОСББ ведуть реєстри аналітичного обліку – касову книгу, картки чи книги для обліку запасів, відомості розрахунків із мешканцями будинку, постачальниками, нарахування заробітної плати тощо.

В обліковій політиці щодо основних засобів ОСББ самостійно визначає вартісну межу для зарахування об'єктів до складу основних засобів. Прийнято встановлювати її на тому ж рівні, що й для податкового обліку, тобто понад 6000 грн, але цей показник може бути й іншим.

Сам порядок обліку основних засобів у ОСББ залежить від джерела, за рахунок якого вони придбані. Так, придбані за власні кошти основні засоби відображають за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або рахунку 685 «Розрахунки з

іншими кредиторами», а після введення в експлуатацію їх зараховують до складу основних засобів записом по дебету рахунку 10 «Основні засоби» і кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції». У разі придбання основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування дохід і витрати визнаються під час нарахування амортизації, а суму сплаченого ПДВ зараховують до вартості придбаних основних засобів. Передані безоплатно основні засоби (органами місцевої влади, іншими юридичними або фізичними особами) відображають за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» і кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал».

Амортизацію, як правило, нараховують прямолінійним методом і по основних засобах, і по нематеріальних активах.

Витрати на ремонт житлового будинку за рахунок членських внесків списують на витрати ОСББ, а в разі здійснення ремонту за рахунок цільових надходжень від сторонніх осіб і організацій при визнанні витрат на ремонт визнається дохід у тій самій сумі.

Облікова політика щодо запасів має розкривати їх оцінку при вибутті. Так, під час їх передачі у використання використовують методи, визначені п. 16 П(С)БО 9 «Запаси», й відображають за дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» і кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси» чи 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а ПДВ, сплачений у складі вартості запасів, включають до їх первісної вартості.

Малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу під час передачі їх в експлуатацію з подальшою організацією оперативного кількісного обліку цих предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку їх корисного використання.

Особливостей для неприбуткових організацій та методичних рекомендацій щодо ведення їх обліку не передбачено. Тому головна особливість ОСББ полягає в тому, що їхня діяльність не спрямована на отримання прибутку. А норми П(С)БО сформульовано виходячи з припущення, що підприємство отримує економічні вигоди, під якими розуміється потенційна можливість отримання підприємством коштів від використання активів [5]. Тому при веденні бухгалтерського обліку в ОСББ приймають до уваги певні припущення.

Зупинимося на внесках до ОСББ. Чинне законодавство [4] передбачає встановлення порядку сплати, переліку та розміру внесків і платежів співвласників, у тому числі відрахувань до резервного і ремонтного фондів згідно зі статутом ОСББ. Так, враховуючи специфіку діяльності неприбуткових організацій, доцільно визнавати всі надходження ОСББ цільовим фінансуванням і цільовими надходженнями, включаючи орендні платежі, проценти, отримані за депозитами, курсові різниці. Причому і в бухгалтерському обліку такі надходження відображають як цільове фінансування на субрахунку 484, на якому відкривають відповідні аналітичні рахунки, наприклад, субрахунок 4843 «Цільове фінансування від орендної плати».

Водночас за вимогами П(С)БО 15 «Дохід» у бухгалтерському обліку такі платежі не класифікують як цільові надходження. Тому при складанні звітності ОСББ можуть виникнути розбіжності між даними фінансової звітності та Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Як правило, доходи неприбуткових організацій визнаються щомісячно на рівні понесених витрат, тому в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності неприбуткових організацій прибутку за такими операціями бути не може. Проте і це положення не зовсім

відповідає нормам П(С)БО 15 «Дохід». Зокрема, цільове фінансування для:

- компенсації витрат (збитків), що виникли у підприємства;
- надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на виконання в майбутньому певних заходів;
- визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу (п.19 П(С)БО 15 «Дохід»). При цьому витрати, пов'язані з таким цільовим фінансуванням, можуть бути визнані до або після виникнення доходів.

Доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю, обліковують на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів» (табл.1).

Таблиця 1

Облік внесків для компенсації поточних витрат в ОСББ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
1	Понесено витрати на поточне утримання ОСББ (зарплата працівникам, прибирання території тощо)	80, 81, 82, 83	651, 661, 685	20000,00
2	Нараховано внески, що виплачують власники квартир для компенсації поточних витрат ОСББ	377	484/1	20000,00
3	Визнано дохід у сумі цільового фінансування	484/1	718	20000,00
4	Отримано внески від власників квартир для компенсації поточних витрат ОСББ	301, 311	377	20000,00

Зважаючи на викладене, бухгалтер ОСББ на підставі свого професійного судження може прийняти рішення:

1) вести бухгалтерський облік у суворій відповідності до норм П(С)БО, але тоді для складення Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації дані фінансової звітності доведеться підкоригувати, або

2) зробити запропоновані податківцями «послаблення» у веденні бухгалтерського обліку і складати Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації виключно на підставі даних бухгалтерського обліку.

Перший варіант більш точно відповідає нормативним актам у сфері бухгалтерського обліку.

За рішенням загальних зборів ОСББ можуть створюватися спеціальні фонди, витрати з яких здійснюють на цілі, що передбачені статутом. Кошти цих фондів акумулюють на банківських рахунках об'єднання та використовують тільки за цільовим призначенням.

Спеціальні фонди ОСББ створюються для виконання заходів, пов'язаних із значним витрачанням коштів, зокрема для:

- обладнання будинку засобами обліку та регулювання теплової енергії, холодної та гарячої води, впровадження енергозберігаючих заходів;
- обладнання під'їздів місцями для охорони;
- проведення робіт з удосконалення експлуатації внутрішньобудинкових інженерних систем;
- капітального ремонту будинку;

– інших заходів, визначених загальними зборами.

Процедура створення спеціальних фондів регламентована чинним законодавством. Для накопичення коштів на ремонт спільного майна й термінового усунення збитків, що виникли внаслідок аварій або непередбачених обставин, у обов'язковому порядку створюються ремонтний і резервний фонди ОСББ. Кошти цих фондів акумулюються на рахунку ОСББ у банку й використовуються лише за цільовим призначенням. Перелік і розміри обов'язкових внесків до ремонтного й резервного фондів, а також порядок їх сплати встановлюються самостійно ОСББ.

Однією із таких складових є резервний капітал (фонд), що включає:

- витрати майбутніх періодів,
- кошти для оплати відпусток,
- витрати за форс-мажорними обставинами.

Облік таких відрахувань прийнято вести на рахунку 43 «Резервний капітал», який згідно Інструкції № 291 створюється за рахунок нерозподіленого прибутку. У зв'язку з цим на рахунку 43 слід відображати тільки ті кошти резервного капіталу, які накопичено за рахунок відрахувань з нерозподіленого прибутку, отриманого, зокрема, від надання послуг ОСББ або від здавання в оренду спільного майна. В ОСББ такі внески сплачують безпосередньо власники квартир. Тому, на нашу думку, правильніше такі внески обліковувати на окремому субрахунку 484, оскільки вони є цільовими надходженнями (табл.2).

Таблиця 2.

Бухгалтерський облік резервного фонду в ОСББ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
1	Відображена заборгованість співвласників багатоквартирного будинку за внесками в резервний фонд за місяць	3773	4843	4000
2	Отримано внески від співвласників в резервний фонд	311	3773	3000
3	Придбано основний засіб за рахунок резервного фонду	15	685	6000
4	Уведено в експлуатацію основні засоби	10	15	6000
5	Визнано дохід майбутніх періодів	4843	69	6000
	Нараховано місячну амортизацію за об'єктом основних засобів	831	131	100
	Визнано дохід у сумі амортизації	69	745*	100

**За необоротними активами, придбаними за рахунок цільового фінансування, дохід визнається протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації (п. 21 П(С)БО 15).*

Наступним є створення ремонтного фонду, кошти якого використовують для проведення планових капітальних ремонтних робіт та мали б відображатися на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» згідно Листа Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства № 5/3-2226. Однак сенс створення ремонтного фонду полягає в тому, що на ньому накопичуються кошти для того, щоб мати джерело оплати майбутніх витрат.

Тому відрахування до ремонтного фонду, які сплачують власники квартир, також можна обліковувати на окремому субрахунку 484. Якщо ж до ремонтного фонду здійснюються відрахування із суми нерозподіленого прибутку, то тоді такі кошти можна відобразити на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

Розглянемо створення резервного і ремонтного фонду за рахунок внесків власників квартир і нерозподіленого прибутку в ОСББ (табл. 3).

Таблиця 3.

Бухгалтерський облік ремонтного фонду в ОСББ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
1	Відображено заборгованість співвласників багатоквартирного будинку за внесками в ремонтний фонд за місяць	3772	4842	6000
2	Отримано внески від співвласників в ремонтний фонд	311	3772	5000
3	Проведено поточний ремонт спільного майна підрядником за рахунок ремонтного фонду	84	685	2000
4	Визнано дохід на рівні витрат	4842	719	2000
5	Оплачені ремонтні роботи сторонньої організації	685	311	2000

За житлово-комунальні послуги ОСББ може отримувати субсидії та пільги для населення.

Субсидії – це безоплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів та послуг в обмін на проведені платежі (субсидії малозабезпеченим громадянам на оплату комунальних послуг, оплату пільг окремим категоріям громадян згідно з чинними законодавчими актами).

Особливості обліку таких операцій визначаються такими чинниками:

- адресністю надання громадянам щомісячних безготівкових субсидій і пільг для відшкодування витрат на оплату комунальних послуг (зокрема водо-, теплопостачання та водовідведення, утримання прибудинкової території);

- відшкодуванням субсидіями і пільгами частки тарифу на комунальні послуги і відповідним перерахуванням цих коштів місцевими фінансовими органами на рахунки підприємств, які надають ці послуги;

- визнанням доходів (у частині наданих субсидій і пільг) доходами на суму понесених витрат.

Відображення в обліку отриманих пільг і субсидій наведено в таблиці 4.

Кошти, отримані з бюджету на покриття пільг і субсидій населенню, обліковують на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», до якого доцільно відкрити субрахунки:

- 4821 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по пільгах»;
- 4822 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по субсидії».

Відображення в обліку операцій з отримання субсидій та пільг для населення

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
1	Відображено заборгованість бюджету за нарахованими пільгами окремим категоріям громадян	645	3771	5400
2	Відображено заборгованість бюджету за нарахованими субсидіями	646	3771	3100
3	Надійшло пільг і субсидій із бюджету	313	4821, 4822*	8500
4	Погашено заборгованість бюджету	4821, 4822	645, 646	8500

**Отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15), тому під час отримання пільг доходи не виникають.*

Для обліку заборгованості за бюджетом по пільгах і субсидіях доцільно відкрити субрахунки:

- 645 «Розрахунки з бюджетом за пільгами»;
- 646 «Розрахунки з бюджетом за субсидіями».

Отже, для ОСББ як для неприбуткової організації, основна діяльність полягає в проведенні функцій, що забезпечують реалізацію прав власників приміщень на володіння та користування спільним майном об'єднання, належне утримання будинку та прибудинкової території, сприяння в отриманні житлово-комунальних та інших послуг належної якості за обґрунтованими цінами та виконання ними своїх зобов'язань, пов'язаних із діяльністю об'єднання.

Надходження в процесі діяльності об'єднання не є доходами від реалізації готової продукції, товарів, робіт або послуг. Основну діяльність ОСББ забезпечують передусім цільове фінансування та цільові надходження. Методологічні основи формування доходів ОСББ визначено П(С)БО 15 «Дохід». Наведемо основні норми, які можуть стосуватися ОСББ:

– безоплатно отримані необоротні активи визначаються доходом протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації (п. 21 П(С)БО 15);

– пасивні доходи (відсотки банків і небанківських фінансових установ, у тому числі по депозитах), визначаються доходом у тому періоді, до якого вони належать (п. 20 П(С)БО 15);

– отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15);

– орендна плата визнається доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди чи з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (п. 17

П(С)БО 14 «Оренда»).

Цільове фінансування та цільові надходження в ОСББ обліковують на рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Аналітичний облік ведуть за їх призначенням і джерелами надходжень.

Надходження коштів у вигляді внесків на утримання, обслуговування, ремонт будинку й інші надходження від мешканців відображаються за кредитом субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень». До субрахунку 484 доцільно відкривати субрахунки четвертого порядку. Водночас і для обліку дебіторської заборгованості доцільно відкрити субрахунки (рис. 3).

Доходи, отримані від підприємницької діяльності, водночас є додатковим ресурсом для подальшого розвитку ОСББ, їх можна використовувати лише для забезпечення цільових витрат основної діяльності. Як свідчить практика, одним із найпоширеніших видів діяльності ОСББ є здавання майна в оренду. Відносини, що виникають у разі оренди приміщень (житлових та нежитлових) у житловому комплексі, регулює ст. 26 Закону України № 2866-III [4].

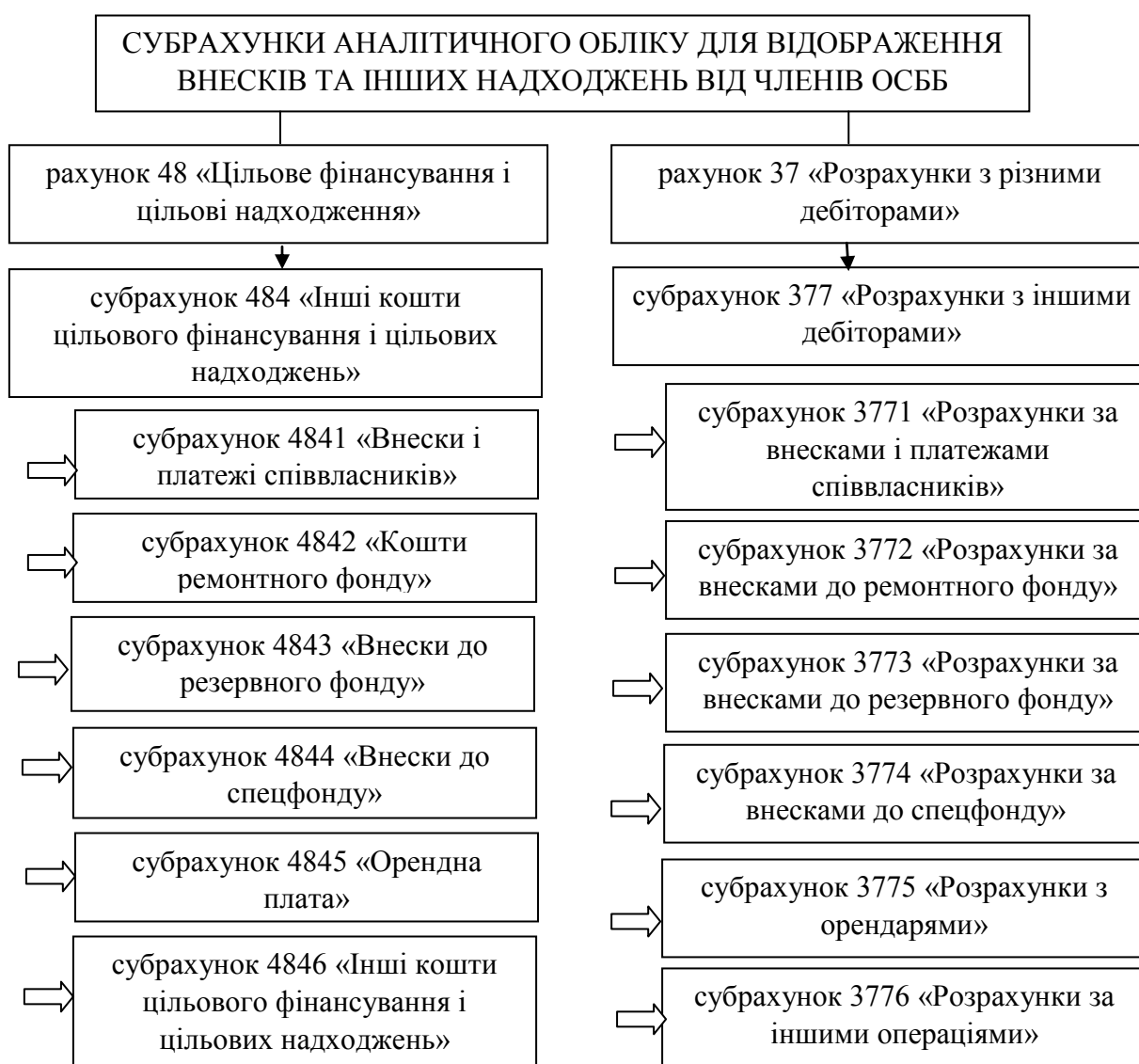


Рис. 3. Субрахунки аналітичного обліку для відображення внесків та інших надходжень від членів ОСББ

Як зазначено на рис. 3, для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендарями за передані в оренду необоротні активи доцільно використовувати окремих субрахунок 3775 «Розрахунки з орендарями». Надходження по оренді також проводять через рахунок 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» і використовують тільки за цільовим призначенням, адже такі доходи можна використовувати лише для забезпечення цільових витрат основної діяльності ОСББ.

Доходи ОСББ від оренди складаються з орендної плати та сум витрат (на утримання будинку та прибудинкової території), що їх орендарі житлових або нежитлових приміщень відшкодовують ОСББ. Суму відшкодування витрат ОСББ визначають виходячи із кошторису витрат, затвердженого на загальних зборах, пропорційно до частки орендованого майна (скажімо, площі орендованого приміщення щодо загальної площі будинку), якщо статут ОСББ не передбачає інших умов.

ОСББ може використовувати різні схеми розрахунків зі співвласниками за житлово-комунальні послуги. При цьому слід урахувати, що в деяких випадках розрахунки готівкою необхідно проводити через реєстратор розрахункових операцій (РРО). У зв'язку з цим розповімо про те, як краще організувати розрахунки, щоб не виникали проблеми із контролюючими органами та співвласниками.

Витрати ОСББ формуються відповідно до ПС)БО 16 «Витрати». Серед витрат ОСББ виокремлюють:

- витрати на утримання будинку;
- витрати на утримання місць загального користування;
- плату за обслуговування ліфтів;
- витрати на ремонт;
- плату за санітарну очистку території;
- послуги банку;
- матеріальні витрати (зокрема, витрати на пально-мастильні матеріали, МШП, канцтовари тощо);
- оплату праці працівників (голова правління, бухгалтер, двірники, прибиральниці тощо);
- відрахування на соцстрахування;
- амортизацію основних засобів;
- сплату податків, зборів, обов'язкових платежів тощо.

Зважаючи на особливості провадження діяльності, ОСББ можуть вести аналітичний облік витрат за елементами. При цьому ОСББ можуть використовувати лише рахунки класу 8 (табл. 5).

Наприкінці місяця витрати списуються на фінансовий результат – рахунок 79 «Фінансові результати» і на рівні витрат (окрім витрат з амортизації) визнаються доходи неприбуткової організації (ОСББ).

Отже, в обліку ОСББ не може бути прибутку чи збитку (кредит або дебет рахунку 441), оскільки доходи визнаються на рівні витрат відповідно до П(С)БО 15 та при амортизації основних засобів – на рівні амортизації.

Бухгалтерський облік витрат ОСББ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
1	Віднесено до витрат отримані послуги ОСББ	84	685	
2	Оприбутковано ПММ для автотранспорту й списано використані ПММ	203, 803	685, 203	
3	Оприбутковано МШП і передано їх у використання	22, 809	685, 22	
4	Нараховано амортизацію	831	131	
5	Нараховано заробітну плату працівників ОСББ	811	661	
6	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників ОСББ	821	651	
7	Утримано ЄСВ	661	651	
8	Утримано ПДФО	661	641	
9	Списано витрати на фінансовий результат	791	80, 81, 82, 83, 84, 85	

Нині спеціальної форми фінансової звітності для ОСББ не встановлено. Тому звітність складають за загальними правилами для неприбуткових організацій і суб'єктів малого підприємництва, але з певними особливостями.

Чинне законодавство встановлює для «неприбутківців» право подавати скорочену за показниками фінансову звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати. Проте відповідні зміни Мінфіном до П(С)БО 25 «Звіт суб'єкта малого підприємництва», як і раніше, не внесені.

До речі, до 01.01.2018 р. податківці дозволяли «неприбутківцям» складати скорочену фінансову звітність. А нині фіскалі дозволяють подавати скорочену за показниками фінансової звітності тільки «неприбутківцям», які потрапляють під критерії мікропідприємств і малих підприємств. Для інших, що не вписалися до цих критеріїв, пропонують подавати повний комплект фінансової звітності.

Неприбуткові організації, у тому числі ОСББ, що відповідають вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, подають Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Слід звернути увагу, що Звіт прирівнюється до податкової декларації – документа, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору.

З 01.01.2017 р. ОСББ складають та подають разом зі Звітом до контролюючих органів фінансову звітність, яка є додатком та невід'ємною частиною Звіту. Податковим (звітним) періодом для неприбуткових організацій є рік. Це означає, що Звіт за базовий податковий (звітний) період – календарний рік подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Дані, наведені у Звіті, повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку. Достовірність даних підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера та засвідчується печаткою.

Отже, для ОСББ, як і для будь-якої неприбуткової організації, наказ про облікову політику є елементом організації бухгалтерського обліку на підприємстві і в ньому фіксуються, зокрема, обраний порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку. Порядок сплати, перелік і розміри внесків та платежів співвласників устанавлюються загальними зборами відповідно до статуту ОСББ. А розпорядження коштами ОСББ здійснюється на підставі кошторису, затвердженого загальними зборами об'єднання. У бухгалтерському обліку ОСББ цільові надходження обліковують на рахунку 48, а доходи від інших надходжень (оренда, самостійне надання ЖК-послуг мешканцям, пасивні доходи) відображаються в доходах ОСББ, минувши рахунки цільового призначення.

Список використаних джерел до п.1.7.

1. Кириленко Т. Українським ОСББ допоможе... закордон // Демократична Україна: всеукраїнський громадсько-політичний тижневик. URL: Пріоритети допомоги ЄС Україні: взаємовигідний рух назустріч. Аналітичний звіт. URL: http://www.ier.com.ua/files//publications/Books/2018/IER_Priority_reform_report_6.07.2018_1.pdf
2. Майбутнє – за об'єднаннями співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ). URL: <https://mkrada.gov.ua/news/9841.html>
3. Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку: Закон України № 2866-III від 29.11.2001 р. (у редакції від 19.07.2017 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-14>
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України № від 996-XIV від 16.07.1999 р. (у редакції від 16.11.2018 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції від 01.03.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (у редакції від 07.02.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>
8. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 р.(у редакції від 18.03.2014 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>

1.8. Шляхи організації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання зумовлюють кардинальні зміни в управлінні та організації діяльності підприємств. Той, хто володіє інформацією, володіє світом, тому організація та правильна й своєчасна подача інформації відіграють ключову роль у формуванні сучасних високоефективних підприємств. Зазначене насамперед стосується бухгалтерського обліку, розвитку бухгалтерської професії в Україні.

Визначивши стратегічну мету – перехід до ринкових форм господарювання, Україна взяла курс на проведення докорінних економічних реформ. Складовою цього процесу став процес входження національного господарства України в систему світового господарства. Віхами на цьому шляху визначено вступ України в Світову організацію торгівлі та до Європейського співтовариства. Даний стратегічний курс об'єктивно потребує адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку, звітності та контролю до міжнародних стандартів. 49 Реформування системи бухгалтерського обліку, яке відбувається в Україні, передбачає застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Метою стратегії застосування МСФЗ є вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. За теперішнього часу триває робота з гармонізації вітчизняної звітності відповідно до міжнародних норм. Так, крім уже відомих П(С)БО 1-34, було внесено зміни наказами «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 25.09.09 р. № 1125, «Про затвердження Змін до деяких методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку» від 10.11.09 р. №1307, «Про внесення змін до П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» від 10.06.2010 р. № 382.

Сьогодні більшість юридичних осіб здійснює облік своєї господарської діяльності таким чином, як вони це розуміють та вміють. Як наслідок, управлінські рішення за визначенням не можуть прийматися правильно, бо є неможливим достовірне оцінювання всього стану вітчизняної економіки. Законодавча база України має у своїй скарбничці велику кількість недоліків з цього питання, тому покращення законодавчої бази є одним із завдань вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні.

З переходом до постіндустріальної економіки в Україні виникли численні проблеми, для вирішення яких повинні розроблюватись нові типи відносин між суб'єктами господарювання, які зручні та вигідні обом сторонам. Йдеться про так звану сучасну парадигму відносин між тими, у кого є фінансові ресурси, які вони хочуть та можуть вкладати, та тими, хто цими фінансовими ресурсами може правильно та вміло розпоряджатись. Не можна також оминати роль держави в цій сфері. Ці відносини мають здійснюватися на основі даних бухгалтерського обліку, які повинні бути достовірними та надаватись оперативним чином.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню проблем обліку присвячені дослідження багатьох вчених, в яких розкриваються еволюція бухгалтерського обліку, розвиток бухгалтерської професії в Україні в науковій та практичній аспектах. Значний внесок у вирішення проблеми зробили такі вчені, як О.М. Петрук, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, Є.В. Мних. Однак досі процес формування бухгалтерської професії в Україні має свої недоліки та залишається маловивченим.

Сутність поняття «управлінська звітність», методи формування та критерії оцінки ефективності управлінської звітності та її призначення досліджували такі вчені, як: Н. Адамов, Ф.Ф. Бутинець, І.В. Колос, С.А. Кузнецова, П.О. Куцик, К.Є. Нагірська, Л.В. Нападівська, А.Н. Попов, І.А. Слободняк, М.І. Скрипник, І.А. Югансон та інші.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розкриття ролі професії бухгалтера в сучасних умовах ведення міжнародного та вітчизняного бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Реалії сьогодення вказують на те, що Україна повинна переходити у сферу інтелектуального суспільства, суб'єкти якого мають бути зайняті в інформаційному секторі економіки. Перевага кількості зайнятих людей в інформаційній сфері над кількістю тих людей, які зайняті в сільських чи промислових галузях, є основною рисою інформаційного чи постіндустріального суспільства. Такого стану у 50-х роках ХХ ст. досягли Сполучені Штати Америки, пізніше – високорозвинені західноєвропейські країни, а також Канада та Австралія.

Після розпаду Радянського Союзу Україна зіштовхнулася з численними проблемами, спричиненими переходом від планової до ринкової економіки. Отже, процес постіндустріалізації значною мірою був загальмований на території нашої країни. Проте з огляду на вигідне фізико-географічне положення глобальна інформаційна хвиля накрила вітчизняну економіку.

Постіндустріалізація через інтелектуалізацію та інформатизацію вимагає від суб'єктів ринку нового мислення, а також нових умінь та навичок для полегшення адаптації суспільства до нового ведення економіки. Як свідчить практика, такі процеси йдуть на користь самому суспільству, покращують його спосіб та якість життя, а також змінюють відносини між самими суб'єктами господарювання. Не є винятком професія бухгалтера.

З переходом до позицій постіндустріалізації перед вітчизняними бухгалтерами постають нові сучасні вимоги та стандарти, які базуються на міжнародних засадах. Сьогодні бухгалтерська професія не тільки включає фіксування певних економічних операцій чи подій, але й бере на себе додаткові функції контролера, аналітика та прогнозіста [1, с. 151].

Під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції.

Раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити:

- повсякденний контроль за наявністю, рухом і використанням за призначенням матеріальних, трудових і грошових ресурсів;
- використання облікових даних для виявлення та мобілізації резервів господарського зростання, для успішного виконання господарських планів і дотримання режиму економії;
- отримання простих і доступних широкому колу трудящих показників виконання плану та динаміки економічного розвитку для залучення широких мас до управління господарством;
- своєчасне подання вищестоящим органам господарського управління достовірних звітних даних за встановленим табелем звітності;
- застосування найбільш досконалих засобів обчислювальної техніки, раціональне побудова облікових документів і реєстрів;
- чітке функціонування самого облікового апарату, ритмічність і оперативність його роботи.

Будь-який організаційний план не може бути складений, будь-яка організаційна робота не може здійснюватись, якщо організаторам і учасникам точно не відомо, яку мету вони переслідують. Тому перше, з чого слід розпочинати організацію обліку на підприємстві – це визначити мету діяльності бухгалтерської служби. Питання про цілі

обліку ніби таке просте і настільки зрозуміле, що про нього, ніби і не варто вести мову, а між іншим, не дивлячись на ясність питання, досить часто виникає багато непорозумінь щодо його постановки. Мета організації – як передумова будь-якої організаційної роботи визнається усіма, але не всі її досить чітко і ясно бачать, як першу ланку роботи бухгалтера з організації обліку на підприємстві.

Крім того, недоліки в організації бухгалтерського обліку викликають відставання обліку, затримання подання звітних даних та іншої інформації. Наявність великих розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності підприємств. Недоліки в організації обліку призводять до його заплутаності, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу. Лише налагоджена система бухгалтерського обліку протистоїть хаосу, чому і служить організація обліку. Це – складний процес, дію якого мають забезпечувати головні бухгалтери та їх замісники – організатори обліку на підприємствах. Вони, окрім глибоких знань з бухгалтерського обліку, повинні вміти працювати з кадрами, управляти потоками ресурсів, використовувати внутрішню і зовнішню інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Необхідно зауважити, що однією з важливих умов правильної організації бухгалтерського обліку є використання засобів обчислювальної техніки. Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначний фактор організації обліку. Вдосконалення облікової техніки вивільняє у працівників обліку час для більш кваліфікованої, змістовнішої контрольної-аналітичної роботи, для активної їх участі в боротьбі за виявлення і мобілізацію резервів.

Таким чином, грамотно організований бухгалтерський облік дозволяє уникнути систематичних помилок бухгалтерії, негативно впливаючих на фінансовий стан підприємства. Грамотна організація обліку – обов'язкова умова успішної та стабільної роботи підприємства.

До обов'язків сучасного бухгалтера повинні входити не тільки реєстрація господарських процесів, формування звітності, але й інша діяльність, зокрема прийняття правильних управлінських рішень, привертання уваги зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації задля вдосконалення ефективності діяльності підприємства.

В умовах постіндустріальної економіки науковці розширюють функції, які виконує бухгалтер. Наприклад, Л.В. Чижевська виділяє такі групи функцій, як організаційна, виконавча, стратегічна, соціальна та управлінська. Дослідник вважає, що незабаром бухгалтерську професію будуть відносити до творчої інтелектуальної ланки, а щодо глобальних процесів економіки бухгалтери будуть виступати в ролі професійних експертів з будь-яких питань, які стосуються економіки [2, с. 77].

Еволюція сучасних комп'ютерно-інформаційних технологій дає змогу автоматизувати велику кількість операцій та облікових робіт, тому бухгалтерські обов'язки будуть поширюватись на інші сфери економічних процесів підприємства. Отже, бухгалтер повинен цікавитися розвитком новітніх програмних продуктів, а також вміти вміло їх використовувати, не говорячи вже про знання

законодавчої бази, яка невпинно змінюється в Україні, та обізнаність у сфері бухгалтерського обліку.

Згідно з даними статистичних досліджень, конкуренція на ринку праці України постійно зростає, зокрема зараз на одну вакансію пропонуються чотири робітника. З огляду на це роботодавці висувують все прискіпливіші вимоги до найму на роботу працівників. Вони все більше звертають увагу на вміння працівника адаптуватись до нових та непередбачуваних ситуацій, які можуть виникнути під час роботи, все більше цінують аналітичний склад розуму, творчі задатки та вміння робітника. З огляду на спеціалізацію підприємства професія бухгалтера може бути більш трудомісткою, зокрема містити знання міжнародних стандартів, митного законодавства, іноземних мов.

Обов'язки головного бухгалтера за умов ринкової економіки різко змінилися й у першу чергу спрямовані у заходів, які забезпечують раціональність ведення бухгалтерського обліку, підготовку достовірної облікової інформації відповідним користувачам в встановлених термінах, виходячи далеко за межі чинного законодавства.

Виконання цих обов'язків безпосередньо залежить від дотримання головним бухгалтером суворо встановлених фундаментальних принципів, передбачених Кодексом етики членів Інституту професійних бухгалтерів.

Їх склад включає:

- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка;
- які регламентують документи, що передбачають обов'язок головного бухгалтера виконувати професійні послуг у відповідність до застосованими професійними правилами (стандартами).

Спільно дотримання зазначених принципів закладає основу щоб одержати якісної оперативної облікової інформації за обов'язкового використанні сучасних автоматизованих систем по бухгалтерського обліку.

На головного бухгалтера покладено обов'язок розробки графіка документообігу і облікової політики організації.

Як зазначає Я.В. Соколов, досвід у практичних навичках завжди цінувався та буде цінуватись, проте не можна забувати про теоретичну сферу обліку. Внесок бухгалтерів-практиків важко недооцінити, однак не будемо забувати про бухгалтерів-вчених, на працях яких базується вся теорія обліку [3, с. 156].

Наявні засади бухгалтерського обліку України не пристосовані до засад постіндустріалізації, адже базуються на обслуговуванні планової централізованої економіки, а за змістом мало відрізняються від засад 30-х років ХХ ст. Це приводить до так званої ентропії, наслідком якої є відставання від вимог економіки. Економіка не може функціонувати на повну міру своїх можливостей, через що виникає криза.

Реалії сьогодення вимагають від бухгалтера не тільки реєстрації, узагальнення та зберігання фінансових чи будь-яких інших результатів підприємства, але й значною мірою впливу на досягнення довгострокових цілей та конкурентних

переваг підприємства. Отже, працівники, покупці та інші зацікавлені особи підприємства повинні бути добре поінформовані про його стратегічні цілі та завдання.

М.С. Пушкар відзначає високу перспективу впливу науки на бізнес, а саме на роль обліку в системі економіки. На його думку, наука може тільки краще впливати на інтеграцію України в постіндустріальне суспільство у вигляді розроблення наукових концепцій налагодження та розвитку систем обліку, методики оброблення та надання корисних даних тощо. Вчений вважає, що без цих складових облік втратить свою унікальність та самостійність щодо наукової діяльності, перетворившись просто на ланку тієї ж статистики чи навіть економіки [1, с. 215]. Під такою науковою діяльністю дослідник розуміє розширення мислення працівника, його бачення глобальних масштабів всієї економіки, роль бухгалтерського обліку на практиці інших країн, вплив тих чи інших процесів на майбутню економіку та її прогнозування.

Існує можливість поширення інтересу до практичної та наукової діяльності через сферу освіти, а саме викладацьку діяльність, яка повинна своєю метою вважати підготовку висококваліфікованих майбутніх спеціалістів з визначеної професії, знайти правильний підхід до зацікавленості студентів, незважаючи на складність їх майбутньої обліково-аналітичної роботи. Йдеться про сучасну парадигму відносин та ідеології набуття студентами наукових та теоретичних знань щодо бухгалтерського обліку.

Нині існує велика кількість наукових праць вітчизняних та закордонних спеціалістів, присвячених поняттям та видам сучасної парадигми бухгалтерського обліку. Розглянемо декілька з них.

Так, наприклад, Я.В. Соколов розглянув періодизацію розвитку всього бухгалтерського обліку в праці «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней». Проте нас цікавить його бачення парадигми: «під час вивчення розвитку науки під парадигмою зазвичай розуміють сукупність переконань, які характерні для членів цього суспільства. Історія науки виступає як співіснування і зміна її парадигм». Водночас він виділяє три види парадигм, а саме камеральну, уніграфічну та диграфічну [4, с. 63–64].

Чималий внесок у формування бухгалтерського обліку та його еволюцію зробила Н.М. Малюга, яка виділила п'ять парадигм бухгалтерського обліку. Варто відзначити, що вона запропонувала ще одну нову, а саме подвійну інформаційну динаміку [5, с. 19], в основі якої лежать розвиток новітніх технологій у сучасному суспільстві, застосування нової техніки обліку, а саме комп'ютерно-інформаційних систем.

Варто також розглянути парадигму бухгалтерського обліку гармонійного розвитку, яка запропонована В.М. Жуком та базується на працях економічних робіт фізіократів. На його думку, нова парадигма повинна базуватись на впровадженні нових систем обліку. Парадигма повинна мати за мету гармонійне поєднання обліку як національного рівня, так і наднаціонального, створити комплексну систему, складові якої одна одну доповнюють. Щодо впливу робіт фізіократів на цю парадигму, то вона повинна відповідати міжнародним стандартам, а також використовувати методику виділення окремих показників.

Здебільшого науковці розглядають парадигму як метод відображення інформації щодо бухгалтерського обліку, але прихильники інституціональної теорії мають щодо цього свою позицію. Вони вважають, що бухгалтерський облік – це набагато складніша комплексна система щодо формування економічної інформації. За основу цієї системи вони обирають особистість, в арсеналі якої є чимало вмінь та навичок, значення якої залежить від суспільного попиту на той чи інший кінцевий інформаційний продукт та якості, які приваблюють інших зацікавлених осіб.

Новітня парадигма повинна повністю розкривати всі аспекти бухгалтерського обліку, а саме його мету, сутність, завдання, місію, водночас ці аспекти мають бути актуальними на цьому етапі розвитку суспільства й економіки, відповідати міжнародним стандартам, вирішувати питання як практичного, так і теоретичного характеру, постійно розвиватись, досліджуючи останні тенденції еволюції бухгалтерського обліку на світовому рівні.

Великий вплив також має концепція пізнання бухгалтерського обліку, саме під вибором її типу проводяться сучасні дослідження. Облік розглядається або як інформаційна система, або як оброблення інформації про господарське життя підприємства.

В основі всієї інституціональної теорії лежить думка про те, що будь-яка наукова діяльність загалом виступає в ролі так званого соціального інституту, тобто наука розглядається як певна інфраструктура, що тримається на різних обов'язкових поняттях, зокрема правових, моральних, методологічних. Метою цієї інфраструктури є виробництво знання.

Основними завданнями сфери дослідження парадигми бухгалтерського обліку повинні бути вивчення обліково-аналітичних операцій та фінансової звітності, відображення результатів господарської діяльності, пошук інституціональних невідповідностей теоретичного аспекту поведінки суб'єктів господарювання практичному, на основі чого ведеться облік, розкривається економічна інформація у звітності, тобто поняття, чому практичні дії інколи не збігаються із загально визначеними соціальними нормами, що привело до цього, як цього запобігти.

З інтеграцією інституціональної теорії в теорію бухгалтерського обліку добігає кінця створення новітньої парадигми, а саме комплексності бухгалтерського обліку як предмета пізнання та структури його прояву. Він може бути як інформаційною системою, так і соціально-економічним інститутом, а також окремою наукою. Розмежування цілісного явища на складові дає нам змогу більш детально дослідити закономірності його функціонування, розвитку, розглянути зовнішні та внутрішні зв'язки між цими складовими, а також відносини, які можуть стосуватись предмета загалом, але іноді належати до одного його аспекту.

Механізм формування високоефективної політики ведення бухгалтерського обліку дуже складний, проте головною його рушійною силою є створення та дотримання так званих регламентів, тобто комплексів правил, яких повинен дотримуватись бухгалтер, створюючи звітність, ведучи облік на тому чи іншому підприємстві. Функціональні регламенти з організації ведення обліку можна поділити на три групи:

- 1) ті, що регулюють організацію ведення обліку та виступають у вигляді розпорядчого документа про організацію ведення бухгалтерського обліку;

2) ті, які займаються регулюванням облікової політики підприємства та виступають у вигляді однойменного розпорядчого документа;

3) ті, які регулюють діяльність працівників бухгалтерської служби (тут все набагато цікавіше, адже вони існують у вигляді різноманітних графіків, посадових та операційних інструкцій, регламентів робочого дня тощо, які регулюються положенням про бухгалтерську службу).

Великого значення у формуванні та розвитку високоефективного інституціонального середовища бухгалтерського обліку набуває концепція економічного управління підприємством, що почала використовуватись порівняно нещодавно. Положення концепції економічного управління базуються на використанні та дотриманні засад інституціональної та органістичної теорії таких вчених, як Д. Сталкер, Т. Парсон. За свою основу вони брали той факт, що головною ознакою будь-якого підприємства є те, що воно здатне на довгострокове забезпечення життєздатності, тобто міцний розвиток в перспективі.

Підприємство чи корпорація виступає своєрідним суб'єктом, у якого є внутрішні та зовнішні проблеми, які потрібно вирішити, але вони не є проблемою, а корегують нові цілі та завдання підприємства.

Також особливістю цієї концепції економічного підходу є людиноцентричний підхід. Людина розглядається як частина підприємства, яка діє за умовами та правилами, що створені для неї підприємством.

Недоліком є те, що на практиці виявлення та вирішення проблем системи бухгалтерського обліку не є документально оформленим. Проте задля досягнення цілей та дотримання умов концепції економічного розвитку це питання має бути розглянуте, завдяки чому сформується чітка структуризація.

Оскільки головною метою економічного розвитку є створення організаційних умов довгострокового сталого функціонування та розвитку підприємства, то організація бухгалтерського обліку в процесі досягнення власної цілі та завдань забезпечує дотримання цієї головної мети.

Виявлення проблем організації бухгалтерського обліку за допомогою інституціональної теорії проводиться на основі аналізу внутрішніх параметрів підприємства:

- 1) головна мета організації бухгалтерського обліку;
- 2) характер управління працівниками бухгалтерської служби;
- 3) технологія створення стратегії ведення бухгалтерського обліку підприємства;
- 4) застосування принципів соціальної відповідальності, усвідомлення відповідальності перед суспільством;
- 5) структура реакції на внутрішні та зовнішні зміни середовища.

Проведення цього аналізу може здійснюватися за такими етапами. Сутність першого полягає в прийнятті необхідності проведення аналізу, на другому етапі досліджується нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, третій передбачає аналіз стану координації нормотворчої діяльності підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку, на четвертому етапі проводиться оцінювання організації взаємодії з іншими підрозділами підприємства, на п'ятому здійснюється підготовка узагальнених матеріалів щодо нормотворчої діяльності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Аналіз проведеного дослідження інституціонального середовища ефективно здійснювати за допомогою моделювання, адже саме цей метод фіксує теперішній стан речей бухгалтерського обліку й дає змогу спростити прийняття правильних управлінських рішень для вирішення цього питання.

Вдосконалення методології ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розроблення розпорядчих документів до регламентів щодо ведення обліку належать до компетенції бухгалтерської служби підприємства. Проте якщо існує необхідність додаткової допомоги, то керівництво може залучати інші підрозділи підприємства. Тоді підготовку здійснює підрозділ, якому надано відповідне доручення, або підрозділ, який стоїть першим у списку резолюції на виконання цього завдання.

Головним директором цієї робочої групи призначається керівник структурного підрозділу, який проводить організацію проекту. Юридичний підрозділ повинен забезпечити повну правову підтримку на етапі організації та проведення робочого завдання. Відповідно до цього створюється та оформлюється розпорядчий документ, у якому зазначається мета розроблення групи, вид регламентування щодо ведення бухгалтерського обліку та ведення фінансової звітності, найменування проекту, ім'я робочого керівника та його заступника, терміни подання проекту, інші питання організації діяльності робочої групи.

Адаптація сучасних підприємств до ринкової економіки зумовила перетворення моделі організації бухгалтерського обліку, якій притаманна домінація локального рівня. За радянських часів підприємства та організації могли збирати, передавати, накопичувати інформацію задля створення звітності виключно для держави.

Відповідно, Україна переходить від принципу децентралізації до принципу індивідуалізації. На практиці це дає можливість підприємствам самим вибирати облікову політику, яка буде використовуватись. Однак сучасні проблеми організації бухгалтерського обліку в умовах переходу до міжнародної практики стосуються не тільки вибору форми облікової політики. На перший план повинні бути винесені проблеми визначення понять фінансової звітності, їх відмінності у вітчизняних та міжнародних стандартах мають бути усунені. Отже, будуть зменшені ризики, які ускладнюють надання інформації та прийняття правильних відповідних управлінських рішень для розвитку міжнародної торгівлі національних стандартів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності відповідно до міжнародних процесів глобалізації.

Висновки. Результатами дослідження є аналіз сучасної організації бухгалтерського обліку в умовах інтеграції до міжнародних стандартів. Вирішенням цих проблем повинні займатися всі зацікавлені особи, а саме акціонери, інвестори, працівники бухгалтерського відділу підприємства, кредитори, інші внутрішні та зовнішні користувачі підприємства, бо наявність не одного підходу до визначення понять «облікова політика», «активи», «власний капітал», «фінансова звітність» зумовлює великі проблеми щодо створення та складання відповідної інформації стосовно теперішнього стану господарства загалом, а також прийняття відповідних правильних управлінських рішень на основі цих даних.

Бухгалтерська професія набуває все більшої популярності, адже з недавніх часів почали створюватись окремі професійні організації, які самостійно розпочали здійснювати підготовку молодих спеціалістів з питань бухгалтерського обліку.

Поширенню ролі бухгалтера у сучасній економіці також посприяло розширення його функцій та завдань, які він в змозі вирішити. Не так давно він почав брати на себе обов'язки працівників таких галузей економіки, як статистика й управління. З огляду на це можна впевнено заявити, що професія бухгалтера стала суверенною та незалежною від інших професій.

У суворих умовах сучасного пристосування нашої економіки до ринкової Україна повинна рухатися та все більше інтегруватись до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й ведення фінансової звітності, оскільки останні мають більш розвинену сферу економіки та ведення бізнесу, більш продовжну історію розвитку та формування бухгалтерського обліку, більш пристосовану регламентацію сучасного ведення господарства.

Список використаних джерел до п.1.8.

1. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Картбланш, 2010. 260 с.
2. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2005. 496 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. Москва: Аудит, ЮНИТИ. 638 с.
5. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: наукова доповідь. Житомир: ЖДТУ, 2006. 84 с.

1.9. Практичні аспекти оподаткування аграрних формувань та впровадження сучасних інформаційних технологій при розрахунках з бюджетом

Для підприємств розрахунки з бюджетом спричиняють зміни у структурі зобов'язань та активів підприємства. Водночас для підприємств аграрної сфери оподаткування є трудомістким процесом, оскільки уповільнений оборот капіталу в сільському господарстві не забезпечує однакового, порівняно з іншими галузями, доходу на вкладений капітал. Тому, рівень сплати податків сільськогосподарськими підприємствами до бюджетів усіх рівнів потребує вивчення методичних основ оподаткування в Україні.

Для розуміння сутності податкових відносин у сільському господарстві необхідно розглянути і дати чітке визначення поняття «оподаткування», як економічної категорії, розкрити їх природу, функції, роль в економіці та місце у формуванні централізованих грошових фондів держави [2]. Податки як атрибут держави супроводжують всю історію людської цивілізації, їх розвиток та існування розпочинаються з виникнення держави, якій для здійснення та виконання своїх функцій необхідні відповідні кошти [17].

У сучасних умовах господарювання більшість держав змушені шукати в податках шляхи вирішення економічних питань, використовуючи податкову політику як важіль впливу на негативні явища та процеси ринку [9]. Адже за допомогою регулювання рівня податкового тягаря держава може проводити політику розвитку окремих галузей, у тому числі сільського господарства. Таким чином, фіскальна

функція значною мірою виконує економічну функцію податків, що означає: податки істотно впливають на процес відтворення, стимулюючи / стримуючи його темпи, посилюючи / послаблюючи накопичення капіталу, розширюючи / звужуючи платоспроможний попит населення. Обидві функції знаходяться в тісному взаємозв'язку. При цьому, регулююча функція є похідною від економічної [1]. Суть її полягає у вартісному розподілі та перерозподілі доходів між соціальними верствами і групами, між сферами та галузями економіки. Нами розглянуто наведені зміни і визначені діючі ставки оподаткування, які наведені на рис. 1.



Рис. 1. Ключові ставки оподаткування в Україні у 2019 р.

Податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету [10], зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно (житлова нерухомість). Діючий Податковий кодекс більше не визначає періодичність та строки подання декларації з податку на прибуток, а також порядок сплати авансових внесків. Принципи побудови системи оподаткування в Україні визначаються ПКУ і наведені на рис. 2.



Рис. 2. Принципи оподаткування в Україні

Розглядаючи загальні принципи оподаткування [4] в Україні необхідно зазначити, що оподаткування в сільському господарстві – особлива сфера відносин

в цьому процесі, вона відображає взаємодію суб'єктів господарювання аграрного сектора та держави шляхом реалізації органами державної влади фіскальної функції та виконання регулюючого впливу на господарську діяльність сільськогосподарських підприємств. Йдеться про сферу соціальних, організаційних та економічних відносин, що виникають у суспільстві щодо встановлення частки доходів держави для перерозподілу їх через бюджет в інтересах усіх членів суспільства, в основі яких лежить певний регулюючий соціальний механізм.

У сільському господарстві регулююча функція проявляється через застосування податкових важелів, для сільськогосподарських підприємств, об'єкт оподаткування є площа сільськогосподарських угідь при розрахунку ЄП четвертої групи [14]. Пільгове оподаткування є одним із найдієвіших інструментів державної підтримки аграрного сектора [3]. Проте ефективність системи пільгового оподаткування час від часу ставиться під сумнів, а окремі елементи системи переглядаються з огляду на дефіцит державного бюджету і відносно високу прибутковість аграрного сектора.

Щодо складових спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських підприємств внесені певні зміни в Закон України від 24.12.2015 р. №909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.», який 1 січня 2016 р. набрав чинності. Для I та II груп ставки єдиного податку не зміняться, та відповідно складають 10% або 20% від мінімальної заробітної плати. З 2018 року норма щодо класифікації підприємство по розміру з'явилась у Законі України від 05.10.2017 р. №2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Введено поняття підприємства, що становить суспільний інтерес. Тобто і мікропідприємство може бути підприємством суспільного інтересу. Для зручності критерії та норми узагальнимо в табл. 1.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

Якщо підприємство з однієї категорії з показниками річної фінансової звітності протягом 2 років поспіль не відповідає наведеним критеріям, то воно переходить до іншої категорії. При цьому встановлено два зауваження:

1) новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності. Тобто у першому звітному періоді (яким вважається рік з дати початку створення підприємства до 31 грудня) нові підприємства вперше визначатимуть, до якої категорії вони належать, за результатами власної діяльності в такому році;

Класифікація підприємств в Україні

За Законом №2164-VIII	За ст. 55 ГКУ
Мікропідприємства	
Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів – до 350 тисяч євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро; середня кількість працівників – до 10 осіб.	Суб'єктами мікропідприємництва є юрособи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.
Малі підприємства	
Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро; середня кількість працівників – до 50 осіб.	Суб'єктами малого підприємництва є: юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.
Середні підприємства	
Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – до 250 осіб.	Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів середнього підприємництва.
Великі підприємства	
Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб.	Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

2) якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств. Отже, передбачено можливість автоматичного переходу з однієї категорії підприємств до іншої. Але такий перехід можливий протягом двох років – тобто, наприклад, якщо у одному році велике підприємство відповідає критеріям середнього, статус середнього підприємства воно отримає лише в наступному звітному році, і то якщо відповідатиме критеріям середнього підприємства за показниками фінансової звітності такого року.

За оновленим законом підприємства, які потрапили до групи великих, мають оприлюднити свою фінансову звітність до 1 червня року, що настає за звітним періодом. Це ж саме стосується й фінустанов, які належать мікропідприємств (але не є публічними акціонерними товариствами чи підприємствами, які становлять суспільний інтерес).

Для IV групи Розмір ставок податку з 1 га с/г угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування. У відсотках бази він становить: для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) розмір ставок податку з одного гектара буде встановлено на рівні 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) -0,57; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19; для земель водного фонду ставка залишиться на рівні 2,43; для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди – 6,33.

Також аграрні господарства сплачують із заробітної плати працівників податок з доходів фізичних осіб (ПДФО). У 2019 р. застосовуватиметься базова ставка 18% до усієї суми бази оподаткування, незалежно від її розміру. Крім цього, військовий збір залишається без змін і сплачуватиметься у такому ж самому порядку (1,5%). Базовий розмір податкової соціальної пільги зменшується до 50% розміру прожиткового мінімуму на 1 січня звітного податкового року. У 2019 р. це сума 960,50 грн. Попри очікування, гранична сума доходу, яка даватиме право на застосування податкової соціальної пільги, становитиме у 2019 р. 2690 гривень. З 1 січня 2019 року зріс розмір мінімальної зарплати (4173 грн.), а отже змінюється мінімальна та максимальна сума ЄСВ. Мінімальний страховий внесок з ЄСВ у 2019 році становить $4173 \times 22\% = 918,06$ грн. З 2018 року максимальна база нарахування ЄСВ дорівнює 15 розмірам мінімальної зарплати, з 01.01.2019 р. – це 62595 грн. Тож максимальний страховий внесок у 2019 році становить 13770,90 грн.

Зміна розміру мінімальної зарплати в 2019 році не запланована. Відповідно, як мінімальна, так і максимальна сума ЄСВ протягом усього 2019 року не змінюватиметься (табл. 2-4)

Основні показники сплати єдиного соціального внеску у 2019 р. в Україні

Категорія платника	Строк сплати	Мінімальний страховий внесок		Максимальний розмір ЄСВ(22% від максимальної бази нарахування ЄСВ), сплачується добровільно
		за місяць	за квартал	
ФОП, які обрали спрощену систему оподаткування (незалежно від обраної групи)	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня)	918,06 грн	2754,18 грн	13770,90 грн
ФОП, які обрали загальну систему оподаткування	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня). Остаточний розрахунок за календарний рік до 10 лютого наступного року	918,06 грн	2 754,18 грн	13770,90 грн
Особи, які провадять незалежну професійну діяльність	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня). Остаточний розрахунок за календарний рік до 1 травня року наступного за звітним	918,06 грн	2 754,18 грн	13770,90 грн
Члени фермерського господарства	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня)	918,06 грн	2 754,18 грн	13770,90 грн

Хто не сплачуватиме з ФОПів та фермерів ЄСВ у 2019 році

Категорія платника	Пільга зі сплати ЄСВ
ФОП, які обрали спрощену систему оподаткування	Звільняються від сплати ЄСВ за себе, якщо вони отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого ст. 26 Закону про пенсійне страхування, та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу.
ФОП, які обрали загальну систему оподаткування	
Члени фермерського господарства	

Розміри ЄСВ, які нараховуються залежно від видів доходів

Вид доходів	Ставка ЄСВ
Фонд оплати праці (п. 2 Інструкції №5) найманих працівників, у т. ч. іноземців	Роботодавці нараховують та сплачують ЄСВ за ставкою 22%
Винагороди фізособам за цивільно-правовими договорами, крім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-СПД	Підприємства та фізособи-підприємці нараховують і сплачують 22% на суму винагороди
Допомога з ТВП (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби, допомога по вагітності та пологах за рахунок коштів ФСС)	Роботодавці нараховують і сплачують 22% на суму допомоги
Заробітна плата і лікарняні працівників-інвалідів	З 2019 року всі роботодавці нараховують і сплачують 8,41% на фонд оплати праці

Термін подання звітності з ЄСВ ФОП (форма №Д5), у тому числі тими, які обрали спрощену систему оподаткування, самі за себе один раз на рік до 10 лютого року, наступного за звітним періодом. Звітним періодом є календарний рік. Звіт подається за формою № Д5 згідно з додатком 5 до Порядку № 435 із зазначенням типу форми «початкова». Відповідно до п. 7 част. 11 ст. 25 Закону України від 08.07.2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» зі змінами та доповненнями за неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності, передбаченої Законом № 2464, органом ДФС здійснюється накладення штрафу в розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 грн.) за кожне таке неподання, несвоєчасне подання або подання не за встановленою формою.

Ті самі дії, вчинені платником ЄСВ, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1 020 грн) за кожне таке

неподання, несвоєчасне подання або подання не за встановленою формою звітності, передбаченої цим Законом.

Згідно з част. 1 ст. 1651 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х зі змінами та доповненнями неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо ЄСВ – тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, ФОП або особу, яка забезпечує себе роботою самостійно, від 30 до 40 НМДГ (510 – 680 грн). Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне із правопорушень, зазначених у част. 1 цієї статті, – тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, ФОП або особу, яка забезпечує себе роботою самостійно, від 40 до 50 НМДГ (680 – 850 грн).

У разі виявлення помилки у Звіті щодо сум нарахованого єдиного внеску до закінчення терміну подання цього Звіту страхувальник повторно формує та подає Звіт у повному обсязі до контролюючого органу за місцем обліку (п. 1 розділу V Порядку №435). Чинним вважається останній електронний або паперовий звіт, поданий страхувальником до закінчення термінів подання звітності, визначених Порядком №435, який пройшов усі контролю при завантаженні до Реєстру страхувальників та до Реєстру застрахованих осіб.

Якщо страхувальником до закінчення терміну подання Звіту подаються лише окремі таблиці за поточний звітний період Звіту із зазначенням типу форми «скасовуюча», «додаткова», цей Звіт не вважається Звітом і вважається таким, що не подавався. Сільськогосподарські підприємства на балансі мають окремі об'єкти нерухомого майна, які також мають особливості оподаткування. Об'єктами оподаткування нерухомості в Україні є як житлова так і нежитлова нерухомість, тоді як об'єктом оподаткування у розвинених країнах виступають усі види нерухомості, серед яких житлова, комерційна, виробнича, земельна, промислова тощо (рис. 3).

В зарубіжних країнах об'єктом оподаткування можуть бути земля, будівля, споруда; податок сплачується власником нерухомості; при визначенні податкової бази об'єктів нерухомості, в залежності від країни, можуть використовуватися ринкова вартість, кадастрова вартість, у залежності від мети оподаткування з використанням законодавчо встановленої методології на визначений термін [8]. Оподатковується як житлова нерухомість (квартира, будинок) так і нежитлова нерухомість, в тому числі й господарські будівлі (сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, тощо). Перелік об'єктів нерухомості, що підлягають оподаткуванню наведено в табл. 5.

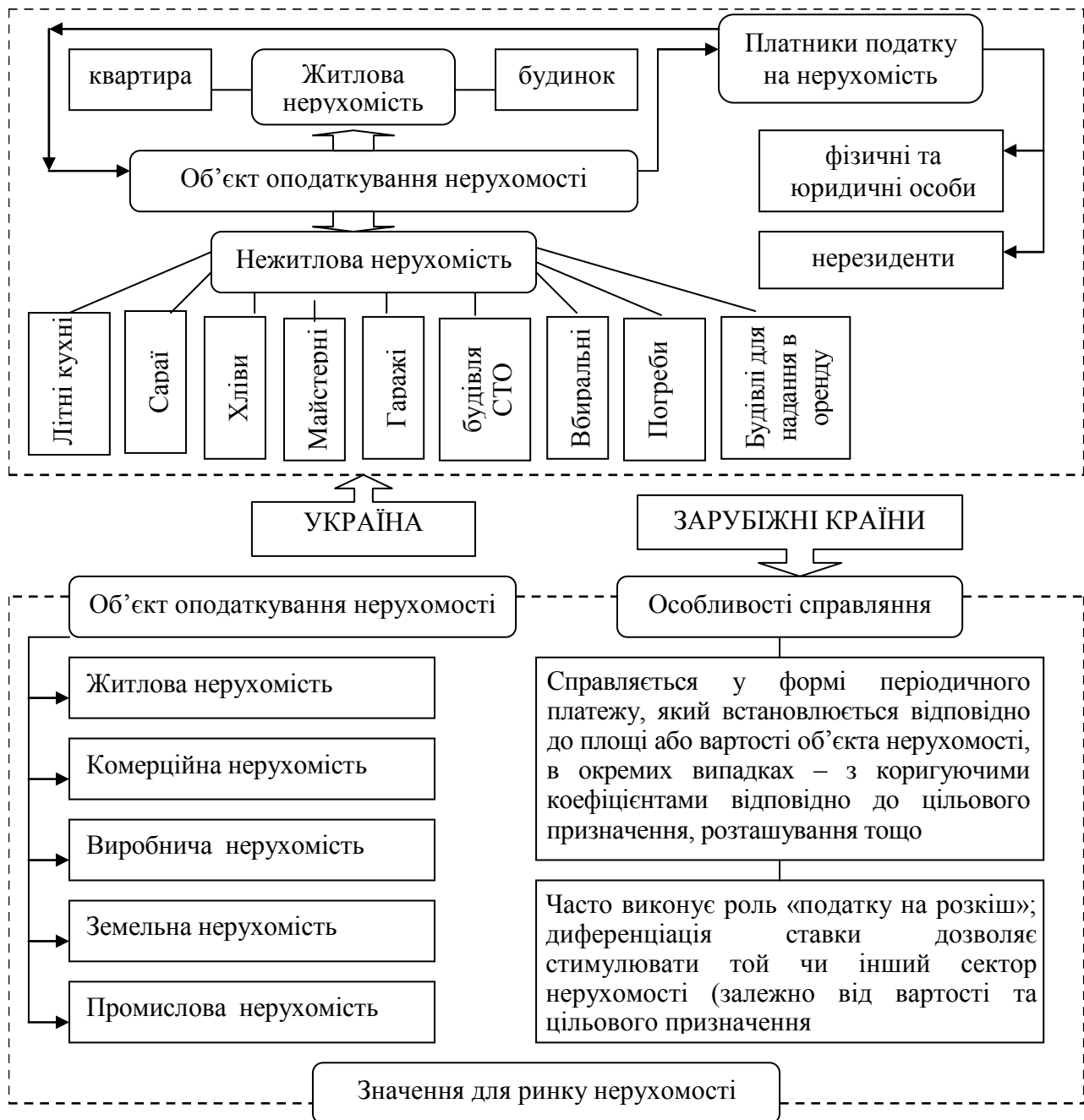


Рис. 3. Об'єкт оподаткування нерухомості в Україні та платники податків

Таблиця 5

Перелік об'єктів нерухомості, що підлягають оподаткуванню в Україні

№ п/п	Об'єкти нерухомості, що підлягають оподаткуванню
	Житлова нерухомість
1.	Житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання. Розрізняють житлові будинки садибного типу (ЖБСТ) та квартирної типу різної поверховості. ЖБСТ – розташовані на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень

2.	Прибудова до житлового будинку – частина будинку, яка розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну
3.	Квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання
4.	Котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою
5.	Кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів
6.	Садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків
7.	Дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку
Нежитлова нерухомість	
1.	Будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку.
2.	Будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей.
3.	Будівлі торговельні – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування.
4.	Гаражі – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки.
5.	Будівлі промислові та склади.
6.	Будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки).
7.	Господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо.

Джерело: згруповано автором за даними [6]

Наприклад, якщо у фізичної особи у власності є будинок та гараж із сараєм, податок сплачується з усіх об'єктів: з будинку – за ставкою, встановленою місцевою радою для житлової нерухомості; з гаражу та сараю – за ставкою для нежитлової нерухомості. В Україні не є об'єктами оподаткування об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках; будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств; будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у аграрній діяльності; будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг та інші об'єкти нерухомості [6]. Базою оподаткування податком на

нерухомість в Україні є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. Ставки встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад (табл. 6).

Таблиця 6

Платники податку, база нарахування, об'єкт оподаткування

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266 ПКУ) можуть бути фізособи, юрособи, в т.ч. нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості		
об'єкт оподаткування	Платники податку	База нарахування
об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб	кожна з осіб за належну їй частку	загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток*
об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі	одна з осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом	
об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі	кожна з осіб за належну їй частку	
* База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в т.ч. їх часток, які перебувають у власності фізосіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами держреєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника, зокрема документів на право власності. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в т.ч. їх часток, що перебувають у власності юросіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на об'єкт.		

Ставка податку (згідно з п. 266.5 ПКУ) на поточний рік встановлюються рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад. Згідно з внесеними Законом №1791-VIII змінами ставка встановлюється у розмірі, що не перевищує 1,5% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня за 1 кв. метр бази оподаткування. Окрім того, власники житлової нерухомості, загальна площа якої перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), платитимуть додатково 25 тис. грн у рік за кожен із вказаних об'єктів житлової нерухомості (його частку).

Порядок обчислення суми податку (згідно з п. 266.7 ПКУ) з об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізосіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості у такому порядку:

а) за наявності у власності платника одного об'єкта житлової нерухомості, в т.ч. його частки, податок обчислюється, виходячи з бази оподаткування, зменшеної відповідно до підпунктів «а» або «б» пп. 266.4.1 ПКУ, та відповідної ставки податку;

б) за наявності у власності платника податку більше одного об'єкта житлової нерухомості одного типу, в т.ч. їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до пп. «а» або «б» підпункту 266.4.1 ПКУ, та відповідної ставки податку;

в) за наявності у власності платника об'єктів житлової нерухомості різних видів, у т.ч. їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до підпункту «в» пп. 266.4.1 ПКУ, та відповідної ставки податку;

г) сума податку, обчислена з урахуванням пп. «б» і «в» цього підпункту, розподіляється контролюючим органом пропорційно до питомої ваги загальної площі кожного з об'єктів житлової нерухомості;

г) за наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку, розрахована відповідно до підпунктів «а»-«г» цього підпункту, збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізосіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості виходячи із загальної площі кожного з об'єктів нежитлової нерухомості та відповідної ставки податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку, обчисленого згідно з пп. 266.7.1 ПКУ, та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, надсилаються (вручаються) платнику контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком). Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Контролюючі органи за місцем проживання (реєстрації) платників в десятиденний строк інформують відповідні контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості про надіслані (вручені) платнику податку податкові повідомлення-рішення про сплату податку у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізособам – нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності таких нерезидентів.

Платники мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем проживання (реєстрації) для проведення звірки даних щодо:

- об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності платника податку;
- розміру загальної площі об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку;
- права на користування пільгою із сплати податку;
- розміру ставки податку;
- нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів, зокрема документів на право власності, контролюючий орган за місцем проживання (реєстрації) платника проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані щокварталу у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем розташування такого об'єкта нерухомого майна станом на перше число відповідного кварталу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року. Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується: фізособами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення; юрособами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Пільги із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у 2019 р. узагальнено в табл. 7. Податок на нерухомість фізичних осіб обчислюється Державною фіскальною службою України на підставі Державного реєстру речових прав на нерухоме майно [19].

Тоді яке податок на нерухомість юридичних осіб обчислюється юридичними особами самостійно виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів на право власності об'єкта.

В аграрних підприємствах потрібно вести окремий облік для потреб оподаткування, який слід розуміти як складову єдиної системи бухгалтерського обліку, що забезпечує відображення відносин розподілу у формі податків, підготовку, групування, узагальнення та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку та своєчасної сплати до бюджету податків (зборів та інших платежів, справляння яких передбачено податковим законодавством) та з метою складання і подання податкової звітності [5].

Так нами визначена особливість об'єкта оподаткування ЄП четвертої групи, яка полягає в тому, що необхідно забезпечити на підприємстві облік земельних угідь, які перебувають у власності, та тих земельних ділянок, які взяті або здані в оренду.

Пільги із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у 2019 р. в Україні

Пільги із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки		
База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в т.ч. їх часток, що перебувають у власності фізособи – платника податку, зменшується (п. 266.4.1 ПКУ)	для квартири/квартир незалежно від їх кількості	на 60 кв. м*
	для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості	на 120 кв. м*
	для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток),	на 180 кв. м*
Пільги з податку, передбачені пп. 266.4.1 та 266.4.2 ПКУ, для фіз осіб не застосовуються (пп. 266.4.3 ПКУ)	на об'єкт/об'єкти оподаткування, якщо їх площа перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі, встановленої пп. 266.4.1 ПКУ **	
	на об'єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності)**	
<p>* Зменшення надається 1 раз за базовий податковий (звітний) період (рік).</p> <p>** Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статути (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями). Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, для фізосіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів. Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування.</p>		

Крім того, оподаткування нерухомості за міжнародним досвідом є вагомим елементом фіскальної консолідації у площині наповнення бюджетів всіх рівнів. Виокремлення конкретних позитивних елементів впровадження податку на нерухомість країн Центрально-Східної Європи варто виокремити досвід Болгарії. В даній країні податок на нерухоме майно є найнижчим у Європі. Оскільки в Україні здійснюються процеси інтеграції в економічно співтовариство необхідно врахувати

досвід всіх розвинених країн і застосовувати комбіновану методику з урахуванням напрацювань ряду країн.

Варіативність обліку податку на нежитлову нерухомість закріплена вимогами Податкового кодексу України за трьома підходами:

1) як коригування фінансового результату на витрати з податку на нежитлову нерухомість;

2) як частини податку на прибуток;

3) як податкова пільга шляхом зменшення податку на прибуток. Отже, слід сподіватися, що по закінченні поточного року це надасть очікуваний економічний результат.

Аналізуючи досвід іноземних країн, варто зазначити, що суб'єкти незалежної професійної діяльності оподатковуються загалом нижчими розмірами податків, ніж в Україні, що спричинено негнучкою та неефективною системою оподаткування в умовах сучасного стану національної економіки в Україні. Це зумовлюється відповідним економічним розвитком та розмірами доходів таких осіб. Також у багатьох країнах збільшився неоподатковуваний мінімум доходів громадян, що сприяло економічному зростанню.

Отже, ми пропонуємо врахувати досвід інших країн із врахуванням економічних реалій нашої держави для удосконалення правового механізму справляння податків на доходи від незалежної професійної діяльності, а саме: запровадити науково обґрунтовану базу оподаткування, збільшити кількість ставок за прогресивною шкалою оподаткування, збільшити кількість пільг, а також врахувати специфічні умови національної економіки, трудові і соціальні традиції та ввести диференційовану систему оподаткування в залежності від соціального статусу особи.

Держстат запровадив роботу нового сервісу для електронного звітування – безкоштовне програмне забезпечення «Кабінет респондента». Доступ до «Кабінету респондента» відкрито з 01.02.2019 за посиланням: <https://statzvit.ukrstat.gov.ua/>. У «Кабінеті респондента» можна в онлайн-режимі звітувати за формами державної статистичної звітності. До переліку статистичної звітності наразі включено 65 форм. Для реєстрації та роботи в «Кабінеті респондента» необхідно мати електронний підпис із двома сертифікатами: для підписання та шифрування.

У зв'язку з появою нових об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з оподаткуванням підприємства, та користувачів інформації про них гостро постало питання взаємозв'язку податкових розрахунків і звітності із бухгалтерськими обліком. Виходячи з цього окремими фахівцями ставиться питання про виділення податкової інформації та притаманних їй методів обробки даних в окрему підсистему бухгалтерського обліку – так званий “податковий облік”. В науковій літературі відсутність об'єктивних підстав для такої диференціації на сучасному етапі як з точки зору теорії обліку, так і з позиції нормативного трактування і практичного втілення, на доказ чого наводяться наступні аргументи:

– у жодному нормативному документі не подається чіткого визначення терміна “податковий облік”;

– на відміну від бухгалтерського обліку, облік оподаткування щодо податку на прибуток та податку на додану вартість не є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання, а саме у випадку сплати єдиного податку;

– обмеженість методичного інструментарію обліку оподаткування не дозволяє виділити його в окрему підсистему. З метою відображення в обліку податкових взаємовідносин підприємства застосовуються такі елементи методу як рахунки і подвійний запис. Поза системою бухгалтерського обліку інформація узагальнюється шляхом лінійних записів з використанням податкової документації та звітності, що проілюстровано на рис. 4.

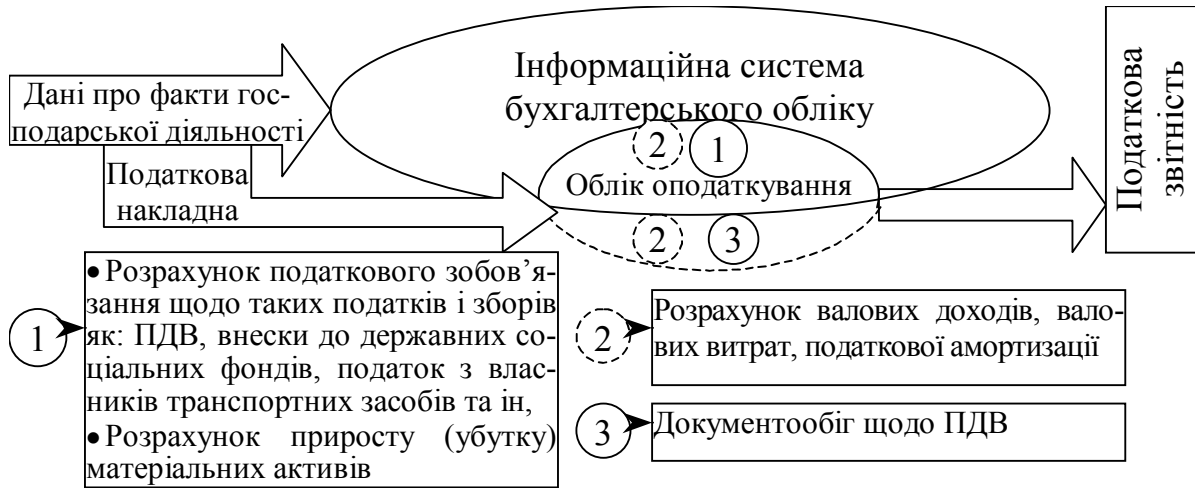


Рис. 4. Облік оподаткування в інформаційній системі бухгалтерського обліку

Облік оподаткування є складовою частиною інформаційної системи бухгалтерського обліку і виноситься за межі останнього лише епізодично – документація з ПДВ та визначення прибутку до оподаткування.

В силу вимог Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” єдиною базою для складання всіх видів звітності є бухгалтерський облік. Особливість формування податкової звітності полягає у застосуванні трансформації облікової інформації за допомогою податкових розрахунків, що зображено на рис. 5.



Рис. 5. Формування фінансової і податкової звітності

Вказаний процес здійснюється у формі вибірки, податкових методів розрахунку амортизації, арифметичних операцій і стосується не лише податку на прибуток, але й інших податків (зборів), які не здійснюють розрахунок податкового зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку.

Ефективність організації і здійснення податкових розрахунків на підприємстві знаходиться у прямій залежності від рівня організації і досконалості методики внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків, який спрямований на попередження (профілактику) порушень нормативно-правових актів чи зловживань. Одним із найбільш актуальних завдань такого контролю є побудова і втілення податкової стратегії підприємства, що визначена обліковою політикою. Вона передбачає розробку податкової політики підприємства, податкове планування, а також аналіз результатів його впровадження, й спрямована на мінімізацію сум, належних до сплати у бюджет та позабюджетних фондів.

Нами наведена детальна інформація по функціонуванню Електронного кабінету платника cabinet.sfs.gov.ua. Державною фіскальною службою (ДФС) модернізовано електронний сервіс «Електронний кабінет платника», який розпочав роботу в тестовому режимі з лютого 2016 року. Знайти Електронний кабінет платника можна за адресою cabinet.sfs.gov.ua, а також на офіційному веб-порталі ДФС [1]. Нами визначені переваги Електронного кабінету платника: працює за допомогою персональних комп'ютерів та смарт-пристроїв; вхід до особистого кабінету за наявності ЕЦП (електронна цифрової підпис) будь-якого АЦСК.; працює безкоштовно; працює цілодобово (у т.ч. святкові та вихідні дні); отримання інформації в режимі он-лайн; економія часу. Не потрібно відвідувати Центр обслуговування платників, працює без встановлення програмного забезпечення, неможливий доступ до відкритої інформації без ЕЦП (табл. 8).

Ініціативи щодо подальшого розвитку та удосконалення:

1. Подання заяв на видачу ліцензій; реєстр заяв на відшкодування ПДВ.
2. Видача всіх довідок, витягів в електронному вигляді.
3. Формування та направлення електронних звернень громадян.
4. Запис на особистий прийом.
5. Створення функціоналу для обміну інформацією з ЦОВВ, правоохоронними органами.
6. Впровадження митної складової.

Відтепер модернізований сервіс включає дві функціональні частини: відкрита (загальнодоступна); приватна (особистий кабінет). Користуватися функціоналом відкритої частини можна без ідентифікації особи (без використання електронного цифрового підпису).

Через відкриту частину платник має можливість: скористатися інформацією з реєстрів, що є загальнодоступними (дані про взяття на облік платників; дані реєстру платників ПДВ; дані реєстру страхувальників; дані реєстру платників єдиного податку; інформація про РРО; інформація про книги РРО); отримати інформацію про граничні терміни сплати податків, зборів, обов'язкових платежів та подання звітності (податковий календар); отримати контакти та адреси діючих центрів обслуговування платників (ЦОП); ознайомитись з новинами Державної фіскальної служби України; скористатися іншою корисною інформацією.

Можливості Електронного кабінету платника

Варіанти	Характеристика
1. Можливості Електронного кабінету платника	
Подання заяв, записів для отримання інформації	Отримання відомостей про отриманні доходи та утриманні податки
Декларація про майновий стан	Створенні та направлення Декларації в електронному вигляді
Листування з ДФС	Направлення листів в електронному вигляді до органів ДФС та отримання відповідей
Система обліку публічної інформації	Доступ до публічної інформації
Стан розрахунків з бюджетом	Сплата податків, зборів, платежів
	Перегляд даних щодо розрахунків з бюджетом
Заплановано реалізацію нових можливостей внесення змін в ДРФО	Запис на особистий прийом
2. Можливості Електронного кабінету платника ПДВ	
Подання заяв, запитів для отримання інформації	Подання реєстраційної заяви платника ПДВ
	Запит про отримання витягу з реєстру платників ПДВ
	Запит щодо отримання інформації з реєстру платників ПДВ
Дані реєстру платників ПДВ	Перегляд та друк даних реєстру платників ПДВ
Стан розрахунків з бюджетом	Перегляд даних щодо розрахунків з бюджетом по ПДВ
Реєстрація податкових накладних	Формування та направлення податкових накладних/розрахунків коригувань
	Завантаження та друк квитанції про реєстрацію в ЄРПН податкової накладної/розрахунок коригування
Система електронного адміністрування ПДВ	Перегляд проведених операцій в системі електронного адміністрування
	Отримання інформації про рух коштів на електронному рахунку
Звітність	Направлення податкової декларації з податку на додану вартість
Листування з ДФС	Направлення листів до органів ДФС та отримання відповідей
3. Можливості Електронного кабінету платника Єдиного податку (4 група) (для 1,3 мільйона платників єдиного податку)	
Реєстр платників єдиного податку	Перегляд та друк реєстру платників єдиного податку
Звітність	Направлення податкової декларації платника єдиного податку
Стан розрахунків з бюджетом	Перегляд даних щодо розрахунків з бюджетом
Листування з ДФС	Направлення листів в електронному вигляді до органів ДФС та отримання відповідей

Робота з електронним сервісом у приватній частині здійснюється з використанням електронного цифрового підпису (ЕЦП).

У приватній частині після ідентифікації особи надається можливість:

– скористатися індивідуальним податковим календарем; переглянути та перевірити свої облікові дані; створити запит для отримання інформації;

– подати реєстраційну заяву платника податку на додану вартість, заяву про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, заяву про видачу довідки про відсутність заборгованості з податків і зборів; направити листа до органу ДФС;

– переглянути стан розрахунків з бюджетом; зареєструвати податкові накладні у Єдиному реєстрі податкових накладних; скористатися сервісами системи «Електронного адміністрування ПДВ» (для платників ПДВ) [2].

Фізичним особам після ідентифікації також надано можливість за допомогою платіжної системи сплатити податки, збори, платежі (особистий кабінет – «Стан розрахунків з бюджетом»). Наразі ДФС активно працює над вдосконаленням роботи нового сервісу через розширення спектру послуг, які надаються через кабінет.

Список використаних джерел до п.1.9.

1. Системи оподаткування нерухомості в європейських країнах / «Аратта-Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://aratta-ukraine.com/text_ua.php?id=3324
2. Зима О. Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О. Г.Зима, І. С.Єршова // Бізнесінформ, 2012. –№ 6. – С. 160.
3. Лист Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. N 31-11410-08-16/26592[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/6227-26592.html>
4. Лисканич Х. Зміни до Податкового кодексу України. Або податкова реформа без реформ / Х. Лисканич [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.bc-club.org.ua/news/items/zmini-do-podatkovogo-kodeksu-ukrajini-abo-podatкова-reforma-bez-reform.html>
5. Луцик А. І. Податок на нерухомість – тест на демократичність / А.І. Луцик, В. І. Дмитрів // Інноваційна політика. – 2009. – №3. – С. 130–135.
6. Майстренко О. Податок на нерухоме майно як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів / О. Майстеренко// Право України, 2009. – № 10. – С. 119.
7. Мелько Ю. Податок на нерухомість в Україні: перспективи впровадження / Ю. Мелько // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.city-institute.org/index.php?option=com_content&view=article&catid=&id=94%3A2010-07-28-13-53-18&Itemid=169
8. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України / Світовий досвід оподаткування (досвід розвитку та модернізації податкових служб країн світу) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/bulgaria/>

9. Податковий Кодекс України: Затверджений Верховною радою України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Податкова система: навч. посіб. Для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І.О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.] / за ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009.– С. 188
11. Податкова реформа: основні зміни, які вступили в дію з 1 січня 2016 року [Електр.ресурс] – Режим доступу: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/231988.html>
12. Податкова система України є однією з найгірших у світі – експерти // Українська правда [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/inozmi/svoboda/2014/01/16/7009754/>
13. Податковий облік : [підручник] / Панасик В. М., Ковальчук С. К., Бобрівець С. В. – Тернопіль : Карт – блонд, 2009. – 352 с.
14. Про особливості справляння податку на нерухомість у 2016 році / [Електронний ресурс] – – Режим доступу: <http://ostrozcarda.gov.ua/2016/02/17/pro-osoblyvosti-spravlyannya-podatku-na-neruhomist-u-2016-rotsi/>
15. Терентьева О. К. Зарубіжний досвід державного регулювання земельного оподаткування / О.К. Терентьева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lib.uabs.edu.ua/library/P_Visnik/Numbers/2_7_2012/07_02_08.pdf.
16. Ульянова Н. ПДВ-2016: нововведення у сплаті / Н. Ульянова // РБК – Україна [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.rbc.ua/ukr/opinion/nds-2016-novshestva-update-administririvani-1453898874.html>
17. Які податки українцям доведеться платити у 2016 році / Українська правда // [Електр.ресурс]-Режим доступу:<http://www.epravda.com.ua/publications/2016/01/11/575819/>
18. The telegraph [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.telegraph.co.uk/news/politics/10431722/Britons-pay-the-highest-property-taxes-in-the-developed-world.html>.

1.10. Теоретичні та методичні основи організації обліку грошових коштів

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 “ Звіт про рух грошових коштів” під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках у банку, а також депозити до запитання. Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів [1].

Валюта України – це грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет та в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти, що знаходяться на рахунках, або вносяться у вигляді внесків до банківських та інших кредитно-фінансових установ на території України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені у валюті України. Нормальну виробничу діяльність кожне підприємство може здійснювати лише при наявності постійних зв'язків з іншими підприємствами з допомогою грошових коштів. Грошові кошти є найбільш

ліквідними активами підприємства, які можна використовувати для сплати заборгованості та купівлі нових активів. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки [1].

Іноземна валюта – це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти в грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або монетарних металах.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація таких необоротних активів, а також таких фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства [8].

Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів. Згідно із ст.24 Закону України” Про підприємство” розрахунки підприємств по своїх зобов’язаннях проводяться в безготівковому та готівковому порядку через установи банків відповідно до правил здійснення розрахункових та касових операцій, затверджених Національним банком України.

Більша частина розрахунків по виконанню зобов’язань здійснюється через установи банків безготівковим шляхом. Розрахунки готівкою між підприємствами, організаціями і установами дозволяється проводити лише тоді, коли суми окремих платежів менші від сум, встановлених банками для безготівкових розрахунків [2].

Основними завданнями організації обліку грошових коштів є:

1) належний порядок приймання і видачі готівки, оформлення касових документів;

2) зберігання грошей і ведення касової книги;

3) здійснення контролю за дотриманням касової дисципліни, в тому числі за витрачанням отриманих в установах банку грошових коштів відповідно до цільового призначення;

4) своєчасне і правильне оформлення документів і відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з руху грошових коштів;

5) проведення інвентаризації грошових коштів та відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

6) дотримання стандарту бухгалтерського обліку №4 “Звіт про рух грошових коштів” та надання користувачам фінансової повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах [4].

В Україні прийняті законодавчі акти, якими регулюються грошові розрахунки, визначається порядок їх проведення і система контролю за їх здійсненням. Важливою умовою успішного створення раціональної методології бухгалтерського обліку, яка б відповідала національним інтересам держави, є врахування національних умов господарювання, чинників його досягнення у минулому, змін в економічному і соціальному житті, глибоке визначення зарубіжного досвіду і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих у розвинутих країнах з ринковою економікою [5].

Виходячи із зазначених обставин слід вважати, що суб'єктами реформ у системі бухгалтерського обліку є: держава, яка повинна забезпечити умови для розвитку ринково-орієнтованої економіки на макроекономічному рівні; новий клас власників, який прагне створення для себе необхідних умов на мікрорівні для ефективного здійснення підприємницької діяльності; наукові та практичні працівники в галузі бухгалтерського обліку, які узагальнюють прогресивні розробки вітчизняної та зарубіжної практики, розробляють на цій основі прогресивні методи бухгалтерського обліку і втілюють їх у виробництво.

На сучасному етапі вже визначилося коло користувачів бухгалтерської інформації але не досить чітко визначилися пріоритети, значущість та обсяг бухгалтерської інформації, який має бути наданий тому чи іншому користувачеві. Орган управління галуззю сільського господарства та його органи на місцях (обласні та районні управління сільського господарства) претендують на володіння повним обсягом відповідної інформації; акціонери та члени сільськогосподарських підприємств – на всю фінансову інформацію; комерційні партнери – на інформацію щодо платоспроможності господарства; кредитори – на інформацію щодо платоспроможності та ефективності; податкові служби – на всю фінансову інформацію; статистичні органи – на інформацію про підприємницьку діяльність [2].

В цьому зв'язку особливого значення набувають теоретичні дослідження побудови системи обліку підприємницької діяльності за різних форм власності і різних форм господарювання, на базі чого повинні розроблятися прикладні питання бухгалтерського обліку та контролю.

Проблеми бухгалтерського обліку підприємницької діяльності за різних форм власності та різних форм господарювання вивчені недостатньо, хоча їм приділяється багато уваги в економічній літературі і повсякденній роботі міністерств і відомств нашої держави [7].

Дослідження різних аспектів бухгалтерського обліку присвячені роботи визначних вітчизняних економістів, в цих роботах питання грошових коштів висвітлюється під різними кутами зору.

Так Партин Г.О. в своїх дослідженнях визначає, що за характером участі в господарському обороті і швидкістю їх обігу господарські засоби підприємства поділяють на обігові й необігові (необоротні). Обігові засоби (кошти) – це сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і котрі повністю споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу. В практиці бухгалтерського обліку до них належать майнові цінності всіх видів із терміном використання до року. За нотатками автора [3], обігові кошти поділяють на нормовані (виробничі) запаси, паливо, незавершене виробництво та ненормовані (дебіторська заборгованість). За ступенем ліквідності

господарські засоби поділяються на ліквідні і неліквідні. Ліквідні активи – це група засобів підприємства, які можуть скоро бути конвертованими у грошову форму без суттєвих втрат своєї поточної балансової вартості для своєчасного забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями (грошові активи в різних формах; короткострокові фінансові вкладення; короткострокова дебіторська заборгованість; запаси готової продукції).

Господарські активи (засоби) в обіговій сфері складаються із предметів для реалізації, коштів, коштів у розрахунках (дебіторська заборгованість і активи, що обслуговують обіг). До предметів обігу належить готова продукція, вироблена на конкретному підприємстві і призначена для реалізації. Вона може зберігатися на складах підприємств або бути відвантажена покупцям. Кошти (гроші) підприємств, організацій і установ зберігають на поточних рахунках установ банку. До засобів, що обслуговують обіг, належать будівлі, обладнання, інвентар та інші засоби, які використовуються в цій сфері [6].

Голов С.Ф. в праці „Управленческий учет” проводить аналіз грошових потоків для прийняття довгострокових рішень. Виділяє головні принципи і стадії інвестиційних проектів, дає визначення бюджетних капітальних вкладень. При обігу проектів капітальних вкладень важливою передумовою являється проведення інвестицій за рахунок вигід, отриманих від використання. Автор поділяє методи оцінки проектів капітальних вкладень на дві групи:

1. Методи дисконтування грошових коштів.
2. Методи, які ігнорують вартість грошей з урахуванням часу.

Методи дисконтування – це методи, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу для оцінки проектів капітальних вкладень [3].

Грошові (вартісні) вимірники (гривні, копійки) є універсальними. Так відзначає Н.М. Ткаченко у праці „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України”. За допомогою вимірника узагальнюються всі господарські операції й явища, що раніше виражалися в натуральних і трудових вимірниках. Грошові кошти та їх еквіваленти поділяються на:

- грошові кошти у національній валюті;
- грошові кошти у іноземній валюті;
- інші оборотні активи [4].

Автори Глен А. Велш і Деніел Г. Шорт у книзі „Основи фінансового обліку” [5] визначають грошові кошти як гроші та будь-які документи, які приймаються банками до вкладу та негайно відносяться на рахунок вкладника. До останніх належать такі кошти як розрахункові чеки, грошові перекази та банківські векселі. Грошові кошти не включають до себе такі облікові позиції як векселі отримані та поштові марки (попередньо оплачені витрати). Грошові кошти поділяють на три позиції:

- касова готівка;
- кошти на банківському рахунку;
- інші кошти, які відповідають визначенню грошових коштів.

Бутинець Франц Францович у своїх виданнях [2] вказує на те, що до групи позикових коштів відносяться позики, отриманні в борг від юридичних і фізичних осіб для різних потреб з обов'язковим поверненням. Одержання позик оформлюється договором між позичальником і позикодавцем, чи векседавцем.

Вексель – це цінний папір, що засвідчує безумовне зобов'язання сплатити до настання строку вказану в ньому суму векселедержателю. До позикових джерел формування господарських засобів також відноситься кредиторська заборгованість, що впливає з його розрахункових відносин з іншими підприємствами. Поточні активи господарства (оборотні засоби) включають виробничі запаси, а також кошти і розрахунки. Дебіторська заборгованість – це заборгованість інших підприємств чи окремих осіб по платежам даному підприємству.

У книзі „Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах Бутинець Ф.Ф. і Горецька Л.Л. пишуть, що грошові кошти та їх еквіваленти у всіх країнах складають основну частину ліквідних активів підприємства [4].

В науковій роботі „Організація бухгалтерського обліку” [2] Франц Францович і О.В. Олійник важливу увагу приділяють правильній організації грошового обігу і обліку грошових коштів, що є необхідним для ефективної роботи підприємства, забезпечення його інформацією, необхідною для прийняття рішення як зовнішніми так і внутрішніми користувачами.

В дослідженнях Бутинця Т.А. зазначено, що грошовими документами вважаються документи, які знаходяться в касі підприємства; оплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів і будинків відпочинку, поштові марки, проїзні квитки, трудові книжки і вкладені книжки до них, квитанції подорожніх листів автотранспорту, бланки довіреностей... грошові кошти здані до банку або інкасатору, але не зараховані на поточний рахунок (до 24-ої години наступного дня), є грошовими документами в дорозі. За визначенням автора процес господарювання – це динамічний процес. Засоби підприємства та їх джерела знаходяться у постійному русі, вони постійно змінюються в результаті різних господарських фактів. Грошові активи – сукупна сума грошових коштів підприємства, які знаходяться в його розпорядженні на певну дату та представляють собою його активи у вигляді готових засобів платежу.

Огійчук М.Ф. дає такі визначення:

Грошові кошти – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація таких необоротних активів, а також таких фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства [2]. Грошові кошти є найбільш ліквідними активами. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 „Звіт про рух грошових коштів” під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках у банках та

депозити до запитання. Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів [1].

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу. Каса підприємства відповідно П(С)БО 4 – приміщення або місце, що призначено для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей та касових документів. Усі надходження і видача готівки в національній валюті підприємства у касовій книзі (типова форма КО – 4, затверджена наказом Міністерства). У касі підприємства можуть зберігатися не тільки грошові кошти, але й цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності.

Для здійснення безготівкових розрахунків господарство повинне відкрити рахунок у банку, згідно ч.3 ст.24 Закону „Про підприємства в Україні”. Підприємство має право відкривати розрахункові (поточні) та інші рахунки для зберігання грошових коштів, здійснення всіх видів операцій у будь-яких банках України та інших держав на свій вибір і за згодою цих банків в порядку, встановленому Національним банком України [1].

Згідно до Інструкції №3 „Про відкриття банками рахунків в національній і іноземній валюті” клієнтам банків, крім поточних, можуть бути відкриті депозитні (вкладні), кредитні рахунки в національній та іноземній валюті, а також бюджетні рахунки в національній валюті України.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, а також їх відокремленим підрозділам для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України. Депозитні рахунки відкриваються підприємствам та їх відокремленим підрозділам на підставі депозитного договору між власником рахунку і установою банку на визначений у договорі термін. Кредитні рахунки відкриваються на договірній основі як юридичним, так і фізичним особам у будь-якій установі банку, яка має право видавати кредити і призначена для обліку кредитів, наданих шляхом оплати розрахункових документів або перерахування на поточний рахунок клієнту у відповідності з умовами кредитної угоди.

Бюджетні рахунки відкриваються підприємствам (їх відокремленим підрозділам), яким виділяються кошти за рахунок державного чи місцевого бюджету для цільового використання.

При складанні Звіту про рух коштів під терміном «грошові кошти» розуміються як гроші в касі підприємства і на його рахунках у банках, так і грошові еквіваленти. Звіт про рух коштів відображає надходження і вибуття коштів у розрізі поточної, інвестиційної і фінансової діяльності. Грошові еквіваленти були визначені Радою з бухгалтерських стандартів як короткострокові високоліквідні інвестиції, представлені цінними паперами [4].

Звіт про рух коштів визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку, що був виданий у 1992 році і вступив у дію з 1 січня 1994 року. Звіт про рух коштів показує вплив поточної, інвестиційної і фінансової діяльності компанії на стан її коштів за визначений звітний період і дозволяє пояснити зміни коштів за цей період.

Основною метою Звіту про рух коштів є надання інформації про надходження і вибуття коштів компанії протягом звітного періоду. Адміністрації необхідний цей звіт для аналізу та своєчасного реагування на зміни у фінансовому стані підприємства, щоб визначити чи буде у підприємства досить наявних коштів для

погашення короткострокової кредиторської заборгованості, для того, щоб вирішити питання про збільшення чи зменшення розміру сплачуваних дивідендів, для планування інвестиційної і фінансової політики фірми та ін.

У підсумку виводять суму стану коштів від поточної діяльності. У звіті розкриваються абсолютні суми надходжень і витрати коштів по видах діяльності підприємства.

Переваги непрямого методу:

- а) дозволяє оцінити загальні суми припливу і відтоку коштів підприємства;
- б) показує ті статті, що формують найбільший приплив і відтік коштів у розрізі видів діяльності;
- в) дозволяє робити оперативні висновки щодо достовірності засобів платежів по поточним зобов'язанням;
- д) дозволяє прогнозувати грошові потоки.

Недолік методу полягає в тому, що він не розкриває взаємозв'язку отриманого фінансового результату і зміни коштів на рахунках підприємства. Непрямий метод не передбачає трансформування кожної статті Звіту про рух грошових коштів. Відповідно до цього методу трансформується цілком сума чистого прибутку в суму стану коштів від поточної діяльності [6].

При даному методі прибуток (збиток) підприємства корегується на:

- 1) на суму операцій негрошового характеру;
- 2) на суму операцій, пов'язаних з вибуттям довгострокових активів;
- 3) на величину зміни оборотних активів;
- 4) на величину зміни поточних пасивів.

При непрямому методі фінансовий результат перетворюється за допомогою ряду корегувальних процедур у величину змін коштів від поточної діяльності за звітний період.

Використання цих методів веде до однакових результатів і Рада з бухгалтерських стандартів визнає обидва методи, хоча рекомендує використовувати прямий метод. На основі міжнародних стандартів Міністерство фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 затвердило Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух фінансових коштів», зареєстрований в Міністерстві юстиції 21 червня 1999 р. № 398 / 3691. Зміни і доповнення внесені наказом Міністерства фінансів України від 28 січня 2000 р. № 15.

Стандарти США передбачають включення до складу коштів підприємства наявних коштів, засобів на поточних рахунках підприємств, простих і банківських чеків, а також сум компенсаційного залишку, які не можна вільно використовувати. Сума компенсаційного залишку є мінімальною сумою, що зберігається на рахунку підприємства як забезпечення кредитного договору, тобто ця сума не має такої ліквідності, як всі інші грошові активи, і тому повинний відображатися в примітках до річного звіту [4].

У Польщі відповідно до Закону "Про бухгалтерський облік" кошти відносяться до групи фінансових активів:

- 1) фінансові активи – це грошові активи, капітальні інструменти, випущені іншими підприємствами, а також право, надане контрактом для одержання грошових активів або право зміни фінансових інструментів з іншим підприємством на вигідних умовах;

2) кошти – це активи у формі національних платіжних засобів і іноземної валюти. До коштів відносяться також інші фінансові активи, і нараховані відсотки на фінансові активи. Якщо актив платний чи може бути затребуваний протягом 3-х місяців із дня одержання, чи виставляння основи (внесення), то по вимогам обліку надходжень коштів їхній відносять до коштів, хіба що вони містяться в надходженнях від інвестиційної діяльності (вкладень).

Грошові документи, такі як поштові марки, оплачені квитки, що в Україні включаються до складу коштів, по стандартах США вважаються авансами. Кошти в шляху, відображені в українському балансі в статті "Кошти і їхні еквіваленти", згідно ОПБУ США включаються до складу дебіторської заборгованості банку [5].

На практиці розрахунки з банком відображаються в обліку на підставі виписки банку з поточного рахунка. У США одержання засобів відображається в момент депозиту чека, а виплата – у момент видачі чека. Оцінка коштів і відображення їх у звітності в відповідності з ОПБУ США, а також іншими обліковими системами, здійснюється по оголошеній або фактичній номінальній вартості. Основні проблеми, зв'язані з коштами, – це проблеми не облікова, а управлінські організація контролю збереження і використання коштів [6]. Серед облікових проблем можна виділити проблему класифікації коштів, процес перевірки виписок з банківського рахунка і облік дрібної каси підприємства. Фінансові звіти закордонного підприємства, що складає звітність у країні з гіперінфляційною економікою, перераховуються відповідно до МСФЗ 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" до того, як вони будуть переведені у валюту звітності підприємства, що звітує.

Перевірка виписок з банківського рахунка в більшості країн звичайно здійснюється один раз на місяць. Така процедура необхідна тому, що залишок по рахунку "Кошти" у бухгалтерських записах часто не збігається з залишком у банківській виписці. Причини такої відмінності полягають у наступному:

1) деякі операції, що відображені в звітних записах компанії не відображені в облікових записах банку, наприклад, видані чеки (чеки видані і відображені в облікових регістрах компанії, але не надані в банк для оплати), депозити в дорозі (відправлені в банк, але не отримані чи вчасно прийняті банком, але не відображені в записах банку при підготовці виписки з рахунка);

2) деякі банківські операції ще не знайшли відображення в бухгалтерських записах компанії, наприклад, збір за обслуговування в банку, чеки, по яких не можуть бути отримані гроші (чеки інших чи підприємств фізичних осіб передані компанією в банк, але оплата по них не отримана), зароблені відсотки, що банк нарахував на середній залишок рахунка компанії, інші грошові банківські збори і надходження на рахунок.

Процес перевірки складається з двох етапів. Перший містить у собі коректування залишку коштів відповідно до банківської виписки. До нього додаються депозити в шляху (одночасно проводиться перевірка коректувань минулого місяця) і віднімаються видані, але не пред'явлені до оплати чеки (одночасно проводиться перевірка виданих чеків, оплачених банком). Отримана сума виступає скоректованим залишком коштів. Другий етап – це коректування залишку відповідно до облікових записів і відображення в обліку відповідних проводок. Із сальдо рахунка коштів (відповідно до облікових записів) віднімаються

всі дебетові меморандуми і додаються всі кредитові меморандуми з наступним відображенням на рахунках у Журналі операцій [5].

Положення МСФЗ 21. з міжнародних стандартів фінансової звітності, що регулюють облік операцій в іноземній валюті і перерахування статей фінансової звітності закордонних компаній, основним виступає МСФЗ 21 "Вплив змін валютних курсів", переглянутий у 1993 р. Він визначає обмінний курс, якому необхідно використовувати для ведення обліку операцій в іноземній валюті і перерахування фінансової звітності закордонних компаній, порядок визначення і відображення в обліку курсових різниць, розкриття інформації в обліковій політиці і фінансовій звітності.

У примітках до фінансової звітності підприємства варто розкривати:

1) суму курсових різниць, включених у чистий прибуток або збиток протягом визначеного періоду;

2) чисті курсові різниці, класифіковані як власний капітал у виді окремих складів власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок і кінець звітного періоду;

3) суми курсових різниць, що виникають протягом періоду, що включаються в балансову вартість активу відповідно до дозволеного альтернативного підходу.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти країни розташування підприємства, то варто розкривати причину застосування іншої валюти [44].

Якщо відбувається зміна в класифікації закордонної господарської одиниці, підприємству необхідно розкривати:

1) характер зміни в класифікації;

2) причину зміни;

3) вплив зміни в класифікації на акціонерний капітал;

4) вплив на чистий прибуток чи збиток за будь-який попередній приведений період, якщо зміна в класифікації відбулося на початку першого з приведених періодів.

Відповідно до загальноприйнятої практики обліку кошти підприємства можна розділити на дві категорії: кошти в касі і кошти в банку. У балансі компанії, складеному відповідно до міжнародних правил, усі кошти, як правило, відображаються в одному рядку. Така практика тепер використовується й в Україні після впровадження нових П(С)БО. Частково це зв'язано з тим, що компанії віддають перевагу чекам або пластиковим карткам. У США готівка, що зберігається в сейфі, використовується в основному для дрібних платежів і називається "мілка каса".

Цікава система ведення дрібної каси згідно ОПБУ в США. В компанії, як правило, існують регулярні витрати, сума яких незначна, тому виписувати чеки досить незручно (покупка поштових марок, оплата таксі, дрібні витрати і т.п.). З цією метою безпосередньо на підприємстві мається визначена сума готівки, за схоронність якої відповідає матеріально відповідальне обличчя, тобто установлюється фіксований розмір "фонду дрібної каси", що періодично поповнюється (наприклад, один раз у тиждень). При видачі готівки виписується ваучер, на якому вказується дата, сума і призначення витрат. Залишок готівки і загальна вартість ваучерів повинні в сумі складати фіксовану величину фонду дрібної каси. Якщо при поповненні дрібної каси виявляються невеликі розбіжності,

то вони відображаються на рахунку "Недостача / надлишок коштів". Наприкінці звітнього періоду дебетове сальдо цього рахунка включається до складу загальних операційних витрат, кредитове – до інших доходів [6].

США. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США, що стосуються операцій за кордоном і операціями в іноземній валюті, викладені в СФУ 52 "Перерахунок іноземної валюти" і Тлумаченні 37 "Облік курсових різниць при продажі частини інвестицій в іноземне підприємство".

Бельгія має більш гнучкі правила перерахування іноземної валюти в порівнянні з іншими країнами. Королівський указ від 6 березня 1990р. установлює правила валютної трансформації для консолідованої звітності, що носять обов'язковий характер. Указ допускає використання двох методів. Перший – це метод розподілу статей на грошові і негрошові. При цьому різниця, що виникає при трансформації, відображається в звіті про прибуток і збитки як витрати чи доходи, але може трактуватися і як нереалізована курсова різниця. Другий метод – використання курсу на кінець періоду. При цьому різниця відображається тільки в пасиві балансу.

Правила валютної трансформації звітності підприємства встановлені в Положенні про практику, що рекомендується, випущеною Комісією зі стандартів бухгалтерського обліку в грудні 1987 р. Вони не носять обов'язкового характеру, але відхилення від них вважається порушенням принципу достовірного і сумлінного надання даних.

У Бюлетені № 20 зазначено, що всі статті, виражені в іноземній валюті, повинні переводитися в бельгійські франки. При цьому негрошові статті переводяться в бельгійські франки на момент висновку угоди за поточним курсом і більше не коректуються. Статті грошового характеру спочатку відображають по спот-курсу, тобто за курсом при покупці-продажі валюти, що передбачає її негайне постачання. Однак, якщо ці операції хеджувались (тобто паралельно з даною операцією полягала термінова валютна операція для страхування від можливого падіння ціни), то для цілей обліку необхідно використовувати форвардний курс, тобто курс, що фіксують сьогодні для обміну валюти в майбутньому. На дату складання балансу ці статті оцінюються по спот-курсу, що діє на цей момент. У результаті виникає різниця. Нереалізовані прибутки не відносять на доходи (відповідно до принципу обачності), а трактують як відстрочені доходи. Впливаючи тому ж принципу, нереалізовані збитки спочатку компенсують за рахунок нереалізованого прибутку в тій же валюті, а надлишки списують на доходи. Реалізовані прибутки та збитки по курсовим різницям відображають у звіті про прибуток і збитки. У тім же Бюлетені даються рекомендації з оцінки валютних форвардних договорів, укладених у комерційних і страхових цілях.

Перерахунок іноземної валюти у власних облікових документах компанії здійснюється за обмінним курсом на день перерахунку. Різниця в обміні переноситься в звіт про прибуток і збитки. Перерахунок іноземної валюти для державних підприємств обчислюється як різниця між ціною, сплаченої за дочірнє підприємство, і балансовою вартістю його придбаних чистих активів на день відображення в обліку (позитивний гудвіл повинний амортизуватися не більш ніж за 5 років, негативний, звичайно, не оформляється).

Великобританія. При перерахунку бухгалтерських звітних документів закордонних підприємств для включення їх у консолідовані звіти застосовується підхід, що залежить від відносин між батьківською і дочірньою компанією. Якщо діяльність дочірньої компанії буде залежати від загальної економічної ситуації в країні, де розташована батьківська компанія, для перерахування варто використовувати тимчасовий метод. Прибутки та збитки від перерахування відображаються в звіті про прибуток і збитки.

Аналогічний підхід застосовується і для перерахування статей в іноземній валюті власних бухгалтерських документів батьківської компанії. В інших випадках перерахування варто здійснювати за обмінним курсом на дату закриття балансу, при цьому необхідно вирішити, чи варто перераховувати показники звіту про прибуток і збитки по середньому обмінному курсі або за обмінним курсом на дату закриття балансу. Прибутку від перерахунку надходять безпосередньо в резерви. Якщо в бухгалтерських звітних документах батьківської компанії відображаються позички іноземним дочірнім компаніям у виді фінансових інвестицій, то за певних умов прибутки та збитки від перерахунку можуть зіставлятися з відповідними прибутками і збитками від інвестицій. Аналогічні вимоги діють в Ірландії.

Греція. Застосовується монетарно-немонетарний метод. Різниця від перерахунку іноземної валюти відзначається в статті прибутку і збитків. Прибутку від короткострокових операцій відзначаються лише при складанні звіту про доходи за наступний рік.

У Великобританії операції з дрібною касою враховуються інакше. В момент видачі готівки з дрібної каси проводяться записи по дебету рахунків відповідних витрат і кредиту рахунка дрібної каси, а при поповненні дрібної каси (на суму здійснених витрат), відповідно, дебетується рахунок дрібної каси коштів.

Аналогічна практика обліку каси дрібних витрат у Єгипті. В цьому випадку попередньо визначається сума дрібних витрат за визначений період і виписується чек на всю суму. Касир витрачає кошти по квитанціях і рахункам і фіксує їх у журналі каси дрібних витрат.

Німеччина. Єдина вимога за законом щодо операцій з іноземною валютою і перерахунку – це необхідність надання повної інформації про обраний метод, що надалі не повинний змінюватися (на практиці німецькі компанії застосовують всі існуючі методи). У власних бухгалтерських документах залежних структур розрахунки з постачальниками, різними кредиторами і дебіторами в іноземній валюті враховуються по початковій вартості.

Франція. Порядок перерахунку звітності закордонних дочірніх компаній у національну валюту (оскільки вона відноситься до консолідованої звітності) у Франції до 1986 р. не був законодавчо урегульований. Правила, прийняті в 1986р., не визначили ніякої особливої методології. Тепер існує багато варіантів обліку трансляційних операцій. На практиці більшість компаній використовує курс на кінець звітного періоду для перерахунку балансу, з віднесенням різниць на рахунок капіталу, і середній курс – для складання звіту про прибуток і збитки. Щоб з'ясувати, який порядок перерахунку застосовується в організації, варто звернутися до її облікової політики.

Швеція. Грошові статті компанії в іноземній валюті перераховуються за обмінним курсом на дату складання балансу. Різниця від перерахунку повинна

відображатися в звіті про прибуток і збитки, за винятком нереалізованих надходжень від перерахунку довгострокових грошових статей, що включаються у валютний не оподатковуваний податками резерв балансового звіту, а нереалізовані збитки – туди ж, або їх можна взаємопогасити з нереалізованими надходженнями від перерахунку іншої валюти, що знаходиться в не оподатковуваному податками резерві.

Дочірні компанії, діяльність яких відбувається в країнах з досить високим рівнем інфляції, повинні перераховувати свої показники по тимчасовому методі. коректувань [6].

Список використаних джерел до п.1.10.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. – № 996.– XIV від 16.07.99.
2. Білоусова І.А. Облікова політика в Україні: теоретичні засади формування та практика застосування: монографія / І.А. Білоусова, Т.В. Барановська. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 258 с.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха – К: 2000. – 240 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька – Житомир: ПП “Рута“, 2003.- 544с
5. Бухгалтерський фінансовий облік / [Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька]. – ЖІТІ – 2000. – 568 с.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С.Ф.Голов, В.М.Костюченко – К.: Екаунтинг, 2000. – 384с.
7. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: ЦУЛ, 2008. – 432 с.
8. Нефьодова К.С. Поняття грошових коштів та їх еквівалентів в бюджетному обліку / К.С. Нефьодова – Херсон: «Колос» ХДАУ, 2012. – С. 7-8.

1.11. Оцінка виконання зобов’язань у процесі постачальницької діяльності

Фінансовий стан кожного суб’єкта господарювання значно залежить від взаємовідносин з іншими господарюючими суб’єктами та станом розрахунків між ними. Сьогодні діяльність будь-якого підприємства незалежно від форми власності неможлива без взаємодії зі сторонніми організаціями, які забезпечують підприємство необхідними для діяльності ресурсами, а також виконують роботи та надають послуги. Через різницю у часі між моментами постачання та сплати за рахунками у підприємства виникає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги. Розмір цього виду зобов’язань потрібно ретельно контролювати, адже, з одного боку, вони є тимчасово вільними обіговими коштами, а з іншої, – здійснюють вплив на фінансову стійкість та платоспроможність суб’єкта господарювання.

Питання зобов’язань перед постачальниками й підрядниками та шляхи вдосконалення їх бухгалтерського обліку досліджено у багатьох працях вітчизняних вчених, а саме Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Р.Е. Грачевої, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, В.С. Леня, І.Я. Омецінської, І.В. Орлова, О.М. Петрука, Н. М. Проскуріної, М.Л. Пятова, В.С. Рудницького, Л.М. Янчевої та інших.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду [2].

Проте підтримуємо думку С.Ф. Голова, що ці критерії визнання необхідно розширити. Тобто обов'язки підприємства слід розглядати як його зобов'язання, якщо вони:

- існують на даний момент і є наслідком минулих господарських операцій або подій;

- пов'язані з необхідністю майбутніх платежів з метою збереження господарських зв'язків підприємства або зі здійсненням нормальної підприємницької діяльності;

- мають бути виконані неминуче. Економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад, у зв'язку зі штрафними санкціями, не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсів на користь іншої сторони;

- мають визначений термін виконання, хоча точна дата може бути невідомою;

- прийняті стосовно суб'єктів (юридичних чи фізичних осіб або їхньої групи), які можуть бути ідентифіковані, якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання [5].

У ст. 509 Цивільного кодексу України зазначається, що «зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку» [4].

Тобто в зазначеному кодексі при визначенні зобов'язань акцентується увага на ідентифікації їхніх суб'єктів. Відповідно до НП(С)БО 1 зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [3]. Як видно з даного визначення, в нормативних актах, які регулюють ведення бухгалтерського обліку, пріоритет ідентифікації суб'єктів упускається, що передбачає різні сфери застосування такого поняття у вищезазначених галузях науки.

У вітчизняній практиці домінує трактування поняття «зобов'язання» з юридичної точки зору. З цієї позиції господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правом, за якими одна сторона може вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг, а інша – зобов'язана виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання і має при цьому право вимагати сплату коштів, зустрічні послуги тощо. Таким чином, сутність зобов'язання формують права та обов'язки сторін.

Відповідно до Господарського кодексу України сторонами (суб'єктами) у зобов'язанні є боржник і кредитор. Суб'єкти зобов'язання іменуються, окрім термінів «кредитор» та «боржник», ще й позичальник – позикодавець, орендар – орендодавець тощо. У зобов'язанні на стороні боржника або кредитора можуть бути одна або одночасно кілька осіб. Якщо кожна із сторін у зобов'язанні має одночасно і права, і обов'язки, вона вважається боржником у тому, що вона

зобов'язана вчинити на користь другої сторони, і одночасно кредитором у тому, що вона має право вимагати від неї. Зобов'язання не створює обов'язку для третьої особи. У випадках, встановлених договором, зобов'язання може породжувати для третьої особи права щодо боржника та (або) кредитора[1]. Треті особи, беручи участь в зобов'язаннях, зв'язані правовідносинами лише з одним з основних суб'єктів – з кредитором, або з боржником.

Усі ділові відносини між суб'єктами ринку регламентуються законодавством і угодами, що укладаються. Як відомо, договір є найважливішим засобом правового регулювання майнових і відповідних немайнових правовідносин, що виникають між їх учасниками. Цивільний кодекс (ЦК) України називає господарський договір однією з найпоширеніших підстав виникнення зобов'язань [4]. Договір є юридичним фактом. Однак не всі зобов'язання встановлюються договором: значна їх частина визначається адміністративними актами, іншими правомірними чи неправомірними діями.

Своєчасне і належне оформлення договору є необхідною передумовою для його виконання. Виконання договору полягає у здійсненні сторонами прав, виконанні ними обов'язків, що впливають на договір. Відповідно до зобов'язання одна сторона (постачальник, продавець) повинна вчинити на користь іншої особи (покупця) певну дію: передати товар, виконати роботу, надати послугу, а покупець має право вимагати від контрагента виконання його обов'язку. Конкретний характер дій визначається видом і змістом договору[6].

Переважає більшість договорів, що їх застосовують при здійсненні комерційної діяльності, належать до двосторонніх, тому кожна із сторін наділена правами та обов'язками. Так, за договором купівлі-продажу продавець зобов'язується передати товар у власність або повне господарське відання, або оперативне управління покупця, а покупець повинен прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму. При реалізації зобов'язань слід дотримуватись таких принципів (рис. 1).

Принцип належного виконання договору полягає у вимозі точного додержання сторонами всіх його умов щодо суб'єктів, предмета, строків, способів, місця виконання зобов'язання. Зобов'язання мають виконуватися належним чином і в установленій строк відповідно до вказівок закону, акта планування, договору. При виконанні зобов'язання слід застосувати звичай ділового обороту, мають враховуватися засади добросовісності, здорового глузду, справедливості.

Зобов'язання мають виконуватися в натурі, тобто порядок вимагає реального виконання договору. При порушенні умови договору (наприклад, строку) виконання визначається неналежним, проте при цьому зберігається обов'язок виконання в натурі. Сплата неустойки, штрафу за неналежне виконання зобов'язання не звільняють контрагента (постачальника, продавця) від виконання зобов'язання в натурі.

Принцип взаємного сприяння полягає в тому, що кожна із сторін договору повинна всіляко сприяти другій стороні у виконанні нею своїх обов'язків. Умови такого взаємного сприяння мають юридичне значення тоді, коли вони закріплені в договорі або передбачені нормативними актами.

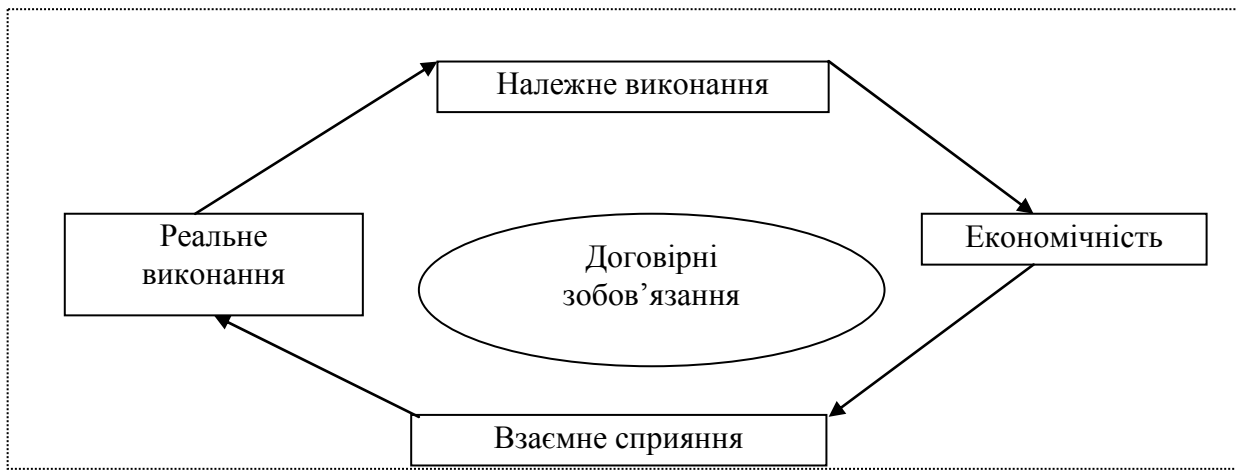


Рис. 1. Принципи виконання договірних зобов'язань

Суть принципу економічності полягає у вимозі до кожної із сторін поважати інтереси контрагента за договором, а також інтереси держави і суспільства в цілому, вживати необхідних заходів до відвернення або зменшення шкоди, яка може виникнути у зв'язку з неналежним виконанням зобов'язань, своєчасно інформувати другу сторону про ці заходи. При виконанні договорів усі вищевикладені принципи тісно взаємопов'язані[6].

У будь-якому договорі обумовлено терміни постачання. У ньому може бути зафіксована вимога постачати товар однаковими партіями через однакові проміжки часу або визначена циклічність постачання. Невиконання умов договору в частині термінів постачання надто негативно позначається на економічних показниках торгово-посередницького підприємства, а саме:

- виникає нерівномірне навантаження на транспорт;
- нерівномірно завантажуються роботою продавці, вантажники, робітники та інший персонал;
- деякий час склади частково порожні, а потім не вміщують усі поставлені понад норми товари;
- утворюються понаднормативні товарні запаси;
- при недопоставці попит задовольняється не повністю, що може призвести до переходу частини споживачів до конкурентів.

Отже, нерівномірність постачання спричиняє прямі й непрямі збитки покупця. Він має право вимагати від постачальника компенсації своїх прямих і непрямих втрат. Для організації контролю за ходом виконання постачальниками своїх зобов'язань з поставки товарів використовують облікові картки на окремих постачальників або спеціальні розроблені комп'ютерні програми, які дають змогу в динаміці оцінювати ступінь виконання зобов'язань. Отримана інформація використовується для:

- оцінки (ранжування) окремих постачальників;
- обґрунтування рішень щодо доцільності продовження закупівлі товарів у окремого постачальника;
- прийняття управлінських рішень щодо звернення до господарського суду та накладання штрафів на постачальників, що не виконують узяті на себе зобов'язання;
- прийняття управлінських рішень стосовно додаткової закупівлі товарів у інших постачальників при сталому ненадходженні необхідних товарів на торговельне підприємство [7].

У процесі аналізу відповідності фактичного обсягу надходження товарів укладеним договорам (контрактам) на поставку товарів визначають питому вагу у фактичному обсязі надходження товарів окремих груп постачальників-виробників та посередників, внутрішніх та зовнішніх, внутрисистемних та позасистемних, постійних та одноразових, а також окремих видів договорів (поставки, купівлі-продажу, комісії, консигнації). Оскільки постачальники характеризуються різними ступенями виконання договірних зобов'язань, то проведення їх структурного аналізу дозволяє зробити висновок про якість товарного забезпечення обороту підприємства. Для цього розраховується коефіцієнт виконання договірних зобов'язань у цілому по підприємству та по окремих постачальниках. Розрахунок здійснюється за формулою:

$$K = Pf/Pd, \quad (1.1)$$

де

K – коефіцієнт виконання договірних зобов'язань;

Pf – фактична сума (або кількість) постачання товарів на підприємство;

Pd – сума (або кількість) постачання товарів на підприємство, що передбачено укладеними договорами.

Треба намагатись дотримуватись умови: $K \rightarrow 1$. При значенні цього коефіцієнта, нижчому за 1, необхідно детально вивчити причини такого стану, зокрема: поточні проблеми з виробництвом та сировиною; недобросовісність постачальника; відмова торговельного підприємства від частини закупівлі товарів, передбачених договорами; дії обставин зовнішнього середовища [8].

Результати аналізу договірних зобов'язань слугують для прийняття рішення про доцільність продовження договірних відносин з партнерами (контрагентами).

Успішне здійснення комерційної діяльності залежить від своєчасного виконання сторонами договору. Тому важливою частиною комерційної роботи є організація повсякденного контролю виконання договорів і ходу поставки товарів. Це дозволяє забезпечити своєчасне і безперервне постачання товарів в узгодженому асортименті, належної якості і в передбаченій кількості. Виконання договорів поставки товарів контролюється за загальним обсягом, розгорнутим асортиментом, строкам поставки, якістю і комплектністю товарів, що надходять, дотриманням транспортних умов, розрахунковою дисципліною. Відстежуються також питання організації обороту тари і засобів пакування, виконання умов відвантаження, порядку узгодження ціни.

Виконання договорів поставки супроводжується підготовкою і оформленням документів. Так, обслуговування просування товарів здійснюють різні ланки: виробничі, транспортні, посередницькі і торговельні підприємства. Велике значення мають документи, що містять відомості про асортимент, кількість і вартість товарів, їхні основні характерні ознаки (розміри, сорти та ін.).

Одним з основних документів є рахунок-фактура, який виписується продавцем на імені покупця при відвантаженні товарів і є вимогою продавця до покупця сплатити зазначено в ньому суму. У рахунку-фактурі зазначають: найменування продавця і покупця, їхні адреси; номер і дату; дані, що характеризують товар (найменування, кількість, ціна, інші реквізити).

У специфікації, що додається до договору і є невід'ємною його частиною, зазначається в розгорнутому вигляді асортимент товарів, що підлягає постачанню, їхня кількість, ціна, сума і строки поставки.

Відповідно до специфікації має здійснюватись відвантаження товарів. Суттєву роль відіграють документи, що засвідчують якість товарів. Сторони, що уклали договір, повинні визначити вид документа, яким буде засвідчуватись якість товару. При поставці товарів, що підлягають обов'язковій сертифікації, обов'язково мають бути наявні сертифікати відповідності, що є певною гарантією доброї якості товарів, їх безпеки для навколишнього середовища, життя і здоров'я.

Облік виконання договорів поставки може здійснюватися з допомогою спеціальних карток або журналів. У них, на підставі супровідних документів, фіксуються відомості про фактичне відвантаження і постачання товарів та виявляються випадки порушення постачальниками договорів. Отримана інформація про хід виконання договору поставки дозволяє отримувачу товарів прийняти своєчасні заходи впливу на постачальника, у тому числі й пред'явити претензію.

Прогресивним і оперативним є автоматизований облік виконання договорів поставки товарів з допомогою комп'ютерної техніки. При цьому надається можливість контролювати виконання договорів поставки у більш деталізованому виді, обробляти більші обсяги комерційної інформації та оперативно використовувати її у комерційній діяльності. Робочі місця комерційних працівників потрібно оснащувати персональними комп'ютерами, створюючи так звані автоматизовані робочі місця (АРМ), що забезпечують безперервний щоденний контроль за ходом постачання товарів по кожній позиції асортименту і кожному постачальнику, усунення ручної праці комерційних працівників у сфері обліку і контролю постачання. Успішному проведенню закупівельної роботи сприяє розробка комерційним апаратом оперативних планів закупівлі, що передбачають обсяги товарів, які підлягають закупівлі, терміни укладення договорів, узгодження і уточнення специфікацій і відвантаження товарів, відповідальних осіб за проведення закупівлі[9].

У процесі закупівельної роботи торговельні підприємства повинні впливати на промисловість у плані оновлення асортименту товарів, що випускається і закуповується, підвищення їх якості, можливості підвищення обсягу закупівлі новинок. Велика роль належить оптовикам, що мають безпосередні комерційні зв'язки з численними постачальниками із складу промислових підприємств. Оптова торгівля покликана активно впливати на виробників товарів на підставі всебічного вивчення потреб ринку.

Форми (важелі) комерційного впливу торговельних підприємств на виробників товарів:

- замовлення на виробництво товарів;
- договори, що укладаються торговельними підприємствами з виробниками на поставку продукції;
- оптові ярмарки;
- виставки-огляди, кон'юнктурні наради, у яких беруть участь представники промисловості, оптової та роздрібної торгівлі;
- участь представників торгівлі у роботі художніх нарад підприємств-виробників;

– контроль за дотриманням договірних зобов'язань, ретельна перевірка якості поставлених товарів, припинення приймання і повернення виробникам продукції низької якості;

– застосування економічних санкцій за порушення умов постачання товарів та інших умов, передбачених у договорі;

– спільні заходи з питань просування продукції на ринок, реклами, мерчандайзингу [11].

Процес впливу торговельних підприємств на виробників можна поділити на два етапи. Перший етап – це вплив у період планування, розробки та узгодження договірних умов щодо постачання товарів. Другий етап – це вплив під час виконання договорів. Вплив на цьому етапі здійснюється в основному вже за фактами порушень договірних умов, коли товар надійшов недоброякісним, не відповідає узгодженому асортименту, не користується попитом у населення.

Комерційні служби торговельних організацій виходячи з економічної діяльності у першу чергу повинні застосувати форми впливу на першому етапі – етапі розробки і узгодження усіх пунктів договорів. Договори на постачання товарів є найефективнішою комерційною формою впливу торгівлі на виробництво. Під час укладення договорів торговельні підприємства повинні домагатися від виробників включення в договори умови, що забезпечуватимуть постачання товарів у кращому асортименті, більш високої якості, передбачати рівномірність надходження товарів у найбільш зручній для покупця упаковці і розфасовці.

Слід передбачати матеріальну відповідальність постачальника за порушення договірних зобов'язань.

Особливе значення при укладенні договорів поставки має узгодження розгорнутого асортименту товарів, що фіксується у специфікаціях як складової частини договорів. Домагаться узгодження розгорнутого асортименту за товарними ознаками (моделями, фасонами, кольором, розмірами, повнотою та ін.) саме на стадії укладення договорів на поставку з тим, щоб сприяти вирішенню завдання повнішого задоволення потреб покупців. На жаль, на практиці нерідко до договорів додаються специфікації, у яких зазначено груповий асортимент. Договір поставки має стати дійовим засобом забезпечення рівномірності поставок. Тому в них слід встановлювати оптимальні строки завезення товарів (квартальні, місячні, декадні та ін.), які повинні забезпечувати постійну наявність товарів для покупців за кількістю та асортиментом.

Слід зауважити, що договір тільки тоді має вагу, коли сторони здійснюють належний контроль за його виконанням. Однак на практиці доводиться стикатися з тим, що контроль за виконанням договорів ведеться за загальною сумою або за груповим асортиментом. У результаті мають місце випадки порушення узгодженого раніше асортименту та інших умов договору. Тому слід своєчасно реагувати шляхом пред'явлення претензії щодо стягнення неустойок, штрафів до сторони, яка не виконала або не повністю виконала свої договірні зобов'язання.

Своєчасне пред'явлення претензії, навіть якщо вона буде в загальній сумі незначною, слугує сигналом виробнику про неполадки, дозволяє вжити необхідних заходів. Але на практиці нерідко мають місце випадки, коли торговельні підприємства не пред'являють претензій за порушення умов договорів. Це пояснюється тим, що торговельні підприємства не бажають погіршувати стосунки з

виробниками, розривати існуючі господарські зв'язки з тим чи іншим партнером. У зв'язку з цим у кожному торговельному підприємстві з допомогою сучасної техніки має бути розроблена чітка система обліку виконання договорів, встановлена особиста відповідальність відповідальних осіб і керівників підприємств за своєчасне пред'явлення претензій, штрафів по всіх випадках порушення умов договорів [12].

Завдання полягає в тому, щоб удосконалювати договірну практику, суттєво підвищити роль договору як важливого важеля впливу на виробників. Особливо це стосується також ретельної перевірки якості товарів, що надійшли від виробника до оптовика або роздрібного торговця.

В оптову ланку надходять товари, як правило, у великих обсягах і від численних постачальників. Тому оптові підприємства мають бути надійним бар'єром, на шляху проникнення в роздрібну торговельну мережу неякісних товарів.

Контроль оптових підприємств за якістю товарів може здійснюватись шляхом часткової або повної перевірки продукції, яка надійшла на їхні склади. При виявленні браку товар слід повертати виробнику, а при завищенні сортності – переводити у фактичний сорт з віднесенням уцінки за рахунок підприємства-виробника. Однак цей спосіб контролю якості товарів, що надійшли на склад оптового підприємства, має недоліки. Неякісні товари вже надійшли від виробника і на їх відправку назад виробнику потрібні додаткові витрати. Крім того, нерационально використовується й транспорт.

Одним із способів боротьби за підвищення якості товарів, що надходять у великих обсягах, є контрольна перевірка якості безпосередньо на підприємствах виробників. У цьому випадку представник оптової структури приїжджає до постачальника, перевіряє товари, підготовлені до здавання або відвантаження на адресу цього оптовика. За таким варіантом перевірки підвищується можливість торговельного підприємства успішно вирішувати питання стосовно якості товарів на місці розташування виробника як постачальника продукції в торговельну ланку.

Таким чином, зі сторони цивільного права під зобов'язанням розуміють певні правовідносини боржника і кредитора, а зі сторони бухгалтерського обліку – це саме заборгованість підприємства. Правильне визначення поняття «зобов'язання» як такого є дуже важливим, оскільки залежно від нього заборгованість або може, або не може бути визнана і відображена в бухгалтерському обліку і звітності як зобов'язання.

Список використаних джерел до п.1.11.

1. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/436-15
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
4. Цивільний кодекс України: станом на 02.11.2016 р. / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

5. Голов С.Ф. Фінансовий облік: Підручник / С.Ф. Голов, В.М.Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
6. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
7. Кладієв В. Облік зобов'язань: методологічний аспект / В. Кладієв // Наукові записки / Кіровоградський держ. техн. ун-т. Економічні науки. – 2004. – Вип. 5. Ч. 2. – С. 163-169.
8. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, М. Б. Кулинич, А. Т. Сафарова. – Луцьк : Вежа-Друк, 2016. – 451 с.
9. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
10. Мушинський В.В. Формування облікової політики щодо виконання та зміни зобов'язань підприємства з урахуванням інтересів користувачів / В.В. Макушинський // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : збірник тез Одинадцятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції ЖДТУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/5456/1/76.pdf>
11. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Г.В. Нашкерська. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
12. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І. В. Орлов; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 400 с.
13. Фендик В. М. Контроль забезпечення зобов'язань як економічна та облікова категорія / В. М. Фендик // Агроінком. – 2013. – № 4-6. – С. 95-99. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2013_4-6_21.

1.12. Вдосконалення облікової практики виробничих запасів сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарські підприємства в процесі виробництва при формуванні кінцевого продукту використовують виробничі запаси, що займають значний обсяг оборотного капіталу та входять до вартості власного капіталу. Основною передумовою здійснення господарської діяльності для більшості підприємств є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів. Відповідно підприємство самостійно визначає потрібну кількість запасів для виробництва. Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий агропідприємством прибуток та збереження самих запасів. Ефективне управління запасами підприємства повинно базуватися на застосуванні виваженого інформаційного забезпечення. Сформована якісна та своєчасна інформація про рух, вартість, наявність запасів дозволяє управлінському персоналу підприємства оперативно приймати вірні рішення щодо операцій з виробничими запасами. Добре побудований, належним чином організований облік та внутрішній контроль запасів, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, ефективність використання мають суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Таким чином, необхідність розроблення певного механізму

надійного обліку, контролю та аналізу ефективності використання виробничих запасів, їх зберігання та реалізації є запорукою успішного керування. Призначення даного механізму полягає у достовірному та своєчасному відображенні процесів забезпечення виробничими запасами, їх використання, застосуванні певних методів оцінки руху виробничих запасів, які найкраще відповідають умовам господарювання.

Серед відомих науковців, які в своїх працях детально розглядали питання обліку виробничих запасів слід відзначити А.В. Алексеєва, О.А. Бакурова, Т.В. Божидарнік, О.В., Болдуєва, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, М.М. О.І. Коблянська, О.П. Левченко, Н.М. Малюга, К.Є. Нагірська, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огійчук, О.М. Рибалко, І.Б. Садовська Н.М., П.Я. Хомин та ін. Однак вивчення наукових праць свідчить про те, що й досі залишаються дискусійними теоретичні положення і важливі питання обліку і контролю виробничих запасів, що потребують удосконалення.

На даний момент залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробкою науковообґрунтованої системи обліку використання виробничих запасів. Аналізуючи в цілому діяльність деяких агропідприємств з обліку виробничих запасів, можна виділити наступні негативні аспекти:

- відсутність аналітичного обліку виробничих запасів, тобто їх деталізація;
- складність визначення справедливої вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами агропідприємств;
- невідповідний рівень та обмеженість контролю та регулювання процесів утворення запасів.

Вирішення цих проблем потребує оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку. Одним із напрямів підвищення контрольних функцій операцій з матеріальними запасами є удосконалення складання і обробки первинної документації. Тобто, по-перше, всі первинні документи щодо надходження та вибуття матеріальних запасів вводяться і обробляються за допомогою програми, внаслідок чого зникає необхідність перенесення даних з первинних документів в облікові реєстри; по-друге, одні й ті ж дані можуть автоматично потрапляти у взаємопов'язані документи.

Актуальною на сьогодні є проблема поновлення програмного забезпечення обліку, оскільки облік виробничих запасів неможливий без застосування комп'ютерних технологій. Комп'ютерна техніка недостатньо використовується при проведенні інвентаризації. Навіть на тих підприємствах, де автоматизація обліку знаходиться на достатньо високому рівні, комп'ютерна техніка при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів не використовується [11].

Отже, особливого значення сьогодні набуває детальний аналітичний та кількісний облік виробничих запасів. Ці особливості заключаються в тому, що матеріальні запаси обліковуються не лише за кількістю і сумою, а й за окремими коморами, матеріально-відповідальними особами та іншими об'єктами.

Відповідно до Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 для обліку виробничих запасів призначено синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси», який має такі субрахунки: 201 «Сировина і матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 203 «Паливо», 204 «Тара і тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали»; 206 «Матеріали, передані в переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали» [3].

Але на практиці виявилось, що в Інструкції щодо застосування Плану рахунків існує суперечність щодо обліку виробничих запасів. З одного боку облік насіння й саджанців (як куплених, так і власного виробництва), що використовуються для висаджування, посіву, пропонується вести на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» рахунку 20 «Виробничі запаси». На рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського призначення» має відображатися лише та сільськогосподарська продукція (не промислова), що призначена для реалізації, тобто не буде використана на даному підприємстві.

Тобто, одні й ті ж запаси, які мають одне й те ж призначення, потрібно обліковувати на двох рахунках. Але насіння, садивний матеріал, корми, побічна продукція та відходи належать до виробничих запасів, так як вони будуть використовуватися на підприємстві, тому доцільніше вести їх облік на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» рахунку 20 «Виробничі запаси», а не на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського призначення». Відповідно й у балансі ця продукція також має відображатися у складі виробничих запасів.

Найкраще вести облік сільськогосподарських виробничих запасів (насіння, кормів, садивного матеріалу тощо) на аналітичних рахунках субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», які кожне підприємство відкриває самостійно в залежності від видів таких запасів. Також потрібно окремо вести облік куплених виробничих запасів і власного виробництва, оскільки методи їх оцінки при надходженні та вибутті різні.

Облік продукції сільськогосподарського виробництва краще здійснювати на рахунку 27 у розрізі субрахунків, які підприємство відкриває самостійно в розрізі видів продукції:

- продукція рослинництва;
- продукція тваринництва;
- промислова продукція.

На цьому рахунку доцільно обліковувати лише продукцію сільськогосподарського виробництва, призначену для продажу на сторону, видачі працівникам у рахунок оплати праці, використання в невиробничих цілях. На цей рахунок слід також оприбутковувати з виробництва продукцію, призначення якої відразу не можна визначити, а після первинної обробки такої продукції та визначення використання у вигляді насіння чи кормів її слід переносити з рахунку 27 на субрахунок 208, тобто зараховувати до складу виробничих запасів [8, с. 8].

Продукцію сільськогосподарського виробництва, що призначена для використання у вигляді насіння, слід оприбутковувати на рахунок 208, тобто зразу зараховувати до складу виробничих запасів. У бухгалтерському балансі необхідно виділити окрему статтю «Продукція сільськогосподарського виробництва», в якій

показувати вартість продукції, яка призначена для продажу, видачі працівникам та використання у невиробничих цілях.

Специфікою обліку на сільськогосподарських підприємствах є закриття рахунків обліку витрат в кінці року. Це здійснюється шляхом калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, тобто доведення планових цін на неї до фактичних. Витрати сільськогосподарських підприємств протягом року накопичуються, а списуються лише в кінці року. Першим закривається рахунок обліку допоміжних виробництв, тобто обслуговуючих підрозділів підприємства, а далі – решта рахунків за ступенем збільшення їх значення для підприємства. Останнім, як правило, закривається рахунок обліку витрат рослинництва або тваринництва (залежно від напрямку діяльності підприємства). Тому для більшої зручності на сільськогосподарських підприємствах можна до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського призначення» відкрити аналітичні рахунки, на яких буде вестися облік сільськогосподарської продукції окремо за плановою та окремо за фактичною собівартістю.

Також проблемним є облік палива на агропідприємствах та контроль за його витрачанням. Досі не створена Інструкція з обліку та зберігання палива для сільськогосподарських підприємств, що створює труднощі з обліку паливно-мастильних матеріалів, оскільки з'являються нові форми розрахунків за паливо, які передбачають заправку транспортних засобів по талонах, за платіжними електронними картками, використання для роботи автомашин рідкого та газоподібного палива. Тому потрібно розробити таку Інструкцію з огляду на специфіку галузі.

Інструкція з застосування Плану рахунків дозволяє обліковувати оплачені талони на пальне безпосередньо на рахунку 203 «Паливо». Але треба мати на увазі, що за своєю економічною суттю талони є незаперечним правом на отримання пального при його пред'явленні на АЗС постачальника, тому отримані від постачальника талони можуть бути визнані активами, оскільки їх вартість визначена в накладній на відпуск талонів, а у майбутньому очікується отримати економічну вигоду від їх використання. Разом з тим талони мають характеристики бланків грошових документів, так як кожен талон має свою вартість, що визначається вказаною на ньому кількістю палива та їх вартістю за договірними цінами [10].

Тому з метою контролю за зберіганням і використанням талонів на пальне пропонується оприбутковувати їх на рахунок 203 «Паливо» на окремий субрахунок «Паливо по талонах», де вони будуть обліковуватися як отримане паливо за його видами і марками, за кількістю палива, а також за вартістю його придбання відповідно до ПСБО №9 «Запаси» [5].

На сьогодні, на жаль, ще багато сільськогосподарських підприємств ведуть журнально-ордерну форму обліку. Це дуже трудомісткий процес, особливо враховуючи специфіку обліку в сільському господарстві. Оперативний облік за надходженням та використанням виробничих запасів неможливий без застосування комп'ютерної техніки для обробки інформації. Інформаційні технології дозволяють здійснювати пошук, збір, накопичення, зберігання і обробку інформації. Тому доцільніше впровадити на підприємствах АПК автоматизовану форму ведення обліку.

Використання комп'ютерної техніки в бухгалтерському обліку суттєво полегшує роботу бухгалтерів і значно покращує його організацію на підприємстві. Застосування в обліку комп'ютерних технологій підвищує продуктивність праці бухгалтерів і значно покращує його організацію на підприємстві. Автоматизація обліку забезпечує позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії. Один виконавець поєднує функції декількох суміжних ділянок обліку, наприклад, касир не лише виписує прибуткові та видаткові касові ордери, а й розносить суми по облікових регістрах. Те ж саме відбувається при обробці одного первинного документу, що стосується декількох ділянок обліку. При здійсненні оплати послуг постачальнику платіжним дорученням одночасно можна обробити і рахунок постачальника, дані якого розносяться по об'єктах та шифрах аналітичного обліку. При цьому одразу ж формуються відомості про витрати на виробництво. Всі названі вище операції може виконати одна людина, до того ж, тільки вона відповідає за результати своєї роботи [6].

Комп'ютеризована форма обліку запасів допоможе: зробити їх оприбуткування своєчасним і повним; правильно документувати надходження й використання запасів; покращити контроль за їх зберіганням; дотримуватись встановлених норм витрат запасів та їх використання за цільовим призначенням; правильно визначати повну собівартість придбаних запасів; правильно провести інвентаризацію й виявити запаси, що не використовуються в господарстві; контролювати відображення операцій по руху запасів в облікових регістрах [7].

Автоматизована обробка даних з обліку виробничих запасів на практиці забезпечується різними способами:

- розробленням спеціальною формою на замовлення управлінської інформаційної системи підприємства (у тому числі й інформаційної системи обліку);
- придбанням універсального програмного комплексу (або окремого його модуля) на ринку програмного забезпечення;
- автоматизацією облікового процесу силами фахівців підрозділу з автоматизованого оброблення даних підприємства;
- використанням табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого рішення окремих задач конкретної ділянки обліку [10].

Спеціалізовані бухгалтерські програми дозволяють:

1) складати оборотну відомість і баланс в будь-який момент часу при будь-якій кількості введених господарських операцій. Це надає можливість в процесі обліку складати кілька проміжних оборотних відомостей для визначення собівартості продукції з врахуванням незавершеного виробництва, обороту по реалізації, прибутку, окремих податків тощо;

2) в будь-який момент часу коригувати господарські операції (змінювати суму, дату, зміст і коментарі);

3) доповнювати журнал операцій новими операціями в будь-якому місці і порядку;

4) будувати різноманітні звіти на підставі журналу операцій.

Одним із напрямів підвищення контрольних функцій операцій з матеріальними запасами є удосконалення складання і обробки первинної документації. Тобто, по-перше, всі первинні документи щодо надходження та вибуття матеріальних запасів вводяться і обробляються за допомогою програми,

внаслідок чого зникає необхідність перенесення даних з первинних документів в облікові реєстри; по-друге, одні й ті ж дані можуть автоматично потрапляти у взаємопов'язані документи.

Комп'ютерна техніка недостатньо використовується при проведенні інвентаризації на агропідприємствах. Навіть на тих підприємствах, де автоматизація обліку знаходиться на достатньо високому рівні, комп'ютерна техніка при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів не використовується [7].

Особливого значення сьогодні набуває детальний аналітичний та кількісний облік виробничих запасів. Ці особливості заключаються в тому, що матеріальні запаси обліковуються не лише за кількістю і сумою, а й за окремими коморами, матеріально-відповідальними особами та іншими об'єктами. Усе це вимагає від бухгалтерів, матеріально-відповідальних осіб та керівників підприємства вживати заходи по вдосконаленню обліку матеріалів. Перш за все – це впровадження засобів автоматизації з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Автоматизація обліку надасть можливість підвищувати достовірність і оперативність інформації про залишки і рух запасів та оперативно вирішувати питання контролю за наявністю та рухом виробничих запасів.

Вивчивши різноманітні варіанти шляхів вдосконалення обліку виробничих запасів, запропоновані Принадою І.В. та Назарчуком О.Д, [11], Шинкарьовою Г. та Подопрігорою М. [12], можна запропонувати наступну структуру подолання проблем обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах (рис.1).

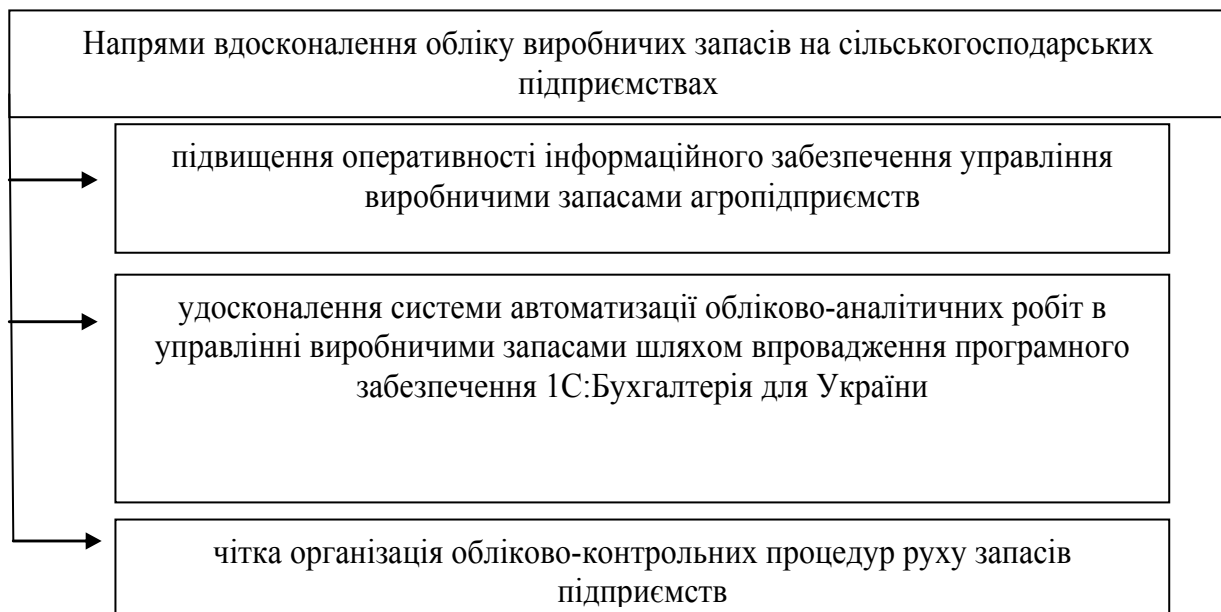


Рис. 1. Структура подолання проблем обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах на основі досліджень [11,12]

Контроль запасів необхідно здійснювати у відповідності з такими принципами:

- завозити матеріали необхідно лише ті, що використовуються у виробництві;
- розмір запасу кожного виду сировини та матеріалів встановлювати з урахуванням середнього виробничого запасу, який містить поточну потребу, підготовчий та гарантійний запаси;

- зберігання запасів організовувати за сучасними ресурсозберігаючими технологіями;
- запаси повинні підлягати повному обліку, маркуванню та етикетуванню;
- встановити єдиний принцип відпуску сировини та матеріалів у виробництво за методом середніх цін.

Система внутрішнього контролю повинна стати частиною діяльності аграрного підприємства, інакше виникає можливість того, що дана система буде або дуже витратною, або неефективною. Необхідною умовою ефективного і раціонального управління матеріальними ресурсами в сучасних умовах господарювання є незалежний контроль, здійснюваний або зовнішніми, або внутрішніми аудиторами за умови організованої відповідним чином системи внутрішнього контролю.

Основними заходами з контролю операцій із запасами мають бути такі:

- перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;
- перевірка нормативів запасів;
- визначення правильності синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво й реалізацію продукції, які включаються в собівартість;
- встановлення законності проведених операцій із запасами;
- перевірка дотримання норм витрат матеріалів, сировини й палива;
- перевірка правильності і ефективності використання матеріальних ресурсів;
- перевірка правильності реалізації надлишків запасів;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;
- оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку і звітності.

Основний контроль має забезпечити бухгалтерія підприємства, бо саме первинні документи та облікові реєстри надають можливість узагальнити інформацію щодо рівня використання матеріальних ресурсів за центрами витрат і в цілому по підприємству і надають про це повну інформацію для аналізу та прийняття рішень на вищому рівні управління [13].

Підсумовуючи, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку та контролю запасів агропідприємством призведе до значного підвищення результативності його фінансово – економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково – аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для більшості сільськогосподарських підприємств і потребує подальших досліджень.

Список використаних джерел до п.1.12.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XV (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрану.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. [Електронний ресурс]. / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0074323-06>. – Назва з екрану.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрану.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 року № 751/4044 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. – Назва з екрану.
6. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 "бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Бурдейна Л.В. – Львів, 2015. – 23 с.
7. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: Монографія/ С.В. Івахненко – Житомир: ПП —«Рута», 2010. – 432 с.
8. Ізмайлова Н. В. Управління оборотними активами підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Н. В. Ізмайлова; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2009. – 20 с.
9. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – К.: Видавництво «Центр навчальної літератури», 2004. – 528 с.
10. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів / Г.С. Суков // Вісник Житомирського державного технологічного університету/ Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005 – № 2 (32). – 340 с. – С.187-195.
11. Принада І.В. Сучасні проблеми обліку виробничих запасів на підприємстві/ І.В. Принада, О.Д. Назарчук // Наука й економіка. – 2014. –№3. – С. 64-67.
12. Шинкарьова Г., Проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах України /Г. Шинкарьова, М. Подопригора [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_123882.doc.htm
13. Янчук В.І. Сучасні проблеми вдосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві/ В.І. Янчук, О.В. Кипоренко // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. –№3. – С. 250-255.

1.13. Обліково-інформаційне забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства

Фінансові результати є тим головним показником, що характеризує ефективність господарської діяльності підприємства та виражається величиною прибутку чи збитку. Для управління діяльністю підприємства виникає необхідність в належному інформаційному забезпеченні щодо результатів його діяльності за звітний період, достовірність яких залежить насамперед від організації їх обліку. У загальній обліковій інформаційній системі підсистема обліку фінансових

результатів акумулює інформацію про доходи і витрати підприємства, на основі яких формується певний фінансовий результат.

Як правило, облік фінансових результатів у аграрних підприємствах здійснюють за загальними нормативними правилами, але виходячи із специфіки сільськогосподарської галузі. Однак форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) має враховувати не лише порядок формування фінансових результатів, а й вимоги користувачів фінансової звітності щодо представленої інформації та потребує удосконалення.

У загальному розумінні фінансовим результатом підприємницької діяльності виступає прибуток або збиток, отриманий суб'єктом господарювання в результаті своєї діяльності.

Законодавством України прибуток розглядається з точки зору механізму його формування. Так, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1) прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [1].

У податковому законодавстві ототожнюються поняття «фінансові результати» і «прибуток». Зокрема у ст. 134 Податкового кодексу України передбачено, що прибуток визначають зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і суму інших витрат звітного податкового періоду [2].

Фінансовий результат є досить складним об'єктом бухгалтерського обліку і для його визначення традиційно співставляють доходи і витрати та оцінюють результат діяльності, як економічний успіх суб'єкту підприємницької діяльності.

Потрібний обсяг інформації про фінансово-майновий стан, доходи, витрати і результати діяльності накопичується в інформаційній базі даних системи бухгалтерського обліку під впливом держави, вимог суспільства та ринкових відносин. Завдяки загальній процедурі бухгалтерського обліку формується прибуток підприємства – важливий показник економічного розвитку держави і водночас – головне джерело ринкової вартості підприємства.

Для контролю величини прибутку за всіма можливими напрямками його формування, розподілу та використання на підприємстві з огляду на об'єктивні причини, зокрема вимоги податкового законодавства, потрібна додаткова інформація для визначення показника прибутку, як об'єкту оподаткування, яка виокремлюється у самостійний різновид облікової інформації. Водночас прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного удосконалення його матеріальної бази і продукції, усіх форм інвестування. Він служить джерелом сплати податків. Враховуючи значення прибутку, вся діяльність підприємства спрямована на те, щоб забезпечити зростання його величини або принаймні стабілізувати її на певному рівні.

На формування прибутку, як фінансового показника роботи, який відображається в бухгалтерському обліку, в офіційній звітності суб'єктів господарювання, впливає встановлений державою порядок: формування витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); облік і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); визначення позареалізаційних доходів і витрат;

визначення балансового (валового) прибутку. Тобто на формування абсолютної суми прибутку підприємства впливають результати, ефективність його фінансово-господарської діяльності, сфера діяльності, визначені законодавчо умови обліку фінансових результатів.

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту знаходиться у тісній залежності від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи, витрати і прибуток, можна назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Нормативна інформація щодо фінансових результатів діяльності підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування доходів, витрат та прибутку. Правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності фінансових результатів чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку.

Так, Господарський кодекс України [4] визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання. Використовується даний документ для визначення правових основ господарської діяльності підприємства. З боку облікового регулювання виступає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], який визначає правові засоби регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Використовується для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві.

Разом з тим, Податковий кодекс [2] зазначає, що податок на прибуток підприємств – це прями́й податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій. Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на: суму

валових витрат платника податку; суму амортизаційних відрахувань. Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті, зокрема:

Сума оподаткованого прибутку = (Сукупний валовий дохід – доход, що виключаються з валового доходу) – (валові витрати – витрати, що виключаються зі складу валових) – (амортизаційні відрахування – сума амортизаційних відрахувань, що виключаються для цілей оподаткування).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [5] визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Використовується для визначення змісту і форми доходу та відображення його в бухгалтерському обліку. В свою чергу Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [6] визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Використовується для визначення форми витрат та відображення її в бухгалтерському обліку.

Отже, система бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, у першу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому систематизація нормативно-правових документів з регламентування правової бази організації, документального оформлення, методики і методології обліку фінансових результатів дозволяє виявити їх вплив на формування інформації в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Сучасне вітчизняне законодавство, що регулює бухгалтерський облік фінансових результатів, представляє собою багаторівневу систему, що знаходиться на стадії активного формування. Тому залежно від призначення і статусу, нормативні документи доцільно представити у вигляді багаторівневої системи (рис. 1).

Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] є основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні. Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) як ефективний інструмент підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідний базис визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також здійснювати релевантну оцінку майбутнього потенціалу та розробку відповідних

управлінських рішень. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам» [3]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

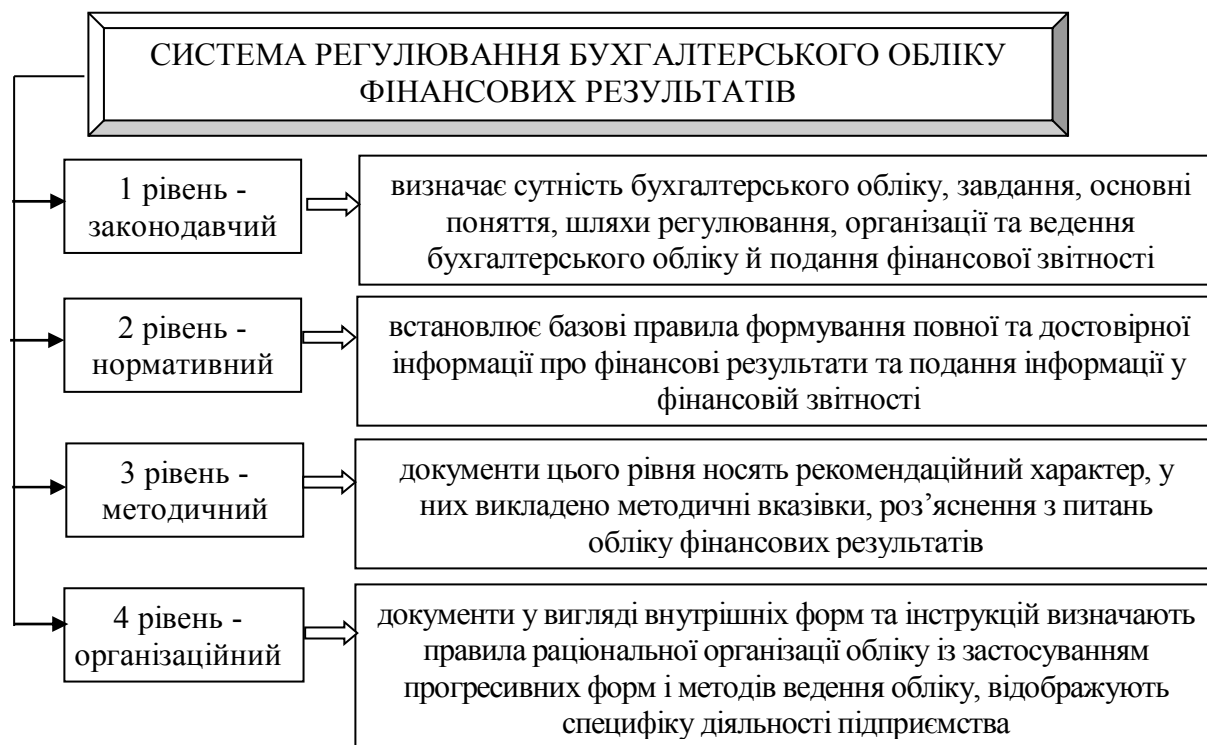


Рис.1. Багаторівнева система регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів (згруповано за [7])

Щодо обліку фінансових результатів, то нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а загальні вимоги до розкриття його статей наведені в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [8].

При визначенні фінансового результату діяльності підприємства необхідна детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Цими Положеннями (стандартами) визначені методологічні засади формування в обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, П(С)БО наведені умови визнання, оцінки та класифікації доходів і витрат. Така інформація надає можливість користувачам фінансової звітності порівнювати, оцінювати та прогнозувати доходи і витрати підприємства, досліджувати його прибутковість, платоспроможність, а також здійснювати аналіз фінансових результатів в динаміці та виявляти причини відхилень [7].

З метою визначення інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, у вітчизняному обліку використовують П(С)БО 15 «Дохід», а

в міжнародній обліковій практиці – МСБО 18 «Дохід». Порівняння цих стандартів засвідчило більш детальну структуру вітчизняного Положення (стандарту) ніж МСБО 18, а також певні відмінності. Так, в П(С)БО 15 «Дохід» доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Водночас у МСБО 18 «Дохід» доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є більш обмеженою, порівняно з класифікацією в П(С)БО 15.

Як зазначалося вище, відображення та формування даних про фінансові результати у звітності в Україні визначають НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. У міжнародній практиці окремого стандарту немає, проте форми фінансової звітності визначені МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Проте, принципові суперечності також є і в класифікації та складі витрат діяльності, відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ та Податкового кодексу України. Передусім в Податковому кодексі не дається визначень видів діяльності, немає і їх поділу. Однак є посилання на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні й міжнародні положення (стандарт) фінансової звітності щодо певної термінології. Поряд із цим, у ст.138 Податковим кодексом проігноровані норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно цього пункту Податкового кодексу, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, а операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином п.138 Податкового кодексу потребує уточнення щодо витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування [2].

Наступним джерелом, що забезпечує нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу, є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [9]. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Однак для обліку доходів, витрат і фінансових результатів відсутні субрахунки. Разом з тим, у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 відсутня і характеристика можливих субрахунків, що не дає можливості деталізації в розрізі видів діяльності [10].

Важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування фінансових результатів та напрямки їх використання має науково обґрунтована класифікація. За джерелами формування прибутку в обліку розрізняють класифікаційні ознаки, які ґрунтуються на видах діяльності підприємства. Так, Н(С)БО 1 передбачений розподіл фінансових результатів на наступні види: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності,

фінансовий результат від оподаткування та чистий фінансовий результат, сукупний дохід. Ознаки класифікації фінансових результатів повинні враховувати організаційну структуру та особливості діяльності досліджуваних підприємств. Розглянута нами класифікація фінансових результатів містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація фінансових результатів

Основною метою фінансового обліку є визначення фінансових результатів господарюючого суб'єкту. Бухгалтерський прибуток є приростом власного капіталу суб'єкту господарювання за звітний період за даними бухгалтерського обліку, в якому відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені та оцінені. Так, у фінансовому обліку інформація про фінансовий результат формується поступово від усіх видів діяльності, що сприяє задоволенню потреб різних груп користувачів фінансової звітності. Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого фінансового результату (прибутку/збитку) звітного періоду.

Фінансові результати підприємств поділяються на прибуток (збиток) від операційної, фінансової, іншої діяльності та сукупний дохід. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку фінансових результатів передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який має три субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Результат від різних видів діяльності є розрахунковим показником, який отримують в результаті співставлення відповідних доходів і витрат. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку прибутків і збитків передбачено рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який має три субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Таким чином, на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від різних видів діяльності підприємства за звітний період – основної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. У даному контексті для аграрного підприємства важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно до НП(С)БО 1 розглянемо процес формування фінансового результату від операційної діяльності підприємства (рис. 3).

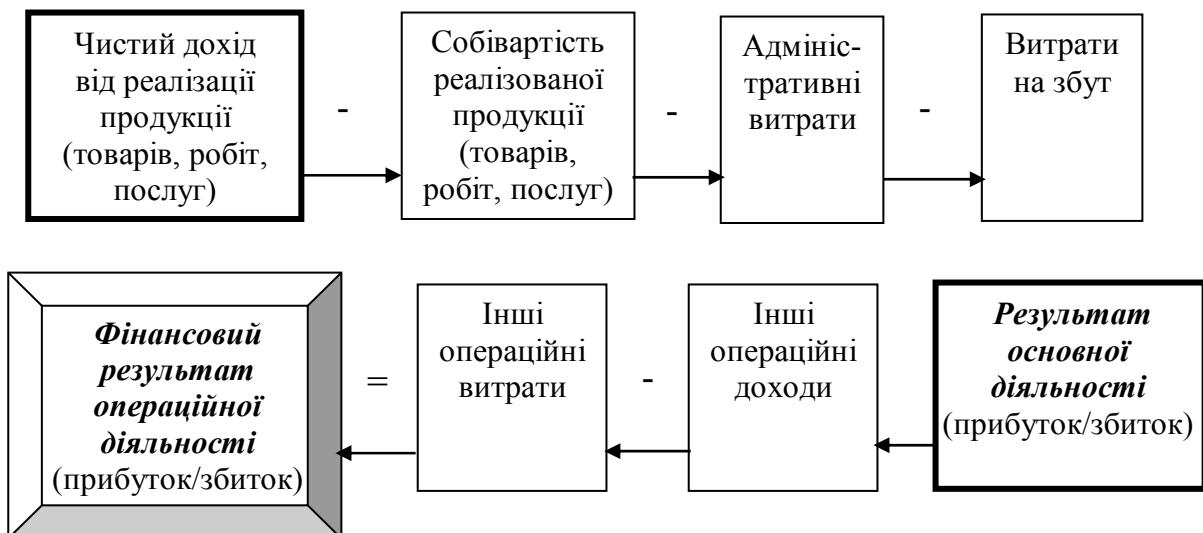


Рис. 3. Процес формування фінансового результату операційної діяльності

Як видно з рис. 3, результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут. Операційний фінансовий результат – це синтетичний

показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, в свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

Відповідно до процесу формування фінансових результатів постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання нами пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 «Результат операційної діяльності», а саме: 7911 «Результат основної діяльності» і 7912 «Результат іншої операційної діяльності». Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту. На основі вищезазначеного для удосконалення організації обліку фінансових результатів операційної діяльності нами побудовано схему їх визначення (рис. 4).

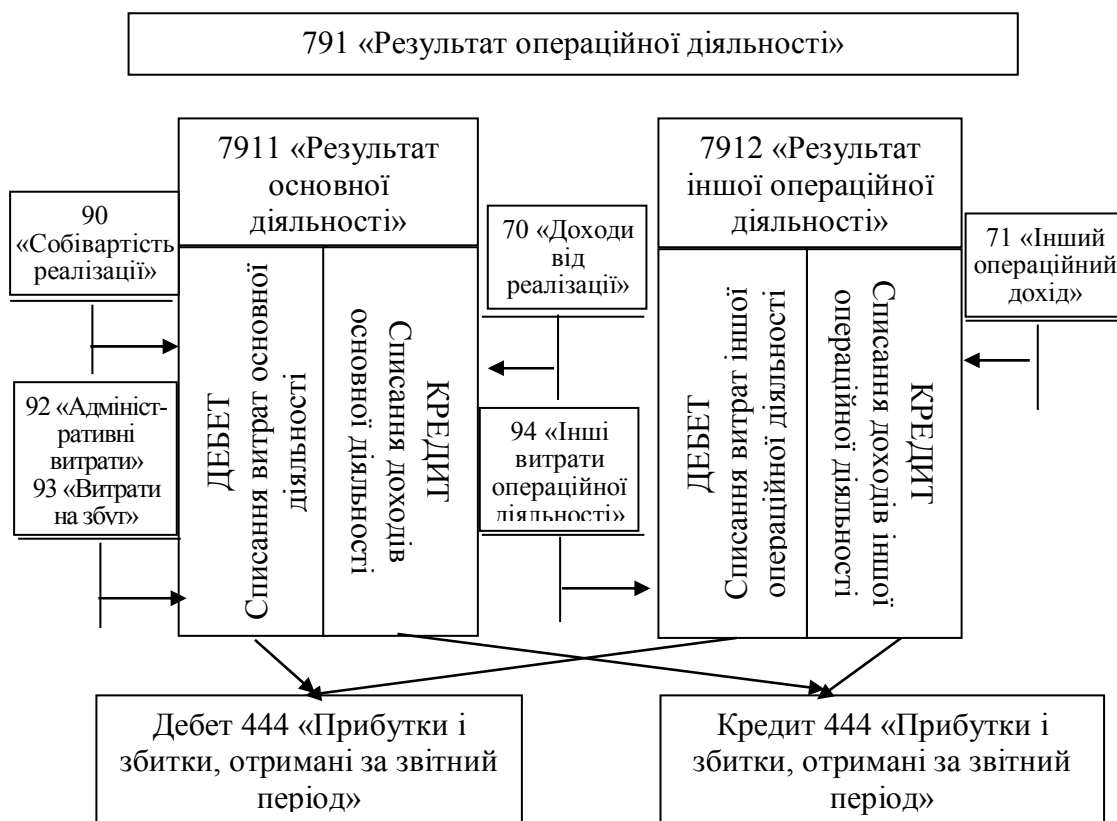


Рис. 4. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності підприємства

Як видно з рис. 4, на дебет рахунка 7911 «Результат основної діяльності» списують витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», а на його кредит – доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 «Доходи від реалізації». Порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 дає можливість визначити прибуток (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збиток (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності. На дебет рахунка 7912 «Результат іншої

операційної діяльності» пропонуємо списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 «Інший операційний дохід». При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Більшість напрямків розподілу прибутку передбачають виконання головної мети діяльності підприємства – максимізацію прибутку, збільшення вартості підприємства. В такому випадку значна кількість положень обраної місії підприємства щодо корпоративних цінностей, культури залишаються лишень ефективним маркетинговим ходом із здобуття позитивного іміджу, збільшення обсягів реалізації продукції, підвищення курсу акцій компанії. Враховуючи основне правило системи розподілу прибутку – прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, використовується ним самостійно. Підприємство після сплати податків самостійно визначає напрямки використання прибутку.

Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності зумовлюють потребу відповідних змін змісту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що згідно наведених пропозицій передбачає: виділення статті «Результат основної діяльності», статті «Результат іншої операційної діяльності» та визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчну суму результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Складання та використання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з урахуванням запропонованих змін дозволить конкретизувати інформацію без надмірної її деталізації, що є важливим для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Отже, нормативно-законодавча база здійснення обліку фінансових результатів в Україні представлена достатньо значною кількістю законів, постанов, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, однак, потребують вирішення певні неточності при взаємоузгодженні облікової інформації. Зокрема, необхідно взаємоузгодити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО.

Практика ведення обліку доходів, витрат та фінансових результатів у аграрних підприємствах засвідчила, що фінансові результати від інвестиційної діяльності не визначаються, хоча така діяльність відокремлюється П(С)БО. Тому необхідна розробка методики визначення фінансового результату від інвестиційної діяльності шляхом введення рахунків «Доход від інвестиційної діяльності», «Втрати від інвестиційної діяльності» та «Результат інвестиційних операцій», оскільки користувачі фінансової звітності повинні отримувати правдиву та точну інформацію про величину прибутку, яка формується за даними бухгалтерського обліку.

Для узагальнення на одному рахунку бухгалтерського обліку кінцевого фінансового результату, враховуючи динаміку його формування від різних видів діяльності підприємства, пропонуємо використовувати субрахунок 444 «Прибутки і збитки, отримані за звітний період», що дасть можливість отримати узагальнену та деталізовану інформацію про показники рентабельності та рівень доходів і витрат;

про стійкість фінансових результатів; можливість розподілу прибутку на виплату дивідендів та на інші цілі.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту.

Список використаних джерел до п.1.3.

1. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 р. URL: www.minfin.gov.ua
2. Податковий Кодекс України: затв. Верховною Радою № 2755-V 04.12.2010 р. (у редакції від 01.03.2019 р.). URL: http://search.liga.net/1_doc2.nsf/alldoc
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України: затв. Верховною Радою № 996-XIV від 16.07.1999 р. (у редакції від 16.11.2018 р.) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV(у редакції від 07.02.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 (у редакції від 09.08.2013 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (у редакції від 09.08.2013 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Скрипник М.Є. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів URL: <https://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/.../>
8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28 березня 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
10. Інструкція про застосування плану рахунків, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. № 1204). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

РОЗДІЛ 2.

ПРОБЛЕМИ ТА ЗАВДАННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ЯКОСТІ СУЧАСНОГО КОНТРОЛЮ Й ПРОФЕСІЙНОГО АУДИТУ

2.1. Обґрунтування та використання інструментів регламентації й формалізації у здійсненні контролінгу як системи управління розвитком культурно-мистецьких закладів сільських територій

В сучасних умовах соціально-економічної та господарської діяльності велике значення має вибір та оптимізація систем організації й управління розвитком підприємств і організацій. Повною мірою це стосується закладів соціокультурної сфери на селі, особливо культурно-мистецького спрямування. Традиційно будучи дотаційними, без бюджетної та спонсорської фінансової й інвестиційної підтримки, за умов дефіциту фінансових та інших ресурсів місцевих громад вони виявилися на грані постійного виживання. Тому впровадження та використання контролінгу як системи управління їх розвитком з якісним моніторингом і обліком діяльності, визначенням центрів відповідальності й основних процесів діяльності, розрахунком планів і прогнозів стратегічного розвитку має вагоме теоретичне й практичне значення.

Необхідно зазначити, що контролінг як система управління у вітчизняній економічній науці вивчається найбільш активно в останні десятиріччя. Його імплементація більшою мірою є характерною для промислових та аграрних підприємств. Про це свідчать наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців – М. Білуха, Н. Виговська, О. Гудзинський, Л. Дідківська, К. Жадько, Й. Завадський, І. Крюкова, Т. Мельник, Л. Нападовська, М. Огійчук, В. Пантелеєв, Р. Сагайдак, А. Шурміна, І. Юдіна та інші.. Для підприємств соціокультурної сфери, культурно-мистецьких закладів системні дослідження у цьому напрямі практично не проводилися, що й потребує їх здійснення. Особливо це стосується його організаційно-економічних та інноваційно-інвестиційних інструментів, а також методів і механізмів впровадження.

Регламентація бізнес-процесів (далі – РБП) є невід’ємною частиною діяльності відділу або фахівця з контролінгу за умови впровадження його інструментів у діяльність підприємств і закладів культури і мистецтв та соціокультурної сфери загалом. Вона дозволяє не тільки підвищити ефективність прийняття управлінських рішень, але й ефективно здійснювати творчі та бізнес-процеси. При цьому вироблені регламентаційні документи стають дієвим засобом контролю за правильністю здійснення будь-якого з них [1, с. 352]. Проте регламентація виступає не тільки як кінцевий результат діяльності відділу контролінгу, але і використовується в самому його процесі, причому спочатку як засіб досліджень, а потім як засіб управління підприємством. Оскільки творчі процеси мають різну природу по відношенню до бізнес-процесів, як уже зазначалося, хоча таж можуть бути певним чином формалізовані, на перспективу слід зупинитися саме на їх комерційній складовій. Так, регламентація бізнес-процесів сприяє розв’язанню різних недоліків у діяльності культурно-мистецьких підприємств і закладів шляхом: забезпечення

адаптації нових працівників; усунування повторів бізнес-операцій; швидкого реагування на зміни зовнішніх чинників; підвищення прибутку та зменшення витрат й ін. Регламентація можливих бізнес-процесів культурно-мистецького підприємства викладена надалі на прикладі сільського будинку культури. Процес РБП в структурі його діяльності повинен ґрунтуватися на нормативно-методичних документах, які б фіксували правила здійснення бізнес-процесів, а сам процес регламентації був частиною загального бізнес-процесу закладу [2, с. 47]. В організаційному плані він має полягати у роз'ясненні завдань, обставин, можливих труднощів. На підставі здійснених досліджень можна виділити три основні інструменти для здійснення РБП: організаційно-адміністративні; нормування; інструктаж.

Розглянемо суть кожного інструменту з метою визначення їх сутності та впливу на здійснення бізнес-процесів й на функціонування контролінгу. Організаційно-адміністративна регламентація полягає в розробці бізнес-процесів й процесів їхнього перетворення, а також в координації дій працівників. Вона здійснюється шляхом прямого впливу на підлеглих при здійсненні бізнес-процесів через накази, розпорядження, вказівки, що віддаються письмово або усно; контролю за виконанням. Вона забезпечує організаційну чіткість, дисципліну та злагожденість діяльності. Отже, можна зазначити, що організаційно-адміністративна регламентація – це пряме завдання і розпорядження керівних органів управління, які спрямовані на дотримання законів, постанов, наказів та інших регламентів з метою оптимізації бізнес-процесів. Основною її метою є правове регулювання відносин між керівником і підлеглими, зміцнення законності, захисту прав і законних інтересів дирекції та працівників відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України та інших нормативно-законодавчих актів про працю, культуру, культурно-мистецькі заклади, підприємства, облікову політику, оподаткування, розвиток сільських територій, діяльність сільських громад, децентралізацію [3, с. 198].

Регламентация шляхом нормування здійснюється під організаційним впливом, який полягає в установленні нормативів по верхній і нижній межах, які служать орієнтирами для здійснення бізнес-процесів. При цьому нормування виражається в показниках, що відображають залежності між елементами фінансової, виробничої й іншої діяльності закладу, вимоги до співвідношення витрат і результатів діяльності, а також розподілу ресурсів в мету регулювання бізнес-процесів та ухвалення управлінського рішення з урахуванням зовнішніх впливів. Нормування бізнес-процесів здійснюється через нормативи та відповідні норми, закони, положення, правила, інструкції та ін., нормативні документи щодо організації бізнес-процесів.

Інструктаж – організаційний вплив, зміст якого полягає в роз'ясненні норм, правил, порядку і способів виконання бізнес-процесів, і так само при виявленні можливих помилок. Інструктаж може мати форму консультаційної, інформаційної і методичної допомоги працівникам у здійсненні бізнес-процесів. Інструктаж може здійснюватися за допомогою інтернету, телефону, скайпу, особистими контактами, індивідуально, колективно та може мати наочну форму. Проте при управлінні або при здійсненні бізнес-процесів у практиці управління можуть виникнути такі проблеми, які не укладаються в установлені акти, норми обмежені або не припускається в бізнес-процесі. Це призводить до відхилення і порушує планову

програму розвитку діяльності у будинку культури та потребує обов'язкового активного втручання керівних органів закладу для термінового виправлення становища, яке склалося. Ситуації такого роду потребують конкретної роботи за кожним випадком [4, с. 142]. Слід зазначити, що перераховані інструменти можуть бути використані не тільки в рамках контролінгу, але і для всіх бізнес-процесів, здійснюваних у культурно-мистецькому закладі. Оскільки результатом процесу регламентації є певний нормативно-методичний документ тривалого користування, що фіксує його механізм, то процес регламентації є частиною загального бізнес-процесу підприємства. Будь-яка діяльність припускає також наявність певної системи нормативно-методичних документів, спрямованих не тільки на результати, але і на сам процес діяльності.

Отже, здійснення бізнес-процесів без нормативно-методичних документів не може бути, тому що будь-який нормативний документ є моделлю найбільш ефективної діяльності, іншими словами – зафіксоване уявлення про мету, засоби і результати діяльності. Так або інакше, нормативно-методичні документи є результатом певного процесу моделювання діяльності, але нормативно-методичні документи, – це не будь-яка модель діяльності, а модель, найбільш ефективна з точки зору керівників у даному випадку, будинку культури. Відповідно до цього висновку, на рис. 1 показані основні нормативно-методичні документи, які можуть бути використані при будь-якому інструменті РБП. Проте при складанні нормативно-методичних документів і при здійсненні регламентованих творчих та бізнес-процесів з допомогою контролінгу нормативна документація може містити деякі помилки, а саме:

- використовуються неактуальні документи (бізнес-процеси виконуються, але не так, як описано в регламентах);
- бізнес-процеси описані неповно і некоректно (не закріплені зони відповідальності учасників, не прописані вимоги до ресурсів і термінів, а також критерії оцінки якості та способи контролю кінцевого/проміжного результату);
- регламенти не взаємопов'язані між собою, а іноді навіть містять суперечливі вимоги;
- відсутня уніфікація у побудові, викладі й оформленні нормативно-регламентуючої документації.

Взагалі якість інформації в регламентах залишає бажати кращого: крім усього перерахованого, практично повсюдно порушуються процедури узгодження і затвердження документів. Це призводить до того, що вимоги, сформульовані в регламентах, виконуються частково або взагалі не виконуються [5].

Дані обставини обґрунтовуються тим, що початковий підхід до створення регламентованої системи управління, як правило, є формальним. Залежно від використання інструментів контролінгу, можна прослідкувати процеси здійснення регламентації бізнес-процесів, які полягають в послідовній їх формалізації (рис. 2).



Рис. 1. Основні нормативно-методичні документи щодо здійснення регламентованих творчих та бізнес-процесів у сільському будинку культури

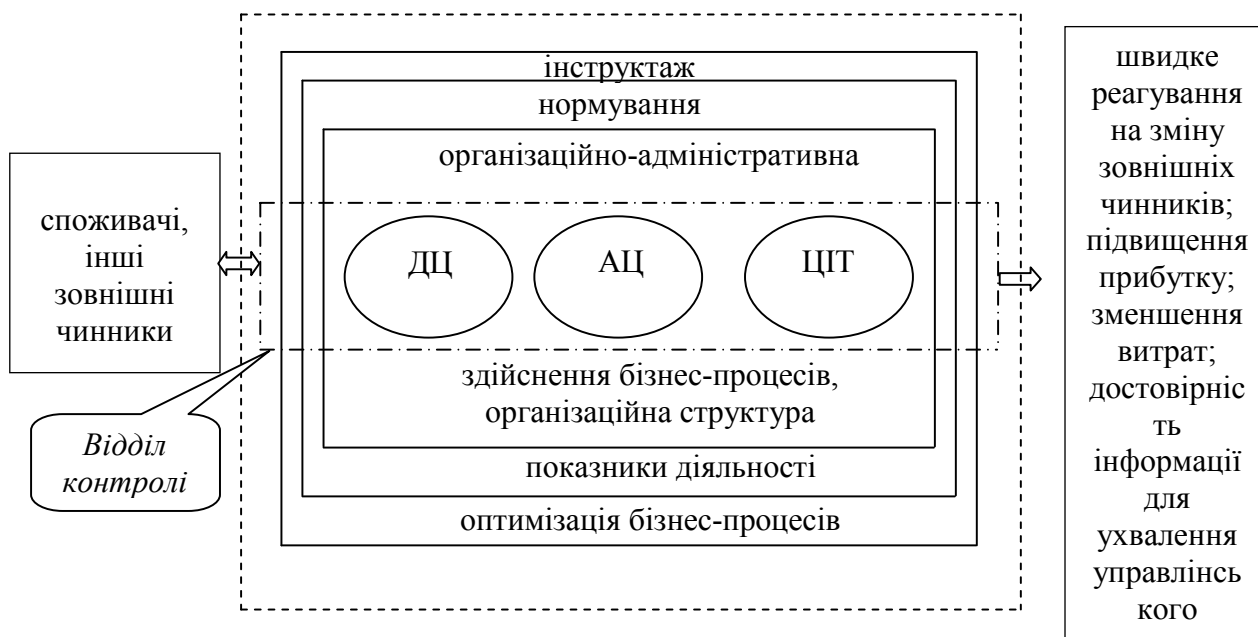


Рис. 2. Система взаємозв'язків регламентації бізнес-процесів в управлінні культурно-мистецьким підприємством (закладом)

Регламент творчих та бізнес-процесів у будинку культури також повинен фіксувати зони повноважень і відповідальності, визначати способи взаємодії підрозділів у підприємстві. У регламенті встановлюються межі даних процесів у підрозділі: подія, що ініціюється; власне перебіг процесу; результат його виконання; тимчасові обмеження; відповідальні за бізнес-процеси; відповідальні за контроль виконання вимог регламенту. Регламентом встановлюються вимоги до виконання складових частин бізнес-процесів – бізнес-процедур (виконавець; вхід (подія, що ініціює, використовувані дані); дії, що виконуються виконавцем; вихід

(результат і напями використання). Також йдеться про тимчасові обмеження виконання процедур і можливі винятки (варіанти виконання дій). Регламент бізнес-процесів повинен задовольняти як керівників будинку культури, так і працівників на всіх ієрархічних рівнях (рис. 3).



Рис. 3. Вимоги до регламенту бізнес-процесів у закладах культури і мистецтв

Слід визнати, що зайва деталізація робить регламенти творчих та бізнес-процесів важкими для сприйняття й вони втрачають можливість керівникам підрозділів правильно, без помилок і зайвих трудовитрат передати підлеглим постійні управлінські дії. Тим самим вивільняється час для більш важливої роботи по системною управлінню діяльністю. Для опису бізнес-процесів з метою їх регламентації в сучасних умовах використовується багато нотацій або програмних мов опису. Найчастіше використовуються такі нотації, як крос-функціональна, IDEF 0 / IDEF 3, VAD, eEPC та BPM [7, с. 20].

Сучасні регламенти та формалізація процесів діяльності культурно-мистецьких закладів на селі мають спиратися на новітні програмні моделі, нотації і продукти. Дані нотації можуть використовуватися відділом інформаційних технологій та інновацій [8, с. 67]. Проте слід зауважити, що вони створювалися не для бізнес-процесів, а для цілісного моделювання діяльності підприємств із подальшою її автоматизацією. Здавалося, їх використання для регламентації мало би бути не зовсім коректним, проте практика показує зворотне, отже, їх значні перспективи.

Список використаних джерел до п.2.1.

1. Зоріна О.А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики. Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні : етапи становлення і пробл. розв. 2009. № 647. С. 350-355.
2. Шило В.П., Ільїна С.Б., Меньша І.Ю. Роль контролінгу в системі управління підприємством. Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 1. С. 45-50.
3. Нагула Н.М. Механізм контролінгу як інструмент сучасного управління підприємством. Наукові праці НУХТ. К. : НУХТ, 2010. № 35. С. 197-201.
4. Гудзинський О.Д., Контролінг в системі менеджменту : монографія. Ін-т підготов. кадрів держ. служби зайнятості України. К. : ІПКДОЗУ, 2009. 225 с.
5. Рудницький В.С. Теоретичні аспекти контролінгу та його використання в системі управління підприємством [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/70.pdf.
6. Говорушко Т.А., Кроніковський Д.О. Проблемні аспекти впровадження контролінгу в Україні. Економічний часопис XXI. 2011. № 1/2. С. 51-53.
7. Тарасюк М.В. Генезис концепції контролінгу та перспективи її розвитку. Інвестиції: практика та досвід. 2008. № 17. С. 18-23.
8. Ігнатенко М.М. Стратегії та механізми управління розвитком соціальної відповідальності суб'єктів господарювання аграрної сфери економіки: монографія. Херсон: Айлант, 2015. 470 с.

2.2. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу маркетинг-менеджменту сімейних фермерських господарств

Для зміцнення та досягнення економічно стійкого розвитку сімейних фермерських господарств є застосування маркетингової роботи. Конкуренція в сучасному суспільстві є динамічною силою його розвитку. Вона змушує суб'єкти підприємницької діяльності, в тому числі і в сфері агробізнесу, не зупинятися на досягнутому, а постійно рухатися, самовдосконалюватися, підвищувати свою конкурентоспроможність. Умови підвищеного динамізму функціонування аграрних підприємств, загострення боротьби за ринки збуту потребують посилення цільової орієнтації підприємства на споживача. Для забезпечення цільової орієнтації і визначення комплексу спонукальних маркетингових заходів сімейним фермерським господарствам надзвичайно важливо вивчати кінцевого споживача. Необхідність цього зумовлена: підвищенням ступеня залежності продавця від покупця; посиленням тенденції до індивідуалізації обслуговування споживачів;

збільшенням кількості конкурентних товарів і товарів-замінників, що веде до перерозподілу попиту і загостренню боротьби за покупців, тобто потребує більших маркетингових зусиль з боку підприємства; зростання комунікаційної активності підприємств і підвищення рівня поінформованості споживачів, в результаті чого поширюються можливості покупців у процесі вибору продавця; посиленням в роботі з покупцями ролі державних управлінь з захисту прав споживачів, громадських організацій і регіональних товариств споживачів, які інформують покупців про права і можливості відшкодування збитків, спричинених неякісною продукцією. Все це свідчить про те, що сімейним фермерським господарствам для успішної взаємодії з покупцями та розробки ефективної програми маркетингового впливу для формування їх лояльності, перш за все, необхідно вивчати цільові ринки. Крім того, у сучасних умовах комплексне дослідження різних характеристик споживачів, їхніх смаків, побажань, мотивів і купівельних пріоритетів є обов'язковою умовою підтримання конкурентоспроможності підприємств.

На рівень конкурентоспроможності аграрної галузі впливають такі визначальні чинники, як: регулювання економіки; структура товарних ринків; ринкова інфраструктура; природно-ресурсний потенціал країни; трудові та інтелектуальні ресурси; виробнича база; кредитно-фінансова система; соціальна ситуація в країні; економічна інтеграція; науково-технічний рівень і ступінь удосконалення технології виробництва; створення нових або більш удосконалених високоврожайних сортів, поголів'я худоби та птиці, елітного насіння, високопродуктивних сільськогосподарських машин та агрегатів; впровадження прогресивних техніко-технологічних, організаційно-економічних та управлінських рішень тощо. Для того щоб не тільки підтримувати, а й посилювати конкурентні переваги, вітчизняні аграрії повинні постійно зменшувати витрати за рахунок поліпшення методів виробництва, впровадження нових технологій та удосконалення існуючих, підвищувати врожайність, продуктивність тварин, і як результат, збільшувати обсяги виробництва продукції, знижувати ціни на продовольчі товари. Паралельно з цим вони повинні шукати нові ринки збуту, диференціювати свою продукцію, орієнтуватися у кон'юнктурі ринків продовольства та сировини. Ці чинники зумовлюють необхідність впровадження маркетингових методів та інструментів у практичну діяльність виробників сільськогосподарської продукції. Таким чином, передумовою успішного функціонування підприємств та підвищення їх конкурентоспроможності є використання сучасної маркетингової концепції, яка орієнтує на всебічне задоволення вимог ринку. Важлива роль в організації маркетингу сімейного фермерського господарства належить аналітичній функції, яка забезпечує виробника інформацією, що є визначальною для прийняття аргументованих управлінських рішень. Особливого значення в цьому контексті набуває маркетинговий аудит, який створює необхідні передумови підвищення результативності збутової і управлінської діяльності сімейного фермерського господарства, що й актуалізує дослідження науковців щодо методичних аспектів його застосування аграрними бізнес структурами.

Вивчення питання стратегії маркетингу надзвичайно важливе для сімейних фермерських господарств. Воно пов'язане з розглядом програми діяльності господарства, ефективності менеджменту, процесу заготівлі і процесу виробництва.

Вивчення факторів результативності маркетингу пов'язане з розглядом маркетингового контролю, аналізом прибутковості, встановленням ціни, поставки, реклами, порядку стимулювання збуту та організації пропаганди. Без аналізу, реклами і маркетингового контролю результативність діяльності сімейного фермерського господарства і ринкові можливості можуть бути стрімко знижені, а конкурентні переваги ослаблені, оскільки знижене зростання товарно-ринкової діяльності.

Роль постійного внутрішнього контролю за маркетинговою діяльністю підприємства очевидна. Він повинен здійснюватися як за виконанням планів виробництва, так і за формуванням прибутку з метою забезпечення стійких позицій на продовольчому ринку.

Сутність дефініції «маркетинговий аудит» розглядалася багатьма як зарубіжними, так і вітчизняними науковцями, які не суперечать один одному за сутнісною характеристикою, але в той же час дещо різняться певними особливостями. Ряд авторів вбачає в ньому характер ревізії [9, с. 178; 10, с. 626; 12, с. 324]. Хоча між цими поняттями є певна різниця, бо метою ревізії є виявлення відхилень та правопорушень з метою покарання винних, а аудит спрямований на розробку рекомендацій щодо усунення виявлених відхилень та розробку рекомендацій щодо їх недопущення в майбутньому. За узагальненою думкою окремих авторів, маркетинговий аудит розуміється як комплексне дослідження маркетингового середовища фірми; підсистема стратегічного аудиту; інструмент критичного оцінювання маркетингових програм; систематичної перевірки роботи підприємства в ринковому просторі; незалежний метод контролю маркетингової активності; перевірка функціонування комплексу маркетингу; дієвий інструмент контролінгу маркетингової діяльності; процес діагностики та оптимізації маркетингової політики підприємства [2, с. 285].

А.Ф.Павленко зазначає, що «маркетинговий аудит – це компетентне незалежне, періодичне та всебічне дослідження основних чинників зовнішнього і внутрішнього середовища, цілей і стратегій діяльності підприємства з метою превентивного виявлення проблем і прихованого потенціалу, а також розроблення адекватної маркетингової стратегії. Він є аналітичним інструментом оцінювання, виміру, мотивації і виконання дій для досягнення найкращих результатів та превентивно оцінює й аналізує прийняття рішення з метою переконання, що всі джерела повністю задіяні, максимально використовується потенціал підприємства» [11].

На думку українських авторів Л.В.Балабанової та А.В. Балабаниць «маркетинговий аудит – комплексна перевірка і оцінка результатів маркетингової діяльності шляхом всебічного, періодичного та незалежного аналізу системи маркетингу підприємства з метою визначення вузьких місць, а також розробки рекомендацій щодо підвищення її ефективності» [1].

Метою маркетингового аудита є фінансовий аналіз складових бізнесу, його господарської сфери діяльності, дослідження розвитку перспектив підприємства. Внаслідок проведених маркетингових дій розробляється перелік актуальних

питань, на які варто одержати відповіді, щоб виявити наявні проблеми й спланувати шляхи їхнього вирішення.

Як зазначає дехто з науковців, складовими маркетингового аудиту виступають аудит макросередовища і середовища поставленої задачі; аудит стратегії маркетингу; аналіз організації маркетингу; дослідження системи маркетингу; аналіз результативності маркетингу; дослідження функцій маркетингу [5, с.117]. На думку Ж.Ж. Ламбена, складовими процедури маркетингового аудиту є: аудит місії фірми; аудит стратегії позиціонування; дослідження привабливості сегментів; аналіз конкурентних переваг; розробка стратегії розвитку; оцінка операційних маркетингових програм [6, с. 455]. О. Уілсон вважає складовими маркетингового аудиту: аналіз системи планування маркетингу; вивчення ринку і конкурентів; дослідження комплексу маркетингу; частковий аналіз мікросередовища фірми [12, с.328]. Маркетинговий аудит проводять у три основні етапи: вивчення фактичного стану маркетингу підприємства; оцінювання виявлених фактів; підготовка рекомендацій щодо вдосконалення маркетингової роботи на підприємстві [7, с.75]. Важливими завданнями, як відзначають науковці, на сьогодні для маркетингового аудиту є не просто проаналізувати, якою мірою фірмі вдалося досягти необхідних результатів, а запропонувати зміни, які могли б поліпшити становище. Аудит повинен також дати можливість оцінити стан управління маркетингом; стан маркетингових досліджень і способи аналізу та доведення отриманих результатів до осіб, відповідальних за прийняття відповідних рішень (як в рамках, так і за межами функції маркетингу) [3, с.49].

Звертаючись до напрацювань вітчизняних вчених, які досліджують означену проблему, можна зробити висновок що, маркетинговий аудит – це систематичний процес комплексного аналізу та об'єктивної оцінки діяльності підприємства на основі сукупності фінансових, соціальних, екологічних і ринкових показників, який забезпечує визначення місця фірми на ринку, виявлення маркетингових можливостей і слабких сторін фірми, формування найбільш ефективної стратегії маркетингу для повного задоволення потреб споживачів, одержання максимального рівня прибутку і задоволення суспільних потреб [4, с.14].

Аналіз літературних джерел показав, що проблемами маркетингового аудиту та їх вирішенням займалися І. Голяш, Н. Галушка, Т. Плаксій, Г. Пухальська, Я. Дадьо, Д. Зіньковська, С. Корягіна, М. Корягін та інші науковці, які досліджували різні аспекти його впровадження в діяльність підприємств, але його галузева специфіка, особливо стосовно аграрної сфери та діяльності СФГ, в практичному і методичному аспекті залишається недостатньо вивченою, що й зумовило актуальність досліджень в цьому напрямку.

На основі викладеного можна сформулювати дослідження, що передбачає визначення сутності аграрного маркетинг-аудиту, його функціонального призначення, завдань і об'єктів аналізу та здійснення процедур маркетингового аудиту з метою розробки рекомендацій для його впровадження в практику діяльності сімейних фермерських господарств. Об'єктом аналізу виступив процес обліково-аналітичного забезпечення маркетингової діяльності сімейних фермерських господарств, предметом дослідження – теоретичні та методичні аспекти маркетингового аудиту їх діяльності. Методи досліджень, які використовувались – абстрактно-логічний, монографічний, аналітичний,

порівняння, узагальнення та інше. Дослідження проводилися у період з жовтня по грудень 2019 року на базі аналізу діяльності сімейних фермерських господарств Херсонської області та опитувань з питань їх обліково-аналітичного забезпечення шляхом особистого інтерв'ювання керівників 10 господарств області. При побудові плану та визначенні питань інтерв'ю була використана загально визнана методика [3, с. 82]. Думка опитаних експертів є репрезентативною та відображує ситуацію, що склалася на сімейних фермерських господарствах Херсонської області.

Особливості маркетингової діяльності в аграрному секторі безпосередньо пов'язані з специфікою виробництва, яка характеризується різноманітністю асортименту продукції й учасників ринку, сезонністю виробництва, сприйняттями та адаптивністю споживачів до товарів, різноманітністю форм господарювання тощо. Як показали аналіз діяльності сімейних фермерських господарств Херсонської області та результати опитування їх керівників менеджмент в їх більшості (88 %) мало уваги приділяє обліково-аналітичному забезпеченню маркетингової діяльності, дослідженням ринку та ціноутворенню, збуту та просуванню товару, а це в свою чергу, призводить до зниження конкурентоспроможності продукції агровиробників. Основними причинами, що стримують розвиток маркетингової діяльності сімейних фермерських господарств, за результатами досліджень, виявилися нерозвинена ринкова інфраструктура, нестача кваліфікованих кадрів, які володіють досвідом маркетингової роботи, відсутність повної інформації про стан внутрішнього і зовнішнього ринків продукції сімейних фермерських господарств, нестача матеріально-технічних і фінансових ресурсів для створення та функціонування аналітико-інформаційної системи маркетингу на підприємстві. В той же час, на сьогодні, як доводить досвід функціонування успішних сімейних фермерських господарств, корисними можуть бути сучасні інструменти маркетингу, такі як маркетинговий аудит, що в ідеалі являє собою процес регулярного та критичного дослідження, аналізу та контролю за маркетинговою діяльністю підприємства, від якої залежить успішність функціонування його як комерційної організації. Специфіка сільськогосподарського виробництва вимагає окремого підходу до організації маркетингового аудиту в аграрних підприємствах. Такими специфічними особливостями є: сезонність виробництва та незбіжність виробничого циклу з календарними періодами; наявність в обліку об'єктів (земля, біологічні активи), які відсутні в інших галузях економіки; у зв'язку з біологічними особливостями від однієї сільськогосподарської культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції; просторова розпорошеність виробництва сільськогосподарської продукції; специфіка оподаткування, кредитування та державного регулювання цієї галузі, специфіка організації обліку на аграрних підприємствах та ін.

Тому при впровадженні маркетингового аудиту в діяльність сімейного фермерського господарства необхідно враховувати специфіку його господарської діяльності, обсяги виробництва продукції, зв'язки, що склалися, територіальне розташування, фінансовий стан, досвід маркетингової роботи, наявність відповідної кваліфікації та ін.

Для маркетингового аудиту характерні такі принципові риси, як:

– періодичність – має здійснюватися щорічно чи в будь-який інший календарний період;

– всебічність і комплексність – він повинен охоплювати всі фактори маркетингового середовища і елементи системи маркетингу підприємства, а не лише проблематичні чи ті, по відношенню до яких виникають найбільші сумніви. Зосередження уваги виключно на деяких маркетингових рішеннях, які викликають найбільш серйозні побоювання, може дати керівництву підприємства хибне уявлення про причини основних труднощів;

– послідовність – перевірка маркетингової діяльності має складатися з процедур, що виконуються в певній послідовності;

– об'єктивність і незалежність – перевірка маркетингової діяльності має здійснюватися незалежними людьми з метою забезпечення об'єктивності їхньої думки. Слід користуватися послугами сторонніх фахівців, які більш досвідчені у проведенні таких перевірок і достатньо добре знайомі зі сферою діяльності цього підприємства.

Таким чином, маркетинговий аудит повинен носити системний характер, бути комплексним, послідовним, регулярним та незалежним. Враховуючи специфіку сільськогосподарського виробництва, можна визначити спектр завдань маркетингового аудиту з обліково-аналітичного забезпечення сімейних фермерських господарств: надання повної, своєчасної та достовірної інформації про стан маркетингового середовища для формування захисного механізму агровиробників від реальних або латентних ризиків і загроз аграрного ринку; надання своєчасної, повної та достовірної інформації, яка необхідна суб'єктам агробізнесу для вирішення головних завдань маркетингової діяльності та задоволення потреб у інформаційних потоках зовнішніх і внутрішніх користувачів; повне та неупереджене відображення всіх аспектів маркетингової діяльності та функціонально пов'язаних з нею господарських операцій у первинній та консолідованій звітності аграрних бізнес-структур; перевірка правильності ведення господарської діяльності та реєстрації її фактів у первинних та зведених інформаційно-облікових носіях; всебічна та комплексна аналітична оцінка всіх аспектів маркетингової діяльності підприємства на основі використання повної та неупередженої облікової інформації; визначення перспектив розвитку та потенційних можливостей функціонування сімейного фермерського господарства в певному сегменті аграрного ринку. Планування маркетингового аудиту сімейного фермерського господарства повинно включати: попереднє планування; розроблення загального плану; складання програми проведення маркетингового аудиту та формування програми профілактичних заходів у системі маркетингу.

В напрямку маркетингових досліджень об'єктом аудиту можуть виступати чинники макро- і мікросередовища сімейного фермерського господарства: політико-правове поле для здійснення аграрного бізнесу, економічна ситуація в країні та заходи щодо створення сприятливого інвестиційного клімату для розвитку агробізнесу; соціально – культурні чинники національного середовища та профіль кінцевого споживача на агропродовольчому ринку; природно-географічні фактори, рівень ресурсно-сировинної баз; стан та перспективи розвитку наукового та технічного забезпечення і підтримки сільгоспвиробників; реальні та потенційні конкуренти на ринку сільгоспвиробників та продовольчих товарів; споживачі продукції аграрного виробництва, чинники що зумовлюють вибір товарів та стан попиту на ті чи інші товари; постачальники та посередники на аграрному ринку тощо.

В напрямку сегментування ринку об'єктами маркетингового аудиту сімейного фермерського господарства можуть виступати методи та критерії сегментації, оцінка сегментів за привабливістю та перспективністю, реальною місткістю та ринковим потенціалом з метою вибору цільового ринку та розробки стратегії позиціонування для сімейного фермерського господарства та його продукції і формування певних переваг і відмінностей щодо виробника в свідомості споживача.

Стосовно маркетингової стратегії сімейних фермерських господарств напрямами маркетингового аудиту можуть бути: методи розробки стратегії, оцінка варіантів та вибір стратегії щодо впровадження комплексу маркетингових заходів в умовах конкретного комплексу обставин на ринку з врахуванням тенденції його розвитку на перспективу.

В напрямку товарної складової комплексу маркетингу сімейного фермерського господарства об'єктами маркетингового аудиту можуть виступати: ринкова адекватність та комерційна реалізованість товару, якість, органічність та екологічність продукції агровиробників, упакування товарів, інноваційні технологічні підходи при виготовленні продукції, асортиментна політика підприємства, підходи до розробки товарної марки та брендингу продукції та ін.

В аспектах цінової політики аграрного маркетинг-аудиту об'єктами уваги виступають: цілі і задачі ціноутворення на сільськогосподарську продукцію та продовольчі групи товарів; прямі на непрямі методи ціноутворення, до яких вдається товаровиробник; стратегія ціноутворення на аграрному ринку; питання остаточного встановлення ціни та її коригування з врахуванням кон'юнктури ринку.

Об'єктами маркетингового аудиту сімейного фермерського господарства в питаннях збутової політики можуть виступати: планування системи розподілу товару та вибір каналів розподілу; вибір посередників та стратегій комунікації в системі руху товару; питання управління каналами розподілу; оцінка учасників системи розподілу та форм продажу продукції; оцінка заходів щодо запобігання конфліктів в системі розподілу; організація та функціонування маркетингової логістичної системи сімейного фермерського господарства.

В плані комунікаційної складової комплексу маркетингу напрямами маркетинг-аудиту можуть виступати: планування програми просування в цілому та його окремих елементів (реклама, стимулювання збуту, виставкова та ярмаркова діяльність сімейного фермерського господарства, формування характеристик іміджу виробника та його продукції через підтримку зв'язків з громадськістю та ЗМІ, питання Інтернет маркетингу) тощо.

Також важливими об'єктами маркетингового аудиту сімейного фермерського господарства в питаннях контролю маркетингу можуть виступати як окремі економічні (частка ринку, прибутковість, рентабельність, ефективність витрат на виробництво сільгосппродукції та ін.) та неекономічні (іміджеві) показники маркетингової діяльності аграрних виробників, так і система контролю маркетингової діяльності в цілому.

Зважаючи на вищезазначені об'єкти аналізу, узагальнена структура та процедура маркетингового аудиту сімейного фермерського господарства, як бачимо, включає: аудит стратегії, аудит макросередовища, аудит факторів мікросередовища та внутрішнього середовища підприємства, аудит ринку та конкурентних позицій, аудит складових комплексу маркетингу підприємства,

розробка заходів із вдосконалення стратегії маркетингової діяльності сімейного фермерського господарства та розрахунок їх ефективності. В процесі маркетингового аудиту використовується система показників: описових, кількісних, якісних, універсальних та специфічних, які дозволяють комплексно оцінити маркетингову діяльність підприємства [7, с. 75].

Відносно ж виконавців маркетингового аудиту на сімейних фермерських господарствах, то в даному випадку, слід зважити на фінансові можливості та наявність відповідного досвіду в цьому напрямку та кваліфікованих фахівців. До внутрішнього аудиту (маркетинговий самоаудит) можна вдаватися за умов обмеження часу перевірки та лімітованих фінансових ресурсів підприємства. В даному випадку об'єктом аналізу буде виступати зазвичай внутрішнє середовище підприємства та переважно такі складові як, оптимальність товарної номенклатури; методи цінової політики; якість просування продукції; система організації продажу товару підприємством тощо. Для більш комплексної і незалежної оцінки сімейне фермерське господарство за умов наявності фінансових ресурсів може вдатися і до зовнішнього аудиту, скориставшись послугами професійних консалтингових аудиторських фірм, які за результатами обстеження маркетингової діяльності можуть більш об'єктивно та глибше поглянути на проблему, неупереджено оцінити ситуацію як внутрішнього, так і зовнішнього характеру та надати ефективні рекомендації до вироблення стратегії маркетингу сімейного фермерського господарства та укріплення його позицій на ринку. Але, в той же час, суттєвими недоліками цього виду маркетингового аудиту є його значні витрати для виробника, більш тривалий період часу, вибірковість інформації та можливість порушення конфіденційності інформації, що може створити певну загрозу для товаровиробника зі сторони конкурентів за умов недоброчесної поведінки зовнішнього аудитора. Це, в свою чергу, накладає певні вимоги щодо вибору аудиторської компанії при здійсненні маркетингового аудиту, критеріями відбору якої повинні бути: професійність та репутація, підтверджені рекомендаціями замовників послуг; досвід роботи; надійність виконання умов угоди; наявність спеціальних технологій та знань; різноманітність застосовуваних методів маркетингового аудиту та спектр послуг, що надається клієнтам; ціна за послуги та умови оплати; терміни виконання; корпоративна культура; висока кваліфікація кадрів, їх чесність та порядність; супровід під час впровадження пропозицій для замовника.

Крім того, для набуття досвіду роботи персоналом сімейного фермерського господарства з питань маркетингового аудиту корисним може бути, незважаючи на витрати, впровадження практики спільного аудиту, коли до діяльності зовнішнього аудитора залучається внутрішній персонал. Працівники, які включаються до командної групи і виступають у якості стажистів, повинні мати уявлення про основи проведення аудиту, його структуру та принципи. Таким чином, працюючи в команді з професіоналами, внутрішні працівники сімейного фермерського господарства отримують можливість професійного росту та навчання з питань аналізу як внутрішнього середовища так і зовнішніх чинників, ситуації на ринку, аналізу втрачених або нереалізованих можливостей підприємства, вироблення ефективних рекомендацій з вдосконалення маркетингової діяльності сімейного фермерського господарства. Таким чином відбувається розвиток професійного

кадрового потенціалу сімейного фермерського господарства з питань маркетингового аудиту. В той же час слід пам'ятати, що висновки маркетингових аудиторів мають лише характер рекомендації, відповідальність за їх врахування та прийняття на їх основі відповідних рішень лежить на керівникові фермерського господарства. Тому на сьогодні необхідно змінити уявлення фермерів щодо необхідності впровадження маркетингового аудиту як дієвого інструмента для покращення якості прийнятих рішень відносно маркетингового забезпечення діяльності сімейного фермерського господарства з врахуванням як поточної ситуації, так і стратегічної перспективи на аграрному ринку. Отже, досягнення перспективних цілей сімейних фермерських господарств, необхідність підвищення ефективності їх маркетингової діяльності обумовлює необхідність запровадження маркетингового аудиту з метою врахування ринкових чинників на всіх стадіях виробничого процесу, руху товарів каналами розподілення до кінцевого споживача, процесу ціноутворення, збуту, сервісу та реклами.

Таким чином, на основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що маркетинговий аудит сімейних фермерських господарств – це дієвий, універсальний, комплексний обліково-аналітичний інструментарій контролінгу їх маркетинг-менеджменту для визначення мети і стратегії ціноутворення; стимуляції обсягів реалізації; оптимізації конкурентної стратегії; забезпечення динамічної відповідності продукції підприємства поточним і потенційним вимогам покупців для підвищення конкурентоспроможності та результативності товаровиробника. Методологічний апарат маркетингового аудиту стану сімейних фермерських господарств надає можливість отримати інформацію про закономірності й особливості розвитку ринків, дізнатися про рівень досягнення виробничих і комерційних цілей та причин відхилень від запланованих показників економічного розвитку, знайти шляхи покращення господарського становища, підвищити конкурентоспроможність продукції, перевірити ефективність і швидкість пристосування сімейного фермерського господарства до умов турбулентного навколишнього середовища. Це сприятиме оптимізації маркетингу підприємства, приведенню його взаємодії з ринком і внутрішніми мікроструктурами до стану, який дає можливість максимально ефективно задовольнити прагнення виробника в рамках прийнятих стратегій.

Головним функціональним призначенням цього маркетингового інструменту є здійснення фінансового аналізу маркетингових складових сімейного фермерського господарства, його господарської сфери діяльності та дослідження перспектив його розвитку. Під час маркетинг – аудиту сімейних фермерських господарств перевірку доцільно здійснювати за стадіями та ув'язати її висновки з результатами маркетингової діяльності, відображеними у фінансовій звітності. Оцінку слід здійснювати комплексно з використання системи показників. Опанування керівниками сімейних фермерських господарств інструментарію маркетинг – аудиту надасть можливість отримати інформацію про закономірності й особливості розвитку ринків; дізнатися про рівень досягнення виробничих і комерційних цілей та причин відхилень від запланованих показників економічного розвитку; знайти шляхи покращення господарського становища; підвищити конкурентоспроможність виробника та його продукції; перевірити ефективність і швидкість пристосування сімейного фермерського господарства до умов мінливого

навколишнього бізнес – середовища та підвищити якість прийняття управлінських рішень. Це сприятиме оптимізації комплексу маркетингу сімейного фермерського господарства та надасть можливість максимально ефективно задовольнити прагнення виробника в рамках прийнятих маркетингових стратегій.

Таким чином, впровадження маркетинг-аудиту у діяльність сімейних фермерських господарств забезпечить укріплення конкурентних позицій товаровиробникам та стане запорукою їх стабільного прибутку на агропродовольчому ринку. На перспективу для сімейних фермерських господарств необхідно продовжувати дослідження у даному напрямку з метою розробки ефективних технологій здійснення маркетингового аудиту та їх сучасного інформаційного програмного забезпечення.

Список використаних джерел до п.2.2.

1. Балабанова Л.В., Балабаниць А.В. Маркетинговий аудит системи збуту: Навч. посібн. К.: ВД «Професіонал», 2004. 224 с.
2. Голяш І., Галушка Н. Концепція маркетингового аудиту: проблеми теорії та практики. Журнал європейської економіки. 2008. №3. С. 274-289.
3. Дадьо Я. Маркетинговий аудит- засіб підвищення конкурентоздатності підприємства. Маркетинг в Україні. 2006. №2. С. 47-51.
4. Корягіна С.В., Корягін М.В. Маркетинговий аудит. навч. посібн. К.: ЦУЛ, 2014. 320 с.
5. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент. Санкт-Петербург: Питер, 2003. 800 с.
6. Ламбен Ж. Менеджмент, ориєнтований на ринок. Санкт-Петербург : Питер, 2007. 800 с.
7. Плаксіє Т.О., Пухальська Г.В. Маркетинговий аудит: сутність, складові та особливості проведення. Економічні науки. 2009. №2, Т.1. С. 74-77.
8. Полторак В.А. Маркетингові дослідження [Текст]: навч. посіб. К.: ЦНЛ, 2003. 387 с.
9. Примає Т.О. Маркетинг. К.: МАУП, 2001. 200 с.
10. Скибінський С.В. Маркетинг. Ч.2.- Львів: ЛА «Піраміда», 2009. 748 с.
11. Теорія і практика маркетингу в Україні : монографія / А.Ф.Павленко, А.В.Войчак, В.Я.Кардаш, В.П.Пилипчик й ін. : за наук. ред. д- ра екон. наук, проф., акад. АПН України А.Ф.Павленка. К. : КНЕУ, 2005. 584 с.
12. Уилсон Обри. Аудит маркетинга [пер. с англ.]. Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. 368 с.

2.3. Відповідальність за порушення трудового законодавства та оплати праці

Актуальність проблеми легалізації зайнятості та заробітної плати на сьогодні зумовлена її масштабами та надзвичайно негативними та руйнівними наслідками, як для держави загалом – на макрорівні так і для громадянина – працівника – на макрорівні. Питання відповідальності у сфері оплати праці цікавить багатьох власників бізнесу, а також керівників підприємств і бухгалтерів, особливо у світлі серйозних змін у законодавстві та посилення санкцій. Теоретико-методологічною базою дослідження стали наукові розробки в галузі бухгалтерського обліку. Відповідальність за організацію оплати праці та її облікове забезпечення завжди

знаходяться у центрі уваги вітчизняних науковців. Зокрема, проблеми обліку оплати праці досліджувались вченими Ф. Бутинцем, П. Саблуком, М. Огійчуком, В. Сопко, В. Лінником, В. Коцупатрим, Л. Паненко, В. Плаксієнко, М. Пушкарем та ін.

Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці», № 77-VIII, який набрав чинності у 2015 р., в десятки разів посилює відповідальність роботодавців за порушення у сфері праці. Працівник не може бути допущений до роботи без укладення трудового договору, оформленого наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу.

Новим для підприємств-роботодавців є зобов'язання оформлювати трудові книжки на студентів вищих та учнів професійно-технічних навчальних закладів, які проходять стажування. А також під час стажування студентів підприємство за всі роботи, виконані відповідно до наданих завдань, здійснює виплату їм заробітної плати, незважаючи на відсутність трудового договору. Нарахована заробітна плата є базою для нарахування ЄСВ та оподатковується податком на доходи фізичних осіб 18%. Законом, внесено численні і суттєві зміни до законодавства про оплату праці, адміністративного та кримінального законодавства, що мають сприяти легалізації заробітної плати та зайнятості. Зміни спрямовані на запобігання ситуаціям, за яких людина працює без офіційного оформлення трудових відносин, передбачають штрафи як для юридичних осіб (фізичних осіб, які використовують найману працю) (до 30 мінімальних заробітних плат) [1], так і для посадових осіб, винних у скоєнні порушення [2]. Відтепер штрафи накладатимуться не лише на посадових осіб, винних скоєнні правопорушення [3], а й на юридичну особу або на ФОП [1]. На сьогодні розрізняють такі види відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна (рис. 1.). Згідно КЗпП, нагляд і контроль за додержанням законодавства про працю юридичними особами незалежно від форми власності, виду діяльності, господарювання, фізособами-підприємцями, які використовують найману працю, здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, у порядку, визначеному КМУ [1]. Це Державна служба України з питань праці (Держпраця), яку наразі створюють на базі колишньої Державної інспекції України з питань праці та промислової безпеки. У свою чергу, такий контроль Дежпраці здійснює через створені територіальні державні інспекції праці (ТДІЗПП).

Крім того, центральні органи виконавчої влади (міністерства та відомства) контролюють додержання законодавства про працю на підприємствах, в установах й організаціях, що перебувають у їх функціональному підпорядкуванні. При цьому, органи доходів і зборів (ДФС України) мають право з метою перевірки дотримання податкового законодавства здійснювати такий контроль на всіх підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та підпорядкування. У свою чергу, громадський контроль за додержанням законодавства про працю здійснюють професійні спілки та їх об'єднання.

На сьогодні законодавством передбачено 5 видів відповідальності: дисциплінарна, адміністративна, матеріальна, фінансова та кримінальна. При цьому такі види відповідальності будуть застосовуватися незалежно один від одного.

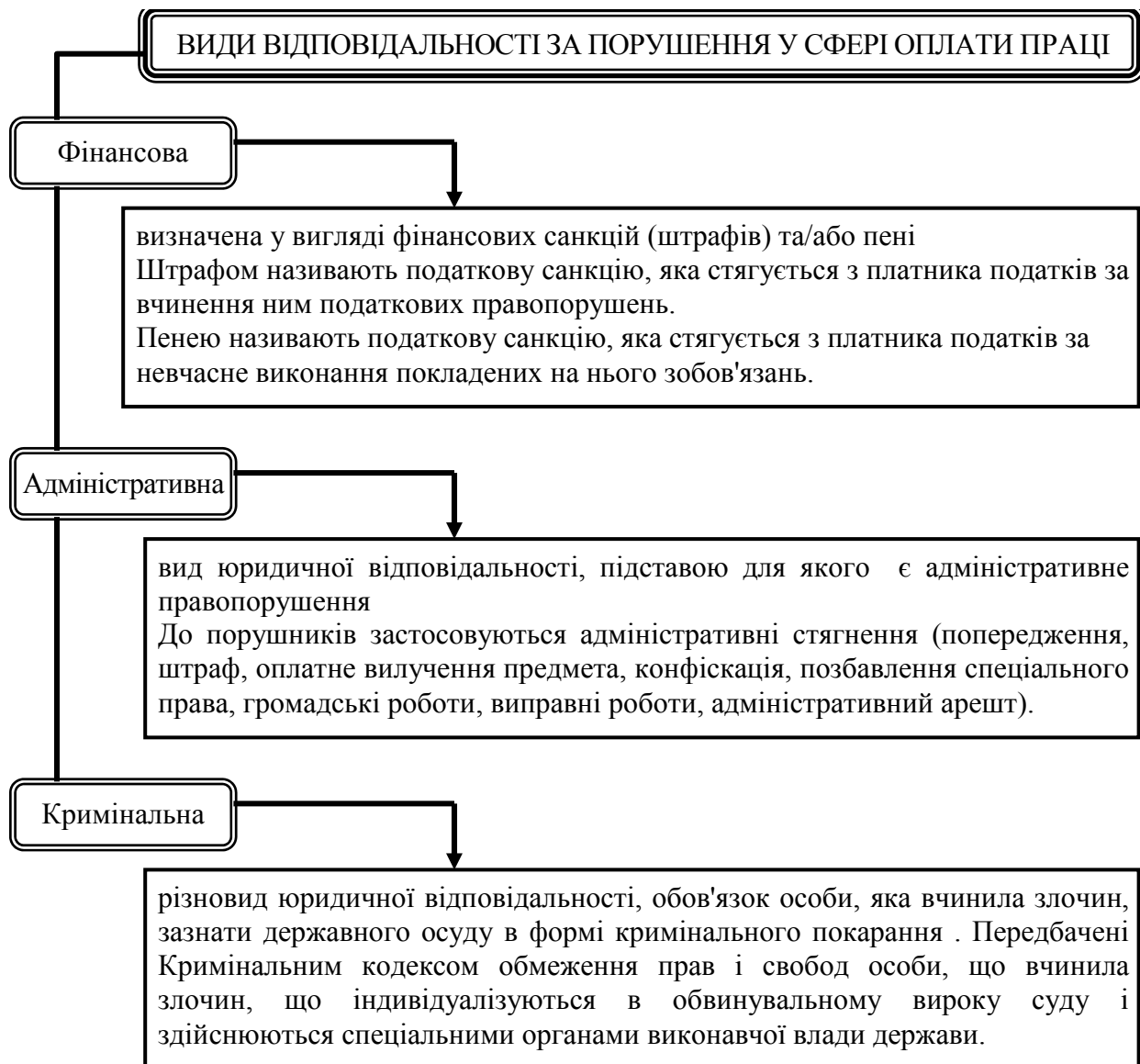


Рис. 1. Види відповідальності за порушення у сфері оплати праці

Слід зазначити, що саме на підставі результатів перевірки Держпраці посадових осіб може бути притягнуто до адміністративної та кримінальної відповідальності, а саме підприємство – до фінансової відповідальності.

Але притягнути роботодавця до відповідальності за порушення трудового законодавства вправі в більшості випадків лише інспектори Держпраці.

При перевірці підприємство повинно пред'явити:

- 1) трудові книжки працівників, їх особові картки,
- 2) книгу обліку руху трудових книжок, заяви про прийняття, переведення, звільнення тощо;
- 3) накази з особового складу (про прийняття, переведення, переміщення, звільнення, надання відпусток, установа доплат, премій, надбавок тощо);
- 4) таблиці обліку використання робочого часу;
- 5) відомості нарахування заробітної плати;
- 6) документи, що підтверджують факт виплати заробітної плати;

7) документи, які визначають статус роботодавця (статут, положення), повноваження керівника суб'єкта господарювання (контракт, наказ або розпорядження про призначення);

8) документи, які встановлюють трудовий розпорядок і умови праці (Правила внутрішнього трудового розпорядку, колективний договір, положення про оплату праці, графіки відпусток);9) інші документи, що містять необхідну для перевірки інформацію (наприклад, штатний розпис, попередження працівників про скорочення штату або чисельності, зміну істотних умов праці тощо).

У разі відсутності кадрових документів інспектор направляє роботодавцеві акт про неможливість документацію. Згідно з ухваленим Законом «Про Державний бюджет України на 2019 рік» мінімальна заробітна плата у 2019 році становитиме з 01.01.2019 р. у місячному розмірі – 4173 грн. та у погодинному розмірі – 25,13 грн. Трудові відносини роботодавця із працівником розпочинаються із укладання трудового договору, який оформляється наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, та повідомлення ДФС про прийняття працівника на роботу. Повідомлення про прийняття працівника на роботу подається власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом (особою) чи фізичною особою до територіальних органів ДФС за місцем обліку їх як платника ЄСВ до початку роботи працівника за укладеним трудовим договором одним із таких способів:

– засобами електронного зв'язку з використанням електронного цифрового підпису відповідальних осіб відповідно до вимог законодавства у сфері електронного документообігу та електронного підпису;

– на паперових носіях разом з копією в електронній формі;

– на паперових носіях, якщо трудові договори укладено не більше ніж із п'ятьма особами.

Посадову особу, яка винна у порушенні трудового законодавства або оплати праці може бути притягнуто до дисциплінарної відповідальності. Згідно зі ст. 41 та ст. 147 КЗпП, видів дисциплінарної відповідальності є два – догана або звільнення. Також у таких випадках на посадових осіб підприємств поширюється й матеріальна відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків. Відповідно до частини першої ст. 147-1 КЗпП право застосування дисциплінарного стягнення, а отже, і догани, надається тому органу, якому надано право прийняття на роботу (обрання, затвердження і призначення на посаду) цього працівника. На підприємстві право прийняття та звільнення працівників надається керівникові відповідно до статуту підприємства та укладеного з ним трудового договору (контракту). А це означає, що керівник підприємства завжди має право застосовувати дисциплінарне стягнення до будь-якого працівника цього підприємства, який вчинив дисциплінарний проступок. Працівника не можна притягнути до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, якщо:

– він діяв у стані крайньої необхідності;

– його дії віднесено до категорії нормального виробничо-господарського ризику, оскільки такі дії не є протиправними.

Але якщо внаслідок невиконання чи неналежного виконання працівником своїх трудових обов'язків підприємство втратило можливість одержати заплановані прибутки, то такого працівника можна притягнути до дисциплінарної

відповідальності за вчинення відповідних винних і неправомірних діянь, що призвели до такої матеріальної шкоди. Хоча до матеріальної відповідальності за цю шкоду його не можна притягнути відповідно до частини четвертої ст. 130 КЗпП.

Отже, до керівників підприємства як найманих працівників дисциплінарну та матеріальну відповідальність має право застосовувати той орган, який відповідно до законодавства і статуту приймає керівника на роботу. Це може бути: міністерство чи інший орган, який здійснює управління державним або комунальним майном; власник приватного підприємства; збори учасників господарського товариства тощо.

У табл. 1 нами наведено види та дисциплінарна відповідальність щодо Порухення правил внутрішнього трудового розпорядку. До адміністративної відповідальності посадових осіб підприємств, а також фізособ-підприємців, якщо вони є роботодавцями, може бути притягнуто на підставі ст. 41 КпАП. Адміністративна відповідальність накладається на підставі рішення суду на посадових осіб підприємства. Підставою для рішення суду є направлений в суд протокол постанови про накладання адмінштрафу, який виписує інспектор з органу Держпраці під час перевірки роботодавців. Адміністративна відповідальність за наведені нижче правопорушення настає лише за умови, що характер цих порушень не тягне за собою кримінальної відповідальності. Тобто якщо в діях відповідних посадових осіб нема ознак злочину.

Таблиця 1

Перелік порушень трудового законодавства види відповідальності за них

Дисциплінарна відповідальність		
Порушення	Відповідальність	Підстава
Порушення правил внутрішнього трудового розпорядку	Догана	Ст. 147, ст. 149 КЗпП
Одноразове грубе порушення трудових обов'язків, вчинене: керівником підприємства або його заступником; головним бухгалтером або його заступником	Звільнення	П. 1 ст. 41 КЗпП
Винні дії керівника підприємства, внаслідок чого заробітна плата виплачувалася несвоєчасно або в розмірах, нижчих від установленого законом розміру мінімальної заробітної плати	Звільнення	П. 1 ст. 41 КЗпП
Матеріальна відповідальність		
Невиплата з вини власника або уповноваженого ним органу належних звільненому працівникові сум у визначені строки	Організація повинна виплатити працівникові його середній заробіток за весь час затримки по день фактичного розрахунку	Ст. 116, ст. 117 КЗпП

Несвоєчасна виплата зарплати понад один місяць (з вини керівника підприємства), що призвела до виплати компенсації за порушення строків її виплати і за умови, що Держбюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством	Керівник підприємства відшкодовує завдану підприємству шкоду всумі нарахованої компенсації та в сумі внесків, нарахованих «зверху» на суму такої компенсації	П. 9 ст. 134 КЗпП
Незаконне звільнення або переведення працівника на іншу роботу, а також затримка виконання рішення суду про поновлення на роботі	Службова особа відшкодовує завдану підприємству шкоду в сумі оплати працівнику часу вимушеного прогулу або часу виконання нижчеоплачуваної роботи	Ст. 237 КЗпП

З 1 січня 2017 р. набула чинності нова редакція ст. 265 КЗпП, якою передбачено нові штрафи за порушення трудового законодавства для юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Слід звернути увагу, що ст. 265 КЗпП не зазначено строків давності для притягнення суб'єктів господарювання до фінансової відповідальності.

Порядок проведення планових та позапланових перевірок органами Держпраці затверджено Постановою КМУ від 26.04.2017 р. № 295.

Наказом Мінсоцполітики від 18.08.2017 р. №1338 затверджено форму постанови про накладення штрафу уповноваженими посадовими особами Держпраці за порушення законодавства про працю та зайнятість населення.

Позиція Держпраці дуже принципова: роботодавець-порушник повинен нести відповідальність згідно із законом. Тому роботодавцям слід бути готовими до того, що в разі нехтування правами своїх працівників їм доведеться заплатити значно більше коштів. Сплата штрафу не звільняє від усунення порушень законодавства про працю.

За порушення трудового законодавства юридичні та фізичні особи – підприємці, які використовують найману працю, несуть фінансову відповідальність у таких розмірах: у табл. 1 нами наведено фінансові санкції в розрізі найбільш типових порушень трудового законодавства [1].

Фактичний допуск одного працівника до роботи без трудового договору (без наказу) може коштувати 142190 грн (125190 грн + 17000 грн) + виплата такому працівникові заробітної плати у розмірі не нижче середньої заробітної плати за відповідним видом економічної діяльності у регіоні у відповідному періоді. Підприємству треба приділити велику увагу правильному оформленню наказів про прийняття працівників на роботу, оскільки за можливе визнання недійсного наказу підприємству загрожує штраф у 125190 грн, а якщо наказ оформлений правильно, але підприємство несвоєчасно повідомило фіскальну службу про прийняття працівника на роботу, то таке порушення коштуватиме підприємству 4173 грн.

Адміністративна відповідальність за порушення трудового законодавства

Адміністративна відповідальність		
Порушення	Відповідальність	Підстава
Порушення встановлених термінів виплати зарплати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення законодавства про працю	Штраф з посадових осіб та приватних підприємців від 30 до 100 нмдг (від 510 до 1700 грн) У разі повторного вчинення протягом року – штраф від 100 до 300 нмдг (від 1700 до 5100 грн)	П. 1, 2 ст. 41 КпАП
Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору), допуск до роботи іноземця або особи без громадянства та осіб, стосовно яких прийнято рішення про оформлення документів для вирішення питання щодо надання статусу біженця, на умовах трудового договору без дозволу на застосування праці іноземця	Штраф з посадових осіб та приватних підприємців від 500 до 1000 нмдг (від 8500 до 17000 грн) У разі повторного вчинення протягом року – штраф від 1000 до 2000 нмдг (від 17000 до 34000 грн)	П. 3, 4 ст. 41 КпАП
Ухилення від участі в переговорах щодо укладення, зміни або доповнення колективного договору, угоди, умисне порушення строку початку ведення переговорів, незабезпечення роботи комісій з представників сторін чи примирних комісій у встановлений сторонами переговорів строк	Штраф з осіб, які представляють власників або уповноважені ними органи чи профспілки або інші уповноважені трудовим колективом органи, від 3 до 10 нмдг (від 51 до 170 грн)	Ст. 41-1 КпАП
Порушення чи невиконання колективного договору, угоди	Штраф з осіб, які представляють власників або уповноважені ними органи чи профспілки або інші уповноважені трудовим колективом органи, від 50 до 100 нмдг (від 850 до 1700 грн)	Ст. 41-2 КпАП
Ненадання інформації для ведення колективних переговорів і здійснення контролю за виконанням колективних договорів, угод	Штраф з осіб, які представляють власників або уповноважені ними органи чи профспілки або інші уповноважені трудовим колективом органи, від 1 до 5 нмдг (від 17 до 85 грн)	Ст. 41-3 КпАП

Прийняття посадовими особами підприємств, установ, організацій на роботу громадян без паспортів або з недійсними паспортами	Штраф на посадових осіб підприємств від 1 до 3 нмдг (від 17 до 51 грн) та від 10 до 14 нмдг (від 170 до 238 грн) у разі повторного вчинення такого порушення протягом року	Ст. 200 КпАП
Порушення посадовими особами підприємств, фізособами-підприємцями, які використовують найману працю, встановленого порядку працевлаштування, прийняття на навчання іноземців	Штраф на посадових осіб підприємств та фізосіб-підприємців від 100 до 200 нмдг (від 1700 до 3400 грн)	Ст. 204 КпАП

Крім того, ст. 41 КУпАП передбачено адміністративну відповідальність на керівника підприємства від 8500 грн до 17000 грн за фактичний допуск працівника без трудового договору. Отже, фактичний допуск одного працівника до роботи без трудового договору (без наказу) може коштувати 142190 грн. (125 190 грн + 17000 грн) + виплата такому працівникові заробітної плати у розмірі не нижче середньої заробітної плати за відповідним видом економічної діяльності у регіоні у відповідному періоді.

Таблиця 3

Фінансова відповідальність за порушення трудового законодавства

Фінансова відповідальність		
Порушення	Відповідальність	Підстава
Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту)	30 розмірів мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. У 2019 р. розмір штрафу: 125190 грн	Абз. 3 ст. 265 КЗпП
Оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві		
Виплата заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати ЄСВ		
Порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплата їх не в повному обсязі	3 розміри мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення. У 2019 р. розмір штрафу: 12519 грн	Абз. 4 ст. 265 КЗпП
Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці	10 розмірів мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. У 2019 р. розмір штрафу: 41730 грн	<u>Абз. 5 ст. 265 КЗпП</u>

Недотримання встановлених законом гарантій та пільг мобілізованим працівникам	10 розмірів мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення. У 2019 р. розмір штрафу: 41730 грн	Абз. 6 ст. 265 КЗпП
Недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні	3 розміри мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення. У 2019 р. розмір штрафу: 12519 грн	Абз. 7 ст. 265 КЗпП
Недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю для виявлення неоформлених трудових відносин	100 розмірів мінізарплати, встановленої законом на момент виявлення порушення. У 2019 р. розмір штрафу: 417300 грн	Абз. 7 ст. 265 КЗпП
Порушення інших вимог трудового законодавства, крім передбачених абз. 2 – 7 ч. 2 ст. 265 КЗпП	1 розмір мінізарплати. У 2019 р. розмір штрафу: 4173 грн	Абз. 8 ст. 265 КЗпП

Ненаправлення повідомлення до фіскальної служби про прийняття працівника на роботу (або несвоєчасне направлення) коштує 4173 грн фінансового штрафу і до 1700 грн адміністративного штрафу.

Розслідування кримінальної справи у загальному порядку проводять слідчі органи МВС (ч. 1 ст. 216 КПК) на підставі звернення працівників про скоєння злочину посадових осіб або на підставі акту перевірки органу Держпраці. Рішення щодо притягнення до кримінальної відповідальності приймає суд.

Наведемо види кримінальної відповідальності за порушення трудового законодавства та питань оплати праці (табл. 4)

Таблиця 4

Порушення законодавства про працю та кримінальна відповідальність за них

Кримінальна відповідальність		
Порушення	Відповідальність	Підстава
Умисне перешкоджання законній діяльності профспілок	Виправні роботи на строк до двох років або позбавлення волі на строк до 3 років із позбавленням права обіймати посаду або займатися певною діяльністю на строк до 3 років	Ст. 170 КК
Незаконне звільнення працівника з роботи з особистих мотивів, а також інше грубе порушення законодавства про працю	Штраф від 2000 до 3000 нмдг (від 34000 до 51000 грн) або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років, або виправні роботи на строк до 2 років	П. 1 ст. 172 КК

Незаконне звільнення з роботи з особистих мотивів або інше грубе порушення законодавства про працю, вчинене повторно, або щодо неповнолітнього, вагітної жінки або матері, яка має дитину до 14 років або дитину-інваліда	Штраф від 3000 до 5000 нмдг (від 51000 до 85000 грн) або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 5 років, або виправні роботи на строк до 2 років, або арешт на строк до 6 місяців	П. 2 ст. 172 КК
Грубе порушення угоди про працю шляхом обману чи зловживання довірою або примусом до виконання роботи, не обумовленої угодою	Штраф до 50 нмдг (до 850 грн) або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 5 років, або арешт на строк до 6 місяців, або обмеження волі на строк до 2 років	П. 1 ст. 173 КК
Грубе порушення угоди про працю шляхом обману або зловживання довірою, або примусом до виконання роботи, не обумовленої угодою, вчинені щодо громадянина, з яким укладено договір про роботу за межами України	Штраф від 50 до 100 нмдг (від 850 до 1700 грн) або обмеження волі на строк до 3 років	П. 2 ст. 173 КК
Примушування до участі у страйку або перешкоджання участі у страйку шляхом насильства чи погрози застосування насильства або шляхом інших незаконних дій	Штраф до 50 нмдг (від 850 грн) або арешт на строк до 6 місяців, або обмеження волі на строк до 3 років	Ст. 174 КК
Безпідставна невиклата заробітної плати більше ніж за один календарний місяць, вчинена умисно керівником підприємства чи приватним підприємцем	Штраф від 500 до 1000 нмдг (від 8500 до 17000 грн) або виправні роботи на строк до 2 років, або позбавлення волі на строк до 2 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років	П. 1 ст. 175 КК
Безпідставна невиклата зарплати більше ніж за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства, якщо така невиклата стала наслідком нецільового використання коштів, призначених для цих цілей	Штраф від 1000 до 1500 нмдг (від 17000 до 25500 грн) або обмеження волі на строк до 3 років, або позбавлення волі на строк до 5 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років	П. 2 ст. 175 КК

Із перетворенням у ринкових умовах заробітної плати на основний інструмент формування доходів громадян та найдієвіший стимул підвищення якості та продуктивності праці першочергового значення набуває ступінь раціональності системи оплати праці, оскільки її вдала організація стає визначальним фактором суспільного, зокрема економічного прогресу і, відповідно, однією з ключових проблем діяльності як держави, так і кожного суб'єкта господарювання.

Таким чином, працівник не може бути допущений до роботи без укладення

трудового договору, оформленого наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, та повідомлення центрального органу виконавчої влади з питань забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування про прийняття працівника на роботу в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Обов'язковим є видання наказу про прийняття на роботу; та повідомлення податкової інспекції про прийняття працівника на роботу. Без цього працівник не може бути допущений до роботи.

ВРУ ухвалила зміни до Бюджетного кодексу, а саме до статті 64. Зміни полягають в тому, що адміністративні штрафи та інші штрафні санкції, що накладають виконавчі органи місцевих рад, зараховують до відповідних місцевих бюджетів. Тобто, штрафи за порушення законодавства про працю у 2019 році будуть зараховувані до відповідних бюджетів місцевого самоврядування.

Органи місцевого самоврядування в межах своєї компетенції відповідно до статті 34 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та статті 265 Кодексу законів про працю України накладають штрафи у разі:

- фактичного допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві, та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків;

- порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплата їх не в повному обсязі;

- недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці; недопущення до проведення перевірки з питань дотримання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні.

Вже з початку жовтня 2018 року український бізнес очікують масові перевірки – їх метою буде вивести з тіні тих працівників, які отримують зарплату в конвертах. Першими під підозрою виявляться ті компанії, де всі співробітники переважно отримують мінімальні зарплати, адже за офіційними даними на 1 серпня 2018 р середня зарплата по країні становить 9170 грн.

Після перевірок, які проводитимуться інспекторами, Держпраці накладатиме штрафи, а відповідати за виконання постанов доведеться Державній виконавчій службі. Нагадаємо, що податківці за січень-липень цього року викрили 8,8 тис. підприємців, які вели «тіньову» діяльність. За січень-липень 2018 року до державної реєстрації залучено 8,8 тис. громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність не офіційно. До бюджетів додатково сплачено 9,3 млн грн податків і зборів та 10,6 млн грн єдиного внеску. Крім цього, за підрахунками Пенсійного фонду України, 2017-го через тіньову зайнятість він втратив понад 30 млрд грн, адже рівень тіньової зайнятості перевищував 23%. Так, 3,7 млн осіб працює на тіньову економіку, це означає – кожен третій українець. Найбільше таких працівників в сільському господарстві (42,7%), в торгівлі (19,6%), будівництві (15,7%), промисловості (5,3%) і транспорті (3,3%).

Найпроблемнішими галузями залишаються будівництво, торгівля, охоронні послуги і готельно-ресторанний бізнес. А в регіональному розрізі за кількістю

неправильно оформлених працівників лідирує Харківська, Київська, Івано-Франківська та Одеська області. Такі перевірки потрібні не тільки для того, щоб вивести українську економіку з тіні, але і щоб забезпечити всім українцям гідну пенсію. Щоправда, чому відповідні органи масово не проводили такі перевірки раніше – залишається під питанням. Адже жодних змін до законодавства зараз не внесли. Проте, ми вирішили нагадати, за що можуть оштрафувати український бізнес, хто опиниться під ударом і скільки доведеться заплатити за порушення.

На сьогодні за порушення трудового законодавства до підприємства та керівництва застосовують такі види відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна. Тому потрібно знати, що основним перевіряючим і штрафуючим органом в Україні є Державна служба України з питань праці. проведення контрольних заходів і письмову вимогу відновити Інспектор Держпраці має право ознайомлюватися з будь-якими книгами, реєстрами і документами, ведення яких передбачене законодавством про працю, та отримувати засвідчені роботодавцем (об'єктом відвідування) копії або витяги з документів.

Список використаних джерел до п.2.3.

1. Кодекс законів про працю України (КЗпП): від 18.03.2015 № 259-VIII / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення (КпАП): 218-VIII / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
3. Кримінальний кодекс України (КК): від 02.03.2015 № 218-VIII / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
4. Кримінально-процесуальний кодекс України (КПК). від 04.03.2015 № 233-VIII / [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
5. Вороная Н. Трудові перевірки і відповідальність крізь призму кадрових документів / Вороная Н, Білова Н., Чернишова Н., Амброзяк Н.//Податки та бухгалтерський облік Жовтень, 2017/№ 84 Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/october/issue-84/article-31366.html>.

2.4. Оцінка системи внутрішнього контролю забезпечення виконання зобов'язань на аграрних підприємствах

Активні економічні процеси зумовлюють зростання потреби в організації контрольної діяльності на підприємствах. Внутрішньогосподарський контроль є своєрідним підґрунтям, яке забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень. Організована належним чином система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві забезпечує керівництво і власників достовірною інформацією про господарську діяльність і є основним важелем, спрямованим на удосконалення управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій із зазначених питань переконує в тому, що проблемами внутрішньогосподарського контролю, зокрема з'ясування його ролі і значення на аграрних підприємствах присвячено чимало робіт вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, І.О. Бланк, С. Ф. Голов, І.К. Дрозд, В.І. Ластовецький, Л.О. Лігоненко, В.Ф.Максімова, Є.В. Мних, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Н.В. Чабанова,

В.О. Шевчук, В.Г. Швець, В. Бернс, В. Петті, А.В. Райс, Ж. Ришар, М. Скотт, І. Уолій, Хан Д. Пак та ін.

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві залежить від ряду чинників, які визначають його особливості:

- організаційно-правова форма підприємства;
- складність організаційної структури;
- ставлення керівництва підприємства до контролю;
- доцільність охоплення контролем різних аспектів діяльності;
- наявність достатніх фінансових ресурсів;
- види і масштаби діяльності.

Розглядаючи питання внутрішньогосподарського контролю, доцільно також звернути увагу на сутність цього поняття. Як економічна категорія внутрішньогосподарський контроль є предметом дискусій серед учених-економістів. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1] і Господарським кодексом України [2] організація внутрішньогосподарського контролю належить до компетенції власника підприємства або уповноваженого ним органу, однак це зобов'язує власника здійснювати організацію внутрішньогосподарського контролю в обов'язковому порядку. Тобто, саме власник насамперед зацікавлений і зобов'язаний налагодити на підприємстві систему внутрішньогосподарського контролю.

В економічній літературі, в переважній більшості джерел, питання організації внутрішньогосподарського контролю, розглядаються в двох аспектах. Перша група авторів досліджує це питання відповідно до тільки основних об'єктів бухгалтерського обліку, тобто: контроль матеріальних ресурсів, основних фондів, трудових ресурсів, непрямих витрат, сукупних виробничих витрат, виробництва і реалізації продукції (Б.І. Валуєв, В.С. Левін, А.К. Солодов). Інша група авторів визнає недостатність поширення контролю тільки на об'єкти бухгалтерського обліку, а розглядає його в системі внутрішньогосподарського управління, тобто сфера діяльності контролю розширюється і виходить за межі бухгалтерського обліку (В.П. Суйц). Вважаємо, що для організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, необхідно виходити з завдань, які ставляться перед управлінським персоналом і відповідно до цього організувати контроль. Виходячи з цього встановлюються елементи системи контролю на підприємстві. Елементами будь-якої системи, в тому числі і внутрішньогосподарського контролю є суб'єкт, об'єкт, і завдання або ж діяльність, пов'язана з його рішенням. Адже контроль стає можливим в першу чергу завдяки суб'єкту, який його здійснює. Відсутність суб'єкта унеможливує контроль. іншим обов'язковим умовою є наявність об'єкта, на який направляється контроль. У разі відсутності об'єкта контроль стає недоцільним. Нарешті, можливість контролю обумовлюється певною зв'язком між суб'єктом і об'єктом. Відсутність зв'язку з цим призводить до неможливості здійснення контролю [3, с. 23]. Суйц В.П. [4] навіть виділяє внутрішньовиробничий контроль, сутність якого розкриває через основні завдання бухгалтерського обліку, який є звуженим роз'ясненням призначення внутрішньогосподарського контролю.

У розвитку сучасних уявлень про внутрішньогосподарський контроль можна виділити три основних напрямки. Представниками першого є Бондар В.П.,

Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г. та Петренко Н.І. Вони стверджують, що внутрішньогосподарський контроль – це система заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендації стосовно цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень [5, с.107]. Друга група авторів – Мурашко В.Н., Мурашко О.В., Сторожук Т.М. – розглядає внутрішньогосподарський контроль як систему постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереженням і ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів [6, с.8]. На думку таких вчених, як Білуха М.Т. і Микитенко Т.В. внутрішньогосподарський контроль є формою активного впливу на збереження суспільної власності та її раціонального використання в інтересах членів суб'єктів господарювання [7, с.854]. Розглянувши та узагальнивши сутність внутрішньогосподарського контролю, можна сказати, що це система оперативних перевірок за виконанням господарських операцій та їх ефективністю безпосередньо на підприємстві.

Для розуміння сутності внутрішнього контролю зобов'язань на підприємстві, в першу чергу, необхідно визначитися з суб'єктами та об'єктами такого контролю.

Зобов'язання виникають через існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) борги підприємства чи щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству у майбутньому. Зобов'язання також іноді називають боргами або власними фінансовими зобов'язаннями підприємства.

Суб'єктами контролю поточних зобов'язань можуть виступати керівник, головний бухгалтер, юридичний відділ, контролер-аналітик. Бухгалтер визначає ефективність реалізації зобов'язання за укладеним договором, суму витрат, що пов'язана з веденням переговорів та укладанням договору до моменту реалізації договірної зобов'язання. Фахівці юридичного підрозділу здійснюють контроль функціонування договірної процедури на всіх його стадіях на предмет дотримання норм чинного законодавства. До контролю також доцільно залучати спеціалістів-аналітиків, які зможуть розрахувати величину отриманих вигід чи понесених втрат у ході виконання чи невиконання договірної зобов'язання, також аналітики можуть визначити, який із існуючих на сьогодні способів забезпечення виконання зобов'язань (гарантія, порука, неустойка, застава, завдаток) доцільно застосовувати підприємству. Загалом ефективність внутрішнього контролю залежить від участі всіх структурних виробничих підрозділів у здійсненні контролю [8].

Не менш важливим питанням організації внутрішнього контролю операцій з поточними зобов'язаннями на підприємстві є визначення його об'єктів. Під об'єктами внутрішнього контролю поточних зобов'язань на підприємстві варто розглядати елементи облікової політики підприємства (перелік первинних документів з обліку поточних зобов'язань; список осіб, які мають право підпису документів з обліку поточних зобов'язань; порядок ведення податкового обліку), господарські операції бухгалтерського обліку поточних зобов'язань, записи у первинних документах та облікових реєстрах.

Для здійснення внутрішнього контролю операцій із поточними зобов'язаннями на підприємстві джерелами інформації виступають: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку поточних зобов'язань; облікові реєстри; реєстри аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку, оборотні відомості в

аспекті груп поточних зобов'язань; Головна книга; фінансова звітність; довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати внутрішнього контролю.

У процесі організації процесу внутрішнього контролю слід брати до уваги основні принципи його ефективності, а саме: відповідальності, збалансованості, своєчасності повідомлення про відхилення, відповідності контролюючої і контрольованої систем, комплексності, постійності, розподілу обов'язків, дозволу і схвалення.

Методику організації та проведення контролю способів забезпечення виконання зобов'язань можна узагальнити у вигляді таких етапів:

- аналіз функціонування системи внутрішнього контролю в цілому за підприємством; попереднє ознайомлення з організацією та веденням бухгалтерського обліку; планування організації і методики контролю; визначення суб'єктів та об'єктів контролю, джерел інформації та прийомів контролю;

- вивчення наказу про облікову політику, матеріалів інвентаризації, договорів в частині способів забезпечення виконання договірних зобов'язань та ін.;

- реалізація перерахованих контрольних дій особою-контролером; виділення відхилень та узагальнення результатів контролю; передача інформації про результати контролю користувачам [9].

Останнім та найважливішим етапом внутрішнього контролю є прийняття відповідних рішень за результатами перевірки та їх виконання. Контроль можна вважати закінченим за умови, коли буде усунено наслідки відхилень та вжито заходів для покращення фінансово-господарської діяльності підприємства у майбутньому.

Слід зазначити, що обов'язковим є здійснення контролю над суб'єктом процесу постачання, який розпочинається із оцінки якості сировини, матеріалів, устаткування, енергоносіїв, інших ресурсів і послуг, що купуються підприємством. Після підписання договорів контролер повинен перевірити факт виконання договірних відносин та розрахункової дисципліни, що вимагає за собою регламентування відповідного порядку виконання контролю у відповідних наказах або положеннях та формування системи внутрішніх розпорядчих документів: положення про облікову політику (в частині врегулювання особливостей облікового відображення виконання та зміни зобов'язань підприємства); положення про філіали, представництва, відокремлені підрозділи (визначення особливостей виконання та зміни зобов'язань за філіалами, представництвами, відокремленими підрозділами з метою оцінки їх впливу на фінансовий стан підприємства загалом); положення про договірну роботу; графік документообігу (фіксація руху первинних облікових документів та відстеження виконання розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства); положення про службу внутрішнього контролю (розкриття та закріплення функціональних обов'язків обраних суб'єктів контролю за підконтрольним об'єктом); посадові інструкції працівників (визначення контрольних функцій та реалізація процедур контролю за обраним об'єктом перевірки) [10].

На етапі формування інформаційної бази для здійснення контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками виділяють різні джерела інформації для внутрішнього контролю: первинні документи (Наказ про облікову

політику, бухгалтерські документи з обліку розрахунків, документи з перевірки службою контролю, аналітичні документи); рахунки бухгалтерського обліку (облікові реєстри, відомості синтетичного і аналітичного обліку 3.3, Журнал 3, Головна книга); форми фінансової звітності; інші джерела інформації (законодавча база, інформаційні повідомлення про курси іноземних валют та ін.).

Наступний етап особливий тим, що існує необхідність перевірки правильності документального оформлення процесу оприбуткування та поставки товарно-матеріальних цінностей, надання послуг, виконання робіт щодо відповідності чинним нормам законодавства та положенням внутрішніх документів підприємства. Контролер насамперед повинен перевірити наявність усіх реквізитів у таких первинних документах, як товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, розрахунково-платіжні документи. Неможливо залишити поза увагою те, що за умови виникнення будь-яких сумнівів щодо правильності оформлення первинних документів, а також їх змісту та складу існує ризик того, що документи можуть бути не визнані. Виходячи з цього, особа, яка здійснює контроль повинна проводити попередній контроль обліку операцій щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Кожному суб'єкту господарювання важливо визначити реальну суму кредиторської заборгованості за певний період. У зв'язку з цим, слід враховувати можливий факт наявності простроченої, штучної, сумнівної заборгованості або такої, що минув строк позовної давності, несвоєчасно здійснених розрахунків, повторного оприбуткування матеріалів та послуг.

У процесі господарської діяльності бувають випадки, коли при оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей у комплекті вхідних документів немає рахунку-фактури. Тому на цьому етапі слід здійснити перевірку правильності розрахунків за невідфактурованими поставками. При цьому матеріальні цінності оприбутковуються за обліковими цінами на підставі акта прийому, а оплата здійснюється лише після отримання розрахункових документів.

Перевірці підлягають також: операції за векселями виданими; своєчасність пред'явлення претензій унаслідок порушення договірних зобов'язань; своєчасність відображення в обліку виданих авансів та зарахування авансу при отриманні матеріальних цінностей; відсутність перекриття заборгованості одного постачальника авансами, виданими іншому; правильність розрахунку курсових різниць за кредиторською заборгованістю та відображення їх в обліку.

Достовірна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним обліком кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

На етапі встановлення обґрунтування та правильності відображення в обліку фактів зміни зобов'язань необхідно встановити причини їх виникнення. Дослідження, щодо змісту фактів зміни зобов'язань дозволило виділити передумови їх трансформації, пов'язані з впливом зовнішнього середовища, державною політикою та кон'юнктурою ринку:

– юридичні – зміни у джерелах виникнення зобов'язань(у нормативно-правових документах або договорах щодо порядку виникнення, розрахунку розмірів, строків погашення зобов'язань);

– економічні – плин часу, що обумовлює закінчення строків погашення зобов'язань та їх трансформацію у інші види або настання передбачуваних у часі подій, що визначають факти зміни зобов'язань;

– деліктні – зміни у джерелах виникнення зобов'язань (у нормативно-правових документах або договорах щодо порядку виникнення, розрахунку розмірів, строків погашення зобов'язань) [11].

Причинами зміни зобов'язань можуть бути також: отримання знижок; зміни осіб у зобов'язаннях (кредитора чи боржника); укладання договору з валютним застереженням, операцій переведення боргу. Для заміни кредитора, за загальним правилом, не потрібно згоди боржника. Однак заміна будь-якої сторони у двосторонньому договірному зобов'язанні (з договору купівлі-продажу, міни, оренди тощо), де кредитор є одночасно боржником, можлива тільки за згодою іншої сторони договору. Заміна кредитора означає, що із зобов'язання вибуває первісний кредитор і його замінює інша особа, яка вступає в це зобов'язання. Це можливо у всіх випадках, крім тих, коли така заміна заборонена договором або законом. Так, ст. 515 ЦК України не допускає заміну кредитора в зобов'язанні, яке нерозривно пов'язане з особою кредитора [12].

Надалі здійснюється перевірка правильності та своєчасності припинення та списання зобов'язань. Виходячи з існування різних форм розрахунків, припинення зобов'язань теж здійснюється як грошовими (безготівкова, готівкова) та негрошовими (зарахування взаємних вимог, видача векселя, бартер, уступка права вимоги тощо) формами розрахунків. Якщо припинення зобов'язань відбувається шляхом зарахування взаємних вимог, то спершу необхідно встановити чи зобов'язання припинено в односторонньому або двосторонньому порядку. Далі особа, що здійснює обліковий контроль, повинна перевірити наявність акту звірки розрахунків, правильність оформлення документа про проведення взаємозаліку, своєчасності відображення заборгованості в обліку. При видачі векселя підприємством встановлюється дотримання форми векселя та правильність оформлення акту прийому-передачі векселя. У випадку, якщо підприємство видає власні векселі, аудитор аналізує дані за постачальниками та підрядниками, яким видані векселі, та строків їх оплати. За даними обліку аудитор визначає правильність обліку процента по векселю, сплаченого за відстрочку платежу. При укладанні договору міни (бартеру) контролер аналізує основні його умови (перехід права власності, рівноцінність товарів, які належать обміну), перевіряє правильність оцінки матеріальних цінностей, оприбуткованих підприємством у результаті обміну, відображення в обліку різниці між ціною, вказаною в договорі міни, та балансовою вартістю переданих матеріальних цінностей [13].

Завершальним етапом облікових процедур контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками є проведення інвентаризації операцій щодо виконання зобов'язань підприємства. Потреба у проведенні інвентаризації пов'язана із необхідністю виявлення за відповідними обліковими документами залишків заборгованості, а також здійснення перевірки обґрунтованості сум, що обліковуються на рахунках цього виду зобов'язань. Не варто залишати поза увагою встановлені терміни погашення зобов'язань на рахунках кредиторів та осіб, винних у пропусценні строків їх погашення. На цьому етапі також потрібно перевірити відсутність випадків переоплат та недооплат.

Облікові процедури контролю кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги передбачають також перевірку факту виконання договорів. Можуть виникнути порушення договірних умов, тобто наявність арифметичних помилок у розрахункових документах, невідповідність цін, недостача понад норму природного убутку, невідповідність товарно-матеріальних цінностей стандартам якості та ін. У таких випадках сторони змушені вдаватися до примусового виконання умов договорів стороною, яка їх не виконала або виконала частково.

Виходячи з теоретичних основ процесу аудиту та досліджених підходів до послідовності проведення за операціями щодо забезпечення виконання та зміни зобов'язань та договірних відносин, ідентифіковано її основні етапи (рис. 1.1). Систематизація та ранжування контрольних процедур методичної стадії контролю дозволить визначити основні етапи плану та програми внутрішньогосподарського контролю операцій із забезпечення виконання зобов'язань, враховуючи специфіку функціонування суб'єкта господарювання.

У процесі інвентаризації сума заборгованості повинна бути узгоджена обома сторонами розрахунків: як кредитором, так і дебітором. Це необхідно для встановлення відповідності сум заборгованості. Для цього контрагенти формують акт звірки розрахунків, який містить виписки з аналітичних рахунків обліку про їх заборгованість. Цей акт складається у довільній формі, але містить обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

В акті звірки слід також указати дату та номер договору, укладеного між підприємствами, а також суму заборгованості. Якщо підприємство-контрагент є одночасно дебітором і кредитором, йому необхідно передати акт, у якому окремо буде зазначена дебіторська і кредиторська заборгованість. Підприємство-дебітор після одержання виписки повинне підтвердити суму заборгованості або заявити свої заперечення. В окремих випадках, якщо до кінця звітного періоду розбіжності залишилися неврегульованими, кожна зі сторін відображає розрахунки з дебіторами та кредиторами в сумах, сформованих за даними бухгалтерського обліку. Щоб уникнути неврегульованих сум заборгованості, рекомендуємо при укладанні договору передбачити в ньому періодичність і строк проведення звірок розрахунків [14]. Ефективна система внутрішнього контролю повинна забезпечувати та сприяти формуванню позитивного результату діяльності підприємства, раціональному використанню усіх елементів його ресурсного потенціалу та запобігати порушенню вимог чинного законодавчого поля. Мушинським В.В. було визначено п'ять основних порушень, які виникають при перевірці наявності та правильності оформлення укладених підприємством господарських договорів і підтверджують факт їх недійсності: договір, що підлягає обов'язковому нотаріальному посвідченню, не завірено; відсутність істотних умов договору; відсутність реквізитів сторін, що уклали договір; невідповідність підписів осіб, що мають на те повноваження; відсутність обов'язкових реквізитів у виставленій або отриманій претензії [15].

Контроль за здійсненням розрахунків із постачальниками та підрядниками є запорукою платоспроможності та майбутнього розвитку підприємства.

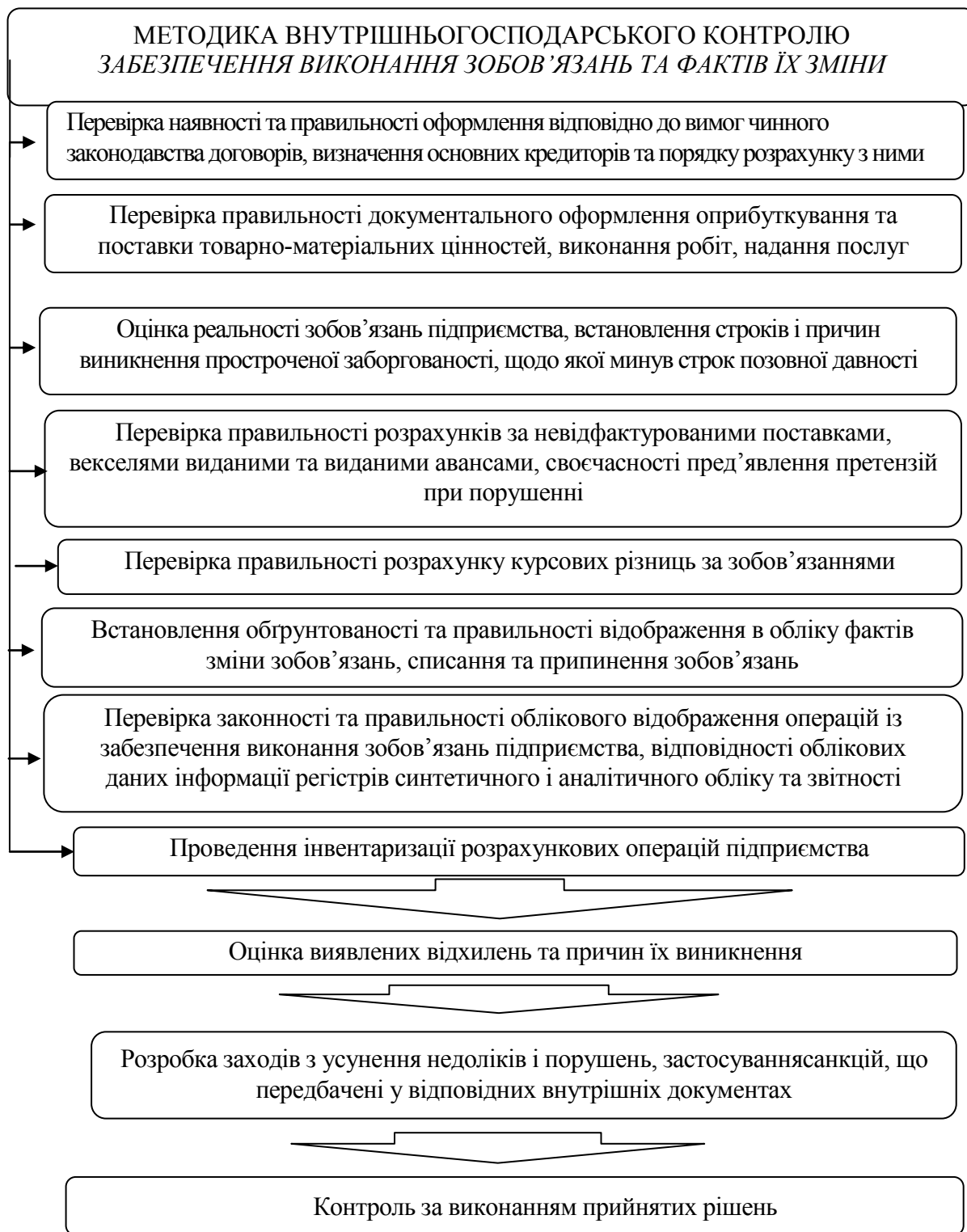


Рис. 1.1. Методика внутрішньогосподарського контролю операцій із забезпечення виконання та зміни зобов'язань підприємства

Удосконалення облікового процесу розрахунків з постачальниками та підрядниками є основою процесу контролю. Взаємозв'язок цих етапів облікової роботи потребує постійного удосконалення та уточнення відповідно до змін нормативно-правового забезпечення та умов зовнішнього середовища.

Внутрішньогосподарський контроль здійснюється для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, суб'єктів обліку тощо. Мета внутрішньогосподарського контролю – сприяти ефективному виконанню завдань і

цілей, задля яких функціонує підприємство. Потреба в ефективному внутрішньогосподарському контролі досить гостро стоїть перед агровиробниками. Це пояснюється перш за все тим, що між підприємствами ведеться постійна боротьба не лише за покращення якості продукції та за ринки її збуту, економічність у доведенні до споживача, а й за подальше нарощування виробництва, його вдосконалення, виходячи із завдань більш повного та вигідного задоволення попиту покупців. Вирішуючи у зв'язку з цим відповідні завдання керівництва, внутрішньогосподарський контроль в умовах конкурентної боротьби допоможе аграрним підприємствам: по-перше, утриматися на освоєному ринку, у першу чергу, шляхом підготовки заходів, що сприяють підвищенню якості та зменшенню собівартості продукції, що виробляється такими підприємствами; по-друге, оцінити якість фінансово-господарської діяльності підприємств. Адже тільки завдяки правильній організації внутрішньогосподарського контролю стає можливою комплексна реалізація функцій контролю.

Отже, внутрішньогосподарський контроль є дієвим засобом сприяння збереженню та економному використанню цінностей та коштів, але тільки тоді, коли він своєчасно та глибоко проведений. Також проведення такого контролю дасть можливість з'ясувати недоліки та виявити невикористані резерви для підвищення ефективності діяльності. Як свідчить практика, на підприємствах, на яких налагоджений внутрішньогосподарський контроль, забезпечується ощадливість і збереження цінностей. З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням можна пропонувати запровадити на агропідприємствах систему відеонагляду за допомогою камер спостереження, які можна встановити у цехах для фіксації кожного технологічного процесу, на складах – для нагляду за кількістю використаної сировини, матеріалів та обсягом виготовленої та реалізованої готової продукції, на пропускному пункті – для перевірки фактично відвантаженої продукції тощо. Також внутрішньогосподарський контроль за допомогою камер спостереження зробить працівників більш компетентними, уважнішими, стараннішими, оскільки вони будуть знати, що за ними ведеться відеонагляд. Для цього ми пропонуємо виділити спеціально обладнаний кабінет, в якому також буде камера спостереження, доступ до якої зможе мати тільки директор підприємства або його заступник, та спеціаліст, який повинен знати економіку і технологію виробництва, що й буде здійснювати такий нагляд. Враховуючи важливість підприємств аграрної галузі для суспільства, держава має сприяти виробникам у впровадженні нових технологій, науково-технічних розробок та вирішенні економічних проблем. А самі виробники повинні спрямовувати свої зусилля на зменшення собівартості продукції, підвищення якості продукції, оновлення матеріально-технічної бази виробництва тощо.

Таким чином, використання сформованої методики проведення внутрішнього контролю операцій із забезпечення виконання зобов'язань та фактів їх зміни із дотриманням вищого рівня платоспроможності суб'єкта господарювання через визначення об'єктів, суб'єктів, завдань та ефективних прийомів контролю, забезпечить шляхом нагляду, спостереження та перевірок контроль доцільності укладання господарських договорів відповідно до обраної стратегії розвитку підприємства. Зазначені питання потребують подальших досліджень.

Список використаних джерел до п.2.5.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 – XIV: Зі змінами і доповненнями внесеними Законами України від 11.05.2000 р. №1707-III; [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
2. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/436-15.
3. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. – К., 1999. – 528 с.
4. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. 560с.
6. Мурашко В.Н., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 311с.
7. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888с.
8. Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів: форми та методи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.osvita.ua/vnz/reports/accountant/17500>.
9. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І.В. Орлов; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 400 с.
10. Фендик В.М. Контроль забезпечення зобов'язань як економічна та облікова категорія / В. М. Фендик // Агроінком. – 2013. – № 4-6. – С. 95-99. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2013_4-6_21.
11. Орлов І.В. Генезис поняття «зобов'язання» в юридичному та економічному напрямках бухгалтерського обліку / Орлов І.В. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 1(16). – С. 170-177.
12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/435-15.
13. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.Г.Швець. – К.: Знання – Прес, 2003. – 444 с.
14. Травінська С.І. Облік і контроль поточних зобов'язань в умовах застосування комп'ютерних технологій / С.І. Травінська // Економіка та держава. – 2012. – № 6. – С. 60-64.
15. Мушинський В.В. Формування облікової політики щодо виконання та зміни зобов'язань підприємства з урахуванням інтересів користувачів / В.В. Макушинський // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі

бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : збірник тез Одинадцятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції ЖДТУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/5456/1/76.pdf>

2.5. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва

Однією з головних і важливих функцій в діяльності підприємства є контроль. Контроль на підприємствах проводять з метою виявлення відхилень від прийнятих норм і стандартів, ефективності витрачання матеріальних ресурсів, щоб притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання порушень у майбутньому.

Особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, та відповідно, на побудову бухгалтерського обліку та контролю. До специфічних об'єктів обліку, відносяться поточні біологічні активи тваринництва. У процесі їх вирощування відбуваються біологічні перетворення. Збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду, придбання худоби тощо. Тварини дають приріст, з часом змінюють статеву виробничі групи. Всі ці процеси впливають на організацію та методику бухгалтерському обліку і, як наслідок, мають підлягати контролю.

Питання контролю поточних біологічних активів досліджували провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С. Ф Голов, Н.Г. Здирко, Г.Г. Кірейцев, О.П. Кліменко, М.М. Коцупатрий, М.Ф. Огійчук, М.Ф. Стендер, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.М. Яценко та інші. Разом з тим, реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні, в тому числі, в системі регулювання використання біологічних активів, вимагають перегляду існуючих підходів до побудови системи їх контролю.

Контроль є одною із функцій управління. Він виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, інформує про дійсний стан об'єкта, що контролюється. За етапами контролю господарських процесів контроль є попередній, поточний, наступний. На етапі попереднього контролю розробляють процедури і правила реалізації прийнятих планів, контролюють правильність застосування нормативів витрат, виходу продукції, одержання доходу. Поточний контроль здійснюється в процесі виробничо-господарської діяльності по всьому ланцюжку управління. Він спрямований на попередження можливих відхилень у виробничому процесі. Наступний контроль передбачає перевірку правильності і законності проведених операцій, виявляє допущені порушення, дає можливість розробити заходи щодо уникнення недоліків та їх попередження в наступній діяльності.

По поточних біологічних активах тваринництва об'єктами контролю є операції з ними, що здійснюються під час їх використання. Суб'єкти попереднього контролю – керівники і співробітники підприємства; поточного контролю – безпосередні виконавці виробничих процесів, зооветеринарна служба, працівники обліку; наступного контролю – контролюючі служби. Тому контроль і управління ними мають здійснюватись взаємопов'язано.

Щодо господарського суб'єкта контроль є внутрішній і зовнішній. Внутрішній контроль організують власники підприємств з метою перевірки господарських операцій у виробничих підрозділах, виконання виробничих планів, раціонального

використання трудових ресурсів, впровадження нових методів і технологій. Зовнішній контроль проводять з метою перевірки дотримання чинного законодавства, встановлених норм і правил господарювання.

Внутрішній контроль на сільськогосподарському підприємстві сфери тваринництва здійснюється з метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збільшення його активів, зокрема, поточних біологічних активів тваринництва, забезпечення ефективного функціонування підприємства та його стійкості й максимального розвитку в умовах конкурентного середовища, отримання мінімуму ризиків діяльності.

У процесі здійснення господарської діяльності не на кожному сільськогосподарському підприємстві існує ефективна система внутрішнього контролю. Так, Столяр Л.Г. визначає внутрішній контроль як сукупність заходів, що застосовуються всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності, або вимогам чинного законодавства [4].

Сторожук Т.М. вказує, що система внутрішнього контролю на підприємстві є ефективною у випадку якщо вона ефективно попереджує про виникнення недостовірної інформації, та виявляє недостовірність [5]. Функція внутрішнього контролю полягає у регулюванні правильності використання, забезпечення збереження активів на підприємстві, створення умов, які унеможливили б крадіжки і зловживання, недопустимості марнотратства у зберіганні і правильності списання поточних біологічних активів тваринництва.

Внутрішній контроль передбачає проведення заходів щодо збереження майна підприємства від знищення, розкрадання, дає змогу керівництву перевірити стан виконання завдань працівниками сільськогосподарського підприємства.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної й управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат [3].

На думку Яценко В.М., якщо оцінити стан внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах України, то він є незадовільним. Найчастіше мають місце такі порушення, як зловживання службовим становищем, невиконання або неякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності [6].

При побудові ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства повинна забезпечити:

- формування достовірної, повної, доречної та оперативної інформації про стан діяльності підприємства на основні використання облікових та необлікових даних, що необхідна для успішного управління діяльністю;

- налагодження системи документообороту сільськогосподарського підприємства, що сприяє збереженню його матеріально-технічної бази та сировинно-ресурсного потенціалу;

- встановлення системи критеріїв ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства для визначення стратегії їх досягнення;

– побудови надійної системи бухгалтерського обліку, яка виконує функцію інформаційної системи підприємства, на основі використання можливостей якої організується система комунікацій між підрозділами підприємства та здійснюється централізоване або децентралізоване прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль проводиться самою організацією. Система внутрішнього контролю визначає внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення мети – забезпечення ефективного функціонування підприємства, збереження та раціональне використання засобів підприємства, правильність бухгалтерських записів, своєчасна підготовка фінансової інформації.

Організація внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві з метою перевірки виконання працівниками своїх посадових обов'язків. Структура служби внутрішнього контролю затверджуються керівником підприємства.

Порядок організації внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва затверджується керівником підприємства. Головний бухгалтер відповідає за правильність методики операцій з поточними біологічними активами тваринництва відповідно до вимог законодавчих актів, оформлення відповідних документів, складання звітів матеріально-відповідальних осіб тощо. Функції внутрішнього контролю за господарською діяльністю підприємства, крім керівника, може здійснювати бухгалтерська служба.

При цьому основними функціями бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером є:

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва;

- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- контроль за правильністю ведення операцій з оприбуткування, зміни вартості поточних біологічних активів тваринництва, списанні в обліку тощо;

- перевірка складання документації матеріально-відповідальними особами підприємства;

- контроль правильності оформлення, приймання і списання поточних біологічних активів тваринництва;

- контроль за додержанням дисципліни, виконання посадових обов'язків;

- контроль за правильністю проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва.

При проведенні внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва необхідно:

- а) затвердити накази, положення, інструкції, та дотримання цих вимог працівниками підприємства. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами, працівниками, дотримання правил внутрішнього розпорядку;

- б) відповідальність за правильність оформлення документів з наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва та достовірність їх даних несуть особи, що склали цей документ;

в) обов'язки з перевірки та контроль оформлення, приймання-передачі, списання поточних біологічних активів тваринництва, понесених витрат, правильності оформлення інвентаризаційних відомостей, та списання витрат, недостач, лишків тощо.

Зокрема, Н.Г.Здирко пропонує для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю, насамперед, розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити автоматизацію контролю та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю. Крім того, доцільно було б на сільськогосподарських підприємствах ввести посаду внутрішнього контролера, який би здійснював посилення контрольної функції за формуванням та розподілом прибутку, відповідальністю керівників перед пайовиками та достовірністю фінансової звітності, а також залучення додаткового капіталу інвестицій[1].

Основними об'єктами внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства є:

- організаційна структура сільськогосподарського підприємства та система його комунікацій (робота економічних і технічних служб підприємства);

- система управління сільськогосподарським підприємством;

- процес планування та нормування витрат підприємства та інших показників його фінансово-господарської діяльності, положення щодо стимулювання працівників;

- стан організації та ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності;

- поточні біологічні активи тваринництва як елемент майна підприємства, частина його ресурсного потенціалу (молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні; тварини на відгодівлі, дорослі тварини вибракувані з основного стада; ремонтний молодняк);

- система оподаткування діяльності підприємства та його окремих господарських операцій, стан розрахунків з бюджетом, своєчасність і повнота сплати податків;

- фінансова звітність сільськогосподарського підприємства (з точки зору правильності її складання, повноти та достовірності);

- показники фінансової стійкості та платоспроможності підприємства, зокрема, забезпеченість підприємства власними оборотними коштами, платоспроможність і фінансова стійкість;

- внутрішній контроль результативності виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства та ефективності використання його матеріально-технічної бази.

Суб'єктом проведення внутрішнього контролю є структурний підрозділ підприємства або штатний працівник підприємства. Однак, в сучасних умовах розвитку сільськогосподарських підприємств, на думку О.П.Клименко, введення окремої посади внутрішнього контролера, а тим більше спеціалізованого контролюючого підрозділу, неможливе у зв'язку з тим, що:

- сільськогосподарські підприємства не згодні нести витрати на утримання власного контролера, оскільки всі контрольні функції в межах функціональних повноважень може виконувати керівник підприємства або головний бухгалтер;

- відсутні розвинені методики внутрішнього контролю фінансової звітності сільськогосподарських підприємств з урахуванням їх галузевих особливостей [2].

Зовнішній контроль поточних біологічних активів тваринництва проводиться органами державної влади у формі перевірок і ревізій. Однак, з розвитком ринкових відносин набуває широкого поширення аудит як метод зовнішнього незалежного контролю. В першу чергу, зацікавленість у незалежному контролі спостерігається зі сторони власників.

Особлива увага має бути приділена перевірці наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва на підприємстві, оскільки можливі випадки неповного їх оприбуткування, списання з балансу за іншою вартістю тощо. Суб'єкт контролю має встановити правильність відображення всіх змін у поголів'ї тварин, що здійснюється на основі відповідних документів, зафіксувати відповідність документального оформлення операцій встановленому порядку. При цьому перевірці підлягають правильність документального оформлення господарських операцій руху тварин. Також перевіряється повнота оприбуткування, руху, списання біологічних активів за даними бухгалтерської звітності та перевірки.

Операції, пов'язані з вибуттям поточних біологічних активів тваринництва, доцільно перевіряти за всіма напрямками: реалізація, забій у господарстві, обмін, безоплатна передача, падіж, загибель і крадіжки. Контроль операцій з реалізації тварин має встановити законність, доцільність, правильність оформлення та відображення цих операцій в обліку.

Суб'єкт контролю має встановити дотримання порядку обліку витрат на вирощування, відгодівлю тварин та їх забій на підприємстві відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

При проведенні зовнішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва суб'єктом контролю використовуються різні методичні прийоми та способи контролю. Найбільш доцільними методичними прийомами при перевірці наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, правильності та достовірності документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку є зустрічна перевірка.

Згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» тварини оцінюються за справедливою вартістю. В цьому контексті суб'єкт контролю повинен з'ясувати підходи підприємства до вартісного вимірювання поточних біологічних активів тваринництва та адекватність фактично застосовуваних методів їх оцінки. Завданням контролю є також визначення наявності активного ринку поточних біологічних активів тваринництва за відповідними групами. В іншому випадку встановлюють способи оцінки поточних біологічних активів тваринництва підприємства на дату складання фінансової звітності (ці способи мають бути прописані як альтернативні в положенні про облікову політику підприємства, крім того, вказаний документ повинен містити умови їх застосування). При цьому суб'єкт контролю встановлює, чи була можливість у підприємства визначити справедливую вартість поточних біологічних активів тваринництва.

Мета контролю поточних біологічних активів тваринництва – визначення повноти, своєчасності і правильності відображення даних про зміну стану поточних біологічних активів тваринництва в первинних документах, облікових регістрах, на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності і їх відповідності прийнятій обліковій

політиці і чинному законодавству. Основними завданнями контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва є:

- перевірка фактичної наявності поточних біологічних активів тваринництва;
- аналіз забезпечення збереження поточних біологічних активів тваринництва;
- перевірка організації обліку придбання, створення поточного біологічного активу тваринництва шляхом проведення перетворення біологічних активів;
- аналіз реальності виникнення операцій з поточними біологічними активами тваринництва і правильності їх документального оформлення;
- встановлення правильності оцінки первинної і справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва і підтвердження достовірності її відображення;
- контроль законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з поточними біологічними активами тваринництва;
- підтвердження правильності класифікації, подання і розкриття операцій, що перевіряються, в бухгалтерській звітності.

Предметом контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва є господарські процеси і операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням поточних біологічних активів тваринництва, а також відносини, що виникають при цьому усередині підприємства і за його межами.

Проведення контролю поточних біологічних активів тваринництва передбачає здійснення перевірки стану системи внутрішнього контролю наявності та руху поточних біологічних активів сільськогосподарського підприємства. Для її здійснення, суб'єкт контролю повинен дослідити такі питання:

- механізм закріплення за поточними біологічними активами матеріально-відповідальних осіб та наявність договорів з ними про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;
- фактичне проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва в передбачених законодавством випадках та за ініціативи керівника або правоохоронних органів;
- відповідність та можливість прикладного застосування класифікації поточних біологічних активів тваринництва за групами, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- дозвільно-розпорядчий механізм санкціонування списання поточних біологічних активів тваринництва;
- відповідність даних реєстрів бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва даним Головної книги.

Контроль операцій з поточними біологічними активами тваринництва слід розпочинати з перевірки правильності складання первинних документів, якими оформлюється відображення їх в обліку (зокрема, введення в дію нових форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів тваринництва), перевірки правильності та точності здійснення записів по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та застосування відповідних субрахунків, правильності застосування облікових оцінок та прийнятих методик вартісного вимірювання поточних біологічних активів тваринництва, вивчення причин вибуття поточних біологічних активів тваринництва. Для цього зіставляють дані про наявність поточних біологічних активів тваринництва на звітну дату з даними синтетичного і аналітичного обліку.

Список використаних джерел до п.2.6.

1. Здирко Н.Г. Внутрішній контроль в Україні: проблеми розвитку та шляхи вирішення / Н.Г. Здирко [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.rusnauka.com/14_APSN_2008/Economics/32463.doc.htm.
2. Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва / О.П. Клименко // Облік і фінанси АПК. –2013. – № 1(55). – С. 103-108.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5.– С. 29–31.
4. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/inek/208/eoo>.
5. Сторожук Т.М. Проблеми оцінки біологічних активів / Т.М. Сторожук // Збірник тез та виступів на II Міжнародної науково-практичній конференції (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К, 2006. – С. 53-54.
6. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення /В.М. Яценко [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf

2.6. Порядок організації внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств

Перехід економіки до ринкових умов господарювання обумовив потребу реформування аграрних підприємств на приватних засадах. Трансформування підприємств сільського господарства привело не тільки до зміни форм власності, а й суттєво вплинуло на систему взаємовідносин їх з бюджетом та позабюджетними фондами, методи управління виробництвом, здійснення контрольних процедур за діяльністю суб'єктів аграрного сектора.

Функціонування організаційно-правових форм господарювання на основі приватної власності викликає необхідність посилення контролю за діяльністю підприємств як з боку держави, так і з боку власників та трудових колективів. Традиційні форми й методи контролю діяльності підприємств, сформовані в умовах адміністративних методів управління економікою країни, в сучасних умовах потребують подальшого вдосконалення з метою гармонізації системи контролю на макро- та мікрорівнях.

Значний внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів функціонування й удосконалення внутрішньогосподарського контролю зробили українські вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, П.І. Гайдуцький, С.Ф. Голов, Н.Л. Жук, Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.С. Рудницький, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.В. Сухарева, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук та ін.

В економічній енциклопедії зазначається, що "контроль – це елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами. З іншого боку, це контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках." [1, с. 129].

Калюга Є.В., характеризуючи господарський контроль, наголошує, що «господарський контроль – це система прийомів і способів, за допомогою яких здійснюється систематична перевірка і спостереження за господарською й фінансовою діяльністю підприємств, виявляються відхилення стану економіки на цих об'єктах від установлених критеріїв з метою забезпечення найсуворішого режиму економії, раціонального використання та забезпечення збереження майна, своєчасного усунення негативних явищ» [2, с.21]. Схему господарського контролю на підприємстві, де відображено процеси, які потрапляють під юрисдикцію господарського контролю, подано на рис. 1.



Рис.1. Об'єкти контролю на підприємствах

Особливе значення надається внутрішньогосподарському контролю в тому разі, коли економічна система має деякі ознаки непередбаченості. Одним із пріоритетних видів контролю на даному етапі і є внутрішньогосподарський контроль, тобто той, що здійснюється внутрішніми підрозділами та працівниками підприємства. Узагальнена характеристика відмінних рис внутрішньогосподарського та зовнішнього контролю наведена в табл. 1.

Визначення мети контролю в широкому розумінні не може лежати за межами контрольної діяльності (навіть якщо говорити про внутрішній контроль) з двох причин: по-перше, контрольна діяльність охоплює не тільки виробничу, управлінську діяльність, а й контроль за дотриманням захищеності економічних інтересів громадян України; по-друге – мета контролю не обмежується „вужким, конкретним” значенням, а є важливим чинником впливу на економічні та соціальні процеси, які відбуваються в суспільстві [3, с.277].

Принципові відмінності зовнішнього та внутрішньогосподарського контролю

Ознака	Зовнішній контроль	Внутрішньогосподарський контроль
Мета контролю	Виявлення фактів порушень діючого законодавства та накладення фінансових санкцій на підприємство чи окремих посадових осіб	Інформаційне забезпечення управлінських рішень, сприяння у вирішенні стратегічних завдань підприємства щодо підвищення ефективності його діяльності, а також у попередженні помилок та усуненні їх причин
Об'єкти контролю	Факти порушень і зловживань у процесі господарської діяльності підприємств	Господарські процеси, факти порушень, а також неефективного чи нераціонального господарювання, що призводять до втрати частини прибутку підприємства
Суб'єкти контролю	Організації та особи, що знаходяться за межами господарської одиниці (органи державної, муніципальної влади, зовнішні аудитори та ін.)	Організаційні підрозділи та посадові особи підприємства (спостережна рада, ревізійна комісія, головний бухгалтер, головні спеціалісти, керівники структурних підрозділів та ін.)
Відносини між суб'єктами та підприємствами, що підлягають контролю	Регламентуються наказами й інструкціями вищестоящих організацій чи державних органів; будують свою діяльність стосовно підприємства за вертикальними зв'язками	Регламентуються на підставі посадових інструкцій, положень, наказів, розпоряджень, розроблених на підприємстві; мають горизонтальний зв'язок
Регламентованість контролю	Законодавчо закріплений діючими нормативно-правовими актами	Спеціально розроблені законодавчі документи чи стандарти відсутні; регламентується наказом про облікову політику підприємства й іншими внутрішніми документами
Масовість контролю	Проводиться окремими спеціалістами або їх групами	Здійснюється широким колом осіб і підрозділів
Періодичність контролю	Проводиться періодично в строки, визначені діючими нормативно-правовими актами	Проводиться безперервно на постійній основі

Оперативність контролю	Не є оперативним, оскільки має характер наступного контролю та проводиться після завершення господарської операції	Є оперативним, оскільки проводиться на всіх стадіях управлінського процесу
Інформаційне забезпечення контролю	Використання вузького кола необхідної інформації за окремими питаннями	Використання всього комплексу інформації, що формується всередині господарюючого суб'єкта
Користувачі контрольної інформації	Державні органи управління, інвестори, кредитори, власники підприємства, постачальники, інші треті особи	Власники, загальне керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів, внутрішні та зовнішні аудитори
Витрати на організацію та проведення контролю	Оплата здійснюється за рахунок бюджету чи коштів вищестоящої організації	Суб'єкти господарювання відносять понесені витрати до складу адміністративних
Результати контролю	Прийняття рішень щодо виявлених порушень, накладення фінансових санкцій, притягнення винних осіб до відповідальності	Прийняття відповідних управлінських рішень
Місце прийняття рішень за результатами контролю	За межами контрольованого господарюючого суб'єкта	Рішення приймаються всередині господарюючого суб'єкта його керівництвом, менеджерами, керівниками структурних підрозділів

Організація внутрішньогосподарського контролю сільськогосподарських підприємств, має свої особливості, оскільки втрати сільськогосподарської продукції бувають не тільки в результаті крадіжок, зловживань, а й унаслідок недотримання агротехнічних, агрохімічних, зоотехнічно-ветеринарних умов виробництва, заготівлі й зберігання продукції. Втрати, які виникають у сільськогосподарському виробництві, можуть бути пов'язані з:

– недовиробництвом продукції. Цей недолік можна попередити завдяки спеціалізації господарств із вирощування культур, зокрема налагодженням системи насінництва, боротьби з бур'янами, шкідниками, вдосконалення сільськогосподарської техніки. Виявлення резервів виробництва за рахунок ліквідації перелічених вище причин потребує залучення кваліфікованих фахівців;

– недоліками в ланках інфраструктури (транспорт, заготівля, зберігання, переробка, виробничо-постачальницька діяльність);

– безгосподарністю і марнотратством внаслідок крадіжок сільськогосподарської продукції, невідображення в обліку площ посівів і вирощування сільськогосподарської продукції, неоприбуткування матеріальних цінностей і безпідставним їх списанням, неповного оприбуткування продукції

тваринництва. Такі зловживання можуть бути виявлені лише при внутрішній ревізії господарсько-фінансової діяльності;

– крадіжкою грошових коштів (які можуть здійснюватися шляхом складання підставних документів на видачу заробітної плати, виплати премій, допомоги чи нарахування заробітної плати у вигляді додаткової оплати при відсутності законних на це підстав, видачі в підзвіт грошових сум для фіктивного придбання товарно-матеріальних цінностей, за рахунок виготовлення й реалізації необлікованої продукції, що виробляється в підсобних господарствах;

– складанням підставних актів на падіж, вимушений забій, неповним оприбуткуванням молодняку, неповним відображенням у первинних документах надходження продукції.

Внутрішньогосподарський контроль підприємств агропромислового комплексу відрізняється від контролю в інших галузях економіки особливостями проведення інвентаризації продукції рослинництва й тваринництва, калькулювання сільськогосподарської продукції, формування фінансових результатів, виявлення приписок при списанні на виробництво і в реалізацію продукції рослинництва та тваринництва, насіння, кормів тощо.

За рахунок ефективних заходів держави, спрямованих на вдосконалення економічних механізмів державного регулювання аграрної економіки, обсяги прямої бюджетної підтримки сільського господарства щороку зростають, що значною мірою позитивно впливає на фінансовий стан сільськогосподарських підприємств. Основні напрями спрямування бюджетних коштів в аграрний сектор економіки наведено на рис.2.

У системі управління сільськогосподарськими підприємствами відомчий контроль відіграє подвійну роль: функцію управління й елемента управлінської економічної роботи. Контроль у широкому розумінні – за темпами виробництва, зростанням продуктивності праці, її оплати, рентабельності, використанням ресурсів, потужностей тощо – виступає переважно як функція управління. Контроль за дотриманням норм виробітку, витрачанням матеріальних ресурсів, вимог якості, виконанням обсягів виробництва продукції, робіт і послуг є елементом управлінської економічної роботи. Він здійснюється на стику нормативних і фактичних параметрів господарських процесів.

Органи відомчого контролю мають не тільки перевіряти законність і обґрунтованість отримання і витрачання бюджетних коштів сільськогосподарськими підприємствами, а й забезпечити ефективність їх використання. З цією метою до функціональних обов'язків спеціалістів відомчого контролю Міністерства аграрної політики і продовольства України, на нашу думку, необхідно ввести функцію здійснення державного аудиту саме за державною підтримкою сільськогосподарських товаровиробників. Такий аудит повинен охоплювати перевірку обґрунтування вимог сільгосп підприємства на отримання дотацій, забезпечення своєчасного подання до відповідних державних органів виправданих документів, своєчасності виділення коштів господарствам, цільове їх використання і контроль усіх програм державної підтримки підприємств агропромислового комплексу.



Рис. 2. Напрями державної підтримки агропромислового комплексу

Погіршення стану внутрішнього контролю зумовлене також незадовільним станом обліку. Основними чинниками, які слугують перепорою для ефективної роботи, є:

- не використовується комплект уніфікованих і стандартизованих форм первинних документів і облікових реєстрів;
- у багатьох випадках не розроблено облікову політику підприємства;
- значна чисельність працівників не володіють сучасними інформаційними даними про зміни в обліковому забезпеченні діяльності сільгоспідприємств;
- фактичне відсторонення районного управління агропромислового розвитку від методологічного управління обліковим забезпеченням господарсько-фінансової діяльності сільгоспідприємств, що негативно позначилося на стану обліку і контролю;
- недостатня передплата спеціалізованих обліково-контрольних видань;
- обмежене використання комп'ютерів і, відповідно, відсутність програм інформаційно-правового забезпечення [4, с.22].

Ці та інші чинники негативно впливають на організацію і методику проведення внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах.

В умовах ринкових відносин однією з актуальних концепцій є посилення контролю за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередження непродуктивних втрат, які мають негативний вплив на економіку підприємства. Для забезпечення збереження майна, раціонального використання застосовуються прийоми документального контролю, які мають властивості доказовості, ґрунтуються на вивченні, опрацюванні первинних і зведених документів, вони є фундаментальним при проведенні комплексних контрольних дій. Їхньою метою є встановлення на основі первинних і зведених документів достовірної інформації про обліково-інформаційне забезпечення стану майна (капіталу), зобов'язань, розрахунків тощо.

Особливість внутрішньогосподарського контролю полягає в тому, що він здійснюється в момент оформлення і проведення операцій, що дає можливість запобігти порушенням, попередити їх. Якщо врахувати, що таке формулювання є свого роду стержнем, фундаментом концепції внутрішньогосподарського контролю підприємства, то таке визначення, на нашу думку, відповідає функції контролю, однак якщо його інтерпретувати в умови ринкової економіки, то слід зазначити, що ринкові відносини в їх цивілізованих формах автоматично виключають безконтрольність і безгосподарність. Уточнення цілей внутрішньогосподарського контролю дає змогу окреслити коло завдань у цьому аспекті. Система внутрішнього контролю подано в табл. 2.

Таблиця 2

Система внутрішнього контролю

Елементи системи	Зміст понять
Контрольна сфера	Стиль і основні принципи управління економічним суб'єктом; відповідність господарської діяльності вимогам законодавства; організаційна структура; розподіл повноважень і відповідальності працівників; раціональна кадрова політика; дієвість управлінського обліку; статус служби внутрішнього аудиту; ризик діяльності економічного суб'єкта економічної діяльності; розвиток законодавчої бази; податкова політика держави
Система обліку	Облікова політика; форма бухобліку, документооборот і зберігання бухгалтерської документації; ступінь автоматизації обліку; розподіл обов'язків облікового персоналу; рівень якості, повноти й точності відображення первинної інформації; порядок підготовки бухгалтерської звітності

Засоби контролю	Наявність служби охорони, сигналізації; забезпеченість складськими приміщеннями і ваговими приладами; практика інвентаризації
Центри відповідальності	Власники, адміністративно-управлінський персонал; бухгалтерія; економічний відділ; відділ кадрів; працівники контрольної служби; керівники, обліковці виробничих підрозділів
Техніка контролю	Інформаційно-обчислювана техніка; технологія (форми, методи, прийоми)

Внутрішньогосподарський контроль у вузькому розумінні являє собою контрольну діяльність щодо:

- визначення фактичного стану чи дії об'єкта контролю;
- порівняння фактичних даних з базою для порівняння, яка прийнята на підприємстві;
- визначення місця і причин відхилень, оцінка їх впливу на важливі ділянки функціонування підприємства.

Об'єкти внутрішньогосподарського контролю можуть бути деталізовані за галузями і структурними підрозділами. Тому об'єкти внутрішньогосподарського контролю доцільно класифікувати за двома групами об'єкти бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю, об'єкти внутрішньогосподарського контролю як функції управління (рис. 3).

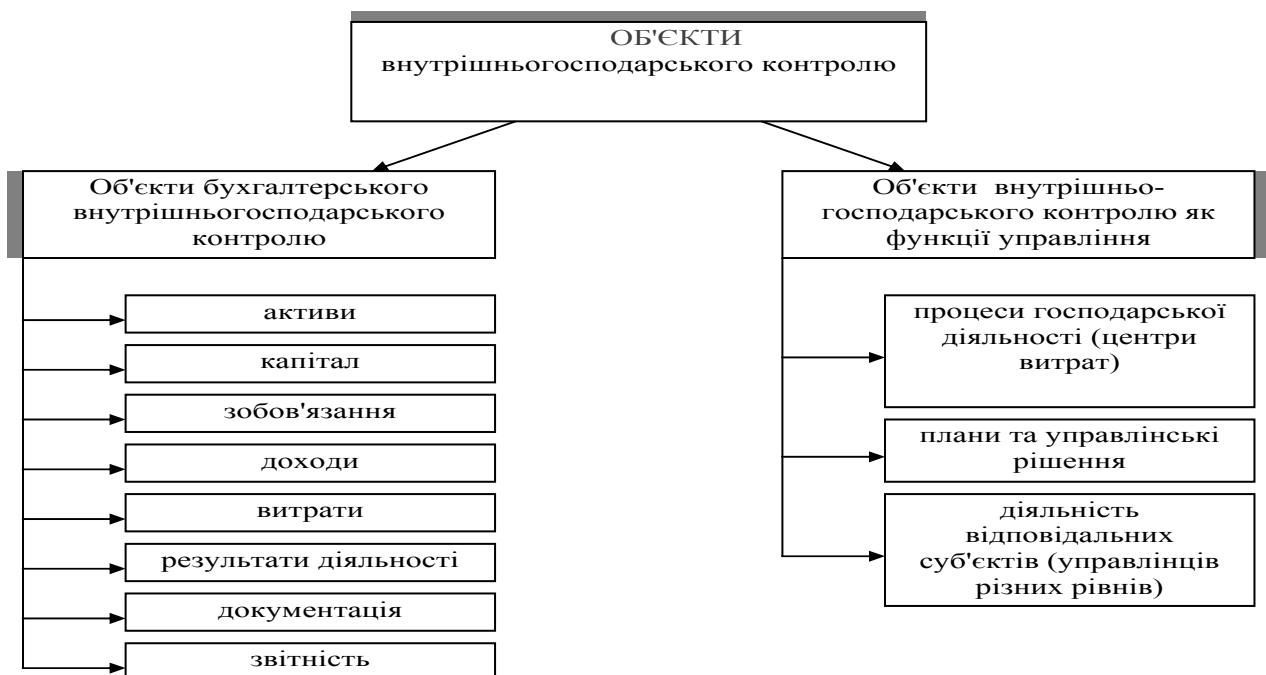


Рис. 3. Об'єкти внутрішньогосподарського контролю

Об'єктами спостереження є не самі виробничі ресурси і процеси розширеного відтворення, а дії осіб, які відповідають за забезпечення збереження й ефективне використання засобів виробництва, раціональне використання трудових ресурсів і дотримання законності в процесі виробництва” Також об'єктами внутрішньогосподарського контролю є як ресурси, так і цикли діяльності підприємства: постачання, виробництво, реалізація (збут), а також фінансові результати діяльності підприємства.

Об'єктом контролю в процесі здійснення управління є розробка стратегії та тактичних планів, а також процес реалізації стратегічних і тактичних цілей. Важливим напрямом внутрішньогосподарського контролю є групування об'єктів контролю за центрами господарської відповідальності. Центр відповідальності – це сегмент організації, при якому контролюються як здійснені витрати, так і отриманий дохід. При цьому керівник кожного центру відповідальності несе відповідальність за процес формування цих показників.

Класифікуючи залежно від рівня управління поділ центрів відповідальності на центри витрат, центри доходів, центри прибутку і центри інвестицій, Нападовська Л.В. обґрунтовує доцільність такої класифікації, зазначаючи, що “центр відповідальності – це сфера діяльності, в межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера за величину затрат і результати діяльності, що знаходяться в його компетенції, тобто які він контролює.

Приймаючи до уваги законодавче обґрунтування форм внутрішньогосподарського контролю для окремих організаційно-правових форм підприємств, вважаємо, що доцільними і ефективними формами внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарських підприємствах можуть бути такі, які наведені в табл.3.

Таблиця 3

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю, рекомендовані для різних видів сільськогосподарським підприємствам

Суб'єкти контролю	Види підприємств							
	Приватні підприємства	Товариства з обмеженою відповідальністю	Фермерські господарства(великі й середні)	Фермерські господарства (малі)	Сільськогосподарські кооперативи	Акціонерні товариства	Міжгосподарські товариства	Державні підприємства
Власники	●	●	●	●	●	●	●	
Спостережна рада						●		
Правління		●			●	●	●	
Ревізійна комісія		●			●	●	●	
Служба внутрішнього аудиту	●		●					
Керівники і спеціалісти підприємства	●	●	●	●	●	●	●	●
Обліково-економічний і планово-фінансовий відділи, бухгалтерія	●	●	●		●	●	●	●
Інвентаризаційна комісія	●	●	●		●	●	●	●
Робітники	●	●	●	●	●	●	●	●

Власники є найбільш зацікавлені в ефективному використанні їхнього майна й отриманні прибутків, тому контроль власника має бути постійним, ефективним, регулярним, дійовим. Спостережна рада здійснює контроль відповідно до установчих документів в інтересах зборів власників (засновників) чи акціонерів підприємства). Правління підприємства проводить контроль для прийняття ефективних управлінських рішень згідно із установчими документами. Керівництво підприємства, менеджери контролюють постачальницькі, виробничі, збутові та інші процеси відповідно до своїх функціональних обов'язків.

Ревізійна комісія згідно із принципами корпоративного управління має здійснювати оперативний контроль за виробничо-фінансовою діяльністю товариства у вигляді планових чи позапланових інспекцій. У своїй діяльності вона керується статутом товариства та власним внутрішнім положенням про ревізійну комісію, яке затверджується зборами учасників цього товариства. Ревізійна комісія являє собою орган, який обирають загальні збори власників (учасників) підприємства. До її складу входять працівники підприємства (крім дирекції) для періодичної перевірки наявності й збереження активів і зобов'язань підприємства.

У приватних агропромислових підприємствах нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту також потребує кардинального поліпшення. Урахованням специфіки формування підприємства і форми власності нами було розроблено й рекомендовано приватним аграрним підприємствам типове Положення про службу внутрішнього аудиту та посадову інструкцію внутрішнього аудитора.

Основним суб'єктом внутрішньогосподарського контролю є керівник підприємства, який забезпечує загальне управління фінансово-господарською діяльністю. Він є організатором і координатором всієї системи внутрішньогосподарського контролю, забезпечуючи його чіткість та злагодженість, внутрішню й зовнішню координацію, послідовність і регулярність. До суб'єктів внутрішньогосподарського контролю автор відносить також головного економіста, працівників планово-економічного відділу, керівників структурних підрозділів, матеріально відповідальних осіб, ревізійні комісії. В контролі беруть участь технологи й організатори виробництва, а також служби (відділи), які вони очолюють, що здійснюють технологічне, технічне, організаційно-економічне управління відповідною галуззю сільськогосподарського виробництва.

З точки зору участі в загальній діяльності у внутрішньогосподарському контролі на підприємстві необхідно розподілити суб'єкти внутрішньогосподарського контролю за відповідними рівнями, що запропоновано в табл. 4.

Внутрішньогосподарський контроль суб'єкта господарювання має бути забезпечений формами організації контролю, а також формами його реалізації відносно об'єктів контролю. Доцільність запровадження в практику діяльності великих і середніх сільськогосподарських підприємств спеціалізованих (спеціальних) органів внутрішньогосподарського контролю – насамперед ревізійних комісій і служб внутрішнього аудиту, зумовлена тим, що власники самостійно не в змозі контролювати одночасно кілька об'єктів діяльності (наприклад, рослинництво, тваринництво, інші галузі), тому для ефективного управління виробництвом власнику необхідно отримувати оперативну об'єктивну інформацію про стан конкретної галузі виробництва. Цю інформацію можуть надати спеціальні органи внутрішньогосподарського контролю – ревізійні комісії чи органи внутрішнього аудиту.

Ієрархічна побудова суб'єктів внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарському підприємстві

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю	Можливі функції
1. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю 1-го рівня (учасники (власники) підприємства, спостережна рада, правління)	Виконання загального контролю безпосередньо або за допомогою незалежних експертів (у тому числі зовнішніх аудиторів).
2. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю 2-го рівня (ревізійні комісії, працівники служби внутрішнього аудиту)	Виконують суто контрольні функції згідно внутрішніх нормативних документів чи функціональних обов'язків.
3. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю 3-го рівня (працівники функціональних служб та відділів)	Виконують контрольні функції для реалізації своїх посадових обов'язків
4. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю 4-го рівня (робітники)	Виконують контрольні функції безпосередньо в процесі господарської діяльності

При цьому треба врахувати, що в товариствах з обмеженою відповідальністю законодавством передбачено створювати органи внутрішньогосподарського контролю – ревізійну комісію, а для великих і середніх приватних аграрних підприємств і фермерських господарств можна рекомендувати службу внутрішнього аудиту або внутрішніх аудиторів, оскільки законодавство не передбачає обов'язкового запровадження даних органів внутрішньогосподарського контролю.

Кожному органу внутрішньогосподарського контролю (ревізійній комісії, спостережній раді, відділу внутрішнього аудиту) відповідають одна або кілька форм його реалізації. Так, ревізійна комісія здійснює внутрішньогосподарський контроль у вигляді ревізії, перевірки, контролю якості, службового розслідування. Відділ внутрішнього аудиту, крім безпосередньо внутрішніх аудиторських процедур, може проводити виробничий контроль, службове розслідування та ін. Дослідження форм організації та реалізації внутрішньогосподарського контролю показує, що бувають такі його форми, які передбачають виконання тільки визначеним складом суб'єктів контролю. Внутрішньогосподарський контроль, який реалізується службами й відділами економічного суб'єкта у вигляді самоконтролю, не може виконувати інший його орган. Наприклад, подвійний запис у бухгалтерії – це елемент самоконтролю, виконання якого методологічно не може бути передано нікому.

На жаль, у більшості аграрних формуваннях немає ні відділу (служби, групи) внутрішнього аудиту, ні ревізійної комісії, які діяли б у внутрішньогосподарському правовому полі й здійснювали основну внутрішньогосподарську контрольну функцію. Контроль у них проводиться за структурно-функціональною формою внутрішньогосподарського контролю. Вона відображає необхідні контрольні взаємодії одиниць оргструктури, відповідні їм контрольні дії. Наприклад, керівник підприємства обов'язково здійснює загальний контроль за господарсько-фінансовою діяльністю підприємства, головний бухгалтер контролює фінансову діяльність, працівник відділу кадрів – кадрову роботу та ін.

У запропонованій нами ієрархічній побудові суб'єктів внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарських підприємствах суб'єктами, які виконують контрольні та інші посадові функції, є адміністративно-управлінський персонал, працівники служби бухгалтерії тощо. Функції поточного бухгалтерського контролю реалізуються в момент реєстрації господарських операцій при участі працівників бухгалтерії в проведенні інвентаризації, виписуванні первинних документів.

Контрольні функції головного бухгалтера як посадової особи полягають у контролі за дотриманням наказу про облікову політику підприємства, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, за проведенням інвентаризацій і відображенням в обліку їх результатів, за дотриманням законодавства при здійсненні господарських операцій.

Список використаних джерел до п.2.7.

1. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія / І.К. Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
2. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
3. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: суть та суб'єкти здійснення / Л.В. Рибалко // Вісник Харківського технічного національного університету сільського господарства. – 2004. – Випуск 31. – С. 277-280.
4. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: автореф. на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т.В. Боцян. – Київ, 2005.–24 с.

2.7. Контроль за витратами в тваринництві на основі відхилень від норм

Рішення, які готують, приймають і реалізують з різною метою і для різних завдань управління підприємством, називають управлінськими. Управлінські рішення можуть бути оперативними, тактичними та стратегічними. Оперативним управлінським рішенням називають рішення, тривалість дії яких короткочасна (від кількох годин до кількох днів) і наслідки їх можна одразу ж відчутти. Тактичними управлінськими рішеннями вважають рішення, дія яких вимірюється тижнями, декадами, місяцями, а наслідки їх можна оцінити через квартал, півроку – рік. Стратегічні управлінські рішення – це рішення, зорієнтовані на далеку перспективу, а їх наслідки можна буде об'єктивно оцінити через 3–5 років.

Систему управління підприємств необхідно пов'язувати з управлінням господарськими процесами (постачанням, виробництвом, збутом), видами діяльності (інвестиційною, операційною, фінансовою), рівнями управління (вищим керівництвом підприємства, центрами відповідальності, сегментами діяльності) [1, с. 36]. “У сільськогосподарських підприємствах здійснюється управління капітальними вкладеннями, працею і заробітною платою, використанням землі та техніки, матеріально-технічним постачанням і збутом готової продукції, якістю продукції та ефективністю, фінансовою діяльністю. Тією чи іншою мірою вони характерні для управління внутрішньогосподарськими підрозділами” [2, с. 3]. У тваринництві можна здійснювати управління кормами, чисельністю і структурою тварин, прямими та накладними витратами на виробництво, якістю і збутом

продукції, кількістю працівників ферми і їх заробітною платою, використанням машин та обладнання, селекційно-племінною роботою тощо.

Процес прийняття управлінських рішень передбачає, за твердженням К. Друрі, сім таких послідовних стадій [3, с. 14–15]: визначення завдань; пошук альтернативних варіантів; збір даних про альтернативні варіанти дій; вибір альтернативних варіантів дій; здійснення прийняття рішень; порівняння фактичних і запланованих результатів; прийняття заходів із усунення відхилень від плану.

Перших п'ять стадій є процесом прийняття рішень або планування, а дві останні – процесом контролю і регулювання (управління) (рис. 1).

Процес прийняття управлінських рішень починається з визначення конкретного завдання, що необхідно розв'язати менеджеру (керівникові, спеціалістові). Наприклад, у тваринництві може постати таке завдання, як забезпечення скорочення питомої ваги кормів у структурі виробничої (повної) собівартості 1 ц молока. Вирішити його не просто, бо воно пов'язане з прийняттям тактичного, а, може, навіть стратегічного управлінського рішення.

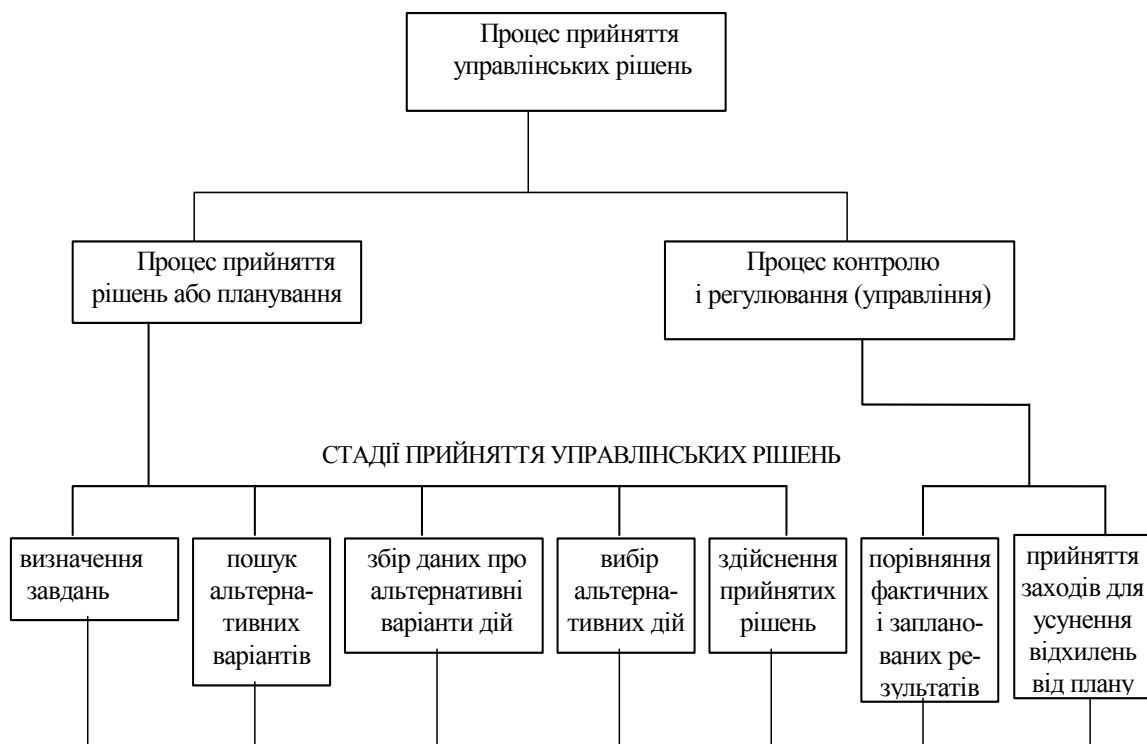


Рис. 1. Процес прийняття управлінських рішень у сільськогосподарському підприємстві

Пошук альтернативних варіантів, зокрема на здешевлення витрат на корми у сільськогосподарських підприємствах, триває постійно, хоч досягти бажаного результату не завжди вдається через безліч об'єктивних і суб'єктивних факторів. У процесі пошуку альтернативних варіантів можна знайти не один десяток напрямків розв'язання поставленого в процесі управління завдання, однак у кінцевому результаті треба відібрати лише 2 – 3 найреальніші варіанти для даних умов господарювання і даного підприємства.

Вибравши їх, менеджер розпочинає роботу зі збору якомога повнішого обсягу інформації про згадані вище варіанти.

До уваги необхідно брати не тільки основні характеристики (параметри) кожного з варіантів, а й, на перший погляд, другорядні характеристики, які в певний момент можуть зіграти вирішальну роль у певному процесі явища. Якщо менеджер невпевнений у якомусь з альтернативних варіантів дій, він повинен подати всі альтернативні варіанти на обговорення або доповісти керівникові, від якого отримав завдання, про позитивні сторони та недоліки кожного з альтернативних варіантів.

Вибір альтернативних варіантів дій здійснює одна особа чи кілька на основі принципу більшості голосів. В окремих випадках варто прислухатись до думки меншості, коли у ній існує конструктивне начало.

Прийнявши один з альтернативних варіантів дій, необхідно забезпечити його впровадження у практику господарювання. Управлінське рішення можна задокументувати у вигляді наказу (розпорядження) керівника підприємства або сформулювати в усній формі. Отримавши вказівку на реалізацію управлінського рішення, менеджер повинен продумати механізм його використання і доручити відповідальним особам підприємства конкретні завдання з термінами їх виконання.

Взявшись за здійснення прийнятих рішень, менеджер має довести розпочату справу до логічного завершення. Через відповідний проміжок часу він зобов'язаний порівняти фактичні та заплановані результати. У процесі такого порівняння можна виявити певні відхилення, що виникли в результаті неправильних дій виконавців, прорахунків при плануванні управлінського рішення чи через непередбачувані обставини, що з'явилися уже після прийняття даного управлінського рішення.

Виявивши відхилення від запланованого результату, менеджер визначає його числове значення, причини виникнення і винних осіб. Після цього він розробляє план заходів щодо усунення відхилень від плану і контролює за ходом його виконання. При здійсненні коригуючих дій можливі такі варіанти:

- ліквідація причин відхилень;
- пошук кращого способу пристосування до зовнішніх умов;
- перегляд планів і стандартів;
- нічого не застосовувати, якщо підприємство працює нормально [4, с. 45].

У передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку перелічені деякі можливі економічні рішення, які можуть приймати суб'єкти підприємництва [5, с.13]:

- вирішувати чи купувати сировину або товар, мати вкладення у капітал чи продавати їх;
- оцінити право управляти або відповідальність керівництва;
- встановити, чи здатне підприємство платити своїм працівникам і надавати їм інші переваги, в тому числі частину отриманого прибутку;
- оцінити гарантію повернення сум, позичених підприємству;
- визначити політику оподаткування;
- виявити величину прибутків і дивідендів, що розподіляються;
- підготувати статистику національних доходів і використовувати її;
- регулювати діяльність підприємства.

Управлінські рішення у тваринництві можуть приймати працівники (робітники) ферми, завідувач ферми, спеціалісти господарства, керівник (власник) та його заступники. Працівники (ферми), завідувач ферми, на нашу думку, можуть приймати

переважно оперативні управлінські рішення, спеціалісти господарства – тактичні, а керівник (власник) і його заступники – стратегічні управлінські рішення.

Приймаючи управлінське рішення, людина ризикує допустити помилку. Ризик допущення помилки при прийнятті управлінського рішення можна математично розрахувати, і якщо він доволі високий, то таке рішення потрібно переглянути і скоригувати. Змінити або відмінити відповідне управлінське рішення може особа, яка його прийняла, або вища за посадою особа у випадку, коли зміни потрібно здійснювати безвідкладно.

Професор М.С. Пушкар зазначає, що “працівники управління повинні хоча б один раз на місяць отримувати дані аналізу виробництва і звіт про відхилення. Службовці, які займають високі посади, мусять орієнтуватись у своїй роботі на бухгалтерські звіти. Для розуміння інформації, яку дає управлінський облік, службовці повинні відвідувати заняття з питань організації системи інформації на підприємстві та розуміти ті терміни, що використовують бухгалтери: прямі, перемінні, нормативні, стандартні витрати, відхилення, калькуляції, собівартість, графіки беззбитковості, накладні витрати, балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки, маржинальний дохід, валовий, чистий прибуток тощо”[6, с. 154].

У сільськогосподарських підприємствах відхилення від норм тоді можна ефективно використовувати, коли там запроваджено нормативний метод планування, обліку та контролю або його елементи. К. Друрі зазначає, що “використання системи калькуляції за нормативними витратами робить можливим детальний аналіз відхилень. Наприклад, відхилення по кожному центру потрібно визначати за кожним елементом та аналізувати відповідно до цін і кількості ресурсів. Бухгалтер допомагає менеджерам, точно вказуючи, де виникли відхилення, а відповідальні керівники можуть здійснити необхідні дослідження, щоб знайти причини. Наприклад, бухгалтер міг би з’ясувати причину відхилень за основними матеріалами при перевитратах певного матеріалу в окремому процесі, але керівник центру відповідальності повинен дослідити цей процес і знайти причини перевитрат. Результатом такого дослідження мають бути відповідні коригуючі дії, а якщо буде встановлено, що відхилення проходить через постійні зміни норми, то їх необхідно змінити”[3, с. 443].

Ефективне управління витратами на основі визначених відхилень від норм у тваринництві забезпечується за умови запровадження нормативного методу планування, обліку та контролю. Нами аргументовано необхідність виробити певні правила щодо реагування на відхилення від виробничих норм. Автор вважає, що реакція на відхилення від норм має бути адекватною до величини відхилення. Необхідно, насамперед, реагувати на суттєві та характерні для даної галузі відхилення, тобто за умови їх перевищення на 15-20% від запланованої величини. Інформацію про такі відхилення можна одержати за сигнальними документами або на підставі „Звіту про виконання бюджету витрат”, який наведений у табл. 1.

При цьому треба зазначити, що розглядати потрібно як позитивні, так і негативні відхилення. До останніх належать відхилення, які зменшують дохід щодо передбаченого плану, або призводять до збільшення фактичних витрат проти бюджетних. Реагування на відхилення можуть бути різними. У сільськогосподарському підприємстві важливо визначити: хто яким чином та на які відхилення має реагувати. В одних випадках достатньо рішення завідувача ферми, в інших – завідувач ферми зобов’язаний доповісти про відхилення керівництву

підприємства із висловленням власної думки щодо причин і характеру відхилення та як вийти із даної ситуації.

Таблиця 1

Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво

Показники	Фактично	Гнучкий бюджет	Відхилення від гнучкого бюджету
Обсяг виробництва			
Молоко, ц	4320	4966	- 646
Приплід, гол.	183	200	- 17
Змінні витрати, грн.			
Прямі матеріали	98350	119987	- 21637
Пряма зарплата	19361	22616	- 3255
Непряма зарплата	1984	2264	- 280
Непрямі матеріали	20307	22056	- 1749
Змінні виробничі витрати	14722	15550	- 828
Витрати на транспортування готової продукції	-	-	-
Разом змінних витрат	154724	18473	- 27749
Постійні витрати, грн.			
Витрати на персонал управління фермою	3008	3240	- 232
Оренда	-	-	-
Амортизація устаткування	7684	7857	- 173
Постійні виробничі витрати	64711	63040	+ 1671
Постійні витрати на збут та управління ними	1109	1012	+ 97
Разом постійних витрат	76512	75149	+ 1363
Разом усіх витрат, грн.	231236	257622	- 26386

Рішення про реагування на відхилення на рівні керівника підприємства можна приймати одноосібно (керівник або його заступник (головний спеціаліст)) чи колегіально, якщо ситуація потребує непростих рішень. Такі рішення приймають на підставі серйозних аргументів, підтверджених відповідними розрахунками.

Розпочнемо з відхилень, пов'язаних з матеріалами (у тваринництві це: корми, підстилка). Як уже ми зазначали, відхилення можуть бути за рахунок зміни у кількості витрачених матеріалів і ціни на них. Специфіка кормів полягає у тому, що для ефективної годівлі тварин вони мають бути збалансованими. Якщо сільськогосподарське підприємство не може забезпечити збалансованості у годівлі кормів, то за доволі невеликий проміжок часу виникають позитивні відхилення за одними видами кормів і негативні – за іншими. Добре, коли у сільськогосподарському підприємстві широкий вибір запасів кормів або є змога (насамперед, фінансова) придбати потрібну їх кількість. Якщо такі можливості важко реалізувати на практиці, то потрібно вирішувати питання про скорочення

поголів'я тварин. Вибраковуюють переважно тих тварин, що мають фізичні вади, зниження продуктивності тощо. Рішення про вибракування (продаж) тварин приймає завідувач ферми за погодженням із зоотехніком ферми.

Буває і навпаки, коли у господарстві є достатньо кормів, керівництво може приймати рішення про збільшення поголів'я тварин. Однак знову ж проблема полягає в тому, чи можна надлишок кормів продати (за наявності покупців) або обміняти.

Щодо цін на корми, то частіше змінюються ціни на закупні корми та рідше – на корми власного виробництва. Це означає, що сільськогосподарське підприємство, у складі кормів якого є велика питома вага закупних кормів, більше ризикує піддатися впливу цін на корми, ніж те, яке має розвинуту власну кормову базу.

“Залежно від причини виникнення, відхилення поділяються на дві групи: відхилення внаслідок планування і відхилення внаслідок діяльності. Відхилення внаслідок планування пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функції витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін. Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо). У разі наявності значних відхилень, залежно від їх причини, можливі два альтернативні рішення:

а) коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;

б) внесення відповідних коректив у дії, щоб забезпечити досягнення запланованої мети” [7, с. 443].

До сказаного можна ще додати, що “відхилення” від бюджету, відображені у звіті про виконання, можуть бути сприятливі (позитивні) або несприятливі (негативні). Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший, ніж запланований, або фактичні витрати більші, ніж бюджетні. Відповідно сприятливими (позитивними) є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші, ніж бюджетні. Реакція менеджера на відхилення залежить від розміру відхилень і їх причини” [7, с. 442].

Прямі витрати на оплату праці у тваринництві (доярок, скотарів, свинарок, вівчарів) змінюються під впливом зміни тарифів і продуктивності праці. Тарифи можуть змінюватись з підвищенням мінімальної оплати праці на законодавчому рівні або з ініціативи керівництва за поданням головного економіста. Рішення про підвищення оплати праці є доцільним лише в тому випадку, коли підприємство може економічно покрити такі витрати. Часто підвищення оплати праці працівників змушує керівника скорочувати кількість працюючих. У цьому випадку фонд оплати праці залишається незмінним або змінюється несуттєво.

Введення в експлуатацію на фермі нових машин і механізмів, закупівля високопродуктивних порід тварин може сприяти збільшенню норми обслуговування тварин на одного працівника або обсягу виробленої продукції. При цьому місячна сума оплати праці може не змінюватись, а розцінки (прямі витрати на оплату праці) на одиницю продукції – зменшуватись. Економія, отримана в результаті підвищення продуктивності у тваринництві, з одного боку, дає змогу керівнику ферми знизити виробничу собівартість продукції. З іншого боку,

збільшення вартості основних засобів ферми відображається на зростанні сум амортизації у розрахунку на одиницю продукції.

Управлінське рішення щодо відхилень на непрямі матеріали і непрямую зарплату приймають за такою ж методикою, як прямі матеріали та пряму зарплату. Правда, у випадку виявлення значних відхилень від норм потрібно найперше звертати увагу на склад непрямих матеріалів і перелік осіб, що отримують непрямую зарплату (нічні сторожі, фуражири, слюсарі, будівельники та ін.).

Змінні виробничі витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням ферми та управлінням виробництвом продукції тваринництва, що змінюються прямо пропорційно (або майже прямо) до зміни обсягу діяльності [8]. Перелік змінних виробничих витрат для кожної ферми (підприємства) не є постійним.

Управління відхиленнями змінних виробничих витрат необхідно починати зі встановлення характеру поведінки кожного елемента з переліку цих витрат. До їх складу можна зарахувати витрати на водопостачання, освітлення та опалення приміщень тощо. Реально впливати на змінні виробничі витрати можна лише тоді, коли вони будуть детально розписані за групами тварин, місяцями, кварталами тощо.

Відхилення змінних накладних витрат можуть виникати за рахунок ставки розподілу, тому необхідно детально проаналізувати окремі статті бюджету накладних витрат. Причини відхилення за рахунок продуктивності праці такі ж, як і причини відхилень з оплати праці за рахунок продуктивності, тобто низька якість матеріалів, різна складність робіт, порушення технології, раціональніша організація праці тощо. Такі відхилення найчастіше є сферою контролю завідувача ферми [7, с. 475–477].

Внутрігосподарські транспортні перевезення у змінних витратах мають невисоку питому вагу. Контроль за ними (включаючи і контроль за відхиленнями) повинен здійснювати завідувач ферми під час підписання первинних документів на виконання транспортних робіт (дорожнього листка вантажного автомобіля, дорожнього листка трактора, облікового листка праці та виконання робіт) або ж ще під час проведення планування робіт на оперативних нарадах. Найчастіше відхилення можуть виникати в обсягах перевезень і їх відстані (поширене явище приписки обсягів транспортних перевезень).

Досліджуючи відхилення від норм перед прийняттям управлінських рішень, на думку вчених-економістів Заходу, треба брати до уваги:

- а) розмір відхилень;
- б) повторюваність відхилень;
- в) контрольованість;
- г) позитивні відхилення;
- д) вартість і корисність дослідження.

На практиці менеджери доволі часто застосовують “правило великого пальця”, за яким відхилення слід досліджувати, якщо його абсолютний розмір більший за певну суму, або співвідношення відхилення до суми стандартних витрат перевищує заздалегідь встановлений відсоток” [29, с. 482]. До речі, ми пропонуємо встановити мінімальний контрольований відсоток відхилень від стандартних витрат у тваринництві в розмірі 20%.

Витрати на персонал управління фермою – це, по суті, витрати на оплату праці завідувача ферми, зоотехніка, ветлікаря, обліковця. Відхилення цих витрат потрібно контролювати шляхом порівняння оплати праці за штатним розписом і фактично нарахованої. Тут важливо зазначити, що на стадії планування витрат на персонал управління фермою треба все зробити для того, щоб в управлінні не було зайвих людей і відповідно на них не здійснювали додаткових витрат.

Відхилення на оренду можуть виникати тоді, коли розривається договір оренди, змінюється ставка орендної плати або закінчується договір оренди. Керівнику ферми необхідно ґрунтовно знати предмет договору оренди і на випадок змін умов оренди мати альтернативні варіанти забезпечення безперервності роботи ферми.

Відхилення у розмірах амортизації устаткування можливі тільки з надходженням або вибуттям з експлуатації основних засобів, зміною їхньої вартості, методів і норм нарахування амортизації. На ці відхилення завідувач ферми практично немає ніякого впливу.

Щоб управляти відхиленнями постійних виробничих витрат, потрібно, як і щодо змінних виробничих витрат, розписати їх склад. Якщо говорити про постійні виробничі витрати у тваринництві, то це можуть бути витрати на ремонт приміщень ферми, на малоцінні та швидкозношувані предмети, дезінфекцію приміщень тощо. Особливо треба звертати увагу на виникнення відхилень у постійних виробничих витратах, яких не планували. За цими витратами необхідно встановити, з яких причин вони виникли і хто їх допустив. В окремих випадках винуватці відхилень повинні написати письмові пояснення з послідовним викладом усіх обставин, що зумовили ці відхилення.

До витрат на збут продукції тваринництва зараховують витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції: на навантаження-розвантаження; визначення якості продукції, що реалізується; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на рекламу; оплата праці продавців; ринковий та інші збори. Відхилення у витратах на збут і управління ним можуть виникати у зв'язку зі зміною тарифів на транспортні перевезення; із підвищенням оплати праці вантажникам, водіям, продавцям, заготівельникам (експедиторам); ринкового та інших зборів; розміру добових тощо. Управління відхиленнями у витратах сфери збуту полягає в тому, щоб своєчасно реагувати на вказані вище зміни шляхом оновлення складу покупців, пошуку вигідніших цін реалізації, перегляду термінів і способів продажу, а також формування і забезпечення оптимальних партій перевезення тваринницької продукції. Аналіз витрат із збуту молока показує, що для економії витрат сільсько-господарським підприємствам потрібно домовлятися із молокопереробними заводами про центровивезення продукції або кооперуватися при її транспортуванні молоковозами для максимального заповнення молокоцистерн.

На наш погляд, у системі обліку та контролю за витратами на збут продукції треба було б повніше використовувати такий показник, як норматив витрат на збут на одиницю продукції певного виду (за базу беруть одиницю продукції стандартної якості).

Ефективність управління відхиленнями від норм можна значно підвищити, якщо розробити на підприємстві класифікатор основних причин усіх можливих відхилень від норм. Доцент Л.В. Нападовська вважає, що “проблеми визначення відхилень, а головне – управління відхилень на 90% залежить від значення причин

цих відхилень. Практика свідчить, що підприємства, які попередньо визначають відхилення (якнайвигідніші), досліджують причини, що призводять до відхилень, володіють ситуацією, а відхилення, якщо і відбуваються на таких підприємствах, то лише в межах допустимих норм. Навпаки, деякі компанії визначають відхилення лише в кінці року, зокрема при встановленні дефіциту запасів, і намагаються пристосуватись до ситуації, але виправити становища вони вже не можуть. Знання ж причин відхилень може забезпечити їх уникнення або суттєве зменшення. Усі види виявлених відхилень слід ідентифікувати з відповідними особами” [1, с.193].

Для підвищення рентабельності продукції тваринництва необхідно, з одного боку, реалізувати комплекс заходів щодо підвищення продуктивності тварин, а з іншого – встановлювати на ринку вигідні для галузі ціни. За допомогою системи гнучкого бюджету ми дослідили взаємозв’язок ціни – обсягу реалізації – продуктивності корів (табл. 2).

Таблиця 2

Розрахунок прибутку (збитку) в тваринництві із використанням взаємозв’язку “ціни – обсяг реалізації – продуктивність корів”

Надій молока на одну корову	Обсяг продажу молока від однієї корови, л (80 % від надою)	Загальний дохід, грн. ¹	Змінні витрати, грн. ²	Маржинальний дохід, грн.	Постійні витрати, грн. ³	Прибуток від реалізації, грн.	Рівень рентабельності, %
1200	1120	1064	567	497	392	105	10,9
1800	1440	1368	680	688	392	296	27,6
2200	1760	1672	792	1032	392	640	54,1
2500	2080	1976	906	1374	392	982	75,7

Отримані результати розрахунків точки беззбитковості дають змогу побудувати графік беззбитковості (рис. 2).

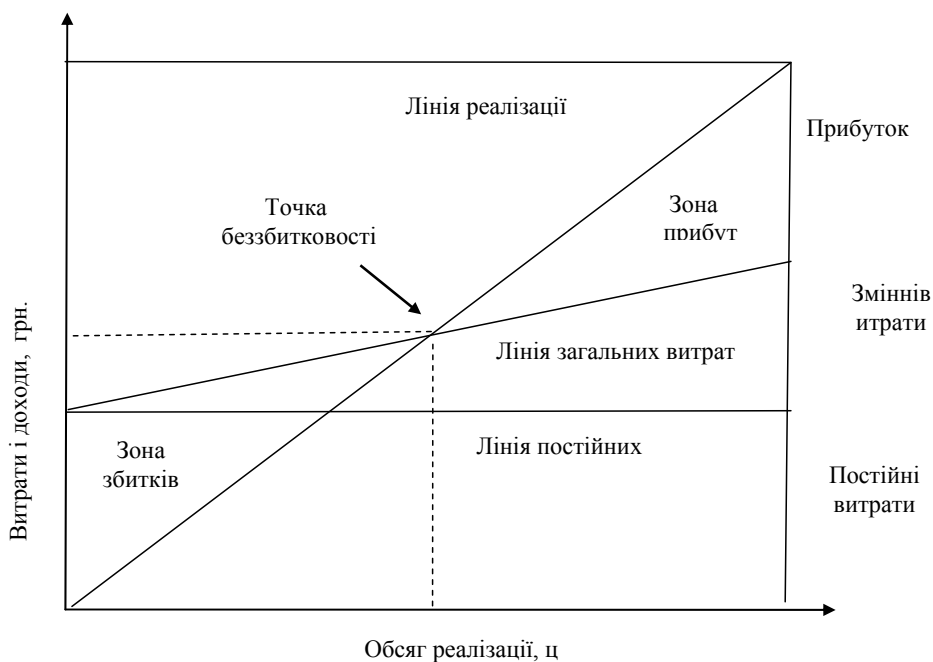


Рис. 2. Графік беззбитковості

Зазначимо, що на кожному сільськогосподарському підприємстві має бути розроблена ефективна система виявлення і оцінка відхилень від норм для своєчасного реагування на них і прийняття обґрунтованих, виважених управлінських рішень.

Управління відхиленнями змінних виробничих витрат необхідно починати із встановлення характеру поведінки кожного елемента з переліку цих витрат. Відхилення змінних накладних витрат можуть виникати за рахунок ставки розподілу, тому необхідно здійснити детальний аналіз окремих статей бюджету накладних витрат. Керуючись “правилом великого пальця”, доволі поширеним серед менеджерів Заходу, пропонуємо встановити мінімальний контрольований відсоток відхилень від стандартних витрат у тваринництві в розмірі 20%. Відхилення витрат на персонал управління фермою потрібно контролювати шляхом порівняння оплати праці за штатним розписом і фактично нарахованої.

Щоб управляти відхиленнями постійних виробничих витрат, необхідно (як і в змінних виробничих витратах) розписати їх склад. Особливо потрібно звернути увагу на виникнення відхилень у постійних виробничих витратах, яких не планували. В умовах трансформування економіки важливо навчитись своєчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку шляхом оновлення складу покупців, пошуку вигідних цін реалізації, перегляду термінів і забезпечення оптимальних партій перевезення тваринницької продукції. На наш погляд, у системі обліку та контролю за витратами на збут треба повніше використовувати такий показник, як норматив витрат на збут одиниці продукції певного виду (за базу беруть одиницю продукції стандартної якості).

Для підвищення рентабельності продукції тваринництва необхідно, з одного боку, реалізувати комплекс заходів щодо підвищення продуктивності тварин, а з іншого – встановлювати на ринку вигідні для галузі ціни. За допомогою системи гнучкого бюджету ми дослідили взаємозв'язок ціни – обсягу реалізації – продуктивності корів.

На організацію обліку і контролю виробничих витрат в тваринництві суттєво впливають характерні для нього технологічні особливості, зокрема: розведення, вирощування (дорощування) та відгодівля тварин; природно-економічна зона розведення тварин, спосіб їх утримання, масштаби сільськогосподарських підприємств, забезпеченість трудовими ресурсами, рівень механізації виробничих процесів, режим роботи тваринників; співіснування у тваринництві різних форм власності та форм господарювання.

Список використаних джерел до п.2.7.

1. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці/ Л.В. Нападовська: монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
2. Сук Л. Облік витрат виходу продукції тваринництва та обчислення її собівартості/ Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. №4.- С.2.-8.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. Пер. с англ. / К. Друри / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит. 1994. – 560 с.
4. Пушкар М.С. Контролінг/ М.С.Пушкар: монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
5. Бородкин А.С. Шоковая терапия для бухгалтерського учёта/ А.С.Бородкин // Світ бухгалтерського обліку.- 1997.- №7.- с.43-44.

6. Пушкар М.С. Управлінський облік/ М.С.Пушкар.-Тернопіль: Поліграфіст – ЛТД, 1995. – 164 с.
7. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік/ Голов С.Ф., Єфіменко В.І.. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 / Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року № 27/4248 // Все про бухгалтерський облік. – 200. – 7 січня. – 93-97 с.

РОЗДІЛ 3.

ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ Й ОБГРУНТУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

3.1. Підходи та критерії діагностики конкурентоспроможності аграрних підприємств

Постановка проблеми. Управління конкурентоспроможністю підприємства виступає пріоритетним напрямом господарювання, оскільки обумовлює здатність суб'єкта до ефективного функціонування на ринку. На основі цього можна стверджувати, що даний процес передбачає обов'язкове виконання загальновідомих управлінських функцій. Окрім того, він має реалізовуватись з урахуванням традиційних підходів до управління, а також вимагає врахування низки принципів управління підприємствами аграрного сектору економіки. На сьогодні відсутній єдиний підхід до визначення методології управління конкурентоспроможністю аграрних підприємств та її діагностики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Варто зазначити, що велика кількість видатних вітчизняних та закордонних вчених досліджувала чинники, що впливають на конкурентоспроможність аграрних підприємств. Серед них варто назвати таких, як Азоев Г.Л., Гриньова В.М., Драган О.І., Ільїн В.Ю., Кирилов Ю.С., Лопатинський Ю.М., М. Портер. Незважаючи на велику кількість досліджень та публікацій, питання обґрунтування та доповнення методичних підходів до оцінки конкурентоспроможності аграрних підприємств є актуальними.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є обґрунтування методичних підходів та визначення критеріїв діагностики конкурентоспроможності аграрних підприємств.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах трансформації ринкової економіки України рівень розвитку аграрних підприємств визначається досягнутим рівнем конкурентоспроможного потенціалу, який пов'язують з наявністю секторів економіки, які володіють високими технологіями, розвинутою транспортною інфраструктурою, наявністю дешевої робочої сили тощо. На відміну від інших економічних категорій конкурентоспроможний потенціал підприємства має кілька особливостей. По-перше, його може бути виявлено й оцінено тільки при обов'язковій наявності реальних або потенційних конкурентів. По-друге, конкурентоспроможний потенціал підприємства залежить від продуктивності використання залучених до процесу виробництва ресурсів. По-третє, рівень конкурентоспроможного потенціалу підприємства залежить від рівня конкурентоспроможності його складових, а також від загальної конкурентоспроможності галузі та країни [1]. Для одержання результатів оцінки рівня конкурентної переваги необхідно посилення певних складових потенціалу підприємства, які зможуть забезпечити реальне відображення ситуації, що складається в макро- і мікросередовищі. До дослідження конкурентоспроможного потенціалу аграрних підприємств застосовується безліч підходів, проте дослідники часто обмежуються лише деякими з них, що характеризують окремі їх аспекти.

Найважливішим напрямом дослідження має стати комплексне використання методів і підходів, які виявлятимуть джерела та чинники конкурентоспроможного потенціалу підприємств аграрного сектору, як суб'єкта економіки, в умовах інституціональних перетворень економіки України. Основні науково-методичні підходи, на які спирається дослідження, представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Науково-методичні підходи до формування моделі конкурентоспроможного розвитку аграрних підприємств

Підхід	Характеристика	Результат застосування
Комплексний	заснований на описі внутрішньо- і міжсистемних взаємодій об'єкта і дає можливість теоретичного узагальнення технічних, технологічних, економічних, соціальних, екологічних, організаційних складових стійкості розвитку аграрних підприємств, а також взаємозв'язку і взаємовпливу цих складових.	обґрунтування стратегічних напрямів підвищення стійкості відтворювальних процесів і концепція формування конкурентного розвитку
Системний	передбачає: по-перше, розгляд об'єкта дослідження як ієрархічної системи; по-друге, визначення складу, структури й організації елементів системи, виявлення головних зв'язків між ними; по-третє, виявлення зовнішніх зв'язків системи, її функцій і ролі серед інших систем. означає необхідність його дослідження	дослідження конкурентоспроможності, з одного боку, як цілісної сукупності утворюючих його елементів, а з іншого боку, – як частини, складового елементу системи більш високого порядку.
Еволюційний	ґрунтується на інтеграції механізмів, які забезпечують різноманітність складових, їх регулювання, ринковий відбір і спадковість	дозволяє відобразити економічний процес у його взаємозв'язку та взаємозумовленості із соціокультурною динамікою
Функціональний	сутність якого полягає в необхідності аналізу функціональної структури об'єкта дослідження.	дозволяє визначити структуру системи, отже, її стійкість.
Інтеграційний	націлений на дослідження і посилення взаємозв'язків між окремими елементами економічної системи, між рівнями управління по вертикалі і між суб'єктами управління по горизонталі	припускає поглиблення співпраці суб'єктів управління, а також узгодження взаємодій між компонентами економічної системи.
Відтворювальний	орієнтований на постійне поновлення властивостей економічної системи і головного з них – стійкості. Тип відтворення і якість відтворювальних процесів багато в чому визначають стійкість функціонування підприємств аграрної промисловості	пропорції і якість відтворювальних процесів в економічній системі, а також її адаптивність і здатність до розвитку визначають траєкторію економічного розвитку

Нормативний	полягає в необхідності застосування нормативів по всіх елементах економічної системи, включаючи цільову підсистему, що забезпечує й інші підсистеми.	розкриває відповідність найважливіших елементів підсистем: вимогам, ефективності, обґрунтованості, перспективності застосування за масштабом і в часі.
Синергетичний	досліджує конкурентоспроможний розвиток аграрних підприємств як складну відкриту динамічну систему, яка функціонує в умовах мінливого середовища	допоможе найбільш точно відобразити стан реального розвитку аграрного сектора в сучасних умовах
Динамічний	при його застосуванні об'єкт дослідження розглядається в діалектичному розвитку з урахуванням впливу на нього внутрішніх і зовнішніх впливів, проводиться ретроспективний аналіз поведінки об'єкта, включаючи тенденції, зв'язки, взаємодії та закономірності його розвитку	розкриває конкретні умови і форми його розвитку, послідовність їх переходів від одних історично необхідних стадій до інших
Кількісний	сутність якого полягає в переході від якісних оцінок до кількісних за допомогою розрахунків, економіко-математичних та статистичних методів дослідження, експертних бальних оцінок.	встановлення залежностей між техніко-організаційними та соціально-економічними показниками, використання механізмів дії законів попиту та пропозиції, масштабу та економії часу тощо
Інституціональний	заснований на виявленні родових ознак, якісних характеристик і функцій структурних елементів економічної системи. Кожен з них має специфічні, тільки йому притаманні властивості і виконує в системі чітко позначені функції	указує на особливості й унікальність середовища розвитку соціально-економічних систем, дозволяє дослідити специфікацію впливу факторів на розвиток національної економіки та її секторів
Ціннісно-компетентнісний	заснований на всебічному, цілеспрямованому аналізі середовища функціонування та визначенні ключових індикаторів конкурентоспроможності	формується комплексна характеристика ключових чинників конкурентоспроможності із визначенням їх ваги та ступеня впливу.

* сформовано автором

Ідентифікація наявності, природи та ролі того чи іншого підходу охоплюватиме суб'єктивний і об'єктивний опис явищ, що досліджуються. Важливим є досягнення системного опису моделі конкурентоспроможного розвитку аграрних підприємств вимагає також аналітичного опису та розрахунків, які відображають суттєві взаємозв'язки функціонування її складових. Вважаємо,

що дослідження конкурентоспроможного розвитку повинно бути побудовано на засадах універсальних принципів економічного аналізу, об'єднанні методологічних позицій системного, інституціонального, еволюційного й синергетичного підходів.

Важливим є визначення методологічного підходу та його методичного інструментарію щодо дослідження перспектив та можливості інтегрування інноваційних альтернативних форм аграрних утворень до діючої системи господарювання. Так, використання системного підходу під час проведення досліджень конкурентоспроможного розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації забезпечуватиме оцінку всіх його складових в єдиному цілісному векторі та сприятиме адекватному визначенню суті проблеми, що потребує вирішення та вибору ефективних інструментів розв'язання [2].

Системний підхід дозволяє дослідити закономірний характер розвитку та причинно-наслідкові зв'язки інституційних трансформацій, виявити особливості розвитку інституцій та суб'єктів господарювання в єдиному аграрному соціумі. Саме через дослідження системних зв'язків розкривається специфіка аграрного сектору, що дозволяє відтворити проблемні сфери інституційного середовища розвитку аграрного сектору через призму аграрних відносин. Зміни соціально-економічних систем чи окремих їх блоків відбуваються безперервно. Для детальнішого дослідження цих змін, а також урахування факторів зовнішнього середовища (соціально-економічної системи), системний метод повинен бути доповнений іншими специфічними методами. До них, перш за все, відносять еволюційний та інституційний підходи [3, с. 174].

На думку Драган О.І. [4, с. 38-42] системний підхід дозволяє зрозуміти сутність управління конкурентоспроможністю підприємства, при цьому, вимагає чіткий науково обґрунтований методологічний апарат, ядром якого має стати стратегія розвитку підприємства, з побудовою різноманітних моделей поведінки як усієї системи в цілому, так і окремих її підсистем. В економічній енциклопедії надається наступне визначення «система – це сукупність заходів, методів і засобів організаційно-екологічного, нормативно-правового, техніко-технологічного характеру, спрямованих на забезпечення дотримання встановлених вимог у тій чи іншій сфері діяльності» [5, с. 539]. Системний підхід формує уяву про комплексність поняття конкурентоспроможності та її залежності від групи факторів. У будь-якій системі важлива робота всього цілого – як результат досягнутої динамічної рівноваги.

Аграрні підприємства з позицій системного підходу є соціотехнічними системами оскільки об'єднують соціальні (люди, структура, завдання, культура) і технічні (засоби виробництва, технологія) компоненти. Підприємство є відкритою системою, що постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем: отримуючи із зовні ресурси («входи») для ефективного функціонування – інформацію, матеріали, капітал, людські ресурси; та представляючи кінцевий продукт («виходи») в зовнішнє середовище. Система підприємства складається із взаємозалежних підсистем (підрозділів, відділів, бригад тощо), які в свою чергу можуть мати власні більш дрібні підсистеми, що перебувають один з одним в організаційних відносинах та бути системами, що розвиваються та самоорганізуються [6].

Особливе місце в системі сучасного наукового знання та методології управління належить інституціональній теорії (або інституціоналізму), в основі

якої лежить ідея синтезу міждисциплінарного (економічного, соціального, політичного, культурного та ін.) аналізу [7]. Інституціональна теорія бере свій початок з часів становлення суспільства та пов'язана із виокремленням «соціального інституту» як основного елемента практичної реальності та теоретичного конструкту. Інституційний підхід характеризується еклектичністю, залученням різних сфер знань, їхньої методології та понятійного апарату, а також утворенням спільних для різних дисциплін понять, таких як обмежена раціональність, соціальна вкоріненість, примусова довіра тощо [8, с. 63]. Інституційний аналіз указує на особливості й унікальність середовища розвитку соціально-економічних систем, дозволяє дослідити специфікацію впливу факторів на розвиток національної економіки та її секторів.

Має сенс використовувати синергетичний підхід до оцінки можливостей розвитку інноваційних альтернативних форм підприємств, як методу, що органічно пов'язаний з принципами саморуху, самоорганізації, системності [9]. При цьому, об'єднання різних підходів в єдину систему дозволяє досягти ефекту економічної синергії, що передбачає економічне зростання підприємства в цілому в значно більшому обсязі, ніж в складових її частинах. Існування синергетичності свідчить: збільшення потенціалу діяльності, відкриття нових інноваційних можливостей. Отже, інтеграція окремих складових в єдину систему за рахунок «позитивного системного ефекту» (ефекту емерджентності) забезпечує зростання ефективності діяльності. Іншими словами, аграрні підприємства де нові інноваційні альтернативні форми успішно інтегровані в існуючу систему управління господарством, мають ефект від взаємодії об'єднання всередині інтегрованої структури, що перевищує суму ефектів діяльності кожної форми окремо.

Синергетичний підхід дозволяє описати модель конкурентоспроможного розвитку аграрних підприємств як складну відкриту динамічну систему, яка функціонує в умовах мінливого середовища, тобто її нелінійний розвиток і біфуркаційний характер впливу факторів середовища. Застосування методики синергетичного підходу допоможе найбільш точно відобразити стан реального розвитку аграрного сектора в сучасних умовах. Застосування синергетичного підходу дає можливість оцінити результати взаємодії інституцій та самоорганізованість структури. Синергетика досліджує загальні закономірності формування впорядкованого стану у нелінійній відкритій дисипативній системі. З точки зору синергетичного підходу економічної системи, яка еволюціонує і завжди є стійкою, не існує. Еволюціонуюча система схильна до трансформації під впливом зовнішніх і внутрішніх сил. Коли система проходить деякі критичні значення зовнішніх параметрів, в ній можуть виникнути випадкові зміни структури або хаос. Базовою передумовою в синергетичних дослідженнях є категорія самоорганізації, якою визначають здатність системи до саморозвитку за допомогою не лише припливу енергії, інформації і інших зовнішніх чинників, але й завдяки внутрішнім можливостям. Розвиток такої системи відбувається за допомогою поступальних змін стадій самоорганізації й дезорганізації. Процеси дезорганізації в соціально-економічних системах складають необхідний елемент соціального розвитку, оскільки саме процес «творчого руйнування» дозволяє створювати нові структури. Разом з тим, розробити досконалу інструментарій чи економічну модель, які врахують вплив всіх негативних чинників та мінімізують їх наслідки, майже

неможливо, що не протирічить концепції «path dependence» в неоеволюційній економіці. Протиріччя і проблеми локального характеру, які можуть вирішуватись без змін фундаментальних основ економічної системи, зазвичай поступово розв'язуються, хоча і вони здатні спровокувати хаос.

Надзвичайно важливим для еволюційної парадигми в економічній теорії є механізм біфуркацій, який використовується в синергетиці, він пояснює множинність можливих станів системи і траєкторій розвитку. У найбільш широкому трактуванні біфуркацію визначають як «роздвоєння», «розгалуження» визначеної траєкторії розвитку. Даним терміном визначають перехід системи від одного складу атракторів (більш стійких і простих) до динамічного режиму іншого складу атракторів (складніших). Атрактор визначається як безліч точок або підпростір у фазовому просторі, до якого наближається траєкторія після загасання перехідних процесів, або це безліч станів, на яку система «звалюється» з часом. Цим терміном визначають неоднозначність післякризових характеристик системи, «розщеплення» розвитку на безліч варіантів, реалізація яких виявляється залежною від дії усієї сукупності чинників, які визначають стан системи в критичній точці [10, с. 136-137]. Ціннісно-компетентнісний підхід включає всі сторони діяльності: операційно-технологічну, ціннісно-мотиваційну та представляє собою складну інтегровану систему, що обумовлює можливість здійснювати виробничу діяльність на найвищому конкурентному рівні. Інформаційний підхід дасть можливість змодельовати та проаналізувати сучасний стан і потенціал конкурентоздатності підприємств аграрного сектора на різних рівнях локалізації та визначити слабкі та сильні сторони, сформувані стійкі конкурентні переваги на основі злагодженості стратегічних можливостей підприємств з їх внутрішнім потенціалом. Застосування інтеграційного підходу дасть можливість забезпечити оперативність управління, впровадження інноваційно-інтенсивних технологій виробництва та обрати таку адаптивну модель управління агроформуваннями, що враховуватиме динамічні зовнішні зміни.

Розглянувши види підходів до дослідження моделі конкурентоспроможного розвитку аграрних підприємств, вважаємо, що вони можуть відобразити окремі аспекти механізму конкурентоспроможності і лише їх інтеграція у єдину методика дозволить дослідити основні та побічні аспекти механізму конкурентоспроможності. Інтеграційний підхід до дослідження моделі конкурентоспроможного розвитку аграрних підприємств зумовлює необхідність застосування нетрадиційної наукової методології аналізу, сутність якої полягає у застосуванні різних видів аналізів для комплексної діагностики. Механізм дослідницького процесу матиме такий вигляд (рис. 1).

Отже, на відміну від традиційних підходів, запропонована методика передбачає почати аналіз конкурентоспроможності аграрного підприємств аграрного сектору з дослідження процесу формування конкурентного середовища, неформальних і формальних інституцій, з аналізу взаємодії, сумісності, колізійності в цьому середовищі нових формальних інституцій і сформованих протягом тривалої історичної еволюції неформальних інституцій. При проведенні даного дослідження, необхідно врахувати комплексний характер впливу макрофакторів на розвиток секторів національної економіки та господарюючих суб'єктів, аналізувати чинники впливу з позицій формування середовища функціонування суб'єктів господарювання:

стан розвитку національної економіки, міжнародних інтеграційних зв'язків, фактори державного регулювання, рівень інвестиційної привабливості тощо. Також важливим є аналіз причинно-наслідкових зв'язків суб'єктів та детермінантів конкурентоспроможності. Тобто, можна проаналізувати доцільність ведення горизонтальної та інтегральної конкурентної боротьби на макро-, мезо- та макрорівнях. Комплексний підхід до дослідження конкурентоспроможності аграрних підприємств вимагає базування на всебічному аналізі.

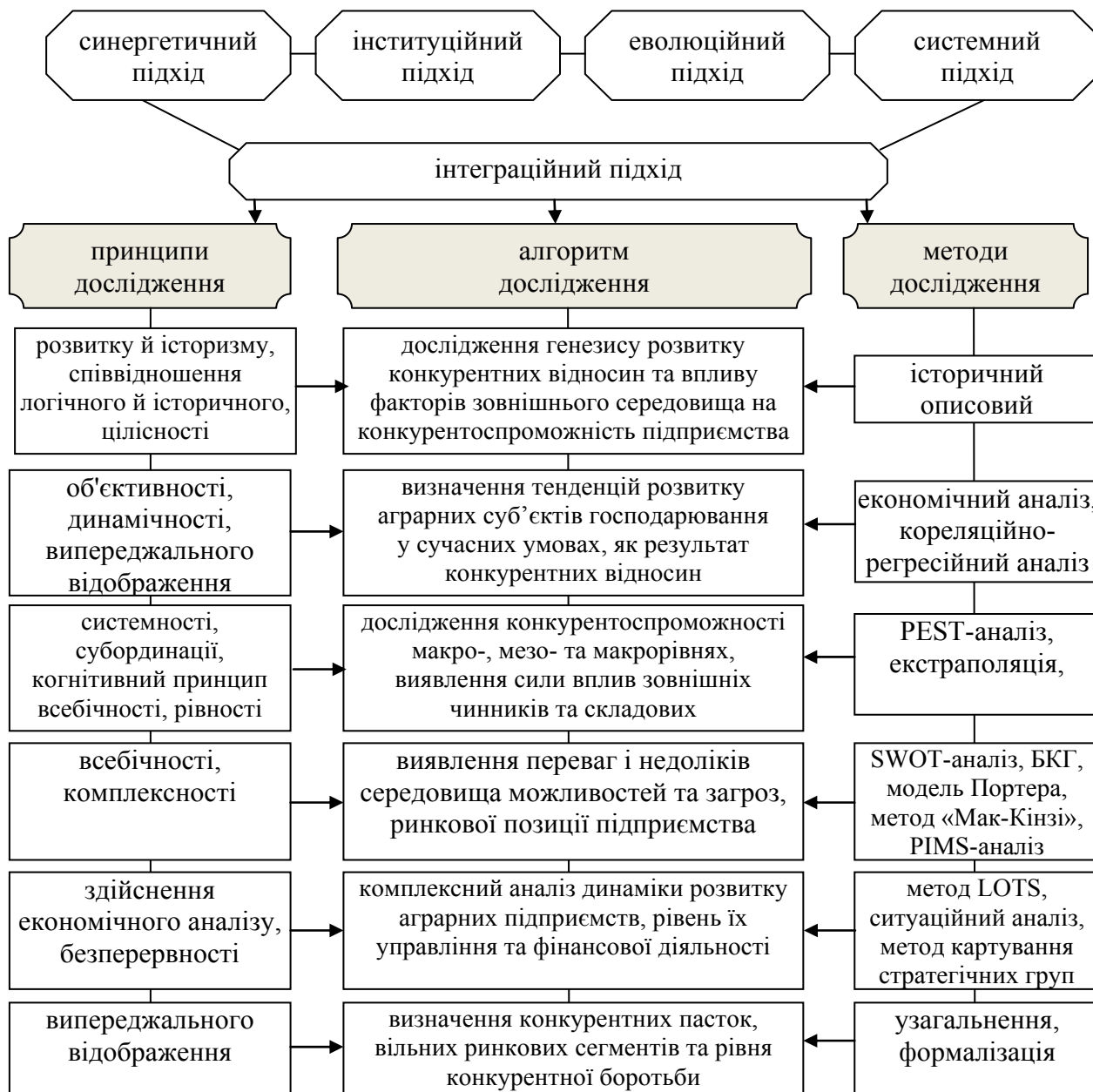


Рис. 1. Методика дослідження конкурентоспроможності аграрних підприємств*

* Джерело: розробка автора

Погоджуючись із В. Ільїним [11] вважаємо, що при проведенні аналізу конкурентоспроможності аграрних підприємств варто застосовувати методичний підхід, орієнтований на об'єктивності та оптимальності розрахунків по існуючим даним їх виробничо-господарської діяльності. Дослідження передбачає поетапне

його проведення: I етап – визначення місткості ринку та особливостей функціонування його учасників; II етап – визначення інтенсивності конкуренції та рівня концентрації на ринку; III етап – порівняння підприємств за різними критеріями конкурентоспроможності; IV етап – оцінка конкурентоспроможності окремих підприємств. Таким чином діагностика конкурентоспроможності на першому – третьому етапах передбачає аналіз зовнішнього середовища на макро- та мезорівнях, а останній етап оцінює внутрішнє середовище функціонування суб'єктів аграрного сектору на мікрорівні.

Проведення аналізу стану розвитку аграрного ринку з точки зору конкурентоспроможності (перший етап) характеризується низкою особливостей. Керуючись базовими принципами рівневої оцінки конкурентоспроможності, такими як системність, об'єктивність, динамічність, комплексність, безперервність тощо, на нашу думку, особливу увагу слід приділити саме оптимальності. При цьому оптимальність слід розглядати не лише односторонньо для виявлення конкурентних позицій підприємства на ринку загалом, а й з точки зору визначення шляхів досягнення ефективних і конкурентоспроможних результатів виробничо-господарської діяльності підприємства. Слід враховувати, що існуючий методичний інструментарій щодо визначення рівня конкурентоспроможності підприємства за своїми показниками та критеріями не завжди враховує галузеві особливості.

Зокрема, що стосується сільськогосподарських підприємств в більшості випадків оцінка конкурентоспроможності є доволі суб'єктивною через брак офіційних даних та через особливості функціонування ринку загалом [11; 12]. На сьогодні існує певний дисбаланс між теоретичним та практичним підходом до визначення ринкової структури аграрного ринку. Так, оцінюючи ринок за критеріями стандартизованості продукту та кількості виробників ми говоримо про аграрний ринок, як ринок досконалої конкуренції. Проте, наявність вторинного ринку, коли реалізацією кінцевого продукту займаються посередницькі структури, свідчить про його олігополістичність. Як модель олігополістичного ринку, складно структурованих каналів розподілу продукції, що, в свою чергу, викликає появу цінового диспаритету, для сільськогосподарських підприємств на перше місце постають питання виробничо-комерційної діяльності, які безпосередньо сприяють підвищенню прибутковості в короткостроковому періоді. За оцінками антимонопольного комітету України [13, 14] ринки сільського господарства традиційно є висококонкурентними. Аналізуючи якісні показники (імідж підприємства, рівень кваліфікації персоналу, методи стимулювання збуту, рекламна діяльність тощо) слід акцентувати увагу та тому, що у підприємствах даної сфери ці складові формують конкурентні переваги у довгостроковому періоді. Виходячи з вищезазначеного, враховуючи галузеві особливості, а також умови і принципи діяльності основних учасників аграрного ринку – підприємств-виробників, на нашу думку, необхідно корегувати вже існуючі методики оцінки рівня конкурентоспроможності підприємств. Важливим при проведенні оцінки конкурентоспроможності підприємства є дотримання певної послідовності або стадій (рис. 2), що поділяються на попередню оцінку конкурентоспроможності та додаткові дослідження.



Рис. 2. Стадії та послідовність проведення конкурентоспроможності аграрних підприємств*

* Джерело: розробка автора

Попередні дослідження ґрунтуються здебільшого на загальних оцінках, проводяться на макро- та мезорівнях в напрямі дослідження конкурентоспроможності регіонів та їх конкурентних переваг, конкурентних позицій галузі та виробничих можливостей, дослідження ресурсного забезпечення. Додаткові дослідження конкурентоспроможності проводять на мікрорівні та вони мають уточнюючий характер. Дані дослідження ґрунтуються на аналізі окремих складових, що в сукупності визначають конкурентний потенціал та конкурентоспроможність продукції та підприємства та включають оцінку ринку за конкретними групами товарів, ресурсну доступність та еластичність цін, альтернативність технологій виробництва.

Методика проведення дослідження конкурентоспроможності знаходиться в прямій залежності від глобалізації цілей. В науковій літературі виділяють такі рівні конкурентоспроможності підприємства та його потенціалу як світове лідерство, світовий стандарт, національне лідерство, національний стандарт, галузеве лідерство, галузевий стандарт, пороговий рівень. У залежності від рівня знаходження підприємства у визначеній градації приймається рішення про стратегічні напрями його розвитку.

Також достатньо застосованим в економіці є підхід згідно якого виділяють чотири рівні конкурентоспроможності потенціалу підприємства. Підприємства першого рівня розглядають організацію апарату управління як внутрішньо нейтральний елемент потенціалу, а роль керівника обмежують налагодженням випуску продукції, без огляду на питання конкурентоспроможності та задоволення потреб споживачів. Недоцільним вважається прийняття управлінських рішень про зміну технології виробництва чи підвищення технічного рівня продукції, удосконалення структури й функцій відділу збуту та служби маркетингу, оскільки

не беруться до уваги зміни ринкової ситуації та потреб споживачів. Підприємства другого рівня конкурентоспроможності мають зробити виробничий елемент потенціалу «зовнішньо нейтральним». Це означає, що потенціал підприємства повинен повністю відповідати стандартам, встановленим його основними конкурентами. На підприємствах третього рівня виробнича складова потенціалу зазнає сильного впливу з боку складової управління, що сприяє її розвитку та удосконаленню. Коли ринковий успіх у конкурентній боротьбі стає вже не стільки функцією виробництва, скільки функцією управління та починає залежати від якості, ефективності управління, організації виробництва, тоді підприємства досягають четвертого рівня конкурентоспроможності свого потенціалу й опиняються попереду конкурентів протягом тривалого часу [15].

Загальний порядок дослідження, оцінки та, в цілому, управління конкурентоспроможністю підприємства охоплює такі принципові етапи: вияв чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, що впливають на рівень конкурентоспроможності підприємства, та оцінка їх значимості; групування чинників, аналіз їх внутрішньогрупових та між групових взаємозв'язків; оцінка впливу обраних для дослідження чинників (або груп чинників) на рівень конкурентоспроможності підприємства та кількісне визначення цього рівня; прогнозування змін включених у модель чинників внаслідок можливих змін умов зовнішнього та внутрішнього середовища; прогнозування рівня конкурентоспроможності підприємства; з'ясування шляхів та методів підвищення конкурентоспроможності; розробка комплексу заходів по підвищенню конкурентоспроможності; оцінка прямих та опосередкованих витрат на реалізацію розроблених заходів; вибір критерію ефективності заходів по підвищенню конкурентоспроможності підприємства; визначення ефективності розроблених заходів та вибір оптимального комплексу регулюючих впливів; прийняття відповідних управлінських рішень. управлінських рішень. Оцінка конкурентоспроможності підприємства має враховувати критерії її проведення. Критерії оцінки рівня конкурентоспроможності підприємства зображено на рис. 3.

Комплексність є базовим критерієм оцінки рівня конкурентоспроможності, при проведенні дослідження що ґрунтується на даному критерії рівень конкурентності визначається: шляхом співвіднесення оцінки ефективності процесу його адаптації до змінних умов функціонування, і ступеня реалізації стратегічного потенціалу, і конкурентних позицій підприємства відносно одного або декількох конкурентів, що розглядаються як база порівняння.

Наступним критерієм є системність. В основі проведення оцінки рівня конкурентоспроможності є системний аналіз впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства з урахуванням між факторних взаємозв'язків та обумовленого ними синергічного ефекту. Критерій об'єктивності передбачає формування результатів дослідження та оцінки конкурентоспроможності підприємства на повній та достовірній інформації про зовнішні та внутрішні умови його функціонування і відображенні реальні конкурентних позицій суб'єкта господарювання. Динамічність передбачає не статичну оцінку фактичних конкурентних позицій підприємства на конкретний момент часу, а прогнозування їх змін та розробку на цій основі ефективних управлінських рішень. Процес дослідження та оцінки конкурентоспроможності і

змін її рівня має носити безперервний характер (шляхом створення системи моніторингу ринку, чинників конкурентоспроможності, конкурентних позицій підприємства), оскільки дискретні оцінки не завжди дають можливість своєчасно зафіксувати стрибкоподібні зміни чинників конкурентоспроможності, оцінити можливі тенденції динаміки конкурентних позицій підприємства та своєчасно прийняти та реалізувати відповідні управлінські рішення. Критерій оптимальності передбачає, що об'єктом дослідження є не лише сам рівень конкурентоспроможності, але і ступінь ефективності його досягнення. Отже доцільним є розробка та впровадження комплексної методики оцінки шляхів досягнення певних конкурентних позицій з урахуванням як прямих витрат, пов'язаних з реалізацією заходів по регулюванню конкретного чинника, так і потенційних витрат на розвиток та підтримку конкурентної переваги в майбутньому [16].

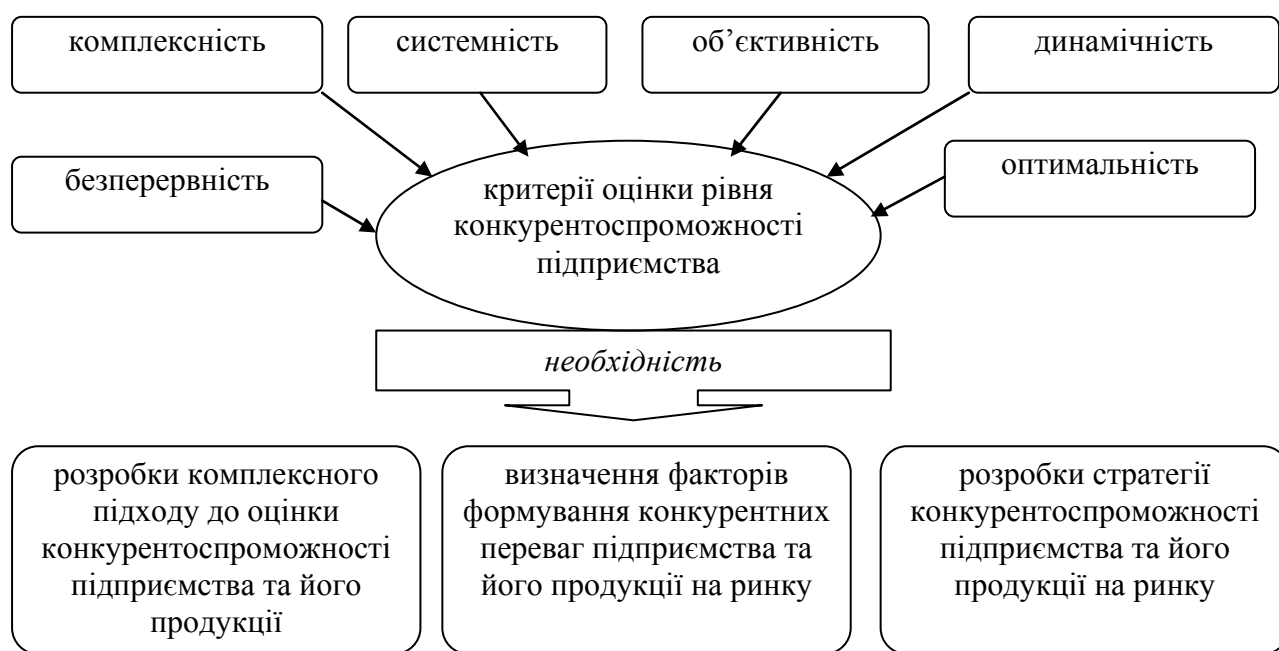


Рис. 3. Критерії оцінки рівня конкурентоспроможності підприємства*

*Джерело: розробка автора

Сучасна наукова думка наголошує на наявності прямої залежності між конкурентоспроможністю продукції аграрних підприємств та їх конкурентоспроможністю, наголошуючи на необхідності проведення аналізу можливості підприємства конкурувати на певному товарному ринку, ефективності економічних методів ведення підприємством конкурентної боротьби, ступеня здатності аграрної продукції задовольняти вимоги споживачів на вільному ринку.

Оцінка конкурентоспроможності підприємства має охоплювати ефективність виробничо-збутової діяльності на основі вивчення динаміки продаж у вартісному й кількісному вираженні, завантаження виробничих потужностей, портфеля замовлень, обсягу й напрямів інвестицій, ефективність капітальних вкладень, резерви зниження витрат виробництва. Крім того, важливе значення має аналіз витрат обігу з метою виявлення непродуктивних витрат у всій системі руху товарів від продавця до покупця.

Якісна оцінка допускає використання таких параметрів: потреба в капітальних вкладеннях фактичних і на перспективу як у цілому, так і за окремими видами продукції; асортимент продукції, його обсяги й вартість; набір ринків та їхніх сегментів для кожного виду продукції; потреба в коштах на формування попиту й стимулювання збуту продукції; перелік заходів і прийомів, якими фірма може забезпечити перевагу на ринку; інноваційна політика (відновлення продукції на основі власних розробок); виконання зобов'язань за угодами відносно строків поставок.

На основі проведення оцінки конкурентоспроможності аграрних підприємств з використанням зазначених індикаторів проводять узагальнення отриманого результату, який і є основою при розробленні конкурентної стратегії, технічної, виробничої, асортиментної політики. При цьому основними умовами забезпечення конкурентоспроможності є: застосування наукових підходів до стратегічного управління підприємством, забезпечення єдності розвитку техніки, технології, економіки, управління, застосування сучасних методів дослідження й розробок та формування системи заходів із забезпечення конкурентоспроможності різних об'єктів.

До організаційних заходів, що підвищують рівень конкурентоспроможності підприємства, відносять: забезпечення пріоритетності продукції; зміну якості виробу і його технічних параметрів з метою обліку вимог споживача та його конкретних запитів; виявлення переваг товару порівняно із заміниками; виявлення недоліків товарів-аналогів, які випускають конкуренти; вивчення заходів конкурентів з удосконалення аналогічних товарів; виявлення й використання цінових факторів підвищення конкурентоспроможності продукції; нові пріоритетні сфери використання продукції; диференціація продукції, що забезпечує відносно стійкі переваги споживачів, які віддаються певним видам взаємозамінних товарів; вплив безпосередньо на споживача, шляхом штучного обмеження надходження на ринок нових товарів, проведення реклами, надання грошового або товарного кредиту.

Висновки. У загальному вигляді процес оцінки конкурентоспроможності підприємства складається з наступних етапів: визначення мети оцінки конкурентоспроможності; вибір групи підприємств-конкурентів з урахуванням можливостей отримання необхідної первинної інформації для цілей оцінки конкурентоспроможності; визначення груп ключових індикаторів конкурентоспроможності, які підлягають оцінюванню; розрахунок одиничних, групових, інтегральних показників конкурентоспроможності для кожного підприємства; обґрунтування висновку про рівень конкурентоспроможності об'єкта оцінки та розробка заходів, спрямованих на поліпшення або утримання конкурентних позицій.

Список використаних джерел до п.3.1.

1. Розвиток аграрного сектору економіки України та його конкурентні переваги: [монографія] / Ю.Є. Кирилов, В.Г. Грановська, В.І. Пічура та ін. – Херсон, 2016. – 265 с.
2. Kyrylov Y.E. Mechanism for ensuring food security under globalization / Y.E. Kyrylov // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 11(161). – Р. 99-106.
3. Кирилюк Є.М. Методологія дослідження процесів трансформації економічних систем у сучасних теоріях / Є.М. Кирилюк, А.М. Прошалкіна // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 4. – С. 172-179.

4. Драган О.І. Управління конкурентоспроможністю підприємств: теоретичні аспекти. / О.І. Драган: [монографія]. – К.: ДАКККіМ, 2006. – 160 с.
5. Економічна енциклопедія. / За ред. Гаврилишин Б.Д. в 3-х томах. – К.: Академія, 2002. – 951 с.
6. Womak J.P. «Book review», Sloan Management Review, 1994. – p. 107.
7. Дементьев В. В. Институциональная теория в Украине: направления исследований, особенности, перспективы / В.В. Дементьев. – Режим доступа : <http://www.instud.org/index.php?id=4&material=15>.
8. Розвиток аграрного сектора національної економіки на інституційних засадах: [монографія] / Ю.М. Лопатинський, В.І. Кифяк. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. – 248 с.
9. Ganuschak-Efimenko L. M. The systems approach to the study of the transformation of models of innovation systems / L. M. Ganuschak-Efimenko // Actual Problems of Economics. – 2011. – No. 11(137). – P 19.
10. Азоев Г.Л. Конкурентные преимущества фирмы / Г.Л. Азоев, А.П. Челенков – М.: Тип. Новости, 2000. – 256 с.
11. Ільїн В.Ю. Конкурентоспроможність аграрних підприємств: питання методології / В.Ю. Ільїн // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2015. – Випуск 4 (63). – С. 108-111.
12. Ільїн В.Ю. Глобалізація та її вплив на конкурентоздатність підприємств аграрного сектору економіки України: [монографія] / В.Ю. Ільїн – Луганськ: Ноулідж, 2014. – 436 с.
13. Звіт Антимонопольного комітету України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=122547.
14. Звіт Антимонопольного комітету України за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=133712&.
15. Гуторова І.В. Використання рейтингових оцінок для аналізу конкурентоспроможності підприємств / І.В. Гуторова // Вісн. СНАУ. Сер. «Економіка та менеджмент». – 2010. – № 6/1(41). – С. 80-85.
16. Лопатинський Ю.М. Розвиток аграрного сектора національної економіки на інституційних засадах: [монографія] / Ю.М. Лопатинський, В.І. Кифяк. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. – 248 с.

3.2. Концептуальні засади формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва в Україні

Важливим фактором забезпечення ефективного функціонування галузі рисівництва є запровадження управлінської системи, яка б адекватно відповідала виробничо-економічним відносинам. Діюча система галузевого управління, яка сформувалася за часів планової економіки для забезпечення діяльності обмеженої кількості рисівницьких господарств, суттєво не змінилася і поки що ґрунтується на успадкованих від минулого недосконалих формах організації державного управління, нерациональних економічних відносинах агроформувань з державою. На нашу думку, така ситуація призводить до нагромадження проблем управління, які заважають досягненню стабільно-поступального економічного зростання галузі.

Як зазначає П.Т. Саблук, «...потрібна принципово нова організація управління аграрним сектором, яка б з врахуванням змін у суспільно-економічній системі країни раціонально поєднувала територіально-самоврядні і галузеві аспекти управління комплексним розвитком сільського господарства і сільських територій» [5, с. 5].

Крім того, поділяємо погляди М.Ф. Кропивка та О.В. Ковальової, які відмічають, що «...організаційна структура державного управління має удосконалюватися поступовою централізацією державного управління аграрним сектором в єдиному державному органі виконавчої влади з передачею частини повноважень до напівдержавних, громадських професійних і господарських органів управління» [1, с. 95].

Організаційна діяльність – винятково важливий вид управлінської діяльності, найважливіша функція управління, яка полягає у встановленні постійних і тимчасових зв'язків між всіма об'єктами управління.

У контексті комплексного вирішення проблем формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва пропонується методологічний підхід, який ґрунтується на передумові розмежування поняття «стабільний розвиток» залежно від рівня (або масштабу) об'єкта управління. Зокрема, стабільний економічний розвиток окремого господарюючого суб'єкта не означає аналогічної ситуації в галузі, а з розвитку певної галузі не можна судити про стабільність регіону і країни в цілому.

Звідси, для формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва доцільно виділити наступні рівні: рівень окремого господарюючого суб'єкта; галузевий рівень; регіональний рівень; державний рівень.

Перший рівень асоціюється з економічною стабільністю окремих суб'єктів господарювання. На цьому рівні найбільш виразно проявляється такий економічний інтерес як максимізація прибутку. Оскільки будь-який господарюючий суб'єкт на даному рівні є складною виробничою системою з великою кількістю зовнішніх і внутрішніх зв'язків, можливе застосування наступного загального поняття «стабільність». Стабільність функціонування виробничих систем – їхня здатність протистояти ентропійним тенденціям, зумовлена тим, що в системах з активними елементами, що стимулюють обмін матеріальними, інформаційними та іншими ресурсами із середовищем, не виконується закономірність зростання ентропії й навіть спостерігається самоорганізація. Самоорганізація (саморегуляція) – це прагнення системи в кожний момент часу прийти у найкращий (оптимальний) стан, який відповідає умовам, що склалися у навколишньому середовищі й у самій системі.

На даному рівні господарюючим суб'єктам властиво кожний момент часу перебувати в стані динамічної стабільності, що формується під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів. Виходячи з вищевикладеного, стабільність на даному рівні можна визначити як здатність господарюючого суб'єкта зберігати в довгостроковій перспективі свою економічну ефективність при максимальному згладжуванні впливу негативних зовнішніх і внутрішніх факторів та постійному прагненні до поліпшення свого виробничого і фінансового становища.

Отже, органи господарського управління на селі забезпечують прибутковість господарювання через сільськогосподарське і несільськогосподарське

підприємництво у сільській місцевості на засадах повної господарської самостійності відповідно до діючого законодавства України.

Галузевий рівень, на нашу думку, також визначається переважно економічними інтересами і спрямовується на підвищення продуктивності (технічної ефективності) галузі рисівництва. Слід зазначити, що на даному рівні управлінська діяльність громадських професійних органів управління, що створюються виробничими, професійними і міжпрофесійними об'єднаннями первинних товаровиробників рису для управління спільною виробничою, маркетинговою, фінансовою та інвестиційною діяльністю товаровиробників повинна бути спрямована на поступову переорієнтацію економічного зростання на задоволення соціальних потреб сільського населення, раціональне використання природно-ресурсного потенціалу сільських територій зони рисосіяння.

Характеризуючи даний рівень управління, автори монографії «Організація управління аграрною економікою» відмічають, що «...органи громадського професійного управління у вигляді професійних і міжпрофесійних об'єднань сільськогосподарських товаровиробників та інших операторів аграрного ринку здійснюють політичні функції щодо лобювання інтересів їх членів перед органами місцевого самоврядування, регіонального та державного управління, економічні функції з ведення координаційної роботи по узгодженню суспільно-необхідних витрат, цін та доходів операторів аграрного ринку на всіх стадіях руху сільськогосподарської продукції від виробника до кінцевого споживача, забезпечувальні функції по організації інформаційно-консультаційного забезпечення діяльності їх членів, контрольно-інспекційні функції щодо дотримання законодавства суб'єктами місцевого самоврядування, органами господарського, регіонального і державного управління» [1, с. 90].

Удосконалення системи управління розвитком галузі рисівництва на даному рівні передбачає раціональне поєднання галузевої і територіально-самоврядної системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва і сільських територій.

Органи регіонального управління розвитком агропромислового виробництва і сільських місцевостей виконують управлінські та забезпечувальні функції щодо програмування і виконання програм, проектів розвитку агропромислового виробництва і сільських територій, а також контрольно-інспекційні функції в частині забезпечення агропродовольчої безпеки територій [1, с. 89].

Удосконалення системи управління розвитком галузі рисівництва на регіональному рівні передбачає запровадження моделі, яка раціонально поєднує державну і недержавну форму управління у тісній взаємодії з практичним менеджментом як на галузевому рівні, так і на рівні суб'єктів господарювання.

При цьому на даному рівні цілі управління повинні враховувати як економічну, так і соціальну, і екологічну складові галузевого розвитку (економічна складова характеризується ефективністю використання ресурсів у процесі виробництва, стабільністю функціонування галузі рисівництва як системи в цілому; екологічна складова – наявністю природних ресурсів, запобіганням забрудненню навколишнього природного середовища, забезпеченням відтворення і охорони природних ресурсів та рівновагою екосистеми зони рисосіяння в цілому; соціальна складова – зайнятістю і матеріальним добробутом сільського населення, формуванням людської свідомості, рівнем соціально-економічної мотивації та задоволенням соціальних потреб суспільства в цілому).

Автори монографії [1, с. 89, 90] підкреслюють, що «...органи державного управління аграрним сектором виконують політичні функції створення сприятливого для соціально-економічного розвитку аграрного сектору законодавчого поля, економічні функції щодо розробки і реалізації цільових програм державної підтримки розвитку агропромислового виробництва та сільських територій, регулювання внутрішнього аграрного ринку, розвитку зовнішніх ринків вітчизняної агропромислової продукції, забезпечувальні функції щодо інноваційного розвитку агропромислового виробництва та сільських територій, контрольно-інспекційні функції в частині забезпечення агропродовольчої безпеки держави».

На державному рівні головним результатом реалізації управлінських заходів має стати зміна чинників економічного зростання галузі рисівництва та переорієнтація на ті з них, які базуються на зміцненні її конкурентоспроможності. В цілому, вивчення досвіду у сфері аграрної політики дозволяє стверджувати, що за сучасних умов забезпечення конкурентоспроможності аграрного сектору економіки можливо лише за умови його підтримки з боку держави.

За сучасних умов державне регулювання розвитку аграрного сектору у цілому, і галузі рисівництва зокрема, повинно бути спрямоване на створення сприятливих умов для стабільного розвитку всіх інституціональних одиниць сільськогосподарської галузі, у тому числі з урахуванням суспільних інтересів.

Важливою методологічною передумовою удосконалення процесу управління комплексним розвитком рисівництва є розмежування функціональних повноважень на різних рівнях управління (рис. 1).



Рис. 1. Розмежування функціональних повноважень на різних рівнях управління в рисівництві

Таким чином, на увагу заслуговує питання про зв'язок парадигми управління з державною політикою, оскільки останньою визначаються пріоритетні напрями розвитку аграрного сектору економіки і сільських територій, які втілюються в життя безпосередньо суб'єктами управління.

Основними складовими державної аграрної політики є комплекс правових, організаційних і економічних заходів, спрямованих на підвищення ефективності функціонування аграрного сектору економіки, розв'язання соціальних проблем сільського населення та забезпечення комплексного розвитку сільських територій.

Нині формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва вимагає зміни принципів, методів і технологій (механізмів) управління розвитком галузі рисівництва. Досліджуючи концептуальні засади реформування управління аграрним сектором економіки, М.Ф. Кропивко зазначає, «...під технологією (механізмом) управління слід розуміти сукупність методів та прийомів здійснення процесу управлінської діяльності на високому науковому рівні та у визначеній послідовності» [1, с. 82].

Слід зазначити, що процес удосконалення системи управління аграрним сектором пов'язаний з інтенсивним розвитком досліджень, успішне виконання яких залежить від застосування відповідних методів управління. Сутність загального поняття «метод управління» науковцями визначається як «спосіб, прийом або сукупність прийомів, спрямованих на інтереси людей, а через них на матеріальне виробництво для досягнення мети» [2, с. 185].

На нашу думку, система стратегічного управління розвитком галузі рисівництва повинна ґрунтуватися на об'єднуючій ідеї створення матеріальної основи для стабільного зрівноваженого розвитку рисівництва та комплексного вирішення існуючих галузевих проблем у рамках програмно-цільового управління як, за визначенням З.Є. Шершньової, «...способу розробки та реалізації управлінських рішень, які знаходять втілення у комплексі взаємопов'язаних заходів, включаючи обґрунтування вихідної потреби у вирішенні, як правило, комплексної проблеми, загальних цілей та підцілей, робіт та ресурсів, об'єднаних у цільову комплексну програму, необхідних і достатніх для вирішення комплексної проблеми» [6, с. 682, 683].

У науковій літературі програми розглядаються як інструмент вирішення найважливіших проблем суспільного розвитку. Комплексне планування, що охоплює практично всі ланки системи управління, припускає істотну зміну сформованої методології, методики й організації програмно-цільового планування, а отже, і відповідне вдосконалення господарського механізму. Разом із тим, окремі програми можуть розроблятися і впроваджуватися до завершення створення системи комплексного планування.

У даному контексті під програмою слід розуміти намічений до планомірного здійснення, об'єднаний єдиною метою комплекс наукових, технічних, виробничих, соціально-економічних та інших заходів, взаємопов'язаних з ресурсами і виконавцями.

Таким чином, одним з методів, за допомогою якого досліджуються складні соціально-економічні проблеми розвитку аграрного сектору і його галузей, є програмно-цільовий метод. Суть програмно-цільового методу як основного методу державного і регіонального управління, за визначенням вітчизняних вчених, полягає в тому, що «...на основі прогнозів виробництва і збуту сільськогосподарської продукції, аналізів стану та перспектив розвитку розробляються цільові програми розвитку аграрного сектору, його галузей і регіонів, підкріплені державним фінансуванням та іншими важелями економічного регулювання» [1, с. 92].

При цьому методика як конкретна реалізація програмно-цільового методу являє собою сукупність прийомів, засобів та інструментів здійснення процесу управлінської діяльності відповідно до даної предметної сфери управління.

З урахуванням існуючих інституціональних передумов в основу формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва покладено необхідність поєднання загальнонаукових методів здійснення управлінського впливу та застосування наукового підходу до запровадження принципів, форм і методів здійснення державно-приватного партнерства в рисівництві.

Перехід до програмно-цільового управління є одним з перспективних напрямів модернізації системи управління розвитком галузі рисівництва, яка повинна здійснюватись на засадах взаємодії державних і приватних партнерів.

Зазначимо, що державно-приватне партнерство розглядається в літературних джерелах переважно як «...співробітництво між державою Україна, Автономною Республікою Крим, територіальними громадами в особі відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування (державними партнерами) та юридичними особами, крім державних та комунальних підприємств, або фізичними особами – підприємцями (приватними партнерами), що здійснюється на основі договору в порядку, встановленому Законом України «Про державно-приватне партнерство» та іншими законодавчими актами» [4].

На рис. 2 представлені структурні складові механізму взаємодії державних і приватних партнерів у рисівництві.

Принципами здійснення державно-приватного партнерства у рисівництві є:

- рівність перед законом державних і приватних партнерів;
- заборона будь-якої дискримінації прав державних чи приватних партнерів;
- узгодження інтересів державних і приватних партнерів з метою отримання взаємної вигоди;
- незмінність протягом усього строку дії договору концесії, укладеного в рамках державно-приватного партнерства;
- справедливий розподіл між державним (концесіодавцем) і приватним (концесіонером) партнерами ризиків, пов'язаних із виконанням договору концесії та інших договорів;
- визначення приватного партнера на конкурсних засадах.

Слід зазначити, що згідно з діючим законодавством до ознак державно-приватного партнерства у рисівництві належать:

- забезпечення вищих техніко-економічних показників ефективності діяльності, ніж у разі здійснення такої діяльності державним партнером без залучення приватного партнера;
- довготривалість відносин (від 10 до 50 років);
- передача приватному партнеру частини ризиків у процесі здійснення державно-приватного партнерства;
- внесення приватним партнером інвестицій в об'єкти державно-приватного партнерства.

Державно-приватне партнерство в галузі рисівництва може бути застосовано у сфері забезпечення управління функціонуванням внутрішньогосподарської мережі рисових зрошувальних систем, окремих об'єктів інженерної інфраструктури, що перебувають у комунальній власності селищних та сільських рад.

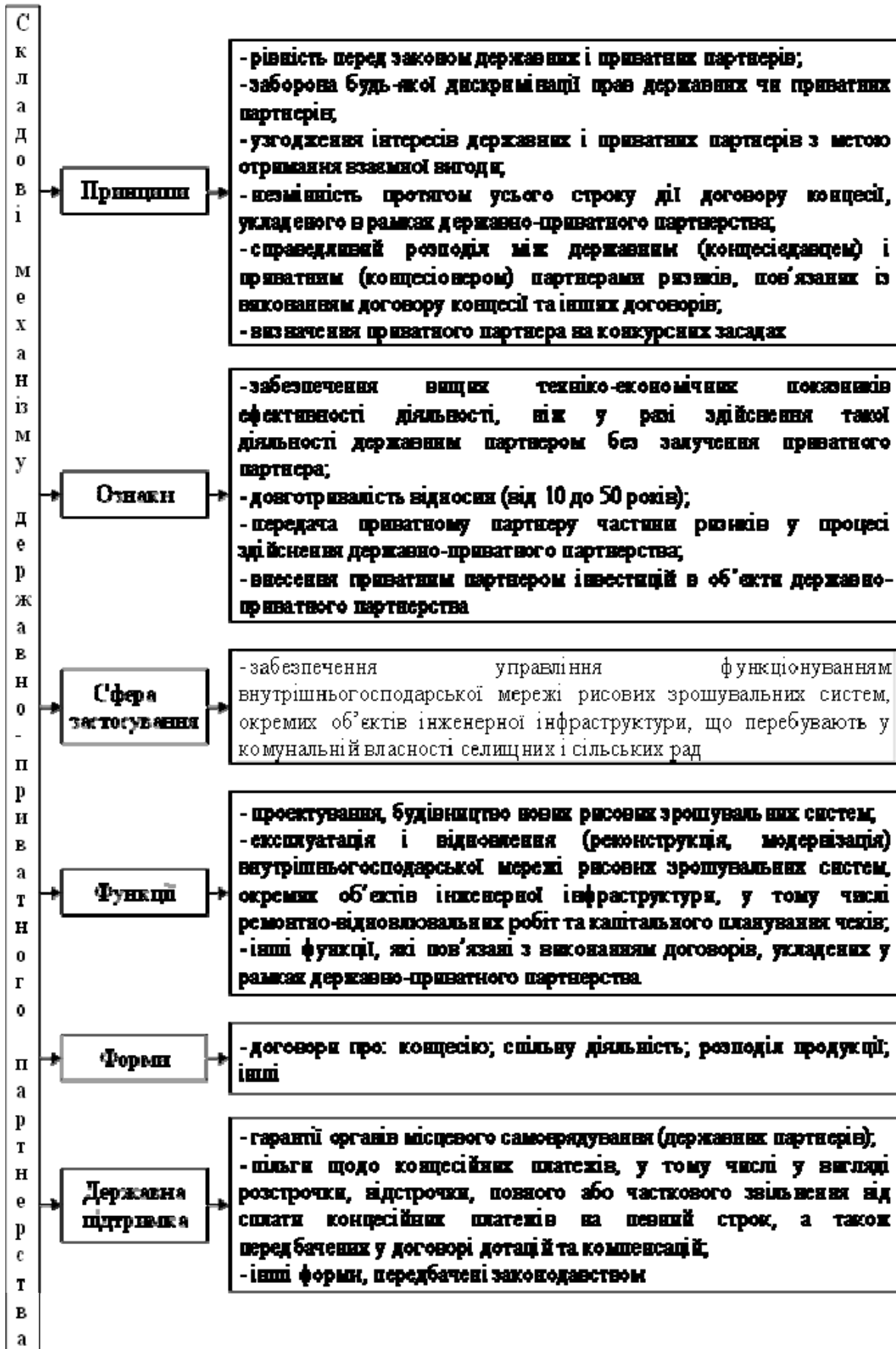


Рис. 2. Структурні складові механізму взаємодії державних і приватних партнерів у рисівництві

Здійснення державно-приватного партнерства у визначеній сфері передбачає виконання таких функцій:

- проектування, будівництво нових рисових зрошувальних систем;
- експлуатація і відновлення (реконструкція, модернізація) внутрішньогосподарської мережі рисових зрошувальних систем, окремих об'єктів інженерної інфраструктури, у тому числі ремонтно-відновлювальних робіт та капітального планування чеків;
- інші функції, які пов'язані з виконанням договорів, укладених у рамках державно-приватного партнерства.

У рамках здійснення державно-приватного партнерства відповідно до законодавчих актів України можуть укладатися договори про: концесію; спільну діяльність; розподіл продукції; інші. Важливо зазначити, що згідно з Законом України, від 16.07.1999 р. № 997-XIV «Про концесії» [3] «у концесію можуть надаватися об'єкти права державної чи комунальної власності, які використовуються для здійснення діяльності у таких сферах господарської діяльності (крім видів підприємницької діяльності, які відповідно до законодавства можуть здійснюватися виключно державними підприємствами і об'єднаннями): ...будівництво, реконструкція та експлуатація внутрішньогосподарських меліоративних систем та окремих об'єктів їх інженерної інфраструктури».

За такого підходу об'єктами державно-приватного партнерства в галузі рисівництва мають бути об'єкти, що сьогодні перебувають у комунальній власності селищних та сільських рад – внутрішньогосподарські мережі рисових зрошувальних систем, окремі об'єкти інженерної інфраструктури.

Слід зауважити, що передача об'єктів, що перебувають у комунальній власності, приватному партнеру для виконання умов договору, укладеного в рамках державно-приватного партнерства, не зумовлює перехід права власності на ці об'єкти до приватного партнера.

Державна підтримка здійснення державно-приватного партнерства в рисівництві має здійснюватися шляхом:

- гарантії органів місцевого самоврядування (державних партнерів);
- пільги щодо концесійних платежів, у тому числі у вигляді розстрочки, відстрочки, повного або часткового звільнення від сплати концесійних платежів на певний строк, а також передбачених у договорі дотацій та компенсацій;
- інші форми, передбачені законодавством.

Безпосередньо, що стосується питання ефективності здійснення державно-приватного партнерства та виявлення можливих ризиків, пов'язаних з його реалізацією, то аналіз ефективності здійснення такого партнерства проводиться шляхом:

- детального обґрунтування соціально-економічних та екологічних наслідків здійснення державно-приватного партнерства;
- порівняння основних показників реалізації проекту із залученням приватного партнера та без такого залучення;
- виявлення видів ризиків здійснення державно-приватного партнерства, їх оцінки та визначення форми управління ризиками;
- визначення форми реалізації державно-приватного партнерства.

Характеризуючи такий підхід до формування системи стратегічного управління розвитком рисівництва на основі державно-приватного партнерства, слід виходити з того, що необхідно обґрунтувати соціально-економічних та екологічних наслідків здійснення державно-приватного партнерства.

Відповідно до Закону України, від 01.07.2010 р. № 2404-VI «Про державно-приватне партнерство» [4] обґрунтування соціально-економічних та екологічних наслідків здійснення державно-приватного партнерства проводиться за результатами аналізу:

- економічних та фінансових показників реалізації партнерства, у тому числі порівняння показників його реалізації із застосуванням державно-приватного партнерства, включаючи прогнозовані витрати та вигоди від його реалізації, з показниками здійснення такої діяльності за інших умов, ніж у рамках державно-приватного партнерства;

- соціальних наслідків реалізації партнерства, включаючи поліпшення якості послуг та рівень забезпечення попиту товарами (роботами і послугами);

- ризиків, пов'язаних з реалізацією партнерства, з урахуванням різних засобів їх розподілу між державним та приватним партнерами і впливу відповідного розподілу ризиків на фінансові зобов'язання державного партнера;

- екологічних наслідків реалізації партнерства з урахуванням можливого негативного впливу на стан довкілля.

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що за сучасних умов формування механізмів державно-приватного партнерства в галузі має спрямовуватися на: інтегроване управління природно-ресурсними складовими сільськогосподарського виробництва, у тому числі управління функціонуванням рисових зрошувальних систем із відповідним узгодженням інтересів державних і приватних партнерів з метою отримання взаємної вигоди; інтеграцію потенціалу міжгосподарського територіального об'єднання рисівницьких господарств, що співпрацюють між собою та зв'язаних з ними за географічною й функціональною ознаками інфраструктурних складових, в числі яких органи місцевого самоврядування і державного управління, наукові установи, у напрямку проведення техніко-технологічної модернізації галузі рисівництва.

У даному контексті зазначимо, що система управління галуззю повинна враховувати економічну, соціальну й екологічну складові галузевого розвитку з адекватним їх перетворенням:

- у економічній сфері – підвищення технічної (технологічної) ефективності; забезпечення техніко-технологічної модернізації галузі рисівництва; удосконалення організаційно-економічного механізму господарювання;

- соціальній сфері – вирішення економічних і соціальних завдань територій рисосіяння та створення сприятливих умов для збільшення доходів рисівницьких господарств і сільського населення;

- екологічній сфері – раціональне використання зрошувальної води, земельних та інших наявних ресурсів із врахуванням конкретних зональних умов, узгодженості екологічних, економічних і соціальних суспільних інтересів, які забезпечують високу економічну і соціальну ефективність виробництва, екологічну збалансованість та стабільність довкілля;

– інституціональній сфері – розвиток форм господарювання та інтеграції виробництва; удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення.

Слід зауважити, що система управління галуззю, що в процесі функціонування адаптується до змін зовнішніх і внутрішніх умов, може змінювати свої параметри або структуру з метою підвищення якості управління.

У зв'язку із цим у даний період перехід до якісно нової сучасної системи управління розвитком галузі рисівництва передбачає:

– формування системи управління комплексним розвитком галузі рисівництва;
– збалансований розподіл функцій, повноважень та відповідальності між органами управління, що сприятиме системності та результативності позитивних економічних процесів у виробничій сфері і в соціальному розвитку сільських територій зони рисосіяння;

– забезпечення системи управління надійними засобами і технологіями управління, що дасть змогу оперативно і високоякісно здійснювати за всіма напрямками процеси підготовки, прийняття, виконання та коригування управлінських рішень на різних рівнях управління і господарської діяльності;

– підвищення компетентності управлінців державного, регіонального, громадського та господарського рівнів управління розвитком галузі рисівництва.

Вважаємо, що система управління комплексним розвитком галузі рисівництва повинна ґрунтуватися на об'єднуючій ідеї створення матеріальної основи для стабільного високотехнологічного розвитку галузі та комплексного вирішення існуючих проблем у рамках програмно-цільового управління як способу розробки та реалізації управлінських рішень.

Таким чином, формування системи управління комплексним розвитком рисівництва за концепцією, яка ґрунтується на засадах співробітництва державних і приватних партнерів, передбачає: концептуальне визначення та розробку стратегії управління розвитком галузі рисівництва; перерозподіл функцій і повноважень між суб'єктами управління за суспільно-політичними рівнями шляхом передачі частини повноважень органам міжгосподарського управління; запровадження ефективних форм і методів здійснення державно-приватного партнерства; створення єдиної системи моніторингу ефективності галузі на всіх рівнях управління з високим рівнем достовірності, оперативності та уніфікованості інформаційних потоків, зокрема, системи інформаційного забезпечення управління розвитком галузі рисівництва; перехід до програмно-цільового управління.

Список використаних джерел до п.3.2.

1. Організація управління аграрною економікою : монографія / [М. Ф. Кропивко, В. П. Немчук, В. В. Россоха та ін.]; за ред. М. Ф. Кропивка. – К. : ННЦ ІАЕ, 2008. – 420 с.
2. Осовська Г. В. Економічний словник / Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
3. Про концесії / Верховна Рада України, 16.07.1999, № 997-XIV. – (Нормативний документ Верховної Ради України. Закон): [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/997-14>
4. Про державно-приватне партнерство / Верховна Рада України, 01.07.2010, № 2404-VI. – (Нормативний документ Верховної Ради України. Закон):

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2404-17>

5. Управління комплексним розвитком агропромислового виробництва і сільських територій / [Саблук П. Т., Кропивко М. Ф., Булавка О. Г. та ін.]; за ред. П. Т. Саблука, М. Ф. Кропивка. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 454 с.
6. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : [підручник – 2-ге вид., перероб. і допов.] / Шершньова З.Є. – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.

3.3. Аналіз ефективності функціонування підприємств продовольчої сфери

Формування будь-яких організаційно-господарських структур як у сільському господарстві, так і в інших складових частинах агропромислового виробництва залежить від конкретних умов, що склалися у тому чи іншому регіоні, чи в державі в цілому. Зміни, що проходять у різних сферах суспільного виробництва, особливо в періоди глобальних перетворень, супроводжуються процесами як відновлення господарських структур, які існували в минулому, так і створенням нових господарських формувань. Ця об'єктивна закономірність характерна для будь-яких періодів проведення реформ і в будь-яких країнах. Не стало це винятком і для продовольчої сфери України.

Функціонування підприємств продовольчої сфери – це не тільки виробництво та переробка продукції сільського господарства, їх значення і місце в житті селянина набагато більше. З огляду на це варте уваги висловлювання М. Мірошниченка стосовно того, що господарства продовольчої сфери "у наших умовах відбивають не тільки нову форму організації виробництва, а й новий тип виробничих відносин, нових зв'язків між собою у межах аграрного сектора і останнього – з промисловістю. Саме цим пояснюється складність вирішення проблем становлення і розвитку фермерських господарств, підвищення їх конкурентоспроможності та ефективності порівняно з іншими формами організації аграрного виробництва" [2].

Фермерські господарства за значним комплексом ознак є аналогами крупних аграрних формувань, проте у менших масштабах виробничої діяльності. Тому фермерству має всі характерні ознаки аграрного виробництва, що зумовлені складністю, різноманітністю, непередбачуваністю і, безумовно, певним ризиком у процесах виробництва, переробки та збуту продукції.

У всіх країнах з розвинутою ринковою економікою функціонування продовольчої сфери базується в більшості випадків на фермерських господарствах, кількість яких поступово скорочується, а їх розміри за земельною площею зростають. Одні науковці стверджують, що світовий досвід розвинутих країн свідчить майже однозначне твердження – фермерство довело за останнє століття свої переваги як в США, так і в Західній Європі. Саме багатство даного досвіду нам слід досконало вивчити і запроваджувати. В умовах ринку фермерство є формою господарювання, яка найбільш відповідна вимогам та законам ринку. Зрозуміло, що запровадження ринково-підприємницьких принципів сільськогосподарського виробництва супроводжувалося на початкових стадіях розвитку фермерства. Багато сподівань покладалося на широкомасштабний розвиток вітчизняного фермерства і на його пріоритетне значення у виробництві та переробці аграрної продукції. І

справді, в перші роки аграрної реформи становлення фермерських господарств (ФГ) відбувалося високими темпами, а потім цей процес відбувався хвилеподібно.

На початку аграрної реформи тільки за 1993–1994 роки було створено 25,6 тис. ФГ, тоді як за наступні роки лише біля 20 тис., а в останні роки кількість ФГ навіть скоротилась.

Такі коливання у розвитку ФГ пояснюється тим, що у перші роки аграрної реформи бажаючі стати фермерами мали змогу могли одержати у користування до 50 га сільгоспугідь і до 100 га загальної земельної площі. В рахунок своїх майнових паїв вони смали змогу отримати техніку і інші засоби виробництва. І у тих умовах ціни на техніку і добрива були більш-менш доступними для фермерів. Також була можливість придбання зношеної техніки у КСП за відносно низькими цінами. Поглиблення диспаритету цін і глибока криза всієї економіки у тому числі сільського господарства, гіперінфляція позначились на тому що бажаючі стати фермерами не мали для цього можливості і насамперед "стартового капіталу", а без цього створити власне господарство не можливо.

Кількість ФГ значно різниться в розрізі областей. Найбільше функціонує ФГ в Одеській, Миколаївській та Дніпропетровській області.

В цілому у зазначених областях питома вага у загальній кількості ФГ становить 32,8%, тобто майже третина ФГ функціонує в трьох областях України. Наступними за ними є Запорізька, Кіровоградська, Херсонська області. Найменша кількість ФГ спостерігається у Чернігівській, Рівненській та у Івано-Франківській області, в цілому у цих областях питома вага в загальній кількості ФГ найменша – 3,6%. Тобто в зоні Степу функціонує найбільша кількість ФГ, де сприятливі умови дозволяють вирощувати зернові культури і соняшник які мають найбільший рівень рентабельності.

Сьогодні можна стверджувати що в Україні функціонує вже вагомих за кількістю сектор ФГ, питома вага ФГ до загальної кількості аграрних підприємств становить майже 70%.

Площа землекористування фермерів також зростала швидкими темпами. Те саме стосується і середнього розміру землеволодіння ФГ. Збільшення середнього розміру сільгоспугідь у ФГ є важливим показником їх розвитку. Саме це сприяє використанню переваг великих господарств. Оскільки в аграрному секторі розмір земельних ділянок є основою концентрації виробництва. Відмітимо, що в Україні ФГ за показником землекористування значно випереджають країни Східної Європи, де середні розміри індивідуальних господарств становлять: Чехія – 2-10 га, Угорщина 2-11, Польща –7, Румунія – 4, Східна частина Німеччини – 17 га, але поступаються США – 195 га [3].

Безумовно, у середньому по Україні площа землекористування не сприяє досягненню оптимального рівня концентрації виробництва, за якого досягається найнижчий рівень собівартості виробленої продукції. Як свідчать деякі розрахунки, самостійне (індивідуальне) господарювання у рослинництві на площах 20-50 га не може забезпечити дотримання мінімально необхідних сівозмін та ефективного використання машинно-тракторного парку. Ефективне використання комплексу машин залежно від спеціалізації досягається у фермерських господарствах із земельною площею не менше 400-1000 га, і приватних підприємствах, що є правонаступниками реформованих КСП, від 2 до 5 тис. га. Саме тому, не

випадковим на сьогодні є той факт, що в багатьох регіонах функціонують великі за площею землекористування ФГ, які мають більше 100 га сільгоспугідь.

Стосовно питомої ваги фермерства у виробництві основних видів аграрної продукції досягнення поки що незначні. Також спостерігається обмеженість спеціалізації фермерських господарств. Насамперед, фермери вирощують зернові і деякі технічні культури. Галузі тваринництва ФГ приділяють незначну увагу. Безумовно, вони утримують худобу і птицю, у більшості випадків для задоволення власних потреб. Така сама ситуація спостерігається по вирощуванню картоплі та овочів. Всі ці продукти не реалізуються на ринку, тобто фермери працюють тільки на себе.

Відповідь на питання, чому у ФГ переважає спеціалізація на продукції рослинництва, не може бути однозначною. По-перше, тваринництво вимагає чималого стартового капіталу для будівництва приміщень тощо, а це для більшості фермерів є проблематичним. По-друге, тваринництво хоч і менш ризикована галузь, але більш клопітка. По-третє, і це, мабуть, головне, низький рівень закупівельних цін на тваринницьку продукцію. Так, якщо у дев'яності роки співвідношення цін на пшеницю та велику рогату худобу становило 1:10, то в двотисячні лише 1:4. Подібне співвідношення має місце також стосовно цін на пшеницю та молоко, пшеницю та живу вагу свиней.

Отже, відносно низькі ціни на продукцію тваринництва позначаються на тому, що фермери зосереджують увагу на виробництві більш вигідних видах продукції і насамперед зернових, соняшнику, цукрових буряків. З огляду на це, можливі різні підходи щодо вирішення цієї проблеми. Одним з них державна допомога. Нині вона характеризується вкрай низьким рівнем. При цьому ми вважаємо, що державна допомога господарствам не порушує принципи ринкових відносин. Завдяки державній допомозі, є змога поліпшити виробничу структуру в сільському господарстві, тобто забезпечити збільшення обсягів виробництва продукції тваринництва. Адресність такої допомоги та її спрямованість на сектор ФГ, а також розробка спеціальної програми дозволить поетапно вирішити проблему насичення ринку продукцією тваринництва, формування оптимальної структури сільського господарства.

Позитивною на наш погляд, є тенденція зростання обсягів виробництва валової продукції у розрахунку на одне ФГ. Протягом останніх років спостерігається тенденція зростання обсягів виробництва валової продукції сільського господарства в цілому по сектору ФГ і в розрахунку на одне господарство.

Разом з тим виникає питання, чому переваги ФГ над іншими виробниками сільгосппродукції гальмуються численними чинниками:

1. Зовнішніми чинниками, на наш погляд, варто віднести несприятливе макроекономічне середовище. Воно знаходить свій прояв у таких процесах:

- законодавча та економічна нестабільність в Україні;
- недосконала податкова система;
- нерозвиненість ефективних кредитної та страхової систем;
- диспаритет цін на промислову і сільськогосподарську продукцію;
- обмеженість здатності держави щодо надання ФГ належної фінансової підтримки, а також до субсидування;

- певні проблеми забезпечення землею;
- відсутність розвинутої ринкової інфраструктури;
- недоброзичливе ставлення і подекуди свідоме гальмування розвитку ФГ з боку місцевих владних структур, керівників різних організаційних форм господарювання;
- неналежний розвиток кооперації та інтеграції між ФГ або з іншими підприємствами;
- відсутність або недосконалість законодавчого забезпечення стосовно багатьох аспектів діяльності ФГ.

2. Організаційно-економічними проблеми на рівні ФГ є:

- недостатня фахова підготовка фермерів, відсутність належного досвіду щодо ведення і управління діяльністю ФГ в ринкових умовах;
- недостатній рівень матеріально-технічного забезпечення ФГ, що унеможливує використання новітніх технологій;
- відсутність "стартового капіталу" в належних обсягах для створення ФГ у оптимальних розмірах, а також землі і грошового капіталу для розширеного розвитку ФГ.

Саме тому ФГ не змогли використати свої переваги. На думку В.Я.Месель-Веселяка, низьку ефективність використання землі ФГ можна пояснити тим, що "... фермерським господарствам надані гірші землі. Крім того, вони змушені приховувати результати своєї роботи у зв'язку з невдалою податковою системою. Позитивним є те, що на відміну від офіційної статистики, результати проведених нами опитувань свідчать, що більшість фермерів працює значно ефективніше, ніж звітує" [1].

Безперечно, ці фактори варто враховувати. Але існує достатньо багато інших факторів, вплив яких значно гальмує масштабний розвиток ФГ, і, відповідно, зростання їх продуктивності та ефективності. Зрозуміло, що лише наявність високої мотивації щодо забезпечення ефективного господарювання є недостатнім. Відносно причин, що гальмують становлення та розвиток ФГ в Україні, то їх вже неодноразово відзначали вітчизняні вчені-економісти у тому або іншому контексті. Результати дослідження дають змогу систематизувати їх (з певним рівнем умовності) за двома блокам:

- 1) зовнішні чинники щодо діяльності ФГ;
- 2) внутрішні чинники, які діють безпосередньо в ФГ.

Зрозуміло, що вони тісно зв'язані між собою. Інакше кажучи, багато проблем на макро- і мікрорівнях переплітаються і взаємопов'язані між собою.

Можна заперечити, що більшість із цих факторів мали негативний вплив і на інші форми господарювання. Більш того фермерів на три роки звільняють від сплати податків, а землю вони отримують безоплатно. Відносно це так, проте варто зважати на те, що порівняно з ОПГ, державного і суспільного секторів, приватний сектор, що представлений ФГ, для України 90-х років був зовсім новий, і формувався практично з нуля. У всіх інших був наявним певний стартовий капітал, матеріально-технічна база господарювання. А в країнах Заходу фермерство, як зазначалося раніше, пройшло довгий шлях "природного" відбору.

Отже маємо всі підстави вважати, що фермерство могло б отримати більш-менш широкомасштабний розвиток за умови надання йому відповідної державної

підтримки в питаннях формування стартового капіталу. Перша хвиля фермерів могла отримати безкоштовно землі до 50 га і загальною площею 100 га, придбати зношену техніку. Подальше вагоме здорожчання техніки позбавило наступних такої можливості. У крайньому випадку необхідних коштів на розвиток селянського господарства у раціональних масштабах вітчизняні потенційні фермери не мали. Крім того їх чимало. Наприклад, для того щоб створити сучасну ферму в США розмір інвестиції коливається від 5 до 10 тис. дол. в розрахунку на 1 га. У Німеччині створення одного фермерського господарства з оптимальними розмірами земельного наділу 100 га передбачає наявність стартового капіталу від 750 тис. до 1 млн. євро. Виходячи з цих показників, можна приблизно визначити потребу нашого потенційного фермера для створення сучасного господарства, яке забезпечило виробництво конкурентоспроможної продукції Мінімуму для ферми в 100 га – 500 тис. дол. або 2,5 млн. грн. А ферма з оптимальними розмірами у 3-4 рази більше.

Характерні риси, що притаманні фермерському господарству визначають структуру його виробничого потенціалу. Процес матеріального виробництва виступає проявляється впливом людини на природні ресурси. Діяльність людини є необхідною умовою матеріального виробництва і є його важливим чинником. Матеріальними факторами виробництва у фермерських господарствах є засоби і предмети праці. Матеріальне виробництво є важелем впливу людини з використанням засобів праці на предмети праці, землю та воду, в результаті чого вони отримують продукцію та послуги.

Наразі ефективність фермерського господарства залежить від природного середовища (грунту, клімату, погодних умов), від стану макроекономіки (ціни, податків, курсу валют), від інституційних факторів (закони, державне регулювання, стан конкуренції, економічна політика). Для всіх чинників зовнішнього середовища є характерним їх визначний вплив на господарську діяльність фермера.

АПК є найважливішою і особливою складовою народного господарства країни, без якої неможливе забезпечення населення продовольством, а окремих галузей промисловості сировиною. Складовою його частиною є сільське господарство. Це комплекс галузей, кожна з яких має притаманні тільки їй специфічні властивості.

Як галузь матеріального виробництва, сільське господарство відрізняється від інших галузей народного господарства засобами виробництва, виробничим хистом працівників і характером товару, які виробляються. Земля тут виступає основним засобом виробництва. Вона в значній сприяє формуванню ефективності виробництва і визначає розмір капіталу. В інших галузях економіки роль землі інша – це лише місце розташування виробництва. Її особливостями в аграрному секторі є: обмеженість, незамінність, оскільки є продуктом природи та засіб виробництва, при належному використанні здатність покращувати свою якість і навпаки, визначає спеціалізацію суб'єктів господарювання на селі, визначає набір техніки, технологій, відповідно до природно-кліматичних умов.

Також, важливою особливістю аграрного виробництва є те, що земля має різні рівні родючості, різновіддаленість стосовно ринків збуту, переробних підприємств, а також місць зберігання продукції, технічного обслуговування сільськогосподарської техніки, забезпечення господарств електроенергією, газом та іншим інфраструктурним забезпеченням.

У фермерських господарствах, які займаються виробництвом аграрної продукції, процес виробництва розміщується на земельних ділянках просторово, що потребує застосування мобільних пересувних агрегатів, позначається на необхідності транспортного обслуговування (перевезення насіння, кормів, продукції, добрив та ін.). У результаті це спричиняє додаткові витрати для придбання необхідних видів техніки, яка через незначні розміри фермерських господарств (наприклад в Херсонській області середній розмір становить 84 га) на може достатньо ефективно використовуватись. По суті це вкладений, але «не працюючий» капітал. Багато робочого часу в таких господарствах витрачається на переміщення не лише машин, а й працівників.

Використання фермерськими господарствами біологічних факторів (рослин і тварин) є найважливішою особливістю аграрного виробництва, що впливає на їх формування і функціонування, а також, спричиняє взаємодію біологічних і економічних законів. Виробничий процес у аграрній сфері складається із зміни і розвитку рослин і тварин, натомість соціально-економічними завданнями і матою фермера є отримання прибутків. До того ж біологічні фактори є дуже вагомими. Ми погоджуємося з вченими-аграрниками в тому, що біологічні ресурси важливі також як й інші фактори виробництва – організація й оплата праці, управління трудовим і виробничим процесами.

Зважаючи на вищесказане можна зазначити, що формування і функціонування фермерських господарств має відбуватися у повній узгодженості з біологічними ритмами росту і розвитку рослин та тварин. Це позначається на спеціалізації господарств, тобто набір галузей має поєднуватись за періодами робіт, реалізації продукції, рівномірності зайнятості фермера і його техніки в трудовому процесі, забезпечувати оптимальні розміри господарств по землекористуванню.

Аграрне виробництво має сезонний характер. Тобто робочий період не співпадає з часом виробництва, а виробництво з реалізацією продукції. Це позначається на нерівномірності використання праці і техніки, реалізації продукції і надходженні грошових ресурсів протягом календарного року. Потреба ж в оборотних засобах є сталою протягом всіх місяців року (придбання паливно-мастильних і ремонтних матеріалів, добрив, оплата праці за виконану роботу). Це призводить до необхідності використання короткострокових кредитів, що не завжди є вигідним фермеру, а обійтись без нього практично неможливо.

Погодні умови також мають суттєвий вплив на сільське господарство. Зокрема, урожайність сільськогосподарських культур в регіоні має циклічний характер, що позначається на рівні виробництва як в галузях рослинництва, так і тваринництва. Якщо урожайність сільськогосподарських культур до 50% залежить від умов погоди, то екологічний стан довкілля зазначену частку впливу ще збільшує. Цей чинник слід враховувати при управлінні фермерським господарством, особливо при розробці прогнозів виробництва конкурентоспроможної продукції у необхідній кількості та відповідній якості, а також фінансових результатів.

Частина виробленої у галузях рослинництва і тваринництва продукції, (понад 20% валової продукції) залучається у наступні цикли вже як засіб виробництва (молоко, приріст тварин, корми, насіння), тому в аграрному секторі існують особливості і у формуванні основних та обігових фондів. Вони виробляються самою галуззю і залежать від неї за ціною і якістю.

Вплив зазначеного чинника на стан і діяльність фермерських господарств двоїстий. Так, при його формуванні, до отримання продукції, основні та оборотні засоби є певною сумою коштів і продуктів, які здатні забезпечити виробничі цикли, починаючи з посіву і до забирання та зберігання продукції у за відповідних умов. Це підтверджує те, що без стартового капіталу нормально починати працювати фермерське господарство практично не в змозі.

Взаємозв'язок природних та економічних процесів проявляється при виробництві аграрної продукції, у тому числі фермерськими господарствами, і позначається на тому, що аграрне виробництво є сировинною базою. Переробка цієї продукції відноситься до промислового виробництва. Для того, щоб фермер не продавав свою продукцію у вигляді сировини, тим більше за ціни, яка не відшкодовує витрат, він має практично заснувати або освоїти нове промислове виробництво, а для цього крім капіталу необхідні ще і нові специфічні знання та час. Одному фермеру налагодити таке виробництво практично неможливо, особливо при малому розмірі фермерського господарства. Вихід вбачається в кооперації з іншими фермерами, про що свідчить практика господарювання в деяких районах.

Ми вважаємо що, до особливостей аграрного виробництва слід віднести залежність аграрної продукції від стану довкілля. Відомо, що виробництво екологічно чистої продукції є для товаровиробника набагато дорожчим порівняно із звичайною продукцією і вимагає особливих технологій, додаткових витрат праці та нових знань. За відсутності всього цього незадовільний стан довкілля не сприятиме виробництву потрібної продукції. Саме тому є важливість врахування цього фактора.

Зазначені особливості аграрного виробництва суттєво визначають організацію фермерського господарства, вимагають творчого підходу до використання законів природи та суспільства; визначають специфіку фермерських господарств від моменту їх становлення до періоду нормального функціонування; обумовлюють своєрідний характер дій фермерських господарств в умовах ринкової економіки. Отже, формування і діяльність конкурентоспроможного фермерського господарства як самостійного суб'єкта в аграрному секторі економіки має відбуватися з урахуванням взаємопов'язаних економічних, біологічних та природних умов, що обумовлює специфічні вимоги щодо його організації та управління його діяльністю.

За наявності відповідної кваліфікації і досвіду в управлінні господарством фермер може впливати на фактори внутрішнього середовища (організація праці, дисципліна, інтенсифікація праці). Якщо фермерське господарство контролює належним чином фактори внутрішнього середовища, то має значні резерви. Фермерське господарство має взаємодіяти із зовнішнім середовищем для того, щоб використовувати необхідні оптимальні зовнішні умови. Чинники зовнішнього середовища є змінними, знаходяться поза контролем фермера, тому його форми управління потребує постійного удосконалення. З метою, щоб досягнення мети фермерське господарство змушене рухатись до більш високої ефективності і продуктивності праці, порівняно з конкурентами, шляхом оптимізації використання ресурсів.

Звісно, що особливості розвитку фермерських господарств в Херсонській області залежать від її історико-економічних умов існування. Херсонська область утворена 30 березня 1944 року, в складі якої – 18 адміністративних районів, 3 міста

(Херсон, Нова Каховка, Каховка) обласного і 6 міст (Берислав, Генічеськ, Гола Пристань, Скадовськ, Таврійськ, Олешки) районного підпорядкування.

Розташована область на півдні України в басейні нижньої течії Дніпра в степовій зоні. Омивається Чорним та Азовським морями. Херсонська область має спільну границю з Миколаївською, Запорізькою, Дніпропетровською областями та з Автономною Республікою Крим.

Площа області 28,5 тис. кв. км. Населення понад 1,2 млн. чоловік. Обласний центр – м. Херсон. Основні галузі промисловості: суднобудівна, машинобудівна, металообробна, нафтопереробна, харчова, легка та електроенергетика. Херсонський торговельний порт – один з найбільших морських портів України, через який наша держава підтримує зв'язки з багатьма країнами світу. Херсонщина – один із центрів виробництва пшениці. Широко розвинені промислове садівництво, виноградарство, овочівництво, баштанництво. Формування фермерських господарств в Херсонській області було розпочато в 90-х роках.

Найбільшого розповсюдження фермерські господарства набули у Голопристанському, Генічеському та Бериславському районах Херсонської області. Очевидний лідер – Голопристанський. Далі йдуть Новотроїцький та Скадовський райони. Наіменьша кількість у Нововоронцовському районі та містах Херсон і Нова Каховка (рис. 1).

Кількість фермерських господарств в Херсонській області є вищою проти середнього по країні.



Рис 1. Територіальне розміщення фермерських господарств регіону

Землеволодіння по адміністративних районах відчутно відрізняється. Зокрема, у Великолепетиському, Верхньорогачицькому, Високопільському, Каховському та

Чаплинському середні розміри фермерських господарств становлять від 108 до 170 га, а в Бериславському, Генічеському, Іванівському, Садовському та Цюрупинському – від 53 до 75 га.

Це є свідченням того, що розміри фермерських господарств, їх землекористування значно залежать не тільки від природних, а й від економічних умов, а також від специфіка районів, їх місце розташування, близькості до адміністративних та промислових центрів, оптових аграрних ринків, інфраструктурного забезпечення.

Важливого значення набуває використання землі фермерськими господарствами. Структура землекористування фермерських господарств характеризується наступним: рілля – 95 %, а також сіножаті та пасовища – 3%. Якщо з економічної точки зору, цю ситуацію можна пояснити тим, що рілля забезпечує найбільшу віддачу, сприяючи вирощуванню високорентабельних культур, характерних для регіону, то з екологічної це не виправдовується. Відповідно до сучасними уявлень, раціональна структура землекористування передбачає наявність 40-60 % ріллі. В іншому випадку таке значне переважає ріллі у землекористуванні спричиняє виснаження ґрунтів. Дана структура землекористування сформувалася з початку створення фермерських господарств і є практично постійною до теперішнього часу.

Варто зазначити, що фермерські господарства помітно збільшили посіви технічних культур за рахунок часткового зменшення посівів зернових. Це насамперед пояснюється зростанням попиту на продукцію технічних культур за останні роки та досить вигідною ціною для фермерів на ринках збуту.

Тенденція, спостерігається, обумовлена постійністю попиту на зерно на регіональному так і загальнодержавному продовольчому ринку як регіону, а також меншою його трудомісткістю порівняно з іншими культурами. Це позначилось на здатності фермерських господарств за період їх існування збільшити виробництво зерна та інших видів продукції.

Обсяги виробництва всіх видів аграрної продукції по всіх категоріях господарств зросли, і це підтверджує незворотність становлення і розвитку фермерських господарств в аграрному секторі економіки Херсонської області.

Результати дослідження свідчать про наявність чітко вираженої тенденції переміщення виробництва аграрної продукції із суспільного сектора у приватний сектор (особисті підсобні і фермерські господарства). Спричинене це певною мірою попитом і розширенням ринків збуту продукції. Підтверджує такий висновок, наприклад, інформація стосовно зменшення виробництва зерна на 30-40% у суспільному секторі і збільшення в 22-32 рази – у фермерських. Аналогічною є ситуація й по інших видах продукції. Стосовно овочів, то вони в основному вирощуються в особистих підсобних і фермерських господарствах.

У такій специфічній ситуації виникла і негативна тенденція. Як було зазначено раніше, зерновиробництво у фермерських господарствах стає монокультурним і є одним із чинників зниження рівня урожайності сільськогосподарських культур у всіх категоріях господарств Херсонської області.

Не дивлячись на вище зазначені негативні тенденції по фермерським господарствам, виробництво валової продукції у поточних цінах у розрахунку на 100 га сільгоспугідь зросло на 41%, але це у 2 рази менше рівня показника по

колективним господарствам. На основі цього можна зробити висновок, що в великі господарствах мають більше економічних можливостей для свого розвитку, що слід враховувати у розробці прогнозів щодо розвитку фермерських господарств.

Для більшості з досліджуваних фермерських господарств характерним є відносно невисокий рівень товарності продукції.

Виключенням становить соняшник, але його високий рівень товарності пояснюється підвищенням попиту на даний вид продукції і достатньо високою ціною, яка є прийнятною для виробників на момент реалізації відносно інших видів продукції. На низькому рівні товарності зерна і молока позначаються дві причини: по-перше – невивідність їх збуту по відкритих каналах, а по-друге – неофіційні і незафіксовані канали вигідної реалізації – прямий продаж на ринку і постійним покупцям, приватним підприємцям і таке ін.

Фермерські господарства, які не змогли реалізувати вироблену продукцію, частину її використовують як оплату праці, в рахунок отриманих послуг, взаєморозрахунків, на внутрішньогосподарські та особисті потреби. У цьому полягає відмінність фермерських господарств від інших форм господарювання і є характерною для їх діяльності.

Галузева структура виробництва вимагає формування оптимального поєднання галузей і видів продукції для рівномірного використання робочої сили протягом року. Досягти цього можна тільки шляхом підбору культур і сортів за термінами посіву, доглядом і збору врожаю. Крім цього, необхідною є кваліфікація членів фермерського господарства, підвищення рівня механізації виробництва, мотивація виконання всіх виробничих і управлінських функцій, продуктивність праці фермера і дохідність господарства. Все це варто враховувати при організації діяльності фермерських господарств.

Матеріальні ресурси фермерських господарств представлені в натуральній формі як основні засоби, а у вартісній – основні фонди. Основні засоби створюють споживчу вартість, а основні засоби – утворюють вартість продукції.

Відомо що, основні засоби поділяються на виробничі і невиробничі. У фермерському господарстві виробничі основні засоби залучаються у виробництво різних видів продукції і виконання робіт. Таким чином, основні засоби поділяють за призначенням: на сільськогосподарського призначення і несільськогосподарського. В процесі сільськогосподарського виробництва залежно від призначення (за технологічною ознакою) основні засоби сільськогосподарського призначення об'єднують у такі групи: будівлі, споруди, передаточні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, виробничий і господарський інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження в плодоносному віці, капітальні вкладення, інструменти та інші основні засоби. Крім того, виробничі основні засоби сільськогосподарського призначення за галузевою ознакою поділяють на засоби рослинництва, тваринництва і загального призначення. Різко розмежувати у фермерських господарствах основні засоби складно, оскільки в процесі виробництва вони виконують активну й пасивну функцію. До першої групи відносять машини і обладнання, транспортні засоби, продуктивну і робочу худобу, капітальні затрати на покращення земель. Другу групу становлять виробничі будівлі та споруди, виробничий та господарський інвентар тощо.

Розвиток фермерських господарств поступово переходить до нових більш якісних форм. Відносні показники, що характеризують визначену стабільність в плані забезпечення технікою, можуть носити тимчасовий характер, якщо немає потрібного фінансування фермерських господарств. Це можна пояснити тим, що у виробничому процесі всі види основних засобів зношуються. Вони втрачають свої початкові якості і дієздатність, поступово стають непридатними для подальшого використання і їх змушені замінювати.

Знос основних засобів може бути як фізичний, так і моральний (процес їх знецінення внаслідок технічного прогресу). Знос основних засобів позначається на досягненні фермерським господарством морального та фінансового збитку. Щоб вирішити зазначену проблему, слід застосовувати техніку з максимальним навантаженням.

Крім того, склад машинно-тракторного парку у фермерських господарствах формується на основі особистої думки фермера, його досвіду праці і можливостей придбання, вартості, тривалості робочого періоду, наявності трудових ресурсів та ін. Наразі фермерські господарства за своїм розвитком підійшли до свідомої необхідності оптимізації складу (за кількістю та якістю) основних засобів і самого господарства.

Перед підприємствами переробної сфери постає проблема щодо оптимізації витрат на володіння основними засобами та експлуатаційними витратами. Витрати володіння становлять: амортизація, відсотки на вкладений капітал, податки, страхування, утримання приміщень та ін. Такі витрати є постійними і не залежать від інтенсивності використання машин. Експлуатаційні витрати залежать від інтенсивності використання техніки – це витрати на паливо, ремонт, утримання трудових ресурсів на обслуговування машин [5].

Крім виробничих основних засобів для здійснення процесу виробництва продукції і її реалізації, підприємства продовольчої сфери мають використовувати необхідні обігові засоби, які повністю використовуються в процесі одного виробничого циклу. Вартість обігових засобів повністю переноситься на готову продукцію, тому для процесу виробництва виникає потреба у нових засобах.

Обігові засоби фермерських господарств за джерелами формування поділяються на власні та запозиченні, але за їх роллю у процесі виробництва групують на матеріальні оборотні засоби і форми обігу. Матеріальні оборотні активи є предметами праці, які використовуються у виробничому процесі. Фонди обігу готова для реалізації продукція. Матеріальні оборотні засоби містять виробничі запаси, що не вступили у процес виробництва і предмети праці які знаходяться у процесі виробництва. Виробничі запаси можуть бути представлені продукцією фермерських господарств (насіння, корма) а матеріали промисловості (паливо, запасні частини, мінеральні добрива).

Особливе місце в складі матеріальних засобах посідають виробничі запаси. Їхня частка складає 80-85%, що ускладнює фермерським господарствам специфічні труднощі для їх поповнення. Джерелом поповнення власних обігових засобів є прибуток, а залучених – кредити на сезонні затрати.

В Херсонській області на етапі створення фермерських господарств матеріальні ресурси формувалися в основному за рахунок залучених засобів. Основна частина з поточних виробничих затрат у фермерських господарствах

використовувалась на придбання техніки та обладнання (61%) і лише 18,2% – на будівництво; а на власні потреби спрямовуються 6,3% і на оплату працівників що залучалися – 1,8% [4].

За весь час існування фермерських господарств ситуація з їхнього фінансування постійно погіршувалась. З'явилися новітні форми забезпечення фермерських господарств матеріальними та фінансовими ресурсами: кооперація з іншими фермерськими і комерційними аграрними підприємствами, переробними та обслуговуючими підприємствами; поява лізингу, ф'ючерсів, оптова торгівля, товарні кредити, бартер та ін.). Це свідчить про те, що фермерські господарства мають цілковиту життєздатність і є повноправними суб'єктами аграрної економіки і продовольчого ринку області.

Фермерським господарствам притаманна висока питома вага в структурі витрат на оплату робіт і послуг, які виконали сторонні організації. Середні і великі за розмірами фермерські господарства, які більш-менш забезпечені засобами виробництва, мають незначну питому вагу витрат на оплату послуг сторонніх організацій. Майже наполовину меншу питому вагу витрат на нафтопродукти мають невеликі фермерські господарства проти великих.

Отже, фінансові результати функціонування фермерських господарств, які різняться за площами землекористування, мають певні відмінності і у джерелах їх формування. Малі господарства підтримують свою конкурентоспроможність в основному за рахунок відносно низького рівня собівартості продукції (без урахування витрат на оплату праці). Вони досягають конкурентних переваг за рахунок цінової конкуренції. Тому, ми вважаємо, що не може бути єдиного підходу щодо визначення рівня конкурентоспроможності фермерських господарств. Дані підходи будуть визначатися розмірами господарств, рівнем товарності продукції, доступом господарств до ринку аграрної продукції тощо.

Дослідження еволюції розвитку фермерських господарств в Україні показало, що в перші роки аграрної реформи становлення фермерських господарств відбувалося високими темпами, а потім цей процес відбувався не стійко, хвилеподібно.

Ефективність фермерського господарства залежить від природного середовища (грунту, клімату, погодних умов), від стану макроекономіки (ціни, податків, курсу валют), від інституційних факторів (закони, державне регулювання, стан конкуренції, економічна політика). Для всіх чинників зовнішнього середовища є характерним їх визначний вплив на господарську діяльність фермера. Дослідження проблем розвитку фермерських господарств дозволило визначити і систематизувати чинники, які гальмують їх економічне зростання.

Зовнішніми чинниками, що стримують розвиток господарств продовольчої сфери є несприятливе макроекономічне середовище, яке проявляється у: законодавчій та економічній нестабільності; недосконалої податкової системи; нерозвиненості ефективних кредитної та страхової систем; диспаритеті цін на промислову і сільськогосподарську продукцію; обмеженості фінансової підтримки фермерських господарств з боку держави; проблемах забезпечення землею; відсутності розвиненої ринкової інфраструктури; відсутності підтримки з боку місцевих владних структур; неналежному розвитку кооперації та інтеграції між господарствами продовольчої сфери або з іншими підприємствами; відсутності або

недосконалості законодавчого забезпечення стосовно багатьох аспектів діяльності господарств.

Організаційно-економічними проблемами на рівні підприємств продовольчої сфери господарств є: недостатня фахова підготовка фермерів, відсутність належного досвіду щодо ведення і управління діяльністю господарства в ринкових умовах; недостатній рівень матеріально-технічного забезпечення господарств, що унеможливує використання новітніх технологій; відсутність "стартового капіталу" в належних обсягах для створення фермерського господарства у оптимальних розмірах, а також землі і грошового капіталу для розширеного розвитку господарства.

Список використаних джерел до п.3.3.

1. Месель-Веселяк В.Я. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва / В. Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2005. – №6. – С. 17-26.
2. Мірошніченко М. Фермерство: проблеми становлення, розвитку та ефективності / М. Мірошніченко // Економіка України. – 1995. – №2. – С. 69-73.
3. Мохненко А.С. Розвиток фермерських господарств в системі факторів конкурентного середовища: теорія, методологія, практика: дис.... д-ра. екон. наук : 08.00.04 / Мохненко Андрій Сергійович; Міжнародний університет бізнесу і права. – Херсон, 2011. – 435 с.
4. Мохненко А.С. Функціонування і розвиток фермерських господарств в аграрній сфері економіки / А.С. Мохненко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – Миколаїв, 2012. – № 1 (65). – С. 26-30.
5. Федорчук О.М. Організаційно-економічне вдосконалення сучасної комерційної інфраструктури АПК України / О.М. Федорчук // Таврійський науковий вісник: зб. наук. праць. – Херсон: Айлант, 2013. – Вип. №. 83. – С. 366-371.

3.4. Регуляторні впливи на формування пропозиції продукції аграрних підприємств в дотриманні продовольчої безпеки

В дослідженні встановлено, що участь аграрних підприємств у дотриманні продовольчої безпеки, опосередковується через формування пропозиції сільськогосподарської продукції сировинного та продовольчого призначення на цільових ринках її збуту. Дослідження показали, що цільові об'єктові ринки сільськогосподарської продукції характеризуються складною структуризацією, глибоко диференційованим характером його конкурентної побудови на різних рівнях розподілу продукції та, відповідно, неповною реалізацією економічних інтересів підприємств товаровиробників.

При цьому ринок аграрної продукції є достатньо стабільним в межах національної економіки. Це зумовлюється дією таких основних факторів: невисокою еластичністю попиту, що зумовлює стабільність обсягів збуту продукції кінцевим споживачам; ринковими та споживчими характеристиками об'єктів ринку, які відрізняються високим рівнем стандартизації товарних партій; недосконалою конкурентною ситуацією на об'єктних ринках більшості видів аграрної продукції; сформованістю каналів розподілу продукції, які на вказаному ринку є довшими за ті, що існують інших ринках товарів та послуг; функціонуванням механізмів взаємного впливу суміжних товарних ринків.

Зазначені властивості ринку аграрної продукції та результати проведених досліджень дозволяють виділити та структурувати основні сучасні проблеми його функціонування: фактична відсутність інтеграційних зв'язків між суб'єктами сфер обігу та виробництва; дисбаланс інтересів товаровиробників та суб'єктів сфери обігу за умов існуючої структури та функціонування сучасної інфраструктури ринку; недостатній рівень розвитку інфраструктурної складової ринку; тип конкурентної ситуації на більшості продуктових ринків аграрної продукції не сприяє гармонійному функціонуванню їх суб'єктів всіх рівнів; зміна позиції суб'єкта ринку в структурі каналу розподілу продукції є фактично неможливою або визначається характеристиками та ефективністю разової операції з купівлі-продажу партії продукції; недосконалість систем державного регулювання ринку, в яких переважає застосування нетарифних методів впливу на ринкові процеси.

Органічними або екологічно чистими є продукти харчування, які виробляють з дотриманням визначених екологічних стандартів на всіх етапах технологічного та розподільчого ланцюга без ароматизаторів, барвників, консервантів та генетично модифікованих організмів з максимальним збереженням їх поживних речовин. Матеріали для упакування таких продуктів теж виготовляються з натуральної сировини. Під органічним виробництвом у світі зайнято 37 млн. га, з яких близько 33% розташовані в Австралії, 12% – в Аргентині і 5% – у США. Світова місткість ринку органічної продукції перевищує 60 млрд. дол. США [1, с. 26].

Україна має великі можливості для виробництва органічних продуктів харчування, оскільки тут знаходиться близько 260 тис. га землі, сертифікованої під органічне сільське господарство. Проте лише близько 10% зібраної сертифікованої сільгоспсировини експортується як органічна продукція. Серед найбільших країн-імпортерів органічної сировини з України – Нідерланди, Німеччина, Швейцарія, Канада, Греція й Ізраїль [2].

У межах внутрішнього ринку України частка продажу органічної продукції поки що не перевищує 1% від загального обсягу реалізації сільськогосподарської продукції. У Європі, наприклад, вона складає 5%, причому зростання споживання органічної продукції становить 8-11% на рік [3, с. 123].

У США більше 40% американців споживають органічну продукцію, при цьому їх можна умовно розділити на такі категорії: органічна інтегрована група (37% усіх органічних споживачів) – люди, які вживають органічні продукти більше одного разу на день; органічна середня група (39%) – вживають органічні продукти принаймні раз на тиждень; органічна початкова група (24%) – вживають органічні продукти нерегулярно, час від часу [4].

Суттєво обмежують розвиток ринку органічних продуктів харчування України наступні фактори:

- відсутність належних законодавчих актів та складна процедура органічної сертифікації такої продукції за діючими міжнародними стандартами, насамперед нормами Європейського Союзу, відсутність власних національних стандартів;

- недостатнє інституційне забезпечення та відсутність фінансової підтримки даної сфери діяльності зі сторони держави;

- недостатня поінформованість населення, виробників, органів державної влади та управління щодо можливостей та перспектив розвитку органічного виробництва в регіоні, його переваг;

– недостатній рівень професійних знань і досвіду суб'єктів господарювання щодо здійснення органічного виробництва, відсутність кваліфікованих кадрів та системи їх підготовки у цьому напрямку;

– переважання експорту органічної сировини; – пасивність виробників у сфері впровадження інновацій та брак коштів на ці цілі;

– високі величини торговельних надбавок на органічні продукти харчування у торговельних мережах України, що зменшує їх доступність для споживачів;

– недостатність інформації про органічні продукти у споживачів, їх переваги порівняно з неорганічними та користь для здоров'я.

Споживчий ринок органічних продуктів, що є сертифікованими, в Україні почав розвиватись з 2006 р., його реальна місткість у 2008 р. становила 600 тис. євро, у 2009 р. – 1,2 млн. євро, у 2010 р. – 2,4 млн. євро, у 2011 р. відбулося суттєве зростання цього показника до 5,1 млн. євро, яке продовжилося у 2012 р. Сьогодні в Україні функціонують 184 виробників, які використовуючи площу понад 450 тис. гектарів, реалізують органічні методи господарювання та часто є сертифікованими як органічні у відповідності з наявними вимогами регулювання Євросоюзу [5, с. 35].

Дослідження ринку органічних продуктів харчування потребує визначення насамперед мотивів закупівлі таких товарів та характеристик покупців. Сьогодні в Україні, в основному, це люди з високим рівнем доходу, які турбуються про своє здоров'я та володіють інформацією про переваги органічних продуктів харчування. Аналіз свідчить, що майже 60% українських споживачів будуть купувати органічні продукти харчування, якщо їх вартість буде перевищувати вартість стандартних продуктів на 10-25%; якщо ж їх вартість буде більш високою – на 25-40% буде перевищувати вартість стандартних продуктів, то кількість потенційних споживачів скоротиться до 47%. Серед споживачів органічних продуктів харчування переважають люди з освітою, молоді сім'ї з дітьми, жителі міст [6].

Аналіз вторинної маркетингової інформації свідчить, що основними мотивами споживання українцями органічної продукції є її корисність для здоров'я (27 %), естетичний зовнішній вигляд продукції (17 %), інформативність упаковки (16 %), смак натурального продукту (16 %), наслідування прикладу знайомих або родичів (13 %), приналежність до прихильників здорового способу життя (11 %) [7].

До перешкод у напрямі купівлі органічної продукції віднесено: невиразну упаковку (33 %); впевненість у тому, що це маркетинговий хід виробників (19 %); відсутність гарантій належної якості продукції (18 %); невдало представлений товар на полицях магазинів (15 %) та обмеженість інформації, зокрема, недостатня реклама (51 %).

В Україні проводиться екологічна сертифікація згідно ISO 14024. Використовуючи екологічне маркування підприємство має можливість підвищити конкурентоспроможність продукції, активізувати збут, заощаджувати на зв'язках з громадськістю та брендкомунікаціях. Складність сертифікації органічних продуктів харчування обумовила те, що в Україні існує лише до 20 компаній, які мають право надавати продукції статус органічної. З метою проведення сертифікації на території України працюють 15 іноземних та 1 український сертифікаційні органи [8].

Визначати напрями покращання своєї маркетингової діяльності виробники органічних продуктів харчування повинні на підставі аналізу її конкурентоспроможності. Висока конкурентоспроможність органічного сільськогосподарського

підприємства повинна забезпечуватись на основі розроблення організаційно-економічного механізму найраціональнішого використання ресурсів в оптимальній виробничій структурі господарства. Його розроблення на першому етапі повинно передбачати оцінювання і відбір найефективніших варіантів технологій вирощування культур за критеріями прибутковості виробництва та окупності витрат. У подальшому розробляється система землеробства із структурою посівів і сівозмінами з відповідною до планових обсягів виробництва продукції. Визначається потреба в основних та оборотних засобах виробництва.

Наступний етап передбачає розроблення на основі застосовуваної системи землеробства комплексної виробничої програми підприємства. Формується матриця виробничої програми, в яку включаються по черзі, згідно календарних строків виконання робіт, всі виробничі операції по вирощуванню сільськогосподарських культур відповідно до застосовуваних технологій. У результаті обробки даних матриці визначаються обсяги витрат виробничих ресурсів за їх елементами та статтями собівартості, в тому числі по окремих періодах та етапах виробничого процесу.

На основі аналізу систем удобрення і захисту рослин у застосовуваних технологіях вирощування культур, згідно з досягнутим рівнем забезпечення агроценозу елементами живлення, за нормативами їх споживання на одиницю продукції встановлюються прогнозовані обсяги її виробництва на 1 га та з усієї площі вирощування культури. За цінами на органічну продукцію визначається чистий доход (виручка) від реалізації продукції. На основі співставлення його з виробничими витратами отримуємо планові обсяги прибутку на одиницю земельної площі, на 1 грн поточних витрат та на 1 грн основних засобів.

Отримані дані рівня економічної ефективності виробництва органічної продукції порівнюються з ефективністю виробництва в умовах застосування інтенсивних технологій вирощування сільськогосподарських культур на аналогічній земельній площі. Конкурентоспроможний рівень продуктивності органічних агроценозів більшості сільськогосподарських культур досягається лише в умовах відповідного забезпечення рослин елементами живлення [9, с. 135]. Зважаючи на те, що в органічних технологіях застосовуються лише органічні системи удобрення, здійснено їх оцінювання за показниками економічної ефективності виробничих витрат.

Доведено, що системи органічного удобрення, що базуються лише на застосуванні біомаси побічної продукції попередньої культури, не можуть забезпечувати рівень продуктивності органічних ценозів, який дозволяє досягти необхідної прибутковості виробництва. Вирощування сидератів, хоч і вимагає додаткових витрат, дозволяє за рахунок внесення у ґрунт, крім побічної продукції попередника, біомаси сидеральної культури суттєво збільшити урожайність наступної культури і на цій основі досягти підвищення окупності виробничих витрат.

Разом з тим, слід відмітити, що використання цього резерву органічних добрив, особливо під урожай озимих культур, досить обмежене з огляду на те, що часто одержання сходів післязимої сидеральної культури в багатьох регіонах країни є досить проблематичним, а в зонах, що характеризуються значним дефіцитом вологи, її вирощування створює значну конкуренцію за цим чинником

життєзабезпечення рослин наступній культурі. Крім того, вирощування сидератів можливе лише після культур, що рано звільняють поле.

Значно вищий рівень надходження елементів живлення, особливо азоту, а також зниження до мінімуму виробничих ризиків має місце за умови застосування на сидерат останнього укусу багаторічних бобових трав. За рахунок пріорювання зеленої маси і особливо коріння, у ґрунт надходить близько 280 кг основних елементів живлення. Враховуючи коефіцієнт використання органічних добрив, вказаний рівень живлення може забезпечувати урожайність зернових не менше 4 т/га. Така продуктивність культури, не дивлячись на вилучення з господарського обороту частини урожаю багаторічних трав, дозволяє досягти досить високого рівня прибутковості виробництва органічної продукції.

Найвища продуктивність органічних агроценозів забезпечується за використання підстилкового гною. Наприклад, внесення 40 т/га гною під кукурудзу на зерно забезпечує надходження в ґрунт не менше 550 кг/га макро- і мікроелементів живлення рослин за собівартості 1 кг NPK близько 7 грн. Враховуючи коефіцієнт використання добрива, очікуваний урожай зерна цієї культури досягне не менше 7 т/га. Значний позитивний вплив здійснює внесення гною на продуктивність наступних культур, тому економічна ефективність виробництва і внесення підстилкового гною найвища серед основних видів органічних добрив.

Таким чином, достатньо високий рівень продуктивності сільськогосподарських культур і на цій основі прибутковості виробництва досягається в системах органічного землеробства, за яких необхідний рівень живлення агроценозів забезпечується внесенням підстилкового гною, а також введенням у сівозміни багаторічних бобових трав та вирощуванням сидератів. Тому типове органічне господарство повинно мати у своїй виробничій структурі галузь тваринництва, особливо велику рогату худобу, утримання якої дозволяє виробляти достатню кількість гною і передбачає необхідність введення в сівозміну багаторічних трав та бобових культур.

Розроблення організаційно-економічного механізму оптимізації виробничої структури органічного сільськогосподарського підприємства повинно включати, перш за все, визначення оптимального розміру землекористування господарства, що дозволяє сформулювати науково обґрунтовані сівозміни сільськогосподарських культур, посівні площі яких дозволять забезпечити планові обсяги товарної продукції рослинництва і кормів. Основним критерієм, за яким здійснюється визначення оптимального розміру землекористування та найефективнішої системи землеробства сільськогосподарського підприємства, що спеціалізується на виробництві органічної продукції, є рівень його прибутковості. Від розміру отриманого господарством прибутку на одиницю площі та на 1 грн витрат залежить рівень конкурентоздатності органічного виробництва, а від обсягу отриманого прибутку – можливості підприємства забезпечувати високі темпи його розширеного відтворення у наступних періодах.

Конкурентоспроможний рівень ефективності органічного виробництва досягається за умови забезпечення його прибутковості не нижче від інтенсивного. Більше того, нормативи показників економічної ефективності виробництва органічної продукції в зв'язку із значною його складністю та ризикованістю повинні бути навіть дещо вищими порівняно з традиційним виробництвом.

Проведені дослідження по оптимізації виробничої структури і розмірів землекористування типового сільськогосподарського підприємства інтенсивного типу виробництва найрозповсюдженішої зерно-олійної спеціалізації дозволили встановити нижню межу оптимального розміру таких господарств на рівні, близькому до 2 тис. га. Зважаючи на відмічені вище особливості ведення органічного виробництва, даний норматив у цих господарствах повинен бути дещо вищим.

Тому розроблення структури посівів і сівозмін модельного органічного господарства здійснювалось, виходячи з розміру землекористування 2200 га. Згідно наведеної вище аргументації, досягнення високої ефективності системи землеробства в органічному сільськогосподарському підприємстві можливе лише за умови функціонування в господарстві ферми великої рогатої худоби, розміри поголів'я якої повинні відповідати вимогам найефективнішого використання кормів та інших ресурсів за застосування сучасних технологій виробництва тваринницької продукції.

Згідно результатів досліджень Інституту тваринництва НААН та ННЦ "Інститут аграрної економіки", нижня межа оптимального поголів'я такої ферми повинна становити 500 корів або 970 голів ВРХ [10, с. 50].

Крім ефективного виробництва молока така ферма може забезпечити вихід до 10 тис. тонн підстилкового гною, завдяки чому створюються реальні передумови досягнення високих урожаїв органічної продукції сільськогосподарських культур.

Для забезпечення планових обсягів виробництва (5000 кг молока на 1 корову і 650 грам середньодобового приросту телиць) потрібно виробити кормів 4,1 тис. т кормових одиниць, у т.ч. зерна – близько 790 т, силосу – 5 тис. т, зелених кормів – 4,5 тис. т, грубих – майже 2,5 тис. т. Наступний етап формування оптимальної виробничої структури спеціалізованого органічного сільськогосподарського підприємства передбачає розроблення системи землеробства з відповідною структурою посівів, сівозмінами та технологіями вирощування культур.

Планова структура посівів визначається, виходячи з необхідності повного забезпечення власними кормами, репродукційним насінням, іншими ресурсами власного виробництва, а також максимально можливого, за даного розміру землекористування господарства, збільшення виробництва найприбутковіших видів товарної продукції рослинництва. Таке розширення виробничої структури значно ускладнює організацію господарської діяльності, але разом з тим дозволяє уникати різких спадів ефективності господарювання залежно від зміни кон'юнктури ринку, кліматичних умов і навіть форс-мажорних обставин.

Розроблення оптимальної структури посівів і сівозмін органічного підприємства повинно також відповідати вимогам забезпечення максимального збільшення органічного удобрення культур та покращення фітосанітарного стану агроценозів. За викладеною методикою здійснювали розроблення типової сівозміни і, на її основі, моделювання оптимальної структури посівів спеціалізованого органічного господарства, що має розміри землекористування 2200 тис. га (табл. 2.1).

У десятипільній сівозміні з двома вивідними полями люцерни кормові культури займають 36 % площі, зернові – 18 %, зернобобові – 9 %, олійні – 9 %. В сівозміні дотримані агроекологічні принципи чергування культур, максимально використані можливості збільшення удобрення культур. Так, крім кореневих та пожнивних решток передбачається надходження в ґрунт біомаси пожнивних

сидератів у 3, 5, 6, 8 полях, а в другому полі заорюється біомаса останнього перед сівбою пшениці неповного укусу люцерни. В результаті площа сівоzmіни, на якій вносяться зелені добрива, досягає 50 %.

Таблиця 2.1

Десятипільна сівоzmіна аграрного підприємства з виробництва органічної та екологічно-чистої продукції рослинництва і тваринництва

Культура	Площа, га	Вид добрив, що вносяться у полі	Прогнозована урожайність, т/га
Ячмінь ярий з підсівом люцерни	200		2,5
Люцерна 3-річного використання	400	біомаса останнього укусу люцерни	30
Пшениця озима + сидерат	200	біомаса сидерату	4,0
Кукурудза на зерно	200	побічна продукція	5,5
Горох + сидерат	200	біомаса сидерату	2,0
Пшениця озима + сидерат	200	біомаса сидерату	3,5
Соняшник	200	побічна продукція	2,0
Вико-вівсяна + сидерат	200	біомаса сидерату	18
Кукурудза на силос та зелений корм	200	підстилковий гній	30
Кукурудза на зерно	200	побічна продукція	7,0

Разом з тим, потрібно відмітити, що вказаний рівень насичення сівоzmіни поживними сидеральними культурами можливий лише в зонах достатнього зволоження. За умов нестійкого і, тим більше, недостатнього зволоження ґрунту отримання їх сходів і повноцінного урожаю досить проблематичне. В цих зонах поживний сидерат часто є конкурентом наступної культури за показником вологозабезпечення ґрунту. З метою збільшення виробництва гною передбачається всю солому зернових колосових культур (2,1 тис. тонн) використати на підстилку тваринам, що дозволить отримати не менше 8 тис. тонн гною, який планується внести в нормі 40 т/га під кукурудзу на зерно (табл. 2.2).

Запропонована система органічного удобрення забезпечує надходження в ґрунт на 1 га сівоzmінної площі 9,8 тонн біомаси сидератів, 2,9 т/га побічної продукції урожаю та 4,4 т/га підстилкового гною. Це дозволить досягти значного рівня урожайності культур, за рахунок чого повністю задовольняються потреби тваринництва у кормах та забезпечуються можливості формувати оптимальні товарні партії зерна таких високоприбуткових культур, як кукурудза, пшениця, соняшник, що дозволить успішно просувати їх на ринку і вигідно реалізовувати.

Розрахунок виходу товарної продукції рослинництва і доходу від її реалізації в модельному підприємстві

Продукція	Кіл-ть, т	Ціна реалізації, грн/т*	Виручка, грн
Зерно гороху, всього (залікова вага)	400		
в т.ч відходи на кормові цілі	24		
насіння	68		
потреби на кормові цілі	85		
втрати під час зберігання 1 товарне зерно	223	3000	666000
Зерно пшениці, всього (залікова вага)	1500		
в т.ч відходи на кормові цілі	60		
насіння	88		
потреби на кормові цілі	215		
втрати під час зберігання	5		
товарне зерно	1132	2700	3056400
Насіння соняшнику, всього (залікова вага)	400		
в т.ч відходи на кормові цілі	20		
втрати під час зберігання	2		
товарне насіння	378	5000	1890000
Зерно кукурудзи, всього (залікова вага)	2500		
в т.ч відходи на кормові цілі	100		
потреби на кормові цілі	240		
втрати під час зберігання	11		
товарне зерно	2149	2400	5157600
Зерно ячменю, всього (залікова вага)	500		
в т.ч відходи на кормові цілі	20		
насіння	36		
потреби на кормові цілі	250		
втрати під час зберігання	193	2500	482500
1 товарне зерно			
Всього доходу			11252500

* Ціни на органічне зерно прийняті на рівні 130 %, а на м'ясо – 150 % від звичайної продукції

Найбільші обсяги товарної продукції і доходу отримані підприємством від реалізації зерна кукурудзи (5,16 млн грн). Це стало можливим в результаті концентрації ресурсів органічних добрив на вирощуванні цієї високо інтенсивної культури. В четвертому полі сівозміни кукурудзу вирощували на третій рік після люцерни 3-річного використання і на другий рік після пожнивного сидерату. Вказаний рівень удобрення культури дозволяє отримати 5–6 т/га зерна. В десятому полі кукурудзу вирощували на фоні внесення 40 т/га гною, що забезпечує продуктивність культури не менше 7 т/га. Більше 3 млн грн доходу отримає підприємство від реалізації зерна пшениці, значне зростання урожайності якої забезпечується вирощуванням її після останнього укусу люцерни на сидерат.

Близько 1,9 млн грн зможе виручити господарство від реалізації насіння соняшника, урожайність якого на рівні не менше 2 т/га формується за рахунок вирощування і зароблення у ґрунт біомаси сидеральних культур у попередні два роки. Значну питому вагу в структурі товарної продукції займає галузь тваринництва (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Розрахунок виходу товарної продукції тваринництва і доходу від її реалізації в модельному підприємстві

Продукція	Кількість, т	Ціна реалізації, грн/т*	Виручка, тис. грн
Молоко	2500		
в т.ч. на випоювання	320	4300	9474
на реалізацію	2180		
ВРХ у живій вазі в т.ч.	140		270
вибракуваних корів і телиць	125	1800	225
бугайців 20-денного віку	15	3000	45
Всього			9789

* Ціни на органічне молоко прийняті на рівні 130 %, а на м'ясо – 150 % від звичайної продукції.

Відомо, що виробництво молока і особливо м'яса в Україні за останні роки збиткове. Перехід на органічне виробництво продукції дозволяє значно підвищити реалізаційні ціни порівняно із звичайною продукцією. За умови зростання ціни органічного молока на 30%, що відповідає прогнозованій ринковій кон'юктурі, за продуктивності корів 5000 кг на рік його виробництво забезпечить дохід в сумі 9,4 млн грн і досить високу окупність витрат. Натомість, навіть підвищення ціни органічного м'яса ВРХ на 50 % не дозволяє вести це виробництво прибутково.

Разом з тим, слід відмітити, що в цілому галузь тваринництва у модельному органічному господарстві достатньо прибуткова (табл. 2.4). Крім того, потрібно мати на увазі, що значний ефект досягається в галузі за рахунок виробництва не менше 8 тис. т гною, внесення якого під кукурудзу на зерно дозволяє значно підвищити урожайність цієї та наступних культур. Введення у сівозміну багаторічних бобових трав, як необхідної умови ведення тваринництва, забезпечує суттєве зростання урожаїв наступних культур сівозміни – пшениці та кукурудзи.

У структурі доходу господарства найбільшу питому вагу займають: молоко – 45 %, зерно кукурудзи – 27 %, зерно пшениці – 15 %, насіння соняшнику – 9 %.

Реалізація виробничої програми модельного органічного господарства потребує поточних витрат ресурсів на суму майже 13 млн грн. За результатами роботи за рік підприємство отримує 8 млн грн прибутку з рентабельністю витрат 62 %. У розрахунку на 1 га земельної площі прибуток досягне 3644 грн. Такий рівень прибутковості виробництва дозволяє вести його розширене відтворення високими темпами. Для порівняння відмітимо, що в сільськогосподарському підприємстві зерноолійної спеціалізації аналогічного розміру землекористування, яке застосовує високоінтенсивний індустріальний тип системи землеробства, для реалізації його виробничої програми потрібно збільшити обсяги поточних витрат до 18,9 млн грн, або

на 45%. Виконання цієї програми дозволяє отримати прибуток 7,6 млн грн за рентабельності 40,4 %, що відповідно менше порівняно з органічним виробництвом на 0,4 млн грн і 21,4 пункта. Таким чином, запропонована модель оптимальної структури спеціалізованого сільськогосподарського підприємства по виробництву органічної продукції забезпечує високий рівень його конкурентоспроможності.

Таблиця 2.4

**Економічна ефективність виробництва продукції рослинництва
і тваринництва в модельному підприємстві**

Продукція	Реалізовано продукції, тонн	Виручка, тис. грн	Повна собівартість продукції, тис. грн	Прибуток всього, тис. грн	Рентабельність, %
Кукурудза	2149	5157,6	2448,6	2709,0	110,6
Пшениця	1132	3056,4	1652,7	1403,7	84,9
Ячмінь	193	482,5	293,9	188,6	64,2
Горох	222	666,0	471,5	194,5	41,3
Соняшник	378	1890,0	805,9	1084,1	134,5
Молоко	2180	9474,0	7094,0	2470,0	35,3
ВРХ у живій вазі	140,0	270,0	303,0	-33,0	-10,9
У т.ч. вибракуваних корів і телиць	125	225,0	262,5	-37,5	-14,3
бугайців	15	45,0	40,5	4,5	11,1
Всього		20996,5	12979,6	8016,9	61,8

В сучасних умовах функціонування ринку органічної продукції значного поширення набуває таке явище як “грінвошінг” (greenwashing), – коли виробники заявляють про екологічну чистоту або органічність своєї продукції, не маючи на те підстав. Дослідження світового лідера екологічного маркетингу TerraChoice показують, що у 98 % споживчої продукції, що позиціонується як екологічно чиста, можна виявити порушення. Так, на українському ринку все частіше можна зустріти позначки “біо”, “еко”, “органік”, “екологічно чистий” та інші без достатньої на те підстави. Але з іншого боку, високий рівень зловживання екологічним та органічним маркуванням свідчить про те, що серед виробників зростає увага до переваг органічної, екологічно чистої та безпечної продукції, а також про ріст попиту на такі продукти серед споживачів.

Сільськогосподарська продукція, яка виготовлена відповідно до стандартів, що підтверджують їх екологічне походження на усіх етапах виробництва (переробки), є результатом діяльності аграрних підприємств. В Україні для побудови градації щодо рівня екологічності окремих господарств необхідною є відповідна законодавча база, що надавала б той чи інший статус аграрному підприємству. На сьогодні в Україні діє Закон № 425-VII “Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини” [11], згідно якого підприємство після сертифікації відповідними організаціями може бути віднесено до реєстру виробників органічної продукції (сировини). Таке підприємство має найвищий ступінь екологічності у залежності від рівня впровадження екологічного господарювання [12, с. 163].

Відповідне місце у шкалі займають підприємства, що віднесені до реєстру спеціальних сировинних зон та реєстру екологічно-сертифікованої продукції. Але слід зазначити, що до так званих «екологічних підприємств» належать лише ті, які здійснюють виробництво харчових продуктів, органічних добрив та регуляторів росту рослин, оскільки до них відносяться й товари, вироби та послуги, які не мають ніякого відношення до аграрного сектору. До градації відносяться також підприємства, що знаходяться у стані конверсії та інші екологоспрямовані аграрні підприємства, але їх кількість та рівень екологічності визначити складно. Основна ціль аграрних підприємств, що мають певну екологічність, співпадає – це зменшення навантаження на довкілля, турбота про здоров'я споживача і здорова конкуренція.

Список використаних джерел до п. 3.4.

1. Антоненко А.С. Формування ринку екологічно безпечної продукції при органічному землеробстві / А.С.Антоненко, В.В. Писаренко, Т.В. Лук'яненко, Ю.Г.Писаренко // Економіка АПК. – 2010. – № 12. – С. 75-79
2. Артиш В.І. Регулювання світових ринків виробництва органічної продукції / В.І. Артиш // Економіка АПК. – 2008. – № 4. – С. 127-131.
3. Буга Н.Ю. Перспективи розвитку органічного виробництва в Україні / Н.Ю. Буга, І. Г. Яненкова // Актуал. проблеми економіки. – 2015. – № 2. – С. 117-125
4. Боротьба з наслідками світової фінансової кризи: пошук адекватної політики. ІЕД, грудень 2008
5. Возняк Ю. Органічна революція: від ідеології “відродження” до стратегії освоєння життєвого простору України / Ю. Возняк // Агробізнес сьогодні. – 2006. – № 21. – С. 26-27.
6. Власов В. Тенденції та проблеми глобальних процесів у світовій продовольчій сфері / В. Власов // Економіка України. – 2006. – №3 (532). – С. 75-80.
7. Волошка В. Мінімізація витрат за повного дотримання агротехнологій / В. Волошка // Пропозиція. – 2003. – № 8/9. – С. 82.
8. Сеперович Н. Соціальний аспект продовольчої безпеки / Н. Сеперович // Актуальні питання аграрної політики: зб. робіт 2002-2003 рр., Проект “Аграрна політика для людського розвитку”. – 2003. – С. 339- 499.
9. Гошовська З. Органічні підходи: варто очікувати нової хвилі зростання попиту на органічну продукцію як у світі в цілому, так і в Україні зокрема / З. Гошовська // The Ukrainian farmer. – 2010. – № 7. – С. 8-29.
10. Гуменюк Г.Д. Органічне виробництво в світі – історія розвитку та сучасний стан (огляд) / Г.Д. Гуменюк, О.В. Баджурак, О.К. Ляшенко // Біоресурси і природокористування. – 2010. – Т. 2. – № 3/4. – С. 56-62.
11. Закон України “Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини” за № 425-VII від 03.09.2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/425-18>
12. Бураковський І.В. Глобальна фінансова криза: уроки для світу та України. / І.В. Бураковський, О.В. Плотніков – Харків: Фоліо, 2009. – 299 с.

3.5. Регулювання механізмів публічно-приватного партнерства у сфері розвитку сільських територій України

Впродовж останніх років в Україні публічно-приватне партнерство набуває актуальності, адже залучення інвестицій, розвиток національної, регіональної та місцевої інфраструктури, розширення та забезпечення більш якісних послуг громадянам є пріоритетами для держави. Сучасні тенденції розвитку сільських територій України відбуваються, з одного боку, в умовах зростання ролі агропромислового комплексу країни, який стає провідною галуззю національної економіки, фактично формуючи економічний профіль країни, з іншого боку, погіршенням рівня та якості життя сільського населення, що супроводжується скороченням чисельності населення, безробіттям, відсутністю належного рівня забезпечення соціальними послугами та доступності медичного обслуговування, низьким рівнем доходів та інші чинників. Цілком очевидно, що від ефективної організації та регулювання інфраструктури сільських територій залежать рівень та якість життя населення, ресурсний потенціал виробництва агропродовольчої продукції, стабільність у суспільстві та природо-екологічному середовищі держави. Стратегії та програми, що орієнтуються тільки на використання бюджетних коштів, не дозволяють органам влади здійснювати масштабні, стратегічні проекти, що формують конкурентоспроможність країни. Забезпечення високих та стійких темпів розвитку країни та регіонів неможливе без ефективного партнерства державних та місцевих органів влади з представниками приватного бізнесу. Отже, існує потреба в комплексному підході до розв'язання проблем розвитку сільських територій, в основу якого закладаються принципи сталого розвитку, використовуючи механізми через публічно-приватне партнерство (далі – ППП). Потреба дослідження стану та перспектив розвитку інституціонального середовища публічно-приватного партнерства також актуалізується у зв'язку із зміною політико-правових, політичних та економічних обставин реалізації ППП.

У науковому просторі розвитку теорії взаємодії влади і бізнесу приділяється чимала увага. Результати сучасних досліджень інституційних засад, економічної ефективності ППП знайшли відображення в працях таких вітчизняних та зарубіжних фахівців, як А.О. Білоус, С. Бруун-Нельсон, В.Г. Варнавський, Б. Винницький, К. Греве, А.В. Клименко, Дж. Коппенджан, В.А. Королєв, І.А.Брайловські, С.В. Сімак та інші. Але багато питань формування ефективних моделей партнерських відносин бізнесу і влади, особливо в частині розвитку сільських територій, не знайшли належного теоретико-методологічного обґрунтування.

В Україні створено необхідне правове поле для співробітництва державного та приватного секторів з метою залучення інвестицій в економіку України на засадах державно-приватного партнерства. Правовими засадами державно-приватного партнерства є Конституція України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України "Про державно-приватне партнерство", інші законодавчі акти України, а також міжнародні договори України.

Розглядаючи сутність та принципи партнерства в контексті сучасного розвитку економіки та держави в цілому, особливо, в умовах адміністративно-територіальної реформи, є доцільним використання терміну «публічно-приватне партнерство», яке дозволить більш ширше розглянути можливості партнерства,

включаючи участь в подібних проектах інших органів публічної влади, зокрема органи місцевого самоврядування, громадські організації тощо. При цьому, у випадку, коли партнерська угода є двосторонньою й укладається саме між приватним інвестором та державним органом, можна говорити про тотожність для такого випадку обох вище наведених термінів.

Держава гарантує додержання встановлених законодавством умов для провадження діяльності приватних партнерів, пов'язаної з виконанням договорів, укладених в рамках державно-приватного партнерства, дотримання їх прав і законних інтересів. При цьому, крім виконання зобов'язань відповідно до договорів державно-приватного партнерства передбачено надання державної підтримки у реалізації проектів як на ранніх стадіях, так і протягом дії договору та диверсифікація пов'язаних з державно-приватним партнерством фінансових ризиків. Так, питання надання державних гарантій регулюється положеннями Бюджетного кодексу України, Законами України про Державний бюджет на відповідний рік та окремими рішеннями Кабінету Міністрів України. Низка інших Законів України у сфері державно-приватного партнерства створює законодавче підґрунтя для здійснення партнерських договорів, а саме: – Закон України "Про оренду державного та комунального майна"; Закон України "Про концесії"; Закон України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, тепlopостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності"; Закон України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів паливно-енергетичного комплексу, що перебувають у державній власності"; Закон України "Про концесії на будівництво та експлуатацію автомобільних доріг"; Закон України "Про фінансовий лізинг".

За даними Міністерства економічного розвитку та торгівлі України [8] на 1 липня 2018 року укладено 192 договори, з яких реалізується 66 (41 договір концесії, 24 договори про спільну діяльність, 1 договір державно-приватного партнерства), 126 договорів не реалізується (4 договори – закінчено термін дії, 9 договорів – розірвано, 113 договорів – не виконуються). Проекти реалізуються в наступних сферах господарської діяльності: збір, очищення та розподілення води (31 договір, що становить 47,0 % від загальної кількості); виробництво, транспортування і постачання тепла (8 договорів, що становить 12,1 % від загальної кількості); оброблення відходів (7 договорів, що становить 10,6 % від загальної кількості); будівництво та/або експлуатація автострад, доріг, залізниць, злітно-посадкових смуг на аеродромах, мостів, шляхових естакад, тунелів і метрополітенів, морських і річкових портів та їх інфраструктури (7 договорів, що становить 10,6 % від загальної кількості); управління нерухомістю (4 договори, що становить 6,1 % від загальної кількості); виробництво, розподілення та постачання електричної енергії (3 договори, що становить 4,5 % від загальної кількості); пошук, розвідка родовищ корисних копалин та їх видобування (1 договір, що становить 1,5 % від загальної кількості); охорона здоров'я (1 договір, що становить 1,5 % від загальної кількості); інші (4 договори, що становить 6,1 % від загальної кількості).

Переважною формою державно-приватного партнерства є концесія. Це пояснюється тим, що концесія дозволяє залучити приватний, в тому числі і іноземний капітал без втрати стратегічного контролю з боку держави над життєво важливими системами і об'єктами. Аналіз договорів, які реалізувались на засадах державно-

приватного партнерства, за ознакою виду діяльності, довів, що найбільшу долю складають договори, укладені в такій сфері господарської діяльності, як оброблення відходів – 64,2%, 21,4% від загальної кількості складають договори в сфері збору, очищення та розподілення води. У сфері будівництва, експлуатації автострад, доріг, залізниць, злітно-посадкових смуг, мостів, шляхових естакад, тунелів і метрополітенів, морських і річкових портів та їх інфраструктури реалізувалося 3,9% договорів. Договори з виробництва, транспортування і постачання тепла становлять 5,5% від загальної кількості. Договори з виробництва, розподілення та постачання електричної енергії становлять 1,1 % від загальної кількості; договори управління нерухомістю – 1,1 %; договори, пов'язані з пошуком, розвідкою родовищ корисних копалин та їх видобуванням – 0,6 %; інші договори – 1,7 %. Аналіз проектів публічно-приватного партнерства свідчить, що механізм партнерства в повній мірі не використовується в реформуванні економіки України. Основними причинами, які стримують розвиток державно-приватного партнерства в Україні є: слабкість національного ринку капіталу; низька активність іноземних інвесторів; відсутність державної програми модернізації економіки; відсутність сприятливого правового середовища для укладання та реалізації договорів в сфері державно-приватного партнерства; невисокі інвестиційні можливості державного бюджету [8]. Впровадженню моделей державно-приватного партнерства в Україні також перешкоджає недостатність знань і компетенцій у представників органів державної та місцевої влади.

Розвиток аграрного сектору в ринковому середовищі залежить від формування ефективних взаємовідносин у системі держава-бізнес, цілями яких мають бути як забезпечення продовольчої безпеки, нарощування експортного потенціалу, наповнення державного бюджету країни, збереження та створення нових робочих місць, так і впровадження підприємницьких ініціатив аграріїв. Основними формами взаємодії держави та бізнесу, які у тій чи іншій мірі розвинуті на сьогодні в аграрній сфері України, є насамперед: державно-приватне партнерство; співпраця з розвитку аграрних кластерів і технопарків; взаємодія державних та місцевих органів влади із саморегулюючими організаціями; партнерство на місцевому рівні щодо підтримки ініціатив сільських громад у розбудові соціальної інфраструктури сіл. Механізм співробітництва між органами державної влади, органами місцевого самоврядування, приватним сектором у вигляді публічно-приватного партнерства дозволяє забезпечувати узгодження та врахування взаємних інтересів держави і бізнесу в реалізації спільних інноваційно-інвестиційних проектів, цільових галузевих програм тощо. Для держави основними перевагами такого партнерства є активізація інвестиційної діяльності, ефективне управління майном, підвищення ефективності ринкової інфраструктури, стимулювання підприємницької діяльності. Для приватного бізнесу переваги, насамперед, полягають у доступі до ресурсів, використання яких раніше було неможливим, спрощенні дозвільних процедур, розширенні можливості отримання кредитів на пільгових умовах під державні гарантії.

Відповідно до Закону України «Про державно-приватне партнерство» сферами застосування державно-приватного партнерства, які стосуються аграрного сектору, можуть бути реалізація проектів щодо забезпечення функціонування зрошувальних і осушувальних систем, а також з будівництва та/або експлуатації морських і річкових портів та їх інфраструктури. Реалізація проектів державно-приватного партнерства в частині забезпечення функціонування та розвитку зрошувальних та

осушувальних (меліоративних) систем має ключове значення у розвитку сільського господарства для окремих регіонів країни, де через несприятливі природно-кліматичні умови ефективно функціонуючі меліоративні системи є вирішальною умовою стабільного і гарантованого виробництва сільськогосподарської продукції. Загальна площа меліоративних систем в Україні становить близько 5,75 млн га (майже 14 % загальної площі сільгоспугідь), з яких 2,45 млн га побудовано на зрошуваних землях та 3,3 – на осушених землях.

Проекти державно-приватного партнерства в частині забезпечення функціонування та розвитку меліоративних систем поки що не є поширеними. Перспективи реалізації проектів державно-приватного партнерства існують також у сфері будівництва та управління мережами холодильних та складських приміщень для збереження сільськогосподарської продукції; будівництва, обслуговування та управління ринками фруктів, овочів, а також інших «місцевих» видів сільськогосподарської продукції; переробки/рециклінгу сільськогосподарських відходів/біопалива [1]. Їхня реалізація сприятиме зменшенню втрат сільгосппродукції при зберіганні, розвитку інфраструктури реалізації продуктів харчування, а також розширенню сфер прикладання підприємницької діяльності в аграрному секторі. Незважаючи на високу зацікавленість бізнесу в участі у проектах державно-приватного партнерства, активної співпраці з боку влади не відбувалося внаслідок низки причин, основними серед яких є [5]: – дефіцит бюджетних коштів та складність механізму їх виділення, що створює загрози своєчасному виконанню домовленостей держави-партнера при реалізації проектів; – наявність проблем у відносинах між органами державної влади і приватним сектором під час проведення погоджувальних процедур, захисту прав власності інвесторів, розв'язання господарських спорів; – низький рівень довіри громадян до органів державної влади та обізнаності з питань переваг реалізації інвестиційних проектів на засадах державно-приватного партнерства, недостатній рівень поінформованості населення про переваги і ризики застосування механізмів такого партнерства; – неналежне кадрове забезпечення органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування фахівцями у сфері державно-приватного партнерства; – несприятливий інвестиційний клімат і складність умов провадження підприємницької діяльності під час реалізації проектів державно-приватного партнерства. Однією з перспективних форм взаємодії держави та бізнесу в аграрній сфері є співпраця з розвитку аграрних кластерів, за якої для підприємців на основі спеціалізації та концентрації виробництва, залучення інноваційних розробок науково-дослідних установ, формування замкнених циклів виробництва забезпечується підвищення конкурентоспроможності і прибутковості продукції, а на державному рівні за рахунок облаштування сільських територій із сучасною агросервісною, агропромисловою, житловою та культурними зонами (у вигляді агромістечок) досягається стабільний соціально-економічний розвиток регіону[6].

Нині розвиток аграрних кластерів в Україні ускладнений слабкістю інтеграційних зв'язків між виробниками сільськогосподарської продукції, переробними підприємствами і науковими установами, а також неготовністю більшості аграріїв стати підприємцями-інноваторами, що здатні бути ініціаторами формування агрокластерів. Тому в Україні існують лише поодинокі приклади практичного створення і функціонування аграрних кластерів, які є ініціативою

сільгоспвиробників і засновані на основі досвіду, запозиченого ними із світової практики кластерного розвитку. На сьогодні перспективними напрямками розвитку кластерів в аграрній сфері є: – сільський зелений туризм.

Одним із напрямів співпраці держави та агробізнесу є технопарки як організаційно-економічна форма державно-приватної підтримки інноваційного бізнесу. Переваги агротехнопарків полягають у тому, що вони дозволяють здійснювати апробацію й адаптацію наукових розробок відповідно до зональних умов та вимог сільськогосподарського виробництва, оскільки до їхньої діяльності можуть бути залучені регіональні науково-дослідні інститути, місцеві агроуніверситети, консультативні, науково-виробничі структури, а також редакції відповідних галузевих журналів, фермерські навчальні пункти тощо [2].

Особливого значення розвиток агротехнопарків має для галузі рослинництва, оскільки постійне оновлення сортового складу районованих сільгоспкультур та наявність широкої мережі селекційних станцій, де можна здійснювати їх апробацію, дозволять досягти стабільно високих показників урожайності, тоді як галузь тваринництва не так вимоглива до природно-кліматичних умов, тому наукові дослідження та їх апробацію доцільно здійснювати в існуючих науково-дослідних установах. Так, у садівництві діяльність технопарку може бути сконцентрована на впровадженні інтенсивних технологій виробництва сертифікованого посадкового матеріалу, створенні маточних насаджень з використанням прогресивних технологій їх вирощування відповідно до зональних умов розміщення сільгоспідприємства[3]. Технопарки в аграрній сфері України є непоширеним явищем. За інформацією Державного агентства з питань науки, інновацій та інформатизації, в агросекторі України зареєстровано єдиний технологічний парк «Агротехнопарк», створений на базі Національного університету харчових технологій [4]. Його функціонування регламентується Законом України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» [7], а пріоритетними напрямками його діяльності визначено: – системи і технології захисту, відновлення і підвищення родючості ґрунтів, точного землеробства, мінімального обробітку, органічного збагачення та мікробіологічного синтезу, що забезпечують збереження навколишнього природного середовища; – високопродуктивні технологічні комплекси, техніка та засоби механізації для галузей сільського господарства, переробної та харчової промисловості; – технології і обладнання для високопродуктивної селекційної діяльності в рослинництві, тваринництві, птахівництві та рибництві; – нові біопрепарати та засоби захисту рослин і тварин, обладнання і технології їх виробництва; – комплекси, обладнання і технологічні процеси зберігання та глибокої переробки сировини рослинного і тваринного походження, нова продукція та матеріали, харчові продукти з високими оздоровчо-профілактичними властивостями; – виробництво, обладнання і технологічні процеси переробки та утилізації відходів, альтернативні джерела енергії та енергетична сировина в агропромисловому комплексі.

Непоширеність технопарків в аграрній сфері пов'язана передусім із низькою фінансовою спроможністю більшості сільгоспвиробників – потенційних замовників продукції технопарків від реалізації сільськогосподарської продукції і послуг на суму 10 млн грн і більше), а також відсутністю спеціального Закону України, який би

регламентував здійснення венчурної діяльності. Важливе значення для розвитку взаємодії в системі держава-бізнес належить саморегулюючим організаціям. Наявність організованих об'єднань в агропродовольчій сфері, а також налагоджені взаємовигідні стабільні відносини між виробниками сільськогосподарської сировини та її подальшими споживачами в масштабах галузей та агропродуктових підсекторів підвищує координованість та успішність функціонування аграрного сектора.

За ініціативи громади села держава і бізнес можуть виступити ефективними партнерами у поліпшенні екологічного стану розміщених на території села природних об'єктів (очищення і окультурення водних та лісових об'єктів, створення місцевих парків відпочинку, відродження розташованих на території історичних об'єктів, що можуть стати привабливими для залучення туристів), налагодженні культурно-спортивного дозвілля (відновлення будинків культури та спортивних об'єктів, спонсорство у професійних та дитячих спортивних командах), вирішенні ключових проблем соціально-інфраструктурного значення (проведення водогонів, покриття частки витрат з газифікації та електрифікації осель, будівництво під'їзних доріг з твердим покриттям), наданні допомоги школі та дитячим садкам тощо.

Слід відмітити, що в Європейському Союзі підтримка місцевих стратегій територіального розвитку проголошена Спільною аграрною політикою (САП (CAP – Common Agricultural Policy)) у вигляді проекту LEADER – спеціальної програми Європейської комісії з підтримки місцевих ініціатив, спрямованих на розвиток сільських регіонів, яка передбачає підтримку місцевих державно-приватних товариств (місцевих дійових груп) та створення їх мережі, розробку і реалізацію стратегій місцевого розвитку, впровадження інноваційних проектів, кооперацію, набуття необхідних навиків. В якості цільової групи даної програми розглядаються малі та середні підприємства, некомерційні організації та органи місцевого самоуправління. Програма реалізується через імплементацію національних стратегічних планів, що містять пакет заходів та мають єдиний інструмент фінансування – Фонд розвитку сільських територій. У цілому, ефективний розвиток взаємовідносин у системі держава-бізнес можливий за умов активної участі кожної із сторін і рівноправного партнерства. Водночас, ключову роль повинна відігравати держава, функції якої мають бути спрямовані на створення таких умов ведення підприємницької діяльності в аграрному секторі, які дозволили б підприємцям не лише отримувати економічні вигоди, а й поступово набувати статусу соціально відповідальних осіб, які беруть участь у розв'язанні соціально-економічних проблем на державному і місцевому рівнях.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про співробітництво територіальних громад» дві або більше територіальних громад можуть об'єднуватися на договірних засадах для реалізації спільних проектів, що передбачають координацію їх діяльності та акумулювання ними ресурсів з метою спільного здійснення відповідних заходів соціально-економічного, культурного розвитку територій, підвищення якості надання послуг населенню.

З огляду на частину 1 статті 1 Закону України «Про державно-приватне партнерство» декілька територіальних громад, які об'єдналися для досягнення тих чи інших цілей, можуть виступати на стороні державного партнера у договорі, що укладається в рамках ППП. Це може дозволити ОТГ реалізувати проекти, спрямовані

на розвиток територіальної громади, які не могли бути реалізовані такими громадами без участі приватного партнера. Проекти, які на сьогодні розпочаті декількома територіальними громадами у формі договорів про реалізацію спільного проекту, можуть бути завершені за участі приватного партнера після проведення процедури відбору приватного партнера, або ОТГ може ініціювати впровадження проекту на умовах ППП. Основними умовами проектів ППП є наступні:

- надання прав управління (користування, експлуатації) об'єктом партнерства або придбання, створення (будівництво, реконструкція, модернізація) об'єкта державно-приватного партнерства з подальшим управлінням (користуванням, експлуатацією), за умови прийняття та виконання приватним партнером інвестиційних зобов'язань відповідно до договору, укладеного в рамках державно-приватного партнерства;

- довготривалість відносин (від 5 до 50 років);

- передача приватному партнеру частини ризиків у процесі здійснення державно-приватного партнерства;

- внесення приватним партнером інвестицій в об'єкти партнерства із джерел, не заборонених законодавством.

Частина 2 статті 4 ЗУ «Про державно-приватне партнерство» визначає сфери застосування державно-приватного партнерства, якими можуть бути: пошук, розвідка родовищ корисних копалин та їх видобування, крім таких, що здійснюються на умовах угод про розподіл продукції; виробництво, транспортування і постачання тепла та розподіл і постачання природного газу.

Використання публічно-приватного партнерства може мати фінансові вигоди для органів державної влади та ОМС. Так, залучення приватного сектору до впровадження того чи іншого проекту може не потребувати виділення коштів з державного чи місцевого бюджету. Витрати ж на обслуговування у багатьох випадках можуть бути покладені на споживачів шляхом встановлення обов'язку сплачувати вартість певних послуг. За умови широкої інформаційної кампанії, спрямованої на отримання підтримки такого рішення населенням, вартість послуг може бути визначена у розмірі, близькому до фактичних витрат на їх надання.

Використання механізму ППП може прискорити впровадження соціально значущих проектів оскільки знижується залежність від наявності бюджетних та людських ресурсів у держави. Прискорена реалізація проектів дозволить швидше отримати ефект для громади від впровадження нових послуг чи підвищення якості існуючих та сприятиме збільшенню приватних інвестицій та економічному розвитку регіону. При реалізації проектів ППП враховується попит на послуги та проводиться оптимізація витрат ресурсів у відповідності до потреб ринку.

ППП змінює роль уповноважених органів державної влади/ОМС з органу, який володіє та експлуатує, в орган, який адмініструє і контролює. Це дозволяє державним органам влади та ОМС підвищити рівень якості державних і комунальних послуг, зменшивши при цьому видатки державного/місцевого бюджету, у т.ч. витрати людських ресурсів на надання цих послуг. Механізм ППП дозволяє залучити приватні інвестиції, не відчужуючи об'єкти, які перебувають у комунальній власності територіальних громад. Запровадження такого партнерства дозволяє зберегти «суспільну» сутність комунального обслуговування, підвищити

його якість. Використання механізму ППП для реалізації інвестиційних проектів на місцевому та регіональному рівнях може мати такі переваги:

- стимулюватиме налагодження діалогу та взаємодії між бізнесом та владою;
- надасть можливість забезпечити розподіл ризиків між органами державної влади/ОМС та приватним партнером;
- сприятиме залученню та використанню досвіду, а також професіоналізму приватного сектору при збереженні контролю територіальної громади над активами;
- передбачатиме залучення нових ресурсів для реалізації політики регіонального розвитку.

Огляд міжнародного досвіду свідчить про наявність очевидного потенціалу для створення життєздатних та прибуткових ППП у сільськогосподарському секторі в багатьох різних країнах. У цьому контексті Україна має не лише величезний та історичний сільськогосподарський потенціал, а також і основні компоненти правової та регуляторної бази для ППП. Однак, ППП все ще є новим інструментом державної політики в Україні, який реалізується не дуже часто в традиційних інфраструктурних секторах економіки – енергетиці, транспорті, зв'язку, водопостачанні, і дуже рідко – у сільському господарстві. Донорські агентства виявляють готовність фінансувати таку діяльність у рамках пілотних проектів ППП, але держава та органи місцевого самоврядування повинні взяти на себе провідну роль як у визначенні нових перспективних проектів ППП у сільському господарстві, так і у фінансуванні техніко-економічного аналізу та структуризації розподілу ризиків. Це, в першу чергу, стосується перспективних проектів ППП у сільському господарстві, які б включали проекти у сфері перетворення відходів на енергію, зрошувальних систем, а також об'єктів для перевалки, транспортування та експорту зерна.

Необхідні варіанти розподілу ризиків та внески з боку державного сектора. Як показує більшість міжнародних прикладів ППП у сільському господарстві, розподіл ризиків з державним сектором зазвичай є потрібним. Часто він необхідний для забезпечення доступності тарифів для фермерів чи інших кінцевих користувачів. Наприклад, проекти з перетворення сільськогосподарських відходів на енергію потребують чітких спеціальних тарифів, зрошувальні проекти часто вимагають платежів приватному концесіонеру за експлуатаційну готовність на додачу до стягнення плати за зрошування з фермерів, а сільськогосподарські сховища – фіксованих орендних платежів від уряду. Уряд України повинен бути готовий запропонувати подібні, конкретні форми розподілу ризиків для ППП у сільськогосподарській галузі.

Історично, однією з найбільш складних проблем для ППП є ефективна організаційна робота та координація груп зацікавлених сторін, особливо різних зацікавлених сторін у державному секторі та кінцевих користувачів. ППП у сільському господарстві можуть бути ще більш складними (у порівнянні з ППП у інших, традиційних економічних інфраструктурних секторах) через ключову роль, яку відіграють фермери та галузі сільського господарства. Тому, є очевидною роль державних органів влади та органів місцевого самоврядування у процесі комунікації з цими ключовими зацікавленими сторонами щодо всіх проблем ППП та варіантів структуризації окремих та конкретних проектів з метою забезпечення їх відповідності інтересам усіх ключових зацікавлених сторін. Також, необхідно

сприяти процесу одержання фінансування приватними партнерами. Однією з перепон, що стоять перед потенційними приватними інвесторами в Україні, є високі відсоткові ставки та обмежена наявність комерційного банківського фінансування на внутрішньому ринку. У рамках стратегії з просування ППП як перспективного інструмента для сільськогосподарського сектора уряд повинен сприяти наданню міжнародними фінансовими організаціями різних видів довгострокового фінансування, якого потребують нові сільськогосподарські ППП.

Публічно-приватне партнерство у сфері водопостачання сільських районів, згідно діючого законодавства, може передбачати виконання однієї або кількох таких функцій: проектування, фінансування, будівництво, відновлення (реконструкція, модернізація), експлуатація, пошук та/або обслуговування. Майже всі ці функції є актуальними для проектів ППП у сфері колективного водопостачання. Вибір конкретної правової форми здійснення державно-приватного партнерства може варіюватися у залежності від місцевих обставин, пріоритетів місцевої громади, наявного обладнання та ресурсів, а також інших обставин. Дуже важливою є також організаційна форма ініціювання та впровадження проектів колективного водопостачання, що забезпечує прозорість, ефективність та доступність послуг, а також участь усіх членів громади у прийнятті рішень. Як показує досвід реалізації проектів у сфері водопостачання сільських районів України, найбільш прийнятною організаційною формою для здійснення таких проектів є модель децентралізованого водопостачання, що базується на самоорганізації населення та активній участі усіх учасників процесу через створення сільськогосподарський обслуговуючий кооператив.

У рамках реформи децентралізації запропоновані ефективні механізми керування сільськими територіальними громадами, які можуть передбачати використання інструментів публічно-приватного партнерства, що дозволяють акумулювати місцеві ресурси (вклади громади, місцевого бюджету, бізнесу) та міжнародної технічної допомоги, простіше мобілізувати їх для соціально-економічного розвитку, якщо проекти відображають узгоджене та сплановане бачення сторін. Також пріоритетними можуть бути проекти:

- охорони здоров'я (підтримка первинного пункту медичної допомоги);
- освіти (ремонт школи та дитячого майданчика);
- комунального водопостачання.

Участь місцевих органів влади також грає важливу роль в цьому процесі. Сільська рада відповідає за організацію надання на відповідній території публічних послуг, включаючи водопостачання. Рада також відповідає за розподіл фінансів для виконання заходів, що спрямовані, в тому числі, на водопостачання. Районні органи влади (рада та держадміністрація) відповідають за координацію регіонального розвитку та захист спільних інтересів громад району. Районна влада має у своєму розпорядженні відповідні кошти в рамках державних та регіональних цільових програм. Ці кошти можуть бути доступними сільським громадам для виконання відповідних програм на території села. Прикладом здійснення проектів публічно-приватного партнерства в сільських територіальних громадах відповідно до Закону «Про державно-приватне партнерство» є застосування проектів в сфері водопостачання в сільській територіальній громаді. Для забезпечення таких

проектів можуть використовуватися такі договірні форми: договори концесії, договори про спільну діяльність, договори оренди.

В процесі здійснення проектів на засадах ППП консолідуються та об'єднуються ресурси та вклади сторін. Фінансові ризики та витрати, так саме як досягнуті результати, розподіляються між сторонами в заздалегідь узгоджених пропорціях. Розглянемо організаційні заходи щодо реалізації державно-приватних моделей партнерства в галузі водопостачання через створення сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів пілотних проектів.

Інший кут, під яким можна дивитися на різницю в моделях здійснення проектів ППП полягає в розподілі ризику. У традиційному виконанні проекту всі ризики для транспортного проекту покриваються державним сектором. Натомість ППП характеризуються перенесенням ризиків, пов'язаних з передачею обов'язків, і суттєво відрізняються, на їх підставі ризики та відповідальність за об'єкт на контрактній основі переходять до приватного сектору. Коли приватний сектор бере на себе ризик у рамках ППП, він стає відповідальним за вирішення певних потенційних проблем, які можуть виникнути під час подання проекту, і для поглинання пов'язаних з ними фінансових втрат (або, навпаки, для одержання відповідних фінансових вигод). Ризики, які зазвичай перекладаються на приватний сектор, включають ті, які пов'язані з фазами проекту, з яким він буде задіяний, наприклад, пов'язані з невизначеністю у вартості будівництва, графіку, експлуатації та технічному обслуговуванню, а в деяких випадках – від трат і доходів. Громадський сектор має тенденцію зберігати ризики, пов'язані з невизначеністю у видачі дозволів на природоохоронне середовище та оформлення, придбання в режимі реального часу та зміни застосовного законодавства. Екологічні та форс-мажорні ризики можуть бути спільними. На практиці, більшість невдач при реалізації проектів державно-приватного партнерства пов'язана з недотриманням цих принципів, унаслідок чого, в умовах відсутності або недотримання сторонами домовленостей про розподіл можливих ризиків, кожен учасник проекту ППП намагається перекласти відповідальність за ризики на свого партнера.

Керівний принцип розподілу ризиків проекту полягає в тому, що ризики повинні бути покладені на того партнера, який в змозі найкраще керувати ними. Такий оптимальний розподіл знижує окремі премії за ризик і загальну вартість проекту, через те приватний учасник змушений управляти проектом таким чином, щоб виконати його за найнижчою ціною.

Отже, механізм публічно-приватного партнерства є одним з ключових елементів публічного (соціального) діалогу в дискурсному просторі державної соціальної політики, що наближує Україну до Європи, сприяє формуванню соціально орієнтованої економіки та соціально відповідального врядування як визначальних елементів розбудові соціальної держави.

Список використаних джерел до п.3.5.

1. Деякі питання надання в концесію об'єктів державної власності: постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2012 р. № 990 // Урядовий кур'єр. – 2012 р. – № 203.
2. Кропивко М.Ф. Кластерний підхід до управління сільським розвитком / М.Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 57.

3. Лупенко Ю.О. Шлях інноваційного розвитку економіки країни: регіональні аспекти //Регіональна економіка. – 1998. – №3. – С. 124-127.
4. Музика П.М. Розвиток інноваційного підприємництва в аграрній сфері. – Львів: Вид-во “Львівська політехніка”, 2000. – 156 с.
5. Нед Уайт. Можливості для ДППІ у сільському господарстві в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ppp-ukraine.org/wp-content/uploads/2014/01/1.-Ned-White-Opportunities-for-Agr.-PPPs-in-Ukraine-ukr.pdf>.
6. Про схвалення Концепції розвитку державно-приватного партнерства в Україні на 2013-2018 рр.: розпорядження КМУ від 14.08.2013 р. № 739-р // Урядовий кур'єр. – 2013. – № 194.
7. Саблук П.Т., Крисальний О.В., Тивончук С.О. та ін. Основні методологічні положення аграрної реформи в Україні // Економіка України. –1994. – №1. – С. 18-20.
8. Сайт Міністерства економічного розвитку та торгівлі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA>.

3.6. Організаційно-економічний механізм управління якістю аграрної продукції

Становлення ринку якісного і безпечного продовольства є найважливішим стратегічним завданням національної економіки. Доцільність практичних дій в цьому напрямі обумовлена об'єктивною необхідністю цивілізованого підходу до організації екологічно безпечного аграрного і промислового виробництва, збереження здоров'я і генофонду нації, формування державних заходів на інтеграцію екологічних обмежень у правову базу міжнародних зовнішньоторговельних відносин. Підвищення якості продукції сільського господарства розцінюється в даний час, як вирішальна умова її конкурентоздатності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Конкурентоздатність аграрної продукції визначає престиж країни і є вирішальним чинником збільшення її національного багатства. [1].

Сучасна ринкова економіка висуває принципово нові вимоги до якості продукції. Виживання будь-якого підприємства, його стійке становище на ринку товарів і послуг визначають рівнем конкурентоспроможності, яка характеризується двома показниками – рівнем ціни і рівнем якості продукції, причому якість продукції стає чи не найголовнішим чинником у поведінці споживача коли він вибирає товар.

В умовах ринкової економіки якість продукції відіграє надзвичайно важливу роль у підвищенні її конкурентоспроможності. Економічне суперництво підприємств, окремих об'єднань, боротьба їх за ринки збуту зосереджуються не тільки на ціні, а й значною мірою на нецінових факторах. Серед цих факторів – реклама, створення сприятливих умов для реалізації продукції, забезпечення післяпродажного обслуговування покупців та особливе місце займає якість продукції. За однакової ціни більшим попитом користується продукція, яка має вищу якість. Істотне поліпшення підприємством якості аграрної продукції порівняно з аналогічною продукцією конкурентів дає йому можливість підвищувати ціну на неї, не втрачаючи при цьому своїх споживачів, а в деяких випадках навіть збільшуючи обсяг продажу.

Якість продукції – це сукупність її властивостей, що характеризують міру спроможності даної продукції задовольняти потреби споживачів згідно з її цільовим призначенням. Світовий досвід переконує, що якість продукції є функцією від рівня розвитку науково-технічного прогресу і ступеню реалізації його результатів у виробництво. Чим вища якість продукції, тим повніше задовольняються потреби споживачів і ефективніше вирішуються соціально-економічні проблеми розвитку суспільства.

Аграрна продукція має різне цільове призначення, вона поділяється на три типи: кінцевого споживання, проміжну і сировину. До продукції кінцевого споживання відносять ту продукцію, яка завдяки своїм біологічним якісним характеристикам безпосередньо використовується для особистого споживання (свіжі овочі, фрукти, ягоди, незбиране молоко тощо). Продукція, призначена для подальшого використання в аграрному виробництві в наступних циклах відтворення, називається проміжною (насіння, садивний матеріал, корми). Сировинна продукція представлена її видами, які використовуються для промислової переробки (цукровий буряк, технічні сорти картоплі, зерно, льонопродукція, соняшник тощо).[2].

Споживач для задоволення власних потреб виставляє певні вимоги до аграрної продукції. Найважливіші з них – її якість, товарний знак, стиль, розмір, сервіс, гарантія тощо. До картоплі можуть висуватися такі вимоги, як придатність до швидкого приготування, належне зберігання, добрі смакові якості, високий вміст крохмалю та інше.

Кожен тип аграрної продукції повинен бути носієм різних конкретних властивостей, що відображають його корисність і відповідають певним вимогам людини. Корисність її характеризується споживчою вартістю, а споживча вартість має визначатись відповідною якістю. Споживча вартість і якість цієї продукції безпосередньо пов'язані між собою. Споживча вартість може бути корисною не однаковою мірою, а якість продукції характеризує міру її придатності для споживання, тобто кількісний бік споживчої вартості. Кожному з цих типів аграрної продукції притаманні свої показники якості. Під показником якості розуміють кількісний вираз однієї або кількох однорідних властивостей продукції, що задовольняють певні потреби споживачів стосовно до її цільового призначення й умов використання.

Зростання якості продукції це основа діяльності всіх аграрних підприємств. Воно, як чинник конкурентоспроможності, поширюється на всю національну економіку. Зниження якості аграрної продукції призводить до негативних наслідків. З економічного погляду – це невиправдані втрати матеріальних і трудових ресурсів, пов'язаних з аграрним виробництвом, транспортуванням і зберіганням продукції. Застосування у процесі аграрного виробництва насіння, посадкового матеріалу, кормів, тварин та матеріалів низької якості, а також машин й обладнання сумнівних якісних характеристик призводить до неефективного використання ресурсного потенціалу, здорожчання аграрної продукції та зниження її конкурентоспроможності, зменшення прибутковості аграрного підприємства.

Для усунення недоліків та доведення продукції до визначених стандартів, аграрне підприємство змушене залучати не тільки матеріальні, а і трудові ресурси. Очевидними є нераціональні витрати робочого часу працівників, погіршується

моральний клімат у колективі. Зниження якості аграрної продукції, яка виробляється на вітчизняних аграрних підприємствах зумовлює зниженню добробуту населення та сприяє наповненню ринку імпортною продукцією.

Основним завданням кожного аграрного підприємства є підвищення якості продукції, яка повинна: відповідати чітко визначеним потребам; задовольняти вимоги споживачів; відповідати встановленим стандартам і технічним умовам та чинному законодавству країни та вимогам суспільства; пропонуватися споживачеві за конкурентоспроможними цінами; орієнтуватися на отримання прибутків.

Продукція аграрних підприємств має багатоцільове призначення і використовується як сировина для промислової переробки, на внутрішньогосподарські потреби, як насіння і корми, а також безпосередньо для особистого споживання людини, кожному з її видів притаманні свої показники якості.

Показник якості – це кількісний вираз однієї або кількох однорідних властивостей аграрної продукції, що відповідають запитам споживачів. Рівень якості аграрної продукції визначають як відношення фактичного показника її якості до нормативного.

Показник якості аграрної продукції кількісно характеризує ступінь її придатності та може виражатися класом, сортом, у балах, у відсотках тощо. Цінність соняшнику оцінюється за вмістом у ньому жиру, який коливається в межах 42-53 %; пшениці – за вмістом клейковини (в межах 23-40 %). Молоко може бути першого, другого сорту і несортове. Водночас визначають вміст білку та його жирність, яка дорівнює 2,8- 5,2 %. Якісні показники волокна льону-довгунцю оцінюються за шкалою сортономерів від 2-го до 28-го, але виробничим показником якості є волокнистість льону – від 18-25 %. Деякі види аграрної продукції мають специфічні показники якості. Усі показники якості поділяють на одиничні й комплексні. Одиничні характеризують якусь одну властивість продукції (вміст крохмалю в картоплі), а комплексні відображають кілька властивостей продукції – сортономер волокна льону-довгунцю [3].

Залежно від призначення продукції у практиці діяльності аграрних підприємств використовуються такі якісні показники:

– біологічні – характеризують придатність продукції до вживання в їжу. Основними з них є вміст цукру, крохмалю, жиру, білка і комплексу мікро- та макроелементів. Вони переважно залежать від біологічних і фізіологічних особливостей рослин і тварин, які беруть участь у виробництві того чи іншого виду аграрної продукції. На біологічні показники якості суттєво можуть впливати природно-економічні умови, дотримання агротехнічних вимог, технології вирощування та збирання сільськогосподарських культур, способи утримання тварин тощо;

– технологічні – характеризують придатність того чи іншого виду продукції до ефективної промислової переробки чи використання підприємством на внутрішньогосподарські потреби. Зерно, яке використовується як насіння, повинно мати високу схожість, сортову і технологічну чистоту, відповідний рівень вологості. Цукрові буряки, що надходять на переробку цукровим заводам, не повинні мати домішок гички або бути забрудненими вище встановлених норм, не допускається їх усушка. Корми повинні мати визначений рівень поживності, перетравного протеїну, мікро- та макроелементів;

– естетичні – характеризують той вид аграрної продукції, що споживається у свіжому вигляді. Вони повинні відповідати встановленим стандартам, мати товарний вигляд, певну форму, колір, відповідні смакові якості, тощо;

– екологічні та показники безпеки мають особливе місце у вимогах до продукції аграрних підприємств. Вона повинна бути екологічно чистою і придатною для споживання людьми або годівлі тварин і не завдавати шкідливого впливу на їх організми. Понаднормовий вміст радіонуклідів, нітратів, нітритів, залишків пестицидів та інших небезпечних для життя людей елементів і речовин не допускається, їх наявність, особливо в овочевих культурах, суворо контролюють відповідні державні інспекції. Жорстко контролюють і висувають відповідних застережних заходів до бактеріологічної чистоти молока, від хворих на ящур чи туберкульоз корів, працівники, які обслуговують цих тварин, і персонал переробних підприємств згаданої продукції. Актуальним є дотримання безпеки працівників у процесі як виробництва так і переробки аграрної продукції [4].

Сучасна інноваційні технології відкривають величезні можливості для підвищення добробуту людей, якщо їх розвивати і використовувати з дотриманням відповідних заходів безпеки щодо довкілля і здоров'я людини, визнаючи також виключну важливість центрів походження і центрів генетичного різноманіття для людства, беручи до уваги обмежені можливості багатьох країн, зокрема країн, що розвиваються, у реагуванні на характер і масштаб відомих і потенційних ризиків, пов'язаних із живими зміненими організмами, визнаючи, що торговельні та природоохоронні угоди повинні бути взаємодоповнюючими в цілях досягнення сталого розвитку [5].

Основою сучасного виробництва якісної аграрної продукції є система: початкова сировина – напівфабрикат – вживані компоненти і добавки – готовий продукт. Управління якістю в рамках даної схеми рекомендується у вигляді комплексу дій і заходів, що дозволяють встановити, забезпечити, підтримувати, контролювати і стимулювати отримання якісної аграрної сировини і продовольства. Реалізувати ці дії дозволить організаційно-економічний механізм, що передбачає виділення і злагоджене функціонування основних ланок, в яких забезпечується досягнення якості харчової продукції

У ринкових умовах масового виробництва, що породжує глобальну конкуренцію, необхідно по-особливому ставитися до якості, як до економічної категорії. При оцінці якості продукції перевіряються його основні властивості: надійність; відповідність технологічним вимогам; відповідність гігієнічним і фізіологічним нормам; економічність; екологічність; транспортабельність та інше.

Для визначення якості продукції АПК використовують ряд методів: органолептичний, вимірювальний, реєстраційний (статистичний), розрахунковий, експертний, соціологічний [6].

Управління якістю саме аграрної продукції слід розглядати як напрямок виконання функції загального управління процесом забезпечення суспільства якісною безпечною продукцією. В свою чергу, система управління якістю – це система управління, яка спрямовує та контролює діяльність аграрних підприємств щодо якості продукції [7].

Управління якістю аграрної продукції – це встановлення, забезпечення і дотримання необхідного рівня якості продукції при її виробництві, збиранні,

транспортуванні, зберіганні, переробці та споживанні, що досягається шляхом систематичного контролю за якістю і цілеспрямованого впливу на умови та фактори, від яких вона залежить. [8].

Актуально та перспективно створювати і запроваджувати новітні системи управління якістю продукції агропромислового виробництва, як одного із ключових факторів зростання експортної конкурентоспроможності продукції АПК на світовому ринку. Це пояснюється наступними факторами:

- постійне зростання цін на аграрну продукцію внаслідок загострення світової продовольчої кризи;

- згідно зі статистичними даними, високоякісна продукція приносить приблизно на 40% більше прибутку, ніж продукція низької якості;

- зростання в світі попиту на органічну продукцію (ціна на неї вище на 20–50%);

- наявність сертифікованої системи управління якістю стає обов'язковою умовою при укладанні угод між визнаними у світі компаніями і їх партнерами.

У сфері виробництва якісної та безпечної аграрної продукції стандарти найефективніше сприяють активному впровадженню інноваційних технологій, економному використанню сировини і матеріалів, продовженню строків зберігання продукції та збереженості у ній поживних речовин. У якості об'єкта може виступати конкурентоспроможність, інноваційний рівень або інший показник, характеристика чи вся сукупність властивостей аграрної продукції або якась її частина, група, окрема властивість [9].

Для завоювання міжнародних ринків і забезпечення відповідної конкурентоспроможності аграрної продукції на світових ринках, необхідно постійно слідкувати за підвищенням її якості. Покращення якості продукції є одним із найважливіших напрямів інтенсивного та інноваційного розвитку національної економіки, джерелом економічного росту та ефективності суспільного виробництва.

Глобалізаційні процеси в економіці та посилення нецінової конкуренції стимулюють аграрні підприємства до пошуку інноваційних шляхів розвитку, які пов'язані з проблемами підвищення якості продукції, адаптації її до міжнародних вимог.

Вдосконалення механізму формування системи управління якістю у агропромисловому комплексі, яка виступає гарантом здатності, організації стабільно виробляти та постачати продукцію визначеної якості набуває пріоритетного характеру. Розробка, впровадження, сертифікація та підтримання системи управління якістю в стані дієздатності є одним із стратегічних напрямів діяльності аграрних підприємств, що значно підвищує їх результативність, економічну ефективність та конкурентоспроможність на світовому ринку [1].

Зростання в аграрному секторі економіки, що відбуваються завдяки процесам концентрації землі, інтенсифікації аграрного виробництва та нарощування його експортного потенціалу трактуються як безперечно позитивні тенденції, що допомагає виділити переваги від впровадження систем управління якістю аграрної продукції.

Впровадження систем управління якістю в аграрних підприємствах має безпосередній вплив і на галузь АПК, оскільки зростає конкурентоспроможність організацій, задіяних в аграрній сфері, збільшується кількість залучених інвестицій у аграрне виробництво, більш раціонально використовуються наявні ресурси та приділяється увага екологічній складовій життєдіяльності підприємств [3].

На макрорівні збільшення кількості сертифікованих аграрних підприємств відповідно до міжнародних стандартів полегшує ведення торгівлі на світовому ринку, покращує імідж держави, зростає рівень життя населення та зміцнюється продовольча безпека.

Економічний аспект проблеми якості полягає у підвищенні ефективності національної економіки, збільшенні прибутку підприємств, підвищенні конкурентоспроможності продукції як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках, раціональне використання матеріальних та енергетичних ресурсів. Всі питання у сфері якості такі як підвищення її рівня та управління нею, пов'язані з економічними затратами, які в результаті повинні дати обґрунтований економічний ефект.

Сучасний інноваційний аспект проблеми базується на взаємозв'язку процесу підвищення якості продукції та темпів впровадження інноваційних технологій. Внаслідок науково-технічного прогресу інформаційні системи, транспорті комунікації, технологічні процеси удосконалюються, тим самим забезпечуючи вищий рівень якості продукції, що в свою чергу призводить до нового розвитку у науці та техніці.

Щодо загальних вимог до якості та безпеки продукції сільського господарства діють правила проведення обов'язкової стандартизації й сертифікації на відповідність стандартам продукції, яка може становити небезпеку для життя, здоров'я громадян і навколишнього природного середовища, встановлені декретом Кабінету Міністрів України "Про стандартизацію і сертифікацію" від 10 травня 1993 року. Залежно від виду продукції відповідним стандартом встановлюються вимоги щодо вмісту токсичних елементів, пестицидів, мікотоксинів, антибіотиків, гормональних препаратів, радіонуклідів, визначення мікробіологічних показників, підсолоджувачів, нітратів, нітритів, синтетичних барвників, сірчистого ангідриду, гістаміну, гельмінтів, ерукової кислоти (для ріпакової олії) тощо.

Не досить позитивним моментом у визначенні відповідності показників якості та безпеки аграрної продукції є використання радянських ГОСТів за відсутності вітчизняних державних стандартів. Справа навіть не у низькій якості чи змістові самих стандартів, які, до речі, свого часу були достатньою мірою прогресивними і відповідними, а у їх застарілості. Швидка зміна й інноваційний розвиток технологій дозволили застосовувати для виробництва і зберігання аграрної продукції хімічні речовини, які не були відомі раніше. Тому завдання комплексного підходу до розробки нових державних стандартів аграрної продукції є актуальним.

Законом України "Про стандартизацію" від 17 травня 2001 року визначено стандартизацію як діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань з метою досягнення оптимального ступеня впорядкування у певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів та послуг їх функціональному призначенню, усуненню бар'єрів у торгівлі і сприянню науково-технічному співробітництву.

У сфері виробництва якісної та безпечної аграрної продукції стандарти найефективніше сприяють активному впровадженню нової техніки й технологій, економічному використанню сировини і матеріалів, продовженню строків зберігання продукції та збереженості у ній поживних речовин. Вимоги до створення стандартів також виокремлюються у окремому стандарті ДСТУ 1.0:2003

"Національна стандартизація. Основні положення", затвердженому наказом Держспоживстандарту від 24 лютого 2003 року № 32. Цей стандарт установлює мету, принципи та основні завдання стандартизації, суб'єктів та об'єкти стандартизації, нормативні документи (НД) у сфері стандартизації та види стандартів, правила позначання НД та організацію робіт зі стандартизації. [10].

Мета стандартизації у сільському господарстві полягає у встановленні положень, що забезпечують відповідність об'єкта стандартизації своєму призначенню, та безпечність його щодо життя чи здоров'я людей, тварин, рослин, а також майна й охорони природного довкілля, що створюють умови для раціонального використання всіх видів національних ресурсів, які сприяють усуненню технічних бар'єрів у торгівлі та підвищують конкурентоспроможність аграрної продукції до рівня розвитку науки, техніки і технологій. Мету стандартизації конкретизують основні завдання, покликані забезпечити: безпечність аграрної продукції для життя і здоров'я людей, тварин, рослин та охорону природного довкілля; захист та збереження продукції сільського господарства, зокрема під час їх транспортування чи зберігання; якість аграрної продукції відповідно до рівня розвитку науки, техніки, технологій і потреб людей.

Мети стандартизації аграрної продукції досягають, розробляючи, впроваджуючи та застосовуючи відповідні нормативні документи. Загалом нормативним є документ, який установлює правила, загальні принципи чи характеристики різних видів діяльності або їх результатів. Згідно з рівнями суб'єктів стандартизації в Україні розрізняють такі нормативні документи: національні; організацій.

Нормативні документи національного рівня розробляють на об'єкти стандартизації державного значення та приймають на засадах консенсусу. Консенсус – це загальна згода, яка характеризується відсутністю серйозних заперечень щодо суттєвих питань у більшості заінтересованих сторін та досягається в результаті процедури, спрямованої на врахування думки всіх сторін та зближення розбіжних точок зору.

Нормативні документи організацій можуть розроблятися незалежно від наявності національних документів. Водночас рівень вимог нормативних документів організацій не повинен погіршувати якість і безпечність аграрної продукції порівняно з національними документами. Нормативні документи організацій існують двох видів: громадських організацій; сільськогосподарських підприємств та їх об'єднань.

Згідно вимог стандартів щодо якості та безпечності аграрної продукції національного стандарту ДСТУ 3768:2009 "Пшениця", чинного з 1 липня 2009 року встановлено такі показники: залежно від показників якості м'яку пшеницю поділяють на 6 класів (класи 1 -3 – група А, класи 4-5 – група Б і клас 6), а тверду пшеницю – на 5 класів. М'яку пшеницю групи А використовують для продовольчих (переважно борошномельна та хлібопекарська промисловості) потреб і для експортування. Пшеницю групи Б і 6-го класу використовують на продовольчі і непродовольчі цілі та для експортування. Зерно твердої і м'якої пшениці всіх класів має бути у здоровому стані, не зіпріле та без теплового пошкодження під час сушіння: мати властивий здоровому зерну запах (без затхлого, солодового, пліснявого, гнилісного, полинного, сажкового, запаху

нафтопродуктів та інших сторонніх запахів); мати нормальний колір; не дозволено зараження пшениці шкідниками зерна. У разі невідповідності граничній нормі якості пшениці хоча б за одним із показників, її переводять до відповідного нижчого за рівнем класу.

Вимоги безпечності передбачають, що вміст шкідливих речовин у зерні пшениці не повинен перевищувати таких максимально допустимих рівнів (мг/кг): свинцю – 0,5; кадмію – 0,1; арсену – 0,2; ртуті – 0,03; міді – 10,0; цинку – 50,0. Максимальні рівні радіонуклідів вимірюються у Бк/кг: стронцію-90 – 20; цезію-137 – 50. Підтвердження відповідності аграрної продукції вимогам стандартів щодо якості та безпечності здійснюється за допомогою процедури сертифікації. Вона проводиться уповноваженими органами з сертифікації – підприємствами, установами і організаціями з метою запобігання реалізації продукції, небезпечної для життя, здоров'я та майна громадян і навколишнього природного середовища, сприяння споживачеві в компетентному виборі продукції тощо. Державну систему сертифікації створює Держспоживстандарт України, який проводить та координує роботу щодо забезпечення сертифікації.

Відповідно до ст. 13 декрету Кабінету Міністрів України "Про стандартизацію і сертифікацію" сертифікація продукції в Україні поділяється на обов'язкову та добровільну. Перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні визначено наказом Держспоживстандарту України від 1 лютого 2005 року № 28, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 4 травня 2005 року за № 466/10746. Розділом 26 цього нормативно-правового акта встановлюється перелік харчової продукції та продовольчої сировини, які підлягають обов'язковій сертифікації. [11].

Згідно з вимогами стандарту молоко при закупівлі підрозділяється на три сорти: вищий, перший і другий. Молоко повинно бути одержано від здорових корів, охолодженим і профільтрованим. Стандартом регламентується тривалість зберігання молока у виробника до закупівлі. Вона не повинна перевищувати 24 год. за температури зберігання не вище 4°C, 18 год. – 6°C і 12 год. – за температури не вище 8°C. Молоко оцінюється за такими показниками якості: густиною, кислотністю, загальним бактеріальним обсіменінням, вмістом соматичних клітин, чистотою, вмістом жиру і білка. Густина молока не повинна бути меншою 1027 кг/м³ за температури 20°C або відповідати точці замерзання –0,52°C. Якщо показники густини менші за зазначений рівень, це свідчить про наявність у молоці домішок води. Кислотність – важливий показник, що характеризує технологічну якість молока, можливість його використання для виробництва таких цінних продуктів, як сири. Для вищого і першого сортів молока кислотність повинна бути в межах відповідно 16–17 і $\leq 19^\circ$ Т (Тернера), для другого – $\leq 20^\circ$ Т. Даним стандартом підвищені вимоги до бактеріальної забрудненості молока, хоч вони поки що уступають рівню вимог, які застосовуються в країнах ЄС. Для вищого сорту цей показник якості не повинен бути більше 300 тис. бактерій на 1 см³, для першого – 500 і другого – 3000 тис. бактерій на 1 см³ (у країнах ЄС – не більше 100 000). В охолодженому до 10°C молоці бактерії практично не розвиваються протягом 12 год, а при охолодженні зразу після доїння до 4°C – 48 год. Масова частка сухих речовин для молока вищого сорту повинна становити не менше 11,8 %, для першого – 11,5 і для другого сорту – 10 %.[12]. ДСТУ 3662-97[12].

Нині обов'язковою умовою виходу на міжнародний ринок є наявність у продавця сертифіката відповідності, що засвідчує відповідність продукції вимогам міжнародних стандартів ІСО серії 9000, які швидко поширюються в світі і регулюють єдині всесвітні вимоги до систем якості фірм-постачальників. Підприємства, які не володіють сертифікатом на систему якості, підтверджуючи тим самим її відповідність стандартам ІСО серії 9000, майже не мають шансів на укладання пристойного контракту і на участь у міжнародних тендерах, а їх товар оцінюється на світовому ринку в 2-4 рази дешевше[13].

Крім того, потрібно брати до уваги, що забезпечення якості відповідно до стандартів ІСО серії 9000 – це умова необхідна, але не завжди достатня для гарантії конкурентоспроможності товару, оскільки багато фірм й далі вдосконалюють виробництво з орієнтацією на випуск товару з ще кращими якісними параметрами, ніж цього вимагають указані стандарти. За останні роки показник гармонізації вітчизняних стандартів до міжнародних стандартів становив лише 10 %, тоді як для отримання асоційованого членства в ЄС рівень гармонізації повинен становити не менше 80 %[14].

Мету стандартизації конкретизують основні завдання, покликані забезпечити: безпечність аграрної продукції для життя і здоров'я людей, тварин, рослин та охорону природного довкілля; захист та збереження продукції сільського господарства, зокрема під час їх транспортування чи зберігання; якість сільськогосподарської продукції відповідно до рівня розвитку науки, техніки, технологій і потреб людей.

Зміст стандартів на аграрну продукцію залежно від її особливостей містять відповідні групи положень чи вимог: класифікація; основні параметри і розміри; загальні технічні вимоги; вимоги безпеки; вимоги охорони довкілля; маркування; пакування; правила транспортування та зберігання; методи контролювання; правила приймання; правила експлуатування, ремонту, утилізації; інші [15].

Ситуація з впровадженням систем управління якістю на підприємствах АПК залишається складною внаслідок неузгодженості діючих в Україні держстандартів на продукцію АПК із діючими на світовому ринку. При цьому слід враховувати, що європейські стандарти якості дедалі стають жорсткішими та створюють серйозний бар'єр у сфері торговельних відносин між Україною та ЄС. За міжнародними вимогами гармонізації потребують понад 8000 норм, а гармонізовано лише **близько дуже** стримані. Так, за 2001–2004 рр. гармонізовано всього 150 стандартів. У 2005 р. передбачено розробити 8 технічних регламентів та гармонізувати ще 160 нормативних документів на суму 7,8 млн грн. У харчовій промисловості технічні регламенти відсутні взагалі, в той час як в країнах ЄС – членах СОТ вони є законодавчим документом. Державна політика в сфері стандартизації реалізується шляхом використання національних стандартів (ДСТУ), міждержавних стандартів, успадкованих від СРСР (ГОСТ), стандартів, гармонізованих до ЄС (ДСТУ EN) та до міжнародних (ДСТУ ISO) [16].

У сфері виробництва якісної та безпечної аграрної продукції стандарти найефективніше сприяють активному впровадженню нової техніки та технологій, економному використанню сировини і матеріалів, продовженню строків зберігання продукції та збереженості у ній поживних речовин. Стандартами передбачені вимоги щодо якості аграрної продукції, зокрема: вмісту токсичних елементів,

пестицидів, мікотоксинів, антибіотиків, гормональних препаратів, радіонуклідів, визначення мікробіологічних показників, підсолоджувачів, нітратів, нітритів, синтетичних барвників, сірчистого ангідриду, гістаміну, гелмінтів, ерукової кислоти тощо. Це забезпечить запобіганню реалізації продукції, яка небезпечна для життя, здоров'я громадян і навколишнього природного середовища, буде сприяти споживачеві в компетентному виборі продукції.

Список використаних джерел до п.3.6.

1. Туниця Ю.Т. Фактори глобалізації і стратегія сталого розвитку / Туниця Ю.Т., Семенюк Е.О., Туниця Т.В. // Вісник НАН України. – 2012. – №7. – С. 3–4.
2. Поняття якості, характеристика її показників і значення для підвищення конкурентоспроможності продукції. URL: <https://buklib.net/books/29675/>
3. Загородній А.Е. Якість сільськогосподарської продукції як фактор забезпечення продовольчої безпеки національної економіки / А.Е.Завгородній //Агросвіт – 2015 – № 22. – С. 82-86
4. Якість, стандартизація і сертифікація продукції. URL: https://pidruchniki.com/1931071036277/ekonomika/yakist_standartizatsiya_sertif_ikatsiya_produktsiyi
5. Ковальчук С.Я. Економіко-правові аспекти екологізації аграрного виробництва в Україні [монографія] / С.Я. Ковальчук, Т.К. Оверковська – Вінниця: Едельвейс – 2013. – 342 с.
6. Лихопій В.І. Механізм забезпечення конкурентоспроможного виробництва аграрної продукції: теоретико-методичний аспект / В.І. Лихопій // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 1 (5). – С. 137–140.
7. Гармашов В.В. До питання органічного сільськогосподарського виробництва в Україні / В.В. Гармашов, О.В. Фомічова // Вісник аграрної науки. – 2010. – № 7. – С. 11–16.
8. Шпильовий В.А. Деякі аспекти екологічної безпеки виробництва продуктів харчування //Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. – 2013. – №8. – С. 91–94.
9. Капштик М.В. Особливості нормативноправового забезпечення органічного виробництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/13333/1/11ina.pdf>
10. ДСТУ 1.7:2001. Національний стандартизація. Правила і методи прийняття та застосування міжнародних і регіональних стандартів. –К.: Держспоживстандарт України -2003. – 199 с.
11. Стандартизація і сертифікація. Нормативні засади якості безпечності сільськогосподарської продукції. URL: https://pidruchniki.com/1821071257510/pravo/standartizatsiya_sertifikatsiya_normativni_zasadi_yakisnosti_bezpechnosti_silskogospod
12. ДСТУ 3662-97. Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі. – К.: Держспоживстандарт України – 1997. – 7 с.
13. Стандартизація і сертифікація продукції. URL: <https://buklib.net/books/29712/>
14. Міжнародне законодавство [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://organicfood.com.ua/zaknodatelstvoes/>

15. Стандартизація і сертифікація як нормативні засади якості й безпеки сільськогосподарської продукції. URL: <http://mycurator.com.ua/art4u762.html>
16. Гармонізація стандартів продукції апк до вимог ЄС. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/4037/1/Agroincom_2006_1_10-15.pdf

3.7. Удосконалення процесу аналізу управління агробізнесом за допомогою достатніх умов оптимальності

Забезпечення високого рівня прийняття відповідних рішень в різних напрямках управлінської діяльності аграрного сектору економіки потребує побудову сучасного інформаційного суспільства, що вимагає розробку, впровадження та використання нових інформаційних технологій. Одним з головних напрямків, в умовах складної ринкової економіки, є підвищення ефективності функціонування аграрних підприємств, що здійснюється шляхом побудови автоматизованих систем управління і використання сучасних інформаційних технологій. Рішення задачі оптимального управління, в цих умовах, призводить до вирішення завдання управління у вигляді розподілу ресурсів між галузями. Знаходження оптимальних управлінь, що визначають найбільшу ефективність результатів функціонування, передбачає побудову моделей об'єктів управління, а також рішення багатокрокового завдання знаходження оптимальних управлінь при заданому функціоналі ефективності функціонування.

У сучасних умовах вимоги до ефективності функціонування підприємства не відповідають можливостям традиційного управління. Дослідження орієнтоване на створення інформаційних методів і моделей автоматизованих систем управління на базі сучасних комп'ютерних засобів дозволяє вирішувати завдання вибору управлінських рішень по окремим галузям, а також по господарству в цілому на основі порівняльного аналізу виробничих функцій. Завдання особливо актуальна, в умовах ринкової економіки і спроба вирішувати цю задачу в умовах конкуренції, безумовно, може бути використана керівником господарства. Тому проведення нових досліджень, розробка моделей, алгоритмів, методів, програм, інформаційних технологій для удосконалення функціонування підприємств є актуальною науковою задачею.

Виробництво – складний керований процес перетворення ресурсів в суспільний продукт. При розробці економіко-математичного апарату для аналізу, планування і прогнозування виробництва створюється система моделей, яка базується на уявленні економіки аграрного підприємств як складної ієрархічної системи. При математичному моделюванні взаємозв'язок між факторами виробництва і його результатом зазвичай відображають за допомогою виробничих функцій. При побудові виробничих функцій слід мати на увазі, що витрати факторів виробництва на випуск продукції завжди невід'ємні. Крім того, при моделюванні виробничих функцій треба відзначити, що відсутність одного з факторів призводить до нульового випуску продукції. Вважають також, що фактори виробництва змінюються безперервно, а випуск продукції змінюється досить гладко при зміні факторів, що природно при розгляді виробництва на макрорівні.

Економічно доцільно також, щоб при збільшенні кількості використовуваного ресурсу випуск продукції зростає, тобто для диференційованої виробничої функції можна записати наступні нерівності:

$$\frac{\partial F(K, L)}{\partial K} > 0, \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} > 0,$$

де K – основні виробничі фонди;

L – трудові ресурси.

Переліченим умовам відповідають мультиплікативні виробничі функції виду

$$X = aK^\alpha L^\beta, a > 0, \alpha > 0, \beta > 0,$$

де X – випуск продукції;

α, β – параметри виробничої функції.

Мультиплікативна виробнича функція дає можливість відобразити ефект масштабу виробництва, який існує тільки при одночасній зміні факторів K і L . Нехай ці фактори змінюються в λ разів, тоді

$$F(\lambda K, \lambda L) = \lambda^{\alpha+\beta} F(K, L).$$

В цьому випадку:

1) якщо $\alpha+\beta > 1$, то має місце інтенсивний спосіб розвитку, тобто з ростом масштабу виробництва в λ разів випуск продукції зростає більш ніж в λ разів;

2) якщо $\alpha+\beta < 1$, то зростання масштабу виробництва негативно позначається на випуску продукції, тобто при зростанні витрат в λ разів випуск продукції зростає менш ніж в λ разів;

3) якщо $\alpha+\beta = 1$, то відбувається екстенсивне зростання економіки тільки за рахунок факторів виробництва.

Тривалі спостереження показують, що в умовах чисто екстенсивного виробництва збільшення витрат тільки одного з факторів виробництва призводить

$$\frac{\partial^2 F(K, L)}{\partial K^2} < 0, \frac{\partial^2 F(K, L)}{\partial L^2} < 0$$

до зниження ефективності його використання, тобто

Це означає, що кожна наступна одиниця зростаючого фактора з'єднується з меншою кількістю іншого фактора і його зростання дає зменшення приросту продукції.

Для екстенсивного способу розвитку характерно

$$\lim_{K \rightarrow 0} \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} = \infty, \lim_{L \rightarrow 0} \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} = \infty, \lim_{K \rightarrow \infty} \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} = 0, \lim_{L \rightarrow \infty} \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} = 0$$

Виробнича функція Кобба-Дугласа є моделлю екстенсивного способу розвитку

$$X = aK^\alpha L^\beta, \alpha + \beta = 1,$$

де α – коефіцієнт еластичності випуску по виробничим фондам;

β – коефіцієнт еластичності випуску по фонду оплати праці.

Під еластичністю виробничої функції по фактору розуміється відношення відносного приросту функції до відносного приросту фактора. Еластичність чисельно дорівнює числу відсотків, на яке зміниться випуск продукції при зміні фактора на 1%. Неважко показати, що коефіцієнти еластичності можна визначити як відношення граничної ефективності функції по фактору до середньої ефективності:

$$\alpha = \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} \bigg/ \frac{F(K, L)}{K} \quad ; \quad \beta = \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} \bigg/ \frac{F(K, L)}{L}.$$

Важливою характеристикою виробничих функцій є еластичність заміни ресурсів σ , так як вона буває постійною для більшості виробничих функцій, використовуваних в економіко-математичному моделюванні. Еластичність заміни ресурсів показує, на скільки відсотків змінилася фондоозброєність $k=K/L$ при зміні граничної норми заміщення $s=dK/dL$ (граничної фондоозброєності) на 1% при

незмінному випуску продукції: $\sigma = \frac{d \ln k}{d \ln s} \bigg|_{F = const}$. Тут під граничною нормою заміщення розуміють кількість фондів, яке необхідно додатково ввести при зменшенні витрат праці на одиницю, якщо випуск продукції залишиться незмінним. Гранична норма заміщення s визначається з рівняння ізокванти (лінія

рівного випуску продукції): $dy = \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} dK + \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} dL \equiv 0$. Звідси

$s = \frac{dK}{dL} = - \frac{\frac{\partial F(K, L)}{\partial L}}{\frac{\partial F(K, L)}{\partial K}}$, де $\frac{\partial F(K, L)}{\partial L}$ – гранична ефективність по праці; $\frac{\partial F(K, L)}{\partial K}$ – гранична ефективність по основним виробничим фондам.

Еластичність заміни ресурсів σ для функції Кобба-Дугласа дорівнює $\sigma = \frac{d \ln k}{d \ln s} = 1$, так як для неї гранична норма заміщення $S = \frac{1-\alpha}{\alpha} k$, де $k = K/L$.

Часто економічні міркування підказують, що хоча еластичність заміщення ресурсів і можна вважати постійною, але все-таки вона відмінна від одиниці. У зв'язку з цим

еластичність заміни ресурсів для функції Солоу $\sigma = \frac{d \ln k}{d \ln s} = \frac{1}{1 + \rho}$.

Розглянемо економіку сільськогосподарського підприємства, що характеризується в кожен момент часу t набором змінних X, Y, C, K, L, I , де X -інтенсивність валового продукту; Y - інтенсивність кінцевого продукту; C - невиробниче споживання; I - валові капітальні вкладення; K - обсяг основних виробничих фондів; L - трудові ресурси. Ці змінні взаємопов'язані. Перш за все має місце умова балансу в кожен момент часу $X=aX+Y$, де $0 < a < 1$.

У свою чергу, кінцевий продукт розподіляється на валові капітальні вкладення і невиробниче споживання $Y=I+C$, де валові капітальні вкладення витрачаються на приріст основних виробничих фондів і їх відновлення за рахунок амортизаційних відрахувань: $I = \dot{K} + \mu K$, де μ – коефіцієнт амортизації. Тоді $\dot{K} = I - \mu K$ або

$$\dot{K} = (1 - a)(1 - u)X - \mu K \quad (1)$$

де $u=C/Y$ – доля невиробничого споживання:

$$0 \leq u \leq 1. \quad (2)$$

Будемо вважати, що розміри валового продукту визначаються заданою виробничою функцією, що характеризує можливості виробництва в залежності від величини виробничих фондів K , трудових ресурсів і часу t , тобто

$$0 \leq X \leq F(K, L, t). \quad (3)$$

Передбачається, що виробнича функція $F(K, L, t)$ неперервна і двічі диференційована, причому виконуються наступні умови:

1) функція завжди невід'ємна: $F(K,L,t) > 0$;

2) функція зростає по кожному з аргументів $\frac{\partial^2 F}{\partial K^2} > 0, \frac{\partial^2 F}{\partial L^2} > 0$;

3) якщо хоча б один з ресурсів K або L дорівнює нулю, то і $F(K,L,t)=0, F(0,L,t)=0, F(K,0,t)=0$;

4) передбачається, що з ростом кожного з аргументів приріст валового

продукту зменшується: $\frac{\partial^2 F}{\partial K^2} < 0, \frac{\partial^2 F}{\partial L^2} < 0$

5) $\lim_{K \rightarrow 0} \frac{\partial F}{\partial K} = \infty, \lim_{L \rightarrow 0} \frac{\partial F}{\partial L} = \infty$

6) функція має властивість однорідності по аргументам K і L , тобто зміна масштабу виробництва призводить до пропорційної зміни випуску продукту: $F(\lambda K, \lambda L, t) = \lambda F(K, L, t)$. Параметр t вводиться в виробничу функцію, щоб врахувати цілий ряд зовнішніх факторів, що впливають на модель, в тому числі вплив науково-технічного прогресу;

7) функція зростає за часом: $\frac{\partial F}{\partial t} > 0$.

Рішення завдання будемо шукати за умови

$$K \geq K_3 \quad (4)$$

де K_3 – заданий рівень основних виробничих фондів.

Нехай задані виробничі фонди в початковий момент часу:

$$K(0) = K_0 \quad (5)$$

Допустима множина M в розглянутій задачі описується умовами (2)-(5). Допустимий процес представлений сукупністю функцій $v=(K(t), X(t), u(f))$, що задовольняє цим умовам. Він описує стан господарства, а X і u – управління [1, с. 224]. Очевидно, що такий процес не єдиний.

Задача управління даною економікою господарства полягає в тому, щоб знайти такий процес $v=(K(t), X(t), u(f))$, який забезпечував би найбільше середнє споживання на даному часовому інтервалі з урахуванням дисконтування

$$f = \int_0^T e^{-\delta t} \frac{C}{L} dt.$$

споживання, тобто

Проведемо редукцію задачі. Для цього введемо в диференціальне рівняння (1) відносні змінні: $k=K/L$ – фондоозброєність, $c=C/L$ – середнє споживання, $x=X/L$ – продуктивність праці. Так як $K=kL, X=xL$, то рівняння (1) набуде вигляду $(\dot{K}) = (1-a)(1-u)xL - \mu kL$. Враховуючи правило диференціювання складної функції,

одержимо $\dot{K} = (\dot{K}) = \dot{K} + k\dot{L}$.

Будемо вважати, що приріст трудових ресурсів здійснюється з постійним темпом, тобто $\dot{L} = nL$. Тоді $(\dot{K}) = (\dot{K} + kn)L$. Остаточнo диференціальне рівняння зв'язку в відносних змінних набуде вигляду

$$k = (1-a)(1-u)x + (\mu + n)k.$$

Обмеження на управління u залишається, тобто

$$0 \leq u \leq f \quad (6)$$

а на продуктивність праці x набуде вигляду

$$0 \leq x = f(k, t), \quad (7)$$

$$f(k, t) = \frac{1}{L} F(K, L, T)$$

де

Обмеження на виробничі фонди замінимо обмеженнями на фондоозброєність:

$$k(t) \geq k_3(t). \quad (8)$$

$$k(0) = k_0. \quad (9)$$

Проведемо перетворення функціоналу до відносних змінних:

$$f = \int_0^T e^{-\delta t} (1-a) u x dt \rightarrow \max \quad \text{або} \quad I = \int_0^T e^{-\delta t} (1-a) u x dt \rightarrow \min \quad (10)$$

Потрібно визначити процес $v=(k(t), u(t), x(t))$, що звертає в мінімум функціонал (10) на безлічі (6)-(9).

Таким чином, у зредукованому завданні станом системи є фондоозброєність k управлінням – продуктивність праці x і частка споживання u . Рівнянням процесу служить диференціальне рівняння зростання фондоозброєності.

Для вирішення поставленого завдання скористаємося теоремою про достатні умови оптимальності. Введемо функцію R [2 с. 105].

$$R(k, x, u, t) = \frac{\partial \phi(k, t)}{\partial k} = [(1-a)(1-u)x - (\mu + n)k] + e^{-\delta t} (1-a) u x + \frac{\partial \phi(k, t)}{\partial t}$$

де $\phi(k, t)$ – функція, підібрана з конкретних передумов про тип процесу і необхідного наближення.

Виділимо в R складові, що містять компоненти вектора управління (u, x) , прирівняємо суму коефіцієнтів при ньому до нуля. Тим самим на ϕ накладається вимога $-(1-a)\phi k + e^{-\delta t}(1-a) = 0$; отже, $\phi k(t, k) = e^{-\delta t}$. Тоді $\phi(t, k) = ke^{-t} + c(t)$, де $c(t)$ – довільна функція. Припустимо $c(t) = 0$, тоді $\phi(t, k) = ke^{-\delta t}$ і $\phi'(t, k) = -\delta ke^{-\delta t}$.

При цій умові функція R не залежить від u : $R(t, k, x) = e^{-t}[(1-a)x(\mu+n)k] - e^{-\delta t} \delta k = e^{-\delta t}[(1-a)x - (\mu+n+\delta)k]$. Оптимальні $\bar{k}(t), \bar{x}(t)$ знайдемо з умови $\bar{k}(t), x(t) \rightarrow \max_{0 \leq x \leq f(k, t)} R(t, k, x)$, так як $a < 1$, то $(1-a) > 0$ і, отже, $\max R$ досягається при $x = f(k, t)$.

Для однопродуктової моделі це рівняння очевидно, але в багатогалузевій моделі може виявитися, що деякі галузі недовантажені.

Проведемо тепер максимізацію R по k при оптимальному $x = \bar{x}$. Позначимо: $R_1(t, k) = \max_{0 \leq x \leq f(k, t)} R(t, k, x) = e^{-\delta t} [(1-a)f(k, t) - (\mu+n+\delta)k]$. Отже, максимум $k = \bar{k}$ буде результатом максимізації R_1 по k .

Введемо $r(t, k) = (1-a)f(k, t) - (\mu+n+\delta)k$. Тоді, враховуючи, що $e^{-\delta t} > 0$, можна записати $\bar{k}(t) = \arg \max_k r(t, k) \forall t \in [0, T]$. Проаналізуємо поведінку функції $r(t, k)$ по k . Ця функція є сумою двох доданків: виробничої функції з точністю до постійного множника і лінійного вираження.

Необхідною умовою максимуму $r(t, k)$ по k є рівність нулю частинній похідній: $\frac{\partial r(t, k)}{\partial k} = 0$. З огляду на те, що $f(k, t) = be^{\rho t} k^\alpha$, маємо $(1-a)bae^{\rho t} k^{\alpha-1} - (\mu+n+\delta) = 0$. Так як $0 < \alpha < 1$ і $1-a = \beta$, то

$$\hat{k}(t) = \left(\frac{(1-a)b\alpha}{\mu+n+\delta} \right)^{\frac{1}{\beta}} e^{\frac{\rho}{\beta}t}. \quad (11)$$

Знайдене $\hat{k}(t)$ назвемо магістраллю даної динамічної моделі економіки підприємства. Вона грає важливу роль в структурі оптимального рішення. Управління, що реалізує цю магістраль, знайдемо підстановкою знайденого $\hat{k}(t)$ в диференціальне рівняння розвитку системи (1): $\dot{k}(t) = (1-a)(1-u)x(t) - (\mu-n)\hat{k}(t)$. Так як $\bar{x}(t) = f(k,t)$, де $f(k,t) = be^{\rho t}k^\alpha$ є виробничою функцією, то, вирішуючи рівняння

$$\hat{k}(t) = \hat{k}(t) \frac{\rho}{\beta}. \quad \text{Тоді} \quad \hat{k}(t) = \hat{k}(t) \frac{\rho}{\beta}. \quad \text{Тоді} \quad \hat{k}(t) = \hat{k}(t) \frac{\rho}{\beta}. \quad \text{Тоді} \quad \hat{k}(t) = \hat{k}(t) \frac{\rho}{\beta}.$$

то отримаємо оптимальне управління

$$\hat{u}(t) = 1 - \alpha \frac{\mu+n+\frac{\rho}{\beta}}{\mu+n+\delta} \quad (12)$$

в припущенні, що $0 \leq \hat{u} \leq 1$.

Розглянемо спеціальний випадок, коли крайові умови лежать на магістралі:

$$k_0 = \hat{k}(0), k_1 = \hat{k}(T). \quad (13)$$

Тоді процес $\hat{v} = (\hat{k}, \hat{u}, f(k)) \in M$ оптимальний. Дійсно цей процес забезпечує максимум R при кожному t :

а) по u – в силу незалежності R від управління u , що досягається вибором функції $\phi(k,t)$;

б) по k і x – з побудови.

З іншого боку \hat{v} представляє допустимий процес, так як:

а) задовольняє рівняння процесу (u знаходили підстановкою \hat{k} в рівняння процесу);

б) $0 \leq u \leq 1$;

в) граничні умови були спеціально підібрані.

Відзначимо, що умови реалізованості $0 \leq u \leq 1$ в даній задачі виконується. Це можна перевірити [3, с. 15]. Для функції Кобба-Дугласа економічної магістраллю є крива постійного темпу зростання фондоозброєності [4, с. 92], пропорційного темпу зростання технічного прогресу ρ , а оптимальне керування, що реалізує дану магістраль, постійна величина (12).

Таким чином, для спеціально підібраних крайових умов (13) магістраль є

оптимальним режимом розвитку економіки господарства: $\hat{k}(t) = \arg \max_{-\infty < k < \infty} R(t, k)$. У всіх випадках магістралі в структурі рішення відводиться суттєва роль. Насправді

дуже рідко зустрічаються випадки, коли крайові умови належать магістралі. Розглянемо загальний випадок. Нехай $k_0 \neq \hat{k}(0), k_1 \neq \hat{k}(T)$. Для вирішення цього завдання можна застосувати прийом, аналогічний вирішенню завдання, лінійної

$$\bar{k}(t) = \arg \max_{k \in \bar{V}_b^t} R(t, k).$$

щодо управління. Знайдемо $\bar{k}(t)$ У реальних економічних задачах мінімальний рівень споживання строго позитивний: $0 < u_1 \leq u \leq 1$.

Побудуємо границі $\gamma_{ij}(t), i=1,2, j=0,1$, допустимої області V . Функції $\gamma_{ij}(t)$ є рішеннями диференціального рівняння процесу

$$\dot{k} = (1-a)(1-u)f(t, k) - (\mu+n)k \quad (14)$$

при відповідних крайових умовах (якщо $j=0$, то береться $k(0)=k_0$, якщо $j=1$, то використовується $k(T)=k_1$) і обмеження на керування (якщо $i=1$, то береться нижня межа $u=u_1$, якщо $i=2$, то $u=1$).

Розглянемо приклад, коли $k_0 < \hat{k}(0), k_1(T) > \hat{k}(T)$, тоді оптимальна траєкторія буде складатися з трьох ділянок з моментами перемикання τ_1 і τ_2 , де τ_1 є точкою перетину границі γ_{10} з магістраллю $\hat{k}(t)$, а τ_2 – точкою перетину магістралі $\hat{k}(t)$ з границею γ_{11} . Спочатку на тимчасовому інтервалі $(0, \tau_1)$ майже все вкладається в накопичення (споживання в цей період на мінімальному рівні u_1). Починаючи з τ_1 розвиток йде по магістралі $\hat{k}(t)$ аж до моменту τ_2 , з якого знову майже все вкладається в економіку (споживання знову знаходиться на нижньому рівні u_1).

Знайдемо рішення диференціального рівняння (14). З огляду на, що $f(t) = be^{\rho t} k^\alpha$, отримаємо

$$\dot{k} = (1-a)(1-u)be^{\rho t} k^\alpha - (\mu+n)k. \quad (15)$$

Перепишемо рівняння (15) у вигляді:

$$\dot{k} + \lambda k = b(1-a)(1-u)e^{\rho t} k^\alpha, \quad (16)$$

де $\lambda = \mu + n$

Введемо нову змінну $z = k^\beta$, де $\beta = 1 - \alpha$. Так як $\dot{z} = (1-\alpha)k^{-\alpha} \dot{k}$, то маємо

$$\dot{z} = \frac{k^\alpha}{(1-\alpha)} \dot{k} \quad (17)$$

Підставляючи (17) в диференціальне рівняння (16), отримуємо

$$(1-\alpha)^{-1} k^\alpha \dot{z} + \lambda k = b(1-a)(1-u)e^{\rho t} k^\alpha. \quad (18)$$

Розділивши обидві частини диференціального рівняння (18) на k^α , отримаємо

$$(1-\alpha)^{-1} \dot{z} + \lambda z = b(1-a)(1-u)e^{\rho t}. \quad (19)$$

Загальне рішення лінійного неоднорідного диференціального рівняння дорівнює сумі загального рішення однорідного диференціального рівняння z_{00} і приватного рішення неоднорідного рівняння $Z_{\text{чн}}$: $Z = Z_{00} + Z_{\text{чн}}$. Знайдемо загальний розв'язок лінійного однорідного рівняння $(1-\alpha)^{-1} z + \lambda z = 0$, характеристичним рівнянням, якого є $(1-\alpha)^{-1} q + \lambda = 0$ [5 с. 22]. Звідси визначимо корінь характеристичного рівняння: $q = -\lambda\beta$. Тоді загальне рішення однорідного диференціального рівняння набуде вигляду $z_{00} = C_j e^{-\lambda\beta t}, i=0,1$.

Частинне рішення неоднорідного диференціального рівняння шукаємо у вигляді правої частини (19) [6 с. 72]:

$$z_{\neq i} = Be^{\rho t}, \quad (20)$$

де B – невизначений коефіцієнт, який підлягає визначенню.

Диференціюючи (20) його по t , отримаємо $\dot{z}_{\neq i} = B\rho e^{\rho t}$. Підставивши $z_{\text{чн}}(t)$ в рівняння (19): $(1-\alpha)^{-1}B\rho e^{\rho t} + \lambda B e^{\rho t} = b(1-a)(1-u)e^{\rho t}$. Після скорочення на $e^{\rho t}$

отримаємо $(1-\alpha)^{-1}B\rho + \lambda B = b(1-a)(1-u)$. Звідки
$$B = \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda}.$$

Тоді загальне рішення неоднорідного диференціального рівняння (19) має

вигляд $z_{00}(t) = C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t}$. Так як $z = \frac{1}{k^{\alpha-1}} = k^\beta$ тобто $k = z^{1/\beta}$, то загальне рішення диференціального рівняння (16) буде мати вигляд

$$k(t) = \left[C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} \rho t \right]^{1/\beta}, \quad \text{де } j = 0, 1.$$

Визначимо умови для моментів перемикання. За визначенням, $\gamma_{ij}, i=1, j=0, 1$, є границями допустимої області \tilde{V}^t та виходять як частинні рішення диференціального рівняння (16) при заміні u на граничні значення $u_i, i=1, 2$, і виборі $C_j, j=0, 1$, в залежності від крайової умови. Тоді

$$\gamma_{ij}(C_j, u_j, t) = \left[C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t} \right]^{1/\beta}, \quad \text{де } i=1, 2, j=0, 1.$$

Знайдемо інтегральні константи $C_{j,i}=0, 1$, в залежності від граничних умов. Так

як $k_0 = k(0) = \gamma_{i0}(C_0, u, 0) = \left[C_0 + \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} \right]^{1/\beta}$, то $C_0 = k_0^\beta - \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda}$. Аналогічно

визначаємо C_1 з граничної умови $k_1 = k(T) = \gamma_{i1}(C_1, u_i, T) = \left[C_1 e^{-\lambda\beta T} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho T} \right]^{1/\beta}$.

$$C_1 = \left[k_1^\beta - \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho T} \right] e^{\lambda\beta T},$$

Отримуючи знайдемо точки перемикання. Позначимо через $\tau_{ij}, i = 1, 2, j = 0, 1$, точки перетину границь $\gamma_{ij}, i = 1, 2, j = 0, 1$, з магістраллю $\hat{k}(t)$. Моменти перемикання τ_{ij} отримаємо, прирівнявши

$$\hat{k}(t_{ij}) = \lambda_{ij}(C_j, u_i, t), \quad \text{отримаємо} \quad \left(\frac{(1-a)b\alpha}{\mu+n+\delta} \right)^{1/\beta} e^{\frac{\rho t}{\beta}} = \left[C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t} \right]^{1/\beta}. \quad \text{Звідси:}$$

$$\frac{(1-a)b\alpha}{\mu+n+\delta} e^{\rho t} = C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t}.$$

Економічні моделі дозволяють виявити зміни зведених показників і дають цінну інформацію про темпи і пропорції розвитку господарства. В роботі показана необхідність адаптації та доопрацювання моделей і методів управління сільськогосподарськими підприємствами, використовуючи в якості керуючого впливу обсяг інвестицій, а також зроблено уточнення моделі запізнювання при освоєнні капітальних вкладень. Встановлено необхідність створення, на основі достатніх умов оптимальності, моделі оптимального розвитку

сільськогосподарського підприємства, що дозволило розробити основну характеристику збалансованого зростання (магістраль) сільськогосподарського підприємства та розглянуто задачу оптимізації моделі з урахуванням запізнювання введення основних виробничих засобів, вибираючи в якості критерій оптимальності, загального для будь-якої економіки, максимум споживання.

Список використаних джерел до п.3.7.

1. ЛюнґЛ. Идентификация систем. Теория для пользователя/ Л.Люнґ.– М.: Наука, 1991. – 432 с.
2. Анфилатов В.С. Системный анализ в управлении/ В.С.Анфилатов, А.А.Емельянов, А.А.Кукушкин. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 368 с.
3. Брижань І.А. Дослідження факторів, що впливають на економічний ризик підприємства/ І.А. Брижань// Регіональні перспективи. – 2000. – №8.- С.15-21.
4. Бусленко Н.П. Моделирование сложных систем/ Н.П. Бусленко.– М.: Наука, 1968. – 355 с.
5. Гилл Ф.Практическая оптимизация/ Ф.Гилл, У.Мюррей, М.Райт.– М.: Наука, 1984. -256с.
6. Дубров А.М. Моделирование рисковх ситуаций в экономике и бизнесе/ А.М.Дубров, Б.А.Лагоша, Е.Ю.Хрусталеv.– М.: Финансы и статистика, 1999. – 172 с.

3.8. Аналіз і обґрунтування розвитку суб'єктів агробізнесу в Україні

Сільське господарство будь-якої країни за всіх часів було і залишається основною продовольчою галуззю народного господарства, стан якої прямо пропорційно залежить від обсягів коштів, вкладених у її розвиток. А тому в історії України не тільки нині, але й з найдавніших часів аграрне питання завжди було особливо важливим, актуальним і дуже складним.

Україна сьогодні може і повинна мати стійкий агропромисловий комплекс (АПК), спроможний вирішувати складні соціально-економічні завдання, забезпечувати продовольчу безпеку країни. Відповідно основою ефективного розвитку АПК є формування конкурентоспроможних підприємницьких структур. Конкурентоспроможність сільськогосподарських агроформувань передбачає можливість їх ефективного функціонування в умовах ринкової економіки. Це означає, що їх виробнича діяльність повинна найповніше відповідати споживчому попиту, забезпечувати максимальну окупність засобів виробництва і капіталу. Тому, розвиток агропромислового виробництва в Україні залежить від ефективного його фінансування.

Сьогодні, саме в аграрному секторі України створюється більше третини національного доходу, формується 70% обсягу загального роздрібного товарообороту, зосереджено біля третини основних виробничих фондів, працює четверта частина населення, зайнятого в економіці. Ніяке суспільство не зможе функціонувати нормально, якщо не матиме високорозвиненого аграрного сектора і достатньої кількості продовольства для забезпечення населення.

Розв'язання проблем стабілізації аграрного сектора економіки України об'єктивно пов'язане із системою забезпечення сільськогосподарських підприємств необхідними фінансовими ресурсами. Але фінансування діяльності підприємств

агропромислового сектора здійснюється з урахуванням специфіки функціонування цієї галузі, яка визначається сезонністю виробництва; тривалим періодом відтворення основних засобів; наявністю значного часового інтервалу між періодами здійснення витрат та отримання кінцевих результатів; безперервністю виробничих процесів; використанням у якості засобів та предметів праці живих організмів, які підпорядковані, у першу чергу, біологічним законам відтворення; залежністю результатів діяльності підприємств та відповідно джерел фінансування від впливу природно-кліматичних умов; необхідністю кредитного забезпечення операційної діяльності та подальшого успішного розвитку суб'єктів господарювання як наслідку впливу попередньо зазначених факторів.

Сьогодні в аграрній сфері головна роль відводиться активізації залучення фінансових ресурсів, як необхідної складової забезпечення сталого розвитку підприємств галузі. Ефективне реформування аграрної економіки, її структурне перетворення з якісним оновленням виробництва, ринкової та соціальної інфраструктури завжди базується на відповідному фінансовому забезпеченні. Кожне підприємство в умовах ринкової економіки самостійно приймає рішення щодо залучення тих чи інших джерел фінансування.

Всі вищеперераховані аспекти діяльності аграрних підприємств і зумовлюють актуальність дослідження їхнього фінансового забезпечення як основи розвитку всього сільськогосподарського сектору України.

Метою дослідження є обґрунтування перспектив розвитку забезпечення суб'єктів агробізнесу України на основі вивчення теоретичних та оцінки практичних аспектів досліджуваної проблематики аграрних підприємств.

Розвиток аграрних підприємств в Україні потребує створення цілого комплексу передумов, зокрема, оновлення і модернізації матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій виробництва та організації діяльності, стандартизації та сертифікації продукції у відповідності до міжнародних норм, забезпечення якості продукції, диверсифікації продукції, діяльності та ринків та ін..

Комплексний розвиток аграрного сектору економіки необхідно розглядати як стратегічну мету державної аграрної політики, для досягнення якої потрібно розробити й прийняти Державну цільову програму розвитку аграрного сектору економіки та сільських територій України на період до 2020 року, в якій слід конкретизувати перелік першочергових завдань та алгоритмів для їх вирішення на державному і регіональному рівнях. На особливу увагу заслуговують питання диверсифікації економічної діяльності в сільській місцевості, розвитку інституційної бази політики сільського розвитку, розвитку інфраструктури села (інженерної, телекомунікаційної, соціальної), підвищення рівня освіти та практичних навичок сільського населення. З метою створення нових робочих місць у сільській місцевості необхідно запроваджувати прозорі механізми соціального партнерства між агробізнесом і сільськими громадами, а також розробити систему заходів щодо підтримки розвитку підприємництва в сільській місцевості та підвищення інвестиційної привабливості сільських територій загалом.

Перспективи розвитку українського агробізнесу обумовлені наступним:

– збільшення обсягів валової продукції сільського господарства, налагодження ринків збуту та лідируючі позиції на окремих сегментах світового ринку

продовольства: Україна є лідером з експорту соняшникової олії, одним з найбільших світових експортерів зерна.

– природно-кліматичні умови і родючі землі України сприяють вирощуванню усіх зернових культур і дозволяють отримувати високоякісне продовольче зерно, в об'ємах, достатніх для забезпечення потреб внутрішнього ринку і розвитку експортного потенціалу;

– прийнятний інвестиційний клімат в АПК, який забезпечується низькими вхідними бар'єрами, достатній рівень рентабельності інвестицій, збільшення частки інноваційних підприємств;

– Україна – одна з небагатьох країн світу, де існують аграрні холдинги, які обробляють більш ніж 6 млн. га земель сільськогосподарського призначення [4];

– великі структури АПК здебільшого є вертикально-інтегрованими, що передбачає об'єднання за принципом технологічного ланцюга «сировина – переробка – торговельні мережі»;

– збільшення податкових надходжень, обсягів експорту сільськогосподарської продукції та продовольства з одночасним зростанням середньомісячної заробітної плати працівників сільського господарства.

Важливою передумовою розвитку аграрних підприємств є розв'язання проблемних питань фінансування їх виробничої, комерційної та інноваційної діяльності, що вимагає залучення вітчизняних та іноземних інвестицій і виваженого регулювання інвестиційних процесів у галузі. На сьогодні потребують вирішення питання обґрунтування перспективних та пріоритетних напрямків розвитку аграрних підприємств та механізмів їх фінансування через залучення вітчизняних та іноземних інвестицій.

Сільське господарство у сучасних умовах є однією з найбільш важливих галузей вітчизняної економіки. В силу підвищеної чутливості до впливу різного роду негативних чинників нестабільності, сільське господарство потребує певної державної підтримки. Основою діяльності будь-якого підприємства аграрного сектору економіки є виробництво та переробка сільськогосподарської продукції. Специфіка сільськогосподарського виробництва полягає у його сезонності та використанні біологічних ресурсів, тому потребує серйозної підтримки з боку держави, та й світовий досвід ринкової економіки переконливо доводить необхідність державного регулювання аграрної сфери шляхом виконання державою цільових функцій.

Питання розвитку підприємств аграрного профілю у своїх працях розглядали такі науковці, як П. Саблук, Й. Завадський, О. Гудзинський, В. Андрійчук та інші. У їх роботах вказується на те, що діяльність сільськогосподарських підприємств має базуватися на знанні потреб цільового ринку і споживчого попиту, оцінці та врахуванні умов виробництва у найближчий час і на перспективу. Формування розвитку аграрних підприємств повинно ґрунтуватися на: забезпеченні підвищення якості продукції, її привабливості для споживача; оптимізації пропозиції товарів і доступних споживачеві цін; створенні ефективної збутової мережі на основі стабільних контактів з посередницькими торговими структурами та агенціями; врахування національних особливостей та специфіки запитів споживачів у різних регіонах [3, с. 161].

Подальших досліджень потребують питання виділення декількох перспективних напрямків розвитку аграрних підприємств з оглядом на існуючий технологічний уклад і з врахуванням місця України у світовому поділі праці, а також обґрунтування вдосконалення механізмів фінансового забезпечення цих пріоритетних напрямків через регулювання інвестиційної діяльності.

Важливою особливістю сучасних світогосподарських процесів є активний рух капіталів у міжнародному просторі, збільшення у національних економіках обсягів іноземних інвестицій.

Нинішній стан економіки України потребує використання всіх чинників зростання, зокрема переваг міжнародного розподілу праці, зовнішньоекономічного фактору у вирішенні складних проблем структурної перебудови та забезпечення економічної безпеки.

Агропромисловий комплекс України нині перебуває у скрутному становищі, що зумовлене як численними проблемами, що накопичились ще за радянських часів, так і загальною міжнародною соціально-економічною кризою, а також і окремими негативними наслідками вітчизняних реформ і суб'єктивними помилками, що не могли не виникнути вже у процесі самого реформування. У цих умовах для національного АПК важливого значення набувають іноземні інвестиції, які поєднують у собі фінансове забезпечення і техніко-технологічне оновлення підприємств, оскільки виступають основними каналами надходження інновацій.

Інвестиції в сільське господарство України є найбільш привабливим джерелом матеріально-технічного та фінансового забезпечення. Однак їх обсяг та рівень ефективності залишаються вкрай недостатніми через наявність цілої низки чинників, зокрема, нестабільності політичної ситуації і законодавчої бази, низької інвестиційної привабливості українського агропромислового комплексу для іноземних інвесторів та ін.

Серед джерел формування коштів для розвитку матеріально-технічної бази аграрних підприємств можна виділити кошти закордонних інвесторів, що зацікавлені в капітальних вкладеннях в економіку сільського господарства України. За підрахунками фахівців Інституту аграрної економіки УААН, потреба щорічного залучення в сільське господарство іноземних інвестицій досягає 3 млрд. доларів США. Саме тому дослідження можливостей подальшого залучення інвестицій в агропромисловий комплекс України та їх ефективного використання, а також розробки відповідного механізму реалізації цих можливостей є невідкладними завданнями, які вимагають негайного вирішення. При обмеженості інвестиційних ресурсів, визначення джерел фінансування, організаційно-економічних механізмів їх залучення та покращення привабливості інвестиційного клімату залишаються основними факторами, на основі яких необхідно формувати інвестиційні стратегії підприємств.

На сьогодні діюче законодавство України створює сприятливі умови для співробітництва іноземних фірм з українськими сільськогосподарськими підприємствами. В Україні створено певні організаційно-правові передумови для залучення та ефективного використання іноземних інвестицій.

Згідно з нині діючим законодавством, для всіх іноземних інвесторів на території України встановлено національний режим інвестиційної діяльності. Було сформовано 11 спеціальних (вільних) економічних зон і 9 територій пріоритетного

розвитку із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в яких для інвесторів передбачалася низка пільг. Іноземним інвесторам були надані певні гарантії з боку держави, а саме: зарубіжні інвестиції не підлягають націоналізації; іноземним інвесторам гарантується безперешкодний переказ за кордон прибутків; вони мають право на відшкодування збитків, у тому числі за упущену вигоду і моральну шкоду, які були їм завдані внаслідок дій, бездіяльності або неналежного виконання державними органами чи посадовими особами обов'язків, передбачених законодавством щодо іноземних інвесторів; у разі припинення діяльності гарантується повернення інвестиції в натуральній формі або у валюті інвестування без сплати мита, а також доходів з цих інвестицій у грошовій або товарній формі.

Пріоритетні напрямки інвестування в АПК є:

- впровадження високоефективних технологій у рослинництві та тваринництві;
- модернізація існуючих підприємств по переробці, заготівлі та зберіганню сільськогосподарської продукції;
- створення потужностей для виробництва тари і пакувальних матеріалів;
- налагодження випуску мінеральних добрив, хімічних засобів захисту;
- сільськогосподарських рослин і ветеринарних препаратів;
- надання виробничих послуг сільськогосподарським та іншим підприємствам агропромислового комплексу.

Вчені наголошують, що питома вага освоєних інвестицій в основний капітал у сільське господарство України складає 5,9 %, що є дуже низьким показником [1 с.184].

Для залучення в галузь АПК відповідного обсягу інвестицій необхідне сприятливе інвестиційне середовище – як внутрішнє, так і зовнішнє.

Вступ України до СОТ, інтеграція її до світового продовольчого ринку, необхідність адаптації вітчизняного АПК до міжнародного конкурентного середовища вимагають посилення конкурентоспроможності українських сільськогосподарських підприємств і загалом аграрної галузі. Найактуальнішими напрямками забезпечення такого результату науковці та практики вважають забезпечення ефективного використання сільськогосподарських земель, вживання заходів щодо виведення із кризового стану передусім молочного та м'ясного скотарства, активізація інвестування, а також вирішення загальних проблем формування ринкового середовища в аграрному секторі, вдосконалення податкової політики та структури управління АПК, наукове й кадрове забезпечення галузі.

На думку вчених, однією із причин скорочення вкладень в сільське господарство є збитковість виробництва. Недостатня інвестиційна привабливість аграрного сектора є наслідком фінансової нестабільності, високої фондомісткості продукції, значної кредитної заборгованості підприємств, високого рівня зношеності основних засобів, низького рівня продуктивності праці [4, с. 113]. Проблема залучення інвестицій в АПК залишаються: нестабільна політична ситуація, постійна зміна та недостатність законодавчої та нормативно-правової баз, слабка кредитно-фінансова система та корупція.

Враховуючи, що рівень дебіторської заборгованості підприємств аграрного сектора є одним з найнижчих, а рентабельність продукції достатньо високою, можна припустити, що основними причинами скорочення вкладень в сільське

господарство є не фінансові чинники, а значна тривалість виробничого циклу, що зменшує оборотність капіталу, нестабільність політичної обстановки, неврегульованість земельних питань та ін.

Слід зазначити, що серед науковців аграрного профілю сьогодні популярною є думка про необхідність запровадження ринку земельних ділянок та вдосконалення методики оцінки якості та вартості земель. На нашу думку більше уваги слід приділяти питанням технічного переоснащення аграрних підприємств, інноваційному їх розвитку та поглибленню ступеня переробки продукції призначеної на експорт.

Покращення ситуації для України можливе за умови формування системи механізмів залучення фінансових ресурсів з боку держави. Проте держава по суті не забезпечує повною мірою цивілізовану систему продовольчого ринку, недостатньо використовуються заходи забезпечення ефективності державної діяльності у формуванні головних конкурентних сил (входження на ринок нових учасників; ринкової влади покупців і постачальників; суперництва між діючими конкурентами) отже, не формується цивілізований ринок та конкурентоспроможність національної економіки.

По суті державі вигідно створювати та розвивати конкурентне середовище, яке є ефективним засобом розвитку економіки, суспільства, гарантом стабільного надходження коштів до державного бюджету, укріплення позицій країни на світовому ринку. Впровадження інновацій в аграрне виробництво дозволить отримувати додаткову віддачу від використаних ресурсів, створить умови для розвитку виробництва та створення інфраструктури, забезпечення доступності ресурсів та ринків, складе основу для взаємодії між учасниками виробничого, наукового та конструкторського процесів.

Отже, одним із чинників успішного розвитку сільського господарства є державна підтримка (її ефективна реалізація сприяє прискоренню темпів зростання обсягів сільськогосподарського виробництва та підвищенню конкурентоспроможності галузі) [5 с. 54]. На сьогодні фінансування більшості сільськогосподарських підприємств можна визнати незадовільним. Багато підприємств АПК не здатні реалізувати принцип самофінансування не лише розширеного, але і простого відтворення, що робить галузь інвестиційно-непривабливою. Державна підтримка на державному та регіональному рівнях є одним з чинників успішного розвитку сільського господарства. Державна бюджетна підтримка дозволяє істотно пом'якшити наслідки нееквівалентності в товарообміні сільського господарства з іншими галузями економіки, забезпечити ефективне функціонування сільськогосподарського виробництва України в цілому.

До основних проблем державної підтримки сільського господарства в Україні потрібно віднести: відсутність довіри до держави у цій сфері з боку сільгоспвиробників; недостатній рівень впливу заходів бюджетної підтримки на розвиток вітчизняного сільського господарства. Це обумовлено тим, що програми бюджетної підтримки в Україні страждають від постійного недофінансування; а також, правила розподілу бюджетних коштів за відповідними програмними підтримками зазвичай схвалюється на щорічній основі і часто змінюється з року в рік (тобто виробники сільськогосподарської продукції часто не отримують підтримки, коли вона їм терміново потрібна). Також, потрібно врахувати

корупційні прояви, наявність обмежень та ускладнень для доступу до програм бюджетної підтримки для сільгоспвиробників. Світовий досвід переконує, що основою створення раціонального та стійкого, економічного збалансованого сільськогосподарського виробництва є цілеспрямована державна підтримка.

Інвестиції в АПК будь-якої країни можна залучати різними способами – залежно від відносин між інвестором і об'єктом приватизації, між спільним економічним середовищем. Основні способи – це створення спільних підприємств, додаткова емісія акцій, залучення коштів міжнародних фінансових організацій і проведення конкурсів, за якими передбачався би саме розвиток підприємств.

Спосіб залучення іноземного інвестора через створення спільного підприємства – найпоширеніший на початку економічних реформ. Він дає можливість налагоджувати роботу підприємства як у ході приватизації, так і після неї.

Досить привабливим є залучення додаткових коштів за допомогою вторинної емісії акцій. Але це стосується лише стабільно працюючих підприємств. Останні можуть емітувати свої цінні папери для поповнення обсягу власних оборотних коштів. Такий спосіб залучення інвестицій ще недостатньо поширений в Україні. Проблема додаткової емісії полягає в тому, що тут необхідно чітко визначити обсяг емісії, необхідний для розвитку підприємства і водночас достатній для того, щоб не втратити контроль за підприємством.

На українському ринку почали активно працювати міжнародні фінансові установи. Програми надання кредитів українським підприємствам здійснюють Європейський банк реконструкції і розвитку (ЄБРР), Міжнародна фінансова корпорація (МФК), Фонд NIS Enterprise – Фонд сприяння розвитку підприємництва у нових незалежних державах та ін..

Зважаючи на численні перешкоди щодо залучення іноземних інвестицій в Україну, вченими було проведено опитування інвесторів стосовно необхідних дій українського уряду, які найбільше сприятимуть залученню інвестицій. Як свідчать результати опитування, найнагальнішими завданнями українського уряду інвестори вважають такі: лібералізація руху капіталу, валютного ринку та зняття обмежень на репатріацію прибутків; зняття обмежень на частку іноземної власності в українських компаніях; мінімізація бюрократичних обмежень; зниження податкових ставок і зменшення кількості податків.

Економічного зростання та інвестиційної активності можна досягти тільки через створення діючого ринку капіталів і приватизацію частини ресурсів і капіталів. Завдання відродження ринку фінансових інвестицій і капіталів містить як коротко- та середньостроковий аспекти, що передбачають підвищення ефективності функціонування банківської системи, так і довгостроковий аспект, пов'язаний з розв'язанням проблеми розвитку ринку акціонерних капіталів і державних цінних паперів.

Процеси на фінансовому ринку АПК, зважаючи на розвиток його окремих секторів і сегментів, а також розвиток діяльності інвестиційних інститутів, є дуже динамічними. Тому тут велику роль має відігравати держава як гарант стабільності фінансового ринку. Враховуючи закономірності руху фінансового капіталу, держава й учасники ринку цінних паперів повинні сприяти розвитку цього ринку, підвищенню ефективності економіки та економічному зростанню виробництва.

Формування і функціонування капіталу підприємства тісно пов'язані з виробництвом. Одна з основних проблем, що постає перед підприємцем, полягає в тому, щоб сформувати оптимальну структуру капіталу підприємства в нових умовах.

Особливу увагу слід приділити інвестиційній діяльності в період розвитку ринкових відносин, коли економіка потребує залучення значних за обсягом інвестицій. В умовах очікуваного нового загострення фінансово-економічної кризи, внутрішні інвестиційні можливості значно зменшились, що пов'язано насамперед з фінансовими обмеженнями бюджету. У зв'язку з цим значні надії покладаються на залучення зовнішніх інвестицій, але цей процес поки що гальмується складною податковою системою, активізацією рейдерських захоплень, посиленням тиску на аграрні підприємства з боку посадовців місцевих органів виконавчої влади, нестабільністю політичної системи, кримінальною ситуацією, що склалася у країні та ін.

З метою формування сприятливого інвестиційного клімату щодо АПК необхідно забезпечити досягнення стабільної макроекономічної і політичної ситуації, послідовно реалізувати стратегію економічних перетворень, законодавчо та організаційно закріпити пріоритетність розвитку сільського господарства та агропромислового виробництва, забезпечити формування та функціонування інфраструктури аграрного ринку, створити умови для подолання інфляційних процесів, корумпованості і тінізації економічної сфери, запровадити дієві механізми регулювання міжнародного інвестиційного співробітництва, налагодити інформаційно-методичне забезпечення здійснення інвестиційної діяльності та ін..

На сучасному етапі необхідно поглибити ступінь переробки продукції аграрного сектора, яка поставляється на експорт, підвищити питому вагу України у доданій вартості сільського господарства глобального рівня. Це потребує активізації інноваційних процесів в аграрному секторі, запровадження агропромислових кластерів, поширення кооперативної діяльності у формі обслуговуючих кооперативів, зокрема, фінансових, удосконалення системи підготовки фахівців та створення системи безперервного наукового інформаційно-аналітичного супроводу їх діяльності.

За останні роки виявилися помітні тенденції стабілізації аграрної економіки. Поряд з цим, в умовах світової та вітчизняної фінансової кризи, коли зовнішні умови стали менш передбачувані, для успішного функціонування аграрних підприємств необхідно чітко визначити напрями розвитку як на довгострокову, так і на короткострокову перспективу, а також знайти зовнішні резерви, які сприяють більш ефективному досягненню поставленої мети. Взаємозв'язок, який направлений на розвиток аграрних підприємств, а також побудова механізму досягнення цієї мети за допомогою фінансових ресурсів реалізуються через фінансову політику та фінансову стратегію.

Насамперед, фінансова політика повинна сприяти формуванню максимально можливого обсягу фінансових ресурсів аграрних підприємств, оскільки вони – матеріальна база будь-яких перебудов та ефективної діяльності.

Специфіка фінансових відносин в аграрному секторі визначається, в першу чергу, особливостями сільськогосподарського виробництва, які обумовлені специфічними факторами. Фактори, які впливають на організацію сільськогосподарського виробництва наступні: природні явища, сезонність, характер праці і технологія виробництва (земля, продуктивна робоча худоба, самовідтворення),

технічні (технічна озброєність), економічні (витрати капітального характеру, рівень цін на сільськогосподарську та промислову продукцію, енергоносії).

Фінансова політика – це дієвий інструмент впливу на всі аспекти ефективного розвитку аграрних підприємств. Використання її інструментів дає змогу подолати будь-які труднощі. Але при цьому необхідно дотримуватися певних принципів її впровадження: послідовності; визначеності; доцільності; продуманості; виваженості кожного напрямку її дії. Фінансова політика на нинішньому етапі розвитку вітчизняної економіки повинна характеризуватись якісно новими підходами до суб'єктів господарювання з урахуванням переходу на ринкові відносини, реформи цін, оплати праці, податкової і кредитної систем, спрямованих на створення сприятливого середовища для її функціонування.

Отже розвиток аграрних підприємств в Україні потребує створення цілого комплексу передумов, зокрема, оновлення і модернізації матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій виробництва та організації діяльності, стандартизації та сертифікації продукції у відповідності до міжнародних норм, забезпечення якості продукції, диверсифікації продукції, діяльності та ринків, виваженої фінансової політики та ін.

Подальших досліджень потребують питання обґрунтування механізмів стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності, фінансового забезпечення в аграрному секторі економіки України.

Україна має гарні кліматичні умови та природні, трудові ресурси для розвитку експортного потенціалу аграрного сектора економіки, проте існує багато проблем. Значний вплив політичних факторів та корупція перешкоджають розвитку та реалізації експортного потенціалу. Наразі держава може зберегти європейські ринки і географічно диверсифікувати азіатські, проте без державного регулювання спроби виробників можуть бути марними, тож стабілізація політичної системи та збереження унітарності держави виходять на перший план в розвитку будь-якого сектора економіки. Сьогодні виникають нові умови й концепції розвитку сільського господарства, що є наслідком змін у міжнародному поділі праці й формуванні світової системи сільського господарства та світового ринку сільськогосподарської продукції, прискорення науково-технічного прогресу, що дозволяє створювати нові чинники, такі як підприємництво, глобалізація, еластичність діяльності, наростання нової тенденції переходу до індивідуальних і персональних інтересів, перехід від окремих джерел доходів до цілої групи, що пов'язано зі зміною традиційних та економічних цілей господарств і сім'ї, вхід сільського господарства в етап надвиробництва й проблем, що із цього виникають. Старий принцип "виробляти більше і дешевше" змінюється на новий, що виникає з надвиробництва, тобто виробляти стільки ж або менше, але більш ефективно. Це створює цілком іншу суспільну та індивідуальну ситуацію сільського господарства, а одночасно змушує змінювати філософію поведінки сільськогосподарських виробників.

Орієнтація України на реалізацію моделі економічного зростання за допомогою використання механізмів функціонування сучасної НДС інноваційного розвитку дозволить нашій країні здійснити інтеграцію в європейський соціально-економічний простір та зайняти гідне місце в числі провідних технологічно розвинутих держав. Однак при цьому стоять завдання виявлення перешкод в інноваційному розвитку створення та зміцнення нової моделі НДС України, вдосконалення й використання

системи індикаторів для узагальнення основних факторів і результатів інноваційної діяльності та управління інноваційним розвитком.

Список використаних джерел до п.3.8.

1. Андрійчук В. Менеджмент: прийняття рішень і ризик / В. Андрійчук, Л. Бауер. – К. : КНЕУ, 1998. – 314 с.
2. Білорус О. Г., Лук'яненко Д. Г. та ін. Глобальні трансформації і стратегії розвитку / За ред. О. Г. Білоруса. – К.: ВІПОЛ, 2008. – 416 с.
3. Дудін Т. Економічна сутність інвестиційної діяльності в умовах розвитку ринкових відносин /Т.Дудін// Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2004. – № 4. – С. 185.
4. Завадський Й. С. Управління сільськогосподарським виробництвом у системі АПК : підручник / Й. С. Завадський. – К. : Вища школа, 2002. – 367 с.
5. Саблук П. Т. Основні напрями розробки стратегічного розвитку АПК в Україні / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2011. – №12. – С. 3-15.
6. Терещенко В. К. Формування ринкового механізму в аграрному секторі АПК / В. К. Терещенко // Економіка України. – 2014. – № 4. – С. 13-15.
7. Статистичний щорічник України за 2017 рік / За редакцією О. Г. Осауленка; Державна служба статистики України. – К. ТОВ «Август Трейд», 2017. – 559 с.

3.9. Місце сільського зеленого туризму у вдосконаленні діяльності та розвитку аграрних підприємств

Проблеми розвитку села, які спостерігаються в сучасних умовах, – це катастрофічна депопуляція або скорочення кількості сільського населення; поглиблення процесів його старіння, погіршення освіти, маргіналізація, скорочення тривалості життя. Це нераціональне використання природних аграрних ресурсів, особливо земель та вод, їх забруднення та зменшення продуктивності; неефективне, енерго-, ресурсо- й трудомістке виробництво продукції сільського господарства [1, с. 92]. Це масове безробіття й зниження платоспроможного попиту сільського населення; погіршення середовища проживання сільських жителів; відмирання сільської культури, традицій, звичаїв. Вони потребують глибокого наукового аналізу та синтезу пропозицій й негайного їх впровадження у практику господарювання. Проблеми, які розглядаються, обґрунтовують потреби й пріоритетність розвитку туристичної підприємницької діяльності в аграрній сфері як перспективного напрямку диверсифікації агроформувань і сільської економіки. Це пояснюється тим, що розвиток сільського зеленого туризму стимулює як форми сімейного господарювання, так і мале підприємництво. Вони є винятково важливими для відродження економіки сільських депресивних територій. Стимулюючи розвиток інших видів діяльності, залучуючи відвідувачів, агротуристичний бізнес вирішує низку нагальних соціальних проблем: зайнятості, закордонного заробітчанства й міграцій, соціальної зневіри; надає можливості для особистісного росту сільських жителів; відродження культурно-історичних та етнографічних традицій українського народу.

Загальні тенденції розвитку підприємств світового та національного сільського туризму характеризуються стабільними темпами зростання попри ризики

економічного спаду. Також туристичний попит має свої власні детермінанти та на території сільських поселень часто розвивається як альтернативний варіант основної господарської діяльності суб'єктів аграрної сфери. Незаперечний і той факт, що значною залишається нерівність розміщення, доходів, туристичних потоків у підприємствах, центрах та дестинаціях сфери туризму. Для досягнення рівнозначного успіху нові підходи заохочення розвитку послуг сільського зеленого або/та аграрного туризму повинні базуватися на принципах кооперації, інтеграції й інших об'єднань [2, с. 102]. Кооперація й інтеграція або/та взаємопроникнення між ключовими об'єктами сільської економіки (сільські готелі, заклади громадського харчування, транспорту, туристичні фірми, агрооселі, фермерські господарства, агропідприємства) можуть і повинні забезпечити надання туристичних послуг на селі.

Систематизація наукових поглядів вчених-економістів та практичний досвід показали, що сільський зелений туризм з урахуванням тенденцій його розвитку доцільно розглядати як вид соціально-культурної діяльності, яка виробляє послуги, необхідні для задоволення потреб, що виникають у процесі подорожей. При цьому він уявляється не просто скромним явищем, а важливою сферою сільської економіки, подальший розвиток і удосконалення якої буде сприяти збільшенню доходів бюджетів сільських громад та держави загалом [3, с. 112].

Основною функцією сільського зеленого туризму в економіці суб'єктів вітчизняної аграрної сфери є диференціація напрямів операційної діяльності та підвищення на цій основі результативності господарювання. Це також дозволяє формувати більш потужний базис у фінансовому та інвестиційному відношенні для вирішення соціально-економічних проблем сільських територій. У результаті витрат, що здійснюються туристами, які споживають сільські туристичні продукти або послуги, виникають важливі соціально-економічні ефекти:

1) прямі ефекти: збільшується дохід аграрних підприємств; зменшуються їх фінансові ризики; забезпечується раціональне ресурсокористування; зменшується сезонність виробництва; підвищуються зайнятість і доходи сільських жителів; забезпечується відпочинок і оздоровлення туристів;

2) супутні (непрямі) ефекти: розвиваються підприємства-партнери, виробнича й соціальна інфраструктура загального користування, облаштовуються й відроджуються сільські території; підвищується споживчий попит населення на товари та послуги суміжних і підтримуючих підприємств інших галузей; підвищується соціальний статус сільського способу життя й сільських громад; розвиваються комунікації між сільським і міським населенням на нових засадах [4, с. 22].

Разом з тим, критичний огляд фахових джерел, які присвячені методичним підходам оцінювання внеску послуг сільського зеленого туризму в економіку аграрних підприємств, показав, що на сучасному етапі не існує єдиної методики оцінки ефективності їх імплементації у діяльність. Тому для ілюстрації та підтвердження внеску послуг сільського зеленого туризму в економіку суб'єктів аграрної сфери та оцінки його економічного ефекту пропонуються наступні змінні (рис. 1).

Отже, сільський зелений туризм за сучасних реалій зниження рівня зайнятості сільського працездатного населення та беззаперечних переваг диференціації операційної діяльності суб'єктів аграрної сфери постає одним з перспективних альтернативних варіантів покращення показників соціально-економічного розвитку не тільки агроформувань, але й сільських територій. Активізація сільського зеле-

ного туризму як виду підприємництва формує сприятливі передумови для підвищення рівня якості життя сільського населення та стабілізації макроекономічних показників розвитку суб'єктів аграрної сфери та сільських громад.



Рис. 1. Основні економічні вигоди, пов'язані із імплементацією послуг сільського зеленого туризму у діяльність аграрних підприємств

Туристична підприємницька діяльність в аграрних підприємствах має найкращі умови для розвитку, тому що вона передбачає наявність таких факторів: мальовничу сільську місцевість з унікальними й різноманітними природними туристичними ресурсами й багатою історією та культурою; значну кількість сучасних або стилізованих під старовину будівель і споруд для розміщення й харчування, сучасного транспорту для перевезень; гостинне й доброзичливе місцеве населення; органічну продовольчу продукцію, смачну кухню й самобутні гастрономічні традиції.

Також види діяльності, що пов'язані із сільськими підприємствами, землею, природою, традиційним для села способом життя, – являють собою цікаві туристичні атракції. Приваблює й можливість участі у житті та діяльності місцевого населення. Велике значення має високий рівень освіти сільських працівників як приймаючої сторони, а також низький або помірний рівень цін на туристичні послуги; умови їх отримання у всі пори року [5, с. 30]. Потрібно відзначити те, що темпи зростання послуг сільського зеленого туризму у світі оцінюються від 10,0-20,0% до 30,0% на рік.

Однак їх ринок в нашій країні знаходиться на стадії становлення. Тим більше кількість господарств, що представлені на ньому, досі незначна. На сьогоднішній день сільські території їх розміщення – це ті, що мають найкращі для цього соціально-економічні передумови: Українські Карпати, Слобожанщина, Полісся, Поділля, Київщина, Херсонщина.

Можливість використання природно-ресурсного, матеріально-технічного й культурно-історичного туристичного потенціалу сільської місцевості, житлово-комунальних зручностей фермерських господарств або їх родин, які надають житло, забезпечують харчуванням і знайомить гостей з особливостями сільської місцевості та господарюванням на землі, впливає на покращення умов і якості життя селян. Це розширює сферу зайнятості сільського населення, дає додатковий заробіток, розширює можливості зайнятості сільського господаря не лише у виробничій сфері, але й у сфері обслуговування. Це, як уже зазначалося, дуже важливо, оскільки, за різними підрахунками, близько 40,0-60,0% мешканців сільської місцевості перебувають за межею бідності. При певному нагромадженні числа відпочиваючих з'являється потреба у задоволенні їх різноманітних запитів. У свою чергу, це стимулює розвиток видів діяльності сфери послуг: транспортних, зв'язку, торгівлі, служби побуту, відпочинково-розважальних та інших.

На сьогоднішній день туризм, зокрема сільський зелений, – це вид діяльності, який найбільш стрімко розвивається у всьому світі. Приблизно 10,0% світового валового продукту приносить міжнародна туристична діяльність, близько 500 млрд. дол. США становлять щорічні надходження від світової туристичної галузі. Україна лише розпочала свій рух до світових стандартів сільського зеленого туризму, що існують у розвинених країнах світу – категоризація місць розміщення, стандартизація послуг, сертифікація відповідності. Країна надає також пріоритетного значення розвитку в'їзного і внутрішнього туризму як важливих чинників підвищення якості життя населення.

Сільський зелений туризм – це саме той сектор економіки, який заслуговує на найбільшу увагу в Україні. Він потенційно може забезпечити значний внесок в економіку сільських територій у вигляді нових робочих місць, збільшення надходжень від закордонних туристичних потоків, сприяє зменшенню обсягів більш затратного відпочинку за кордоном та інтенсифікує використання місцевих сировинних ресурсів [6, с. 57]. Як важливий вид внутрішнього туризму – це експортноорієнтована діяльність, яка відрізняється від інших експортних галузей важливим аспектом: більшість експортерів вивозять свої товари з країни до споживача. У туризмі споживач прибуває в країну для того, щоб придбати та спожити вироблені продукти й послуги. Це створює додаткові надходження в місцеву економіку. Пріоритетність надання послуг сільського зеленого туризму у плані диверсифікації діяльності аграрних підприємств з метою удосконалення їх діяльності й сталого розвитку сільських територій зумовлена такими обставинами:

1. Розвиток послуг сільського зеленого туризму стимулює мале підприємництво на селі, важливе для конкурентоспроможності економіки аграрних підприємств і територій.

2. Сільські території країни, як було виявлено, володіють великим, але мало-освоєним туристичним потенціалом, що вимагає пошуку альтернативних та

ефективних стимулів для його раціонального використання у відпочинково-туристичних цілях.

3. Створення та розвиток туристичного бізнесу аграрних підприємств вирішує низку напружених соціальних проблем депресивних сільських територій, зокрема, масового безробіття, закордонного заробітчанства, оренди земель та виплат за неї тощо.

4. Збережена етнокультурна самобутність історичних територій нашої держави виступає ексклюзивною, міжнародно-туристичною, конкурентною перевагою, що дозволяє Україні бути серед основних осередків розвитку сільського туризму в Європі.

Для імплементації й розвитку послуг сільського зеленого туризму у діяльності аграрних підприємств є необхідним комплекс заходів: створення нормативно-правової бази у системі аграрні підприємства – послуги сільського зеленого туризму; відтворення інфраструктури сільських територій, що сприяє комфортному перебуванню та забезпеченню високого рівня обслуговування туристів; організація системної державної підтримки малого підприємництва, фермерства та кооперації в галузі сільського господарства та сільського зеленого туризму, що забезпечує умови їх сталого функціонування, подолання адміністративних бар'єрів на шляху до фінансових і матеріальних ресурсів. Також це розробка стандартів і нормативів, які застосовуються у сфері сільського зеленого туризму як особливого виду діяльності (стандарти і нормативи, що діють у країні у сфері агробізнесу, готельно-ресторанного господарства, туристичного бізнесу, не можуть механічно переноситися на туристичний сегмент діяльності аграрних підприємств через специфіку останнього); організація й порядок страхування ризиків при організації та наданні послуг сільського зеленого туризму; організаційно-освітня підтримка через створення спеціальних консалтингових структур, що надають системну допомогу при розробці бізнес-планів та інноваційно-інвестиційних проектів.

Йдеться й про розвиток кадрового потенціалу сфери обслуговування й туризму в сільській місцевості шляхом вдосконалення системи професійної підготовки, підвищення кваліфікації та перепідготовки сільських жителів; розширення сфер зайнятості в сільській місцевості та підвищення ділової активності населення шляхом створення нових робочих місць, у тому числі в сфері обслуговування туристів; інформаційне забезпечення організації сільського зеленого туризму в аграрних підприємствах, в тому числі впровадження інформаційних та мережних технологій маркетингу і продаж, що дозволяють створити масштабний ринок сільського туризму у віртуальній формі. Це і всебічне сприяння в просуванні сільських туристичних продуктів і послуг шляхом забезпечення участі малих підприємств, фермерів у виставках і конкурсах, експозиціях, ярмарках на туристичну тематику. Безумовно, потрібна координація діяльності регіональних органів влади та адміністрацій муніципальних утворень, сільських громад у комплексному вирішенні завдань щодо розвитку різних видів і напрямів сільського зеленого туризму у складі малих і середніх агроформувань.

Сільський зелений туризм у складі діяльності аграрних підприємств орієнтований на використання сільськогосподарських, природних, культурно-історичних та інших видів ресурсів сільської місцевості для створення комплексного агротуристичного продукту. Потрібно відзначити те, що аграрні підприємства країни можуть отримувати реальні доходи від надання послуг

сільського зеленого туризму від таких видів діяльності, як: організація туристичних маршрутів; облаштування й експлуатація стоянок для туристів; робота гідом чи екскурсоводом; транспортне обслуговування туристів; егерська діяльність (полювання, аматорське та спортивне рибальство); прокат туристичного спорядження; послуги приймання та розміщення туристів; харчування; підготовка культурних та мистецьких програм; здійснення народних промислів і ремесел та продажі їх товарів; виробництво та реалізація туристам органічних продуктів харчування тощо [7, с. 12]. Сьогодні існує суттєвий резерв для поповнення обігових коштів аграрних підприємств, що надають туристичні послуги. Розглядаючи перспективи їх розвитку, необхідно відзначити, перш за все, потенційно позитивні їх результати (рис. 2).

Потенційними інвесторами, які б могли забезпечити високий рівень розвитку послуг сільського зеленого туризму в агроформуваннях, можуть бути: великі і середні підприємці як фізичні особи; сільські підприємці, які розширюють або змінюють сферу бізнесу; фермери, які мають відповідну базу для приймання туристів та які розглядають його як альтернативне джерело фінансування; сільськогосподарські підприємства, навчальні заклади туристичного профілю, які розглядають туризм як полігон для проведення студентських практик [8, с. 27].

Проводячи комплексну оцінку переваг та недоліків становлення й розвитку підрозділів з надання послуг сільського зеленого туризму, як альтернативного напрямку господарської діяльності суб'єктів аграрного підприємництва, слід відокремити дві практичні площини: сільське населення як потенційний виробник сільського «зеленого» туристичного продукту, й держава, яка є інституційним суб'єктом будь-якої сфери діяльності, – це одна сторона. І підприємці (суб'єкти аграрного бізнесу, які потенційно забезпечують пропозиції сільських туристичних послуг) та навколишнє середовище, як сфера виробництва і споживання специфічного туристичного продукту – це інша сторона.

Функціонування сегменту сільського зеленого туризму в малих і середніх аграрних підприємствах гальмується низкою причин.

До таких, на нашу думку, можна віднести насамперед те, що в країні і дотепер відсутнє розуміння можливостей механізму функціонування ринкової моделі, а також вільне й упереджене трактування процесів ринкових відносин. Це, в свою чергу, зумовлює традиційний експериментальний підхід до реформування фінансово-кредитної системи, системи управління і господарського механізму в цілому, охоплюючи й послуги сільського зеленого туризму в агроформуваннях [9, с. 95].

Ще одним стримуючим фактором імплементації послуг сільського зеленого туризму у діяльність аграрних підприємств можна вважати той факт, що у господарську життєдіяльність намагаються впроваджувати кращі досягнення високорозвинутих країн світу (США, Японії, Німеччини, Франції та ін.), економіка яких перебуває на третьому (постіндустріальному) етапі розвитку. Проте вони не мають під собою належного підґрунтя у вітчизняних умовах, насамперед, інвестиційного. Досвід таких країн потрібно вивчати і використовувати, але використовувати творчо, пристосовувати до реальної дійсності і відповідного етапу розвитку держави, в тому числі її інституціональної системи, з урахуванням психології і менталітету сільського населення, історичних традицій та власного позитивного господарського досвіду.

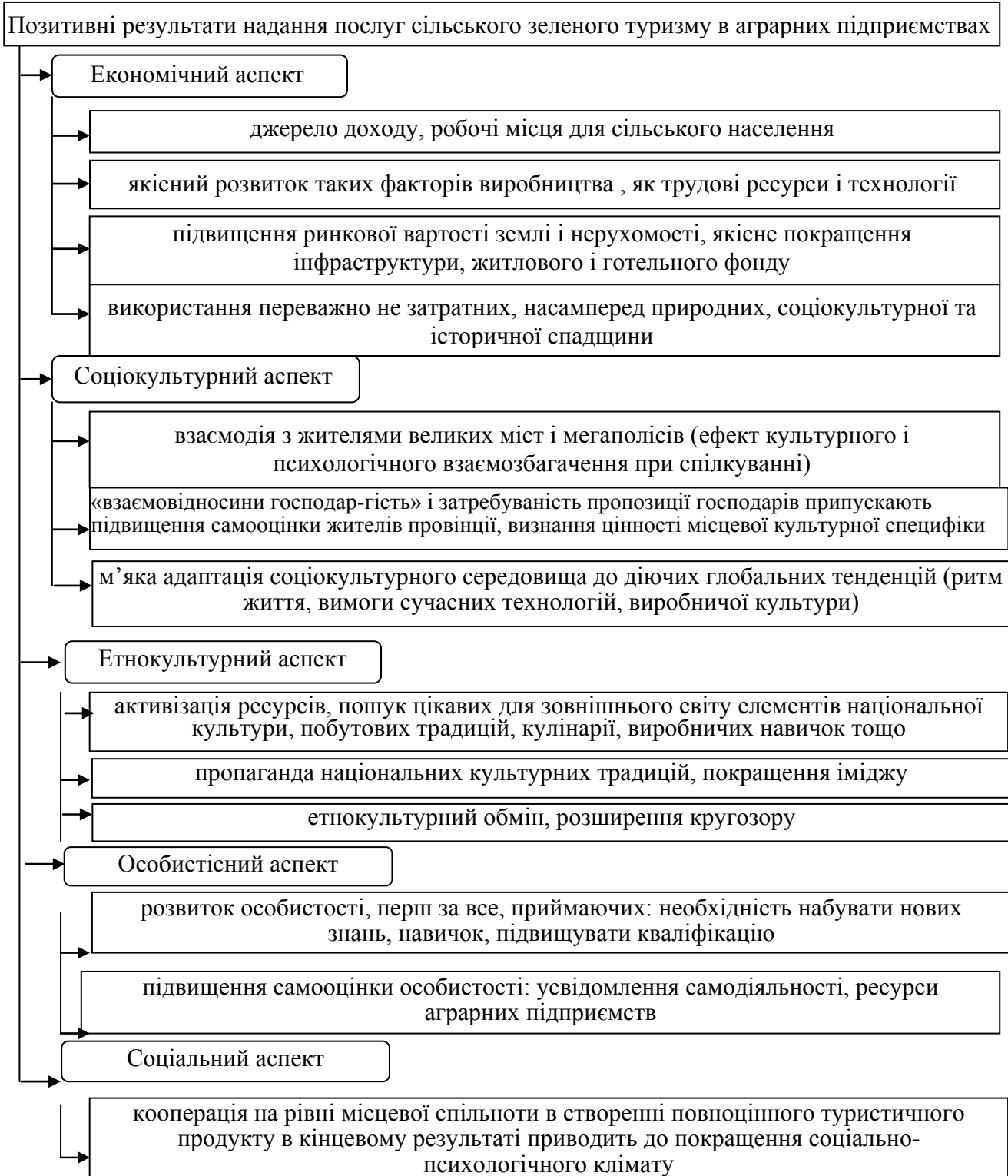


Рис. 2. Позитивні результати надання послуг сільського зеленого туризму в аграрних підприємствах

Однак, незважаючи на всі проблеми та недоліки функціонування сегменту сільського зеленого туризму в малих і середніх аграрних підприємствах існують певні перспективи подальшого його розвитку. Це зумовлено передусім геополітичним розташуванням країни, її кліматичними та природними умовами, а також багатою історико-культурною спадщиною, менталітетом українського народу. Отже, основним гальмуючим фактором розвитку послуг сільського зеленого туризму в аграрних підприємствах є відсутність державного сприяння

розвитку сфери послуг сільського зеленого туризму, яке полягає у вдосконаленні інституціонального середовища, в якому здійснюється цей вид діяльності. Задля успішного функціонування цієї сфери послуг необхідно, насамперед, прийняти законодавчі акти, які б відповідали положенням Конституції України та світовим стандартам; чітко регламентували порядок здійснення підприємницької діяльності жителями сільських територій з метою надання туристичних послуг. Розвиток послуг сільського зеленого туризму агроформуваннях – це один із шляхів зменшення соціальної напруги, зниження рівня бідності серед селян. Цей вид туристичної діяльності дедалі активніше перетворюється в конкурентоспроможний вид економічної діяльності, що розвиває такі напрями:

- ознайомлення з традиційним побутом, ремеслом;
- здавання в оренду житла (будинків, кімнат) в екологічно чистій сільській місцевості;
- організація турів із проживанням і харчуванням туристів у фермерському будинку тощо.

На сьогодні не існує чітко сформованої системи туристичних послуг суб'єктів туристичного підприємництва в аграрній сфері. Як зазначають М.Й. Рутинський та Ю.В. Зінко, послуги суб'єктів підприємництва сфери сільського аграрного туризму поділяють на основні та додаткові [10]. Основні об'єднують послуги з організації: перевезення туристів; розміщення туристів; харчування туристів. До додаткових належать такі послуги: з організації екскурсій; послуги гідів; послуги з прокату автомобілів, човнів, туристичного спорядження; із залучення туристів до сільськогосподарських робіт і народних промислів; послуги побутового обслуговування; послуги залучення туристів до участі в народних обрядах, а також сільських фестивалях, ярмарках та інших масових акціях. Послуги, що входять в основну програму перебування туриста на селі, відносять до основних. Додаткові послуги турист купує самостійно у місці перебування і вони не входять у вартість тур-пакета. Система додаткових послуг для розваг гостей передбачає заходи, які можна умовно згрупувати так: а) заходи, в основу яких покладено національні традиції; б) заходи, що враховують проживання в сільській місцевості, в) екскурсії.

Перша група розважальних послуг набуває форми театралізованих національних свят, які заздалегідь залучають у тур. Досить цікавими для туристів є й козацькі турніри. Театралізовані вистави можуть не тільки зустрічати і проводити туристів, а й супроводжувати їх протягом туру у вигляді перевдягнених музик. Користуються популярністю розважальні послуги з урахуванням особливостей проживання в сільській місцевості. Найпоширенішими розвагами є рибалка, полювання, збирання ягід, грибів, катання на конях і т. ін. Ця категорія є найменш витратною для підприємств сільського туризму, тому такі послуги надають майже всі агрооселі. Існує ще одна група розважальних послуг – це організація спортивних заходів. Спортивні змагання, фестивалі, школи спортивного туризму на базі суб'єктів туристичного підприємництва в аграрній сфері можуть привабити молодь. Цікавим є досвід використання змагань пішохідного, велосипедного, лижного, водного туризму. Нескладні ділянки перешкод, які відповідають рівню 1-го класу й охоплюють 4-5 етапів: купини, перехід через болото, вертикальні перила, навісна переправа, конкурс вузлів, маятник тощо. Приваблює туристів застосування спортивних елементів у т. зв. quest-програмах.

Отже, не викликає сумніву твердження, що "організаційно-структурні перетворення в аграрних підприємствах мають бути забезпечені шляхом диверсифікації сільськогосподарського виробництва за регіонами України". Основним у цьому твердженні є питання інфраструктури, побутового обслуговування та соціальної сфери як факторів, що повинні стимулювати розвиток аграрної сфери. Основні моделі організації та розвитку послуг сільського зеленого туризму в аграрних підприємствах:

– сільські гостьові будинки на базі існуючого житлового та виробничого фонду в сільській місцевості;

– стилізовані «туристичні села» або спеціалізовані центри, орієнтовані на організацію повноцінного відпочинку туристів (центри ремісництва та культури, «рибальські», «мисливські села», кулінарні центри (будинки меду, традиційної кухні), спортивні (наприклад, катання на конях, навчання веслування та ін.);

– «історичні» або «національні» гостьові будинки у складі аграрних підприємств;

– сільськогосподарські парки на базі фермерських асоціацій, спеціалізація сільського господарства території при складанні туристичних програм (зернове господарство, тваринництво, садівництво) та інше.

З практичного досвіду розвитку послуг сільського зеленого туризму в агроформуваннях випливає висновок про реалізацію декількох бізнес-моделей у цій сфері [11].

1. Розвиток туристичного бізнесу на базі аграрних підприємств. Ця модель включає в себе підтримку розвитку мережі засобів розміщення (приватних мікrohотелів) на базі існуючого в сільській місцевості житлового фонду та сільськогосподарських (ферми, пасіки, риболовецькі господарства і т.д.) і спеціалізованих об'єктів (спортивні центри, човнові станції, конюшні тощо).

2. Будівництво аграрними підприємствами великих і середніх приватних туристичних об'єктів у сільській місцевості: спеціалізовані приватні готелі у формі стилізованих «екоферм», «агротуристичних сіл», культурно-етнографічних центрів тощо (характерно для територіального утворення з високим рівнем комфортності житлового фонду в сільській місцевості і з хорошим турпотенціалом). Ця модель для успішної реалізації вимагає, насамперед, інвестиційних ресурсів – як місцевих, так і зовнішніх, а також підтримки відповідних проектів на рівні регіону і на місцях.

3. Створення державних (або приватних) агропромислових парків. Крім розвитку туристичної галузі як такої, концепція, що базується на такій моделі, ставить в основу популяризацію, соціалізацію та пропаганду досягнень сільського господарства на конкретній території, збереження практичних навичок і демонстрацію прийомів національного (традиційного) сільськогосподарського виробництва. У світовій практиці програму з реалізації такої моделі зазвичай координує відомство, яке відповідає за розвиток сільського господарства (а не туристичної галузі як такої). Будучи багатофункціональними центрами, агропромислові парки паралельно можуть вести науково-дослідну та селекційну роботу, залишаючись при цьому розважальними туристичними об'єктами і постійно діючими виставково-експозиційними центрами.

4. Створення інфраструктури підтримки послуг сільського зеленого туризму в аграрних підприємствах. Говорячи про підтримку цього виду туризму, слід пам'ятати, що цей похідний елемент державної соціальної політики тісно змикається з такими

сферами, як місцеве самоврядування, розвиток саморегулюючих громадських організацій, системна підтримка малого та середнього бізнесу, тому розвиток цього напрямку передбачається на основі державно-приватного партнерства.

Необхідно відзначити, що послуги сільського зеленого туризму в агроформуваннях сприяють розвитку інших напрямів альтернативних видів діяльності, збуту продукції. Крім забезпечення зайнятості, розвиток альтернативних видів діяльності сільського населення вирішує ряд завдань, серед них: збереження малих населених пунктів, а отже, і сільського побуту; поліпшення умов життя сільського населення; підвищення доходів сільських жителів. Також відбувається закріплення молоді на селі; стимулювання вивчення народних звичаїв і обрядів; відродження та пропаганда традиційних цінностей і способу життя; розвиток народних промислів. Нарешті, йдеться про регламентування використання природних об'єктів, що сприяє збереженню навколишнього середовища; збереження культурної та історичної спадщини території.

Список використаних джерел до п.3.9.

1. Бондар В.В., Ганжа Я.Л. Агротуризм як вид диверсифікаційного розвитку сільськогосподарського підприємництва. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. 2014. № 56. С. 89-95.
2. Ісаєнко В.М., Бабікова К.О. Сучасний стан та перспективи розвитку агротуризму на селітебних територіях України. Агроеколог. 2012. № 2. С. 101-103.
3. Малік М.Й., Забуранна Л.В. Сільський аграрний туризм як чинник розвитку сільських територій. Економіка АПК. 2012. № 5. С. 110-115.
4. Мастюх К.В. Втілення іноземного досвіду туризму у соціальному проекті "Зелений туризм для всіх". Екологія плюс. 2013. № 5. С. 21-23.
5. Романюк І.А. Системно-структурні дефініції категорій у галузі сільського зеленого туризму: узагальнення та використання. Науковий вісник ХДУ. Серія: Економічні науки. Вип. 15. Ч. 3. Херсон: Вид. дім «Гельветика», 2015. С. 29-31.
6. Мармуль Л.О., Пінчук Т.А. Організація та розвиток аграрного туризму в регіоні: монографія. Херсон: Айлант, 2009. 168 с.
7. Товт М.М. Формування політики розвитку та функціонування сільського зеленого туризму в Україні. Туризм сільський зелений. 2013. № 1. С. 10-15.
8. Ігнатенко М.М. Стратегії та механізми управління розвитком соціальної відповідальності суб'єктів господарювання аграрної сфери економіки: монографія. Херсон: Айлант, 2015. 470 с.
9. Приказюк Н.В., Тлуста Г.Ю. Тенденції й перспективи розвитку страхування подорожуючих за кордон. Фінанси України. 2011. № 10. С. 93-103.
10. Рутинський М.Й., Зінько Ю.В. Сільський туризм. К. : Знання, 2006. 271 с.
11. Кузик С.П. Географія туризму : навч. посіб. К. : Знання, 2011. 271 с.

3.10. Теоретичні та прикладні аспекти розвитку конкурентоспроможності підприємств галузі садівництва

В умовах глобалізації ринків, участь вітчизняної економіки у міжнародному поділі праці актуалізує проблему забезпечення конкурентоспроможності виробників, особливо аграрної галузі, яка формує вагомі конкурентні переваги

України у світовому просторі та має потужний ресурсний потенціал. Сприятливі ґрунтово-кліматичні умови, земельні ресурси сприяють вирощування сільськогосподарських культур в обсягах, достатніх як для забезпечення внутрішніх потреб так і формування експортного потенціалу.

В структурі експорту України в 2015, 2016 та 2017 роках продукція агропромислового комплексу та харчової промисловості становила 38,3%, 42,0 та 41,0 % відповідно. Найбільші обсяги експорту до країн ЄС становить продукція агропромислового комплексу та харчової промисловості – 29,3% від загального обсягу експорту[14].

Аграрна галузь має невикористані резерви щодо виробництва високоякісної продукції, здатної конкурувати на внутрішньому та міжнародних ринках. Натепер проблеми забезпечення конкурентоспроможності товаровиробників особливо актуальні. Конкурентоспроможність характеризує можливість і динаміку пристосування підприємств до умов ринкової економіки.

В масштабі України конкурентоспроможність означає ефективну інтеграцію в світове господарство, забезпечення продовольчої безпеки та зростання якості життя населення. Підвищення конкурентоспроможності підприємств – запорука підвищення конкурентоспроможності країни.

Конкурентоспроможність підприємства та продукції, проблеми їх розвитку досліджувались в роботах зарубіжних вчених І.Ансофа, М.Портера, А.Сміта, Р.А. Фатхутдинов. Дослідження питань конкурентоспроможності вітчизняних підприємств здійснювали вчені: В.Богачов, П. Гайдуцький, В.Гончаров, В.Збарський, Ю. Кирилов, Л. Коваль. М.Малік, В.Месель – Веселяк, Л. Мармуль, В.Рябоконт, В. Юрчишин тощо.

Головною ознакою та елементом ринкової економіки є конкуренція. Вона спонукає виробляти товар якому надає перевагу споживач; мотивує виготовляти кращу за якістю або з меншими витратами продукцію, щоб отримувати прибуток; відповідно до ефективного внеску розподіляє прибуток серед економічних суб'єктів; обмежує і контролює економічну силу кожного підприємства; є інструментом виявлення найбільш економічно дієздатних фірм; каталізатором фірм, діяльність яких не відповідає сучасним вимогам ринку; страхування безпеки споживача при отриманні бажаної продукції та вигоди завдяки існуванню фірм-конкурентів [4].

Конкуренція будучи дуже тонким і гнучким механізмом регулювання вільного ринку, допомагає фірмам миттєво реагувати на будь-які зміни ринкової кон'юнктури [1].

Вивчення й оцінка конкурентоспроможності є частиною теорії конкуренції. Успіх підприємства у конкурентній боротьбі визначається рівнем його конкурентоспроможності.

Вперше поняття конкурентоспроможність ввів М. Портер. На його думку це властивість товару, послуги, суб'єкта ринкових відносин виступати на ринку нарівні з присутніми там аналогічними товарами, послугами або конкуруючими суб'єктами ринкових відносин [11].

Нині відсутня єдина загальноприйнята методика визначення та оцінки конкурентоспроможності аграрних підприємств.

За визначенням Фатхутдинова Р.А. конкурентоспроможність підприємства це здатність випускати конкурентоспроможну на конкретному ринку продукцію, з наявними перевагами по відношенню до інших виробників галузі, регіону, країни, інших країн. [15].

Шегинська Н. З. конкурентоспроможність, трактує як здатність суб'єктів економічної діяльності витримувати конкурентну боротьбу на ринках економічних благ, швидко й ефективно пристосовуючись до нових умов господарювання [17].

Збарський В.К. і Місевич М.А. відзначають, що конкурентоспроможність підприємства характеризується можливістю забезпечувати випуск і реалізацію продукції, яка за своїми ціновими і неціновими факторами більш привабливіша, ніж продукція підприємств-конкурентів, використовуючи конкурентні переваги і потенційні можливості для їхнього забезпечення у майбутньому при зміні ринкової ситуації та попиту споживачів [3].

Для окремого аграрного підприємства, Малік М.Й. і Нужна О.А. конкурентоспроможність розглядають як узагальнюючу оцінку його конкурентних переваг з питань фінансування, ресурсного потенціалу, якості задоволення споживчого ринку та досягнутої завдяки цьому ефективності функціонування господарчої системи, які існують протягом періоду оцінювання [8].

Конкурентоспроможність характеризує здатність конкурувати на внутрішньому та зовнішньому ринках і вимірюється часткою на них вітчизняної продукції. Зовнішня конкурентоспроможність – здатність продавати товари та послуги на світових ринках, наявність у структурі експорту достатньої кількості продукції, яка забезпечує стійкість платіжного балансу країни. Внутрішня конкурентоспроможність – продаж товарів та послуг на внутрішньому ринку, що конкурує з імпортом та іншими вітчизняними товарами, які забезпечують разом з експортом необхідний рівень зайнятості та доходів населення.

Конкурентоспроможність виробництва, як багатогранне поняття, яке характеризує здатність конкурувати на внутрішньому та зовнішньому ринках і вимірюється ступенем присутності вітчизняної продукції на них розглядає О.В. Копистко [7].

Аналізуючи динаміку зовнішньої торгівлі варто відзначити, що експорт с/г та продовольчої продукції збільшився на 4,5%, з \$14,6 млрд. в 2015 році до \$15,3 млрд. в 2016 році, та зріс на 16,3% в 2017 році до \$17,8 млрд. Імпорт с/г та продовольчої продукції складав в 2015 році -\$3,5 млрд., збільшившись в 2016 році до \$ 3,9 млрд. (на 11,6%) та до 4,3 млрд. (10,5%) в 2017 році. Сальдо зовнішньої торгівлі в АПК було позитивним. Сільське господарство залишається єдиною галуззю, яка має позитивне сальдо зовнішньої торгівлі, тобто більше експортує, ніж імпортує [14].

В цілому конкурентоспроможність підприємства це здатність випускати конкурентоспроможну на конкретному ринку продукцію, з наявними перевагами по відношенню до інших виробників галузі, регіону, країни.

Формування конкурентоспроможності аграрного підприємства відбувається в умовах постійної динаміки кон'юнктури ринку та конкурентного середовища.

Досягнутий рівень конкурентоспроможності аграрного підприємства в окремий проміжок часу не може розглядатися як довгострокова характеристика його ринкової позиції незалежно від ефективності діяльності. Протидія підприємств-

конкурентів, досягнення ними конкурентних переваг можуть призвести до втрати досягнутої позиції та зниження рівня конкурентоспроможності.

Отже особливістю конкурентоспроможності підприємства є порівняльний і часовий характер, тому конкурентоспроможність сільськогосподарського підприємства розглядають як динамічний показник, зміни якого залежать від специфічних факторів у певний момент часу.

Високий рівень конкурентоспроможності підприємства може бути досягнутий лише у конкурентному середовищі, яке забезпечує ефективне функціонування ринку.

Конкурентне середовище – це результат взаємодії чинників та умов, які створюють необхідне оточення для досягнення суб'єктами господарювання конкурентних переваг. Конкурентна перевага суб'єкта господарювання, має забезпечувати унікальну конкурентну позицію та можливу високу прибутковість у межах цільового ринку; має не просто бути але й утримуватися протягом тривалого часу; повинна бути складною для перейняття конкурентами та не стати просто рисою певної продукції [4].

Значення чинників та їх впливу, які можуть створити конкурентні переваги в ринкових умовах, є важливим для підвищення ефективності діяльності підприємств. Об'єктивна оцінка сільськогосподарським підприємством своїх конкурентних позицій на ринку – необхідна умова для їх збереження та головним чином посилення.

Оскільки кон'юнктура ринку і конкурентне середовище підприємств знаходиться у постійній динаміці, то підприємства знаходяться в постійному пошуку додаткових конкурентних переваг.

Аграрні підприємства працюють в умовах природних ризиків (залежність від природних умов, природних ресурсів), мають тривалий цикл виробництва, виробляють однорідну продукцію, реалізують її в ринковій структурі де багато виробників та багато споживачів, попит на продукцію є стійким. Досягнення високого рівня конкурентоспроможності підприємства за цих особливостей можливе лише у конкурентному середовищі, яке забезпечує ефективне функціонування ринку та підтримання конкурентних переваг.

Прояв конкурентних переваг визначається зовнішніми (поза межами впливу підприємства) і внутрішніми (на які підприємство має безпосередній вплив) чинниками, що впливають на ефективність функціонування підприємств [7].

Саме від уміння використовувати ці чинники для розвитку, залежить позиція підприємств на ринку.

Зовнішні чинники конкурентоспроможності, формуються у ринковому середовищі – тип підприємства, кон'юнктура ринку, наявність конкурентів, забезпеченість трудовим ресурсами, ефективність державного регулювання.

Внутрішні чинники конкурентоспроможності (можливості підприємства): інноваційний, фінансовий, економічний потенціал, потенціал маркетингових служб, якість і ціна товару, рівень матеріально-технічного обслуговування впливають на собівартість та якість продукції.

Отже чинники, що впливають на конкурентоспроможність агропромислових підприємств умовно поділяють на – зовнішні, (дія зовнішнього оточення підприємства), та внутрішні (процесами в середині підприємства).

Вплив факторів на формування конкурентоспроможності може розглядатися також в розрізі їх керованості та некерованості підприємством. Підприємство потенційно здатне впливати на використання природних ресурсів; просторові умови (площі с/г угідь); фінансовий потенціал; кваліфікованість та використання персоналу підприємства; ефективна підприємницька стратегія, маркетинг; рівень матеріально-технічного забезпечення.

Некерованими (підприємство пристосовується до їх зміни) факторами є природно-кліматичні умови, екологічні умови; соціально-економічні умови, демографічні умови; винаходи, кон'юнктура, інфраструктура ринку; політичні події.

Одні і ті ж фактори для різних підприємств можуть бути як керованими так і не керованими.

Таким чином, конкурентоспроможність аграрних підприємств можна визначити як здатність суб'єктів економічної діяльності пристосовуватися до нових (мінливих) умов господарювання, використовувати свої конкурентні переваги на ринку сільськогосподарської продукції на основі ефективного використання ресурсного потенціалу, постійного аналізу структури ринку та реагування на зміни його кон'юнктури.

Конкурентоспроможність підприємства як комплексну порівняльну характеристику яка відображує переваги сукупності показників його діяльності та забезпечує успіх на певному сегменті ринку за певний проміжок часу щодо сукупності показників конкурентів розглядали В.К. Збарський і М.А. Місевич [3].

На думку Л.В. Прокопець конкурентоспроможність сільськогосподарського підприємства визначається такими параметрами:

- здатністю підприємства ефективно функціонувати на внутрішньому та зовнішньому ринках;

- спроможністю продукції даного підприємства конкурувати на ринку з аналогічною продукцією;

- отриманням підприємством конкурентних переваг на основі продукції відповідної якості;

- ефективним використанням технологій, ресурсів, методів управління, навичок і знань персоналу, компонентів маркетингової діяльності, які відображаються на якості та конкурентоспроможності продукції, прибутковості підприємства [12].

Оцінювати конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств складно. Натепер відсутня єдина загальноприйнята методика оцінки конкурентоспроможності аграрних підприємств. Конкурентоспроможність підприємства можна оцінити на основі порівняння відповідних показників групи господарств, які належать до однієї галузі або до одного типу спеціалізації виробництва. Це передбачає, визначення групи підприємств-конкурентів та формування системи оціночних показників, які виявляють конкурентні переваги та чинники ефективності використання ресурсного потенціалу [6].

Конкурентоспроможність підприємств може також визначатися коефіцієнтом, який розраховується на основі співвідношення його доходів і витрат та порівнюється з іншими суб'єктами господарювання.

З точки зору системного підходу, конкурентоспроможність підприємств може бути представлена у вигляді їхньої здатності змінювати режим функціонування з метою збереження і посилення набутих або створення нових конкурентних переваг.

У процесі оцінки конкурентоспроможності підприємства можуть використовуватись кількісні і якісні показники, які стосуються виробничої, фінансової, комерційної та організаційно-управлінської діяльності. При цьому, якісні показники використовуються у процесі оцінки, як правило, у вигляді бальної оцінки якості, отриманої на основі експертного зіставлення фактичного стану окремих підприємств із кращим [3].

За економічними критеріями конкурентоспроможність визначається через ціну, якість і ліквідність, забезпечені через масштаб виробництва [4].

В сучасних умовах сільське господарство залишається єдиною галуззю, яка має позитивне сальдо зовнішньої торгівлі. Великий експортний потенціал має садівнича галузь, хоча її частка в структурі продукції сільського господарства не велика. Так в аналізовані 2015-2017 роки, плодови та ягідні в структурі продукції сільського господарства, за її видами у відсотках до загального обсягу культур, складала – 3,4%, 2,9, 3,1%. Загальний обсяг виробництва плодівих та ягідних культур сільськогосподарськими підприємствами характеризується нестабільністю і в 2015, 2016 та 2017 роках складав – 2153 тис. т; 2007 тис. т; 2048 тис. т. [14].

Однак підприємства галузі садівництва ефективно функціонували на зовнішньому ринку. Так експорт Україною плодово-ягідної продукції перевищив 195 млн долл. США, збільшившись майже на третину у порівнянні з 2016 роком. Доходи вітчизняних підприємців отримані від провідних експортних товарів – волоських горіхів та плодів у замороженому, вареному вигляді склали відповідно 101 млн долл. та 61 млн долл.; від поставок різних ягід – 11 млн долл., кісточкових плодів 10 млн долл., яблук і груш 7 млн долл. Якщо не враховувати екзотичні для України цитрусові та банани, які займають найбільші частки в імпорті, загальне позитивне сальдо зовнішньої торгівлі плодами і ягодами становило 31 млн долл. Отже торгівля ягодами – суницею, малиною, ожиною, смородиною, чорницею, має для України позитивний баланс [13].

Вітчизняний експорт продукції підприємств галузі садівництва мав виражену орієнтацію на ринки країн Європейського Союзу (Польщі, Франції, Нідерландів, Греції, Австрії, Італії та ін.). На ринках цих країн продукція користувалася найбільшим попитом і сформувала близько 2/3 доходів для постачальників плодів і ягід.

Збільшення доходів забезпечувалось зростанням як експортних цін так і обсягів. Відбулось зростання експорту зерняткових з 12 до 24 тис. т, за рахунок яблук і кісточкових плодів з 2 тис. до 12 тис. т, (в основному, черешень і слив). Українські яблука мали розгалужену географічну диверсифікацію поставок, користуючись попитом у понад 50 країнах світу, їх експортна ціна, перевищила 280 долл./т. Такий стан свідчить про спроможності продукції підприємств галузі садівництва конкурувати з аналогічною продукцією на зовнішніх ринках [13].

Конкурентоспроможність відображалась і в розвитку експорту органічної продукції садівництва, більше 10 видів якої було реалізовано на зарубіжних ринках. За інформацією видання «The World of Organic Agriculture 2018», вітчизняні виробники експортували органічні плоди і ягоди, зокрема заморожену лохину і чорницю, свіжі яблука, бузину, березовий сік, ядра волоського горіха,

обліпиху, заморожені ожину, шипшину, суницю, журавлину, глід, брусницю та малину, а також концентрат яблучного соку. Сумарний експорт концентрату яблучного соку зріс на 8 %, (до 60 тис. тон) в тому числі і завдяки зростанню більш ніж на третину експортної ціни яка перевищила 1100 долл/тонну.

Підприємства галузі експортували неукорінені живців та підщепи їх обсяг зріс з 30 т у 2016 році до 64 т у 2017 році, а його вартість виросла з 40 до 140 тис. долл.

Таким чином в аналізований період відбувалось зростання експортної виручки, експортні ціни для вітчизняних виробників були вищими, а значить зовнішньоекономічна діяльність підприємств була економічно ефективна. Успішною була географічна диверсифікація поставок, підприємства галузі зайняли своє місце на ринках країн ЄС.

Проте позитивні тенденції стану розвитку зовнішньої конкурентоспроможності, підприємств галузі садівництва поєднуються з системними проблемами.

Основне виробництво фруктів, ягід та горіхів здійснюється господарствами населення.

Частка сільськогосподарських підприємств до загального обсягу виробництво плодових та ягідних культур за 2015-2017 роки зберігала тенденцію до зменшення і складала 19,1%, 18,4%, 16,3%. Зараз їх налічується трохи більше 1000, причому спостерігається тенденція до поступового скорочення їх кількості. Однак галузеві підприємства відіграють все більшу роль у постачанні продукції на внутрішній ринок та повністю забезпечують експортну діяльність. У 2017 році вони забезпечили близько 25% всього виробництва плодів і ягід в Україні.

Переважає більшість виробників фруктів – це невеликі підприємства, що обробляють максимум 600 га землі, причому половина з них господарюють на площі, яка не перевищує 100 га.

Площа насаджень культур плодових та ягідних становила в 2015, 2016, 2017 роках – 235 тис. га, 224, 226 тис. га. з них в плодоносному віці 206 тис. га, 197, 199 тис. га відповідно.

Загальний обсяг виробництва плодових та ягідних культур сільськогосподарськими підприємствами у в 2015, 2016 та 2017 роках склав – 2153 тис. т; 2007 тис.т; 2048 тис. т. Такі обсяги виробництва плодів та ягід є недостатніми для задоволення потреб внутрішнього ринку, в значній мірі у наслідок впливу погодних умов.

Земельні ресурси (типи ґрунтів, рівень родючості, площа та структура угідь), кліматичні умови (кліматична зона, кількість опадів, погодні явища) в поєднанні з новими технологіями, кваліфікованою робочою силою забезпечують ефективне виробництво.

Беззаперечно земельні ресурси та кліматичні умови мають значний вплив на обсяги та ефективність виробництва сільськогосподарських культур.

Впровадження новітніх технологій та інновацій дозволяє більш повно використовувати агрокліматичний потенціал, зменшує залежність від погодних умов та підвищує рівень конкурентоспроможності підприємств та їх продукції.

Підприємства галузі садівництва створені відносно недавно, намагаються максимально інтенсифікувати процес виробництва та посилити свої конкурентні позиції. Станом на 2018 рік майже 60 % використовуваних ними площ охоплені системами зрошення. Найбільш поширеним зрошення було при вирощуванні

яблук, груш, персиків та ягідних культур, що знайшло відображення на обсягах та якості продукції. Натепер підприємства галузі садівництва отримують близько 40 % врожаю зі зрошуваних земель. Але цей ресурс не є повністю задіяним і підприємства мають тут резерв [13].

Для галузі садівництва важливо відновити та наростити попередньо досягнуті обсяги виробництва фруктів, ягід та горіхів, які по Україні перевищили 2 млн тон.

Виробництво плодівих та ягідних на одну особу в аналізовані роки становило відповідно 50 кг, 47 кг, 48 кг відповідно 2015-2017 років. Зважаючи на медично-обґрунтовані норми, споживання плодів і ягід населенням є не лише недостатнім, а й одним з найнижчих серед усіх груп продовольчої продукції.

За даними аналітиків асоціації «Укрсадпрому» українці недоїдають близько 45 кг фруктів на рік.

Недобір урожаю впливає на цінову ситуацію на ринку. Внутрішній ринок характеризувався нестачею пропозиції фруктів і ягід та високим попитом на них, у наслідок чого відбувається здорожчання практично всіх видів плодово-ягідної продукції. найдешевшими були зерняткові культури, а найдорожчими – ягоди. Завдяки високому попиту галузеві підприємства мали добру і своєчасну реалізацію продукції.

Забезпечення підприємств необхідними ресурсами та ефективне їх використання є резервом нарощування обсягів виробництва та конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Мацибора В.І. відзначає конкурентоспроможність аграрних підприємств як здатність суб'єктів економічної діяльності пристосовуватися до нових (мінливих) умов господарювання, використовувати свої конкурентні переваги на ринку сільськогосподарської продукції на основі ефективного використання ресурсного потенціалу, постійного аналізу структури ринку та реагування на зміни його кон'юнктури.

Основою парадигми конкурентоспроможного розвитку аграрного сектору в умовах глобалізації повинні стати не основні конкурентні переваги, зокрема ресурсні, а розвинені – високі технології, інтелект, наукові відкриття, інноваційні нововведення, відповідно до яких формуватимуться механізми ефективності. Економіка знань орієнтується на пріоритетність розвитку кластерів, які визнані одними з найбільш ефективних видів інтеграційних систем для забезпечення конкурентоздатності галузі та країни в цілому [5].

У підвищенні конкурентоспроможності продукції В.П. Черевань з групою авторів, особливо важливу роль відводять її якості. При цьому іде мова не лише про формування національних підходів до нових стандартів якості, але і про розуміння якості в контексті генетично модифікованих культур [14].

Конкурентною перевагою підприємств галузі садівництва України можна розглядати органічне вирощування плодів, ягід та горіхів. Натепер внутрішній попит на таку продукцію є низьким, практично всі існуючі вироблені обсяги відправляються на експорт, але підприємства галузі мають тут великий потенціал. Попит на органічну продукцію має тенденцію до зростання. Тут успіх фірми забезпечує не лише продукція за сучасним запитом, але й необхідна кількість корисної інформації, яка стимулює вибір споживача, на користь органічної продукції.

Натепер статистика враховує лише площі органічних насаджень. Дані глобального видання «The World of Organic Agriculture» та Інституту дослідження органічного сільського господарства FiBL (Швейцарія) за 2015-2016 роки свідчать, що із загальної площі близько 400 тис. га, під органічними сільськогосподарськими культурами в Україні багаторічні насадження займають 5000 га. Під зернятковими та кісточковими плодами знаходиться 2500 га, ягодами – 630 га, полуницею – 170 га, волоським горіхом – 290 га, фундуком – 40 га, іншими горіхами – 50 га.

Підприємства України знаходиться на початку становлення сучасного органічного садівництва і мають величезний потенціал у цій сфері, більш того національний та світовий ринки такої продукції далекі від свого насичення. Наявність конкуренції є постійним стимулом для сільськогосподарських підприємств до задоволення попиту споживача та випуску нових продуктів на ринок.

Визначальною умовою сільськогосподарського виробництва є розроблення економічного механізму ресурсозбереження. С. Панчишин зазначає, що присутність конкурентного механізму в національній економіці є головною умовою вияву найважливіших функцій закону вартості, насамперед стимулювання зниження витрат [8].

Конкурентоздатність продукції залежить від рівня матеріальних витрат, частка яких змінювалася від 73,64% в 2015 р. до 71,9% в 2016 та 59,9% в 2017 р. З огляду на це, резервом для зниження витрат є економія матеріально-технічних ресурсів, за допомогою якої можна знизити собівартість одиниці продукції на 15–20%.

Економічні параметри конкурентоспроможності представлені величиною витрат на виробництво товару: його ціною, витратами на транспортування, установку, ремонт, експлуатацію та технічне обслуговування, навчання персоналу. Всі разом ці параметри утворюють ціну споживання, яка, як правило, вище ціни продажу.

Найбільш конкурентоспроможний не той товар, за який просять мінімальну ціну на ринку, а той, у якого мінімальна ціна. Характерні ознаки, притаманні конкурентоспроможності продукції або товару, мають забезпечуватися необхідними техніко-технологічними умовами та інноваційною діяльністю.

Частка виробництва плодівих та ягідних культур здійснювана господарства населення становила в 2015-2017 роках 80,9%, 81,5%, 83,7%, Проте вони не мають коштів для модернізації виробництва. Загальна забезпеченість галузі системами зрошення, фруктосховищами та обладнанням для сортування і пакування плодово-ягідної продукції застаріла. Низький рівень розвитку післязбиральної доробки та передпродажної підготовки плодів і ягід.

Спеціалізовані підприємства, згідно з інформацією Асоціації від галузевих виробників, забезпечені технічними засобами – тракторами, автомобілями, оприскувачами на 80 %, а повністю забезпечені технікою тільки чверть підприємств.

Фруктосховища використовує більше половини господарств, а холодильні камери з регульованим газовим середовищем (РГС) – кожне третє. Сортувальні та пакувальні лінії використовуються третиною виробників продукції садівництва. Охоплені системами зрошення майже 60 % використовуваних площ і близько 40 % врожаю отримують із зрошуваних земель [13].

Беззаперечно така ситуація з технічним і технологічним оснащенням галузі садівництва знижує рівень конкурентоспроможності продукції, підприємств та в цілому галузі і для довгострокового періоду є резервом її підвищення.

Велика кількість споживачів є суттєвою конкурентною перевагою виробників продукції сільського господарства. Високий рівень попиту з боку кінцевого споживача стимулює попит на продукцію сільського господарства також із боку переробних підприємств харчової промисловості, торгових мереж та інших оптових споживачів.

За інформацією Асоціації «Укрсадпром» обсяг спрямованих на потреби переробної галузі плодів та ягід, з врахуванням втрат урожаю, становив близько 400 тис. тон, зменшившись на третину у порівнянні зі звичайним показником за останні роки. По ферментованих напоях, до складу яких входить сидр, було зафіксоване зростання виробництва. Ринок цього продукту демонструє стабільний ріст, не досягнувши досі свого насичення. Зросло виробництво яблучного соку у порівнянні з 2016 роком, однак не досягло показників 2012-2014 рр. Однією з причин є падіння купівельної спроможності населення та, як наслідок, економія на споживанні усіх видів соків.

Натепер відсутня єдина загальноприйнята методика визначення та оцінки конкурентоспроможності аграрних підприємств.

Виявлення сильних і слабких сторін у своїй діяльності, та в роботі конкурентів, використання своїх переваг і слабкості конкурента, ресурсні можливості мають стати основою стратегії підприємства та створення стійких конкурентних переваг.

Ринковими факторами, що впливають на формування та розвиток конкурентоспроможності виробництва плодових та ягідних культур є: обсяги попиту, напрямки споживання культур (переробка, експорт, саджанці); цінова ситуація; стан та перспективи розвитку внутрішнього ринку та переробки, стратегії вагомих учасників ринку; зміни кон'юнктури зовнішніх ринків плодових та ягідних культур; рівень конкуренції за сировину серед переробників та експортерів; податкова політика в аграрному секторі економіки; фінансово-кредитна політика; диспаритет цін на паливо, добрива, хімічні засоби.

Внутрішніми факторами підвищення конкурентоспроможності підприємств є поглиблення спеціалізації сільськогосподарського виробництва і переробки сільськогосподарської продукції.

Головним чинником підвищення конкурентоспроможності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції є податковий, кредитний, інвестиційно-інноваційний механізм та механізм страхового захисту.

Одним із основних інструментів формування та підвищення конкурентоспроможності плодоовочевої галузі й продукції вважаються маркетингові стратегії розвитку плодоовочевого ринку. Їх змістовними складовими мають стати: прогнозування та планування збуту, управління технологічними виробничими процесами на інноваційних засадах, фінансовою та експортною діяльністю; поліпшення якості продукції шляхом стандартизації, сертифікації, використання екологічно чистих ресурсів, скорочення термінів постачання і реалізації; ведення наукових досліджень із питань ринкової торгівлі; вдосконалення реклами,

підвищення рівня реагування на зміни споживчого попиту та пропозиції; зниження витрат, забезпечення гнучкості виробництва та бізнесу у цілому [9].

Для нарощування експортного потенціалу підприємств галузі садівництва та зменшення імпортозалежності важливим є відновлення та нарощування обсягів виробництва.

Європейський ринок, традиційно характеризується високою конкуренцією і забезпечити збереження позицій на ньому може максимальне розширення товарного асортименту в напрямі збільшення поставок перероблених продуктів – заморожених, сушених фруктів, соків, плодового алкоголю.

За визначенням американського професора М. Портера, держава має виступати у ролі каталізатора та шукача нового, вона повинна надихати чи, навіть, підштовхувати компанії до посилення своїх бажань і руху до більш високого рівня конкуренції [11].

На тепер державну підтримку галузі садівництва відновлено. Спочатку на її потреби з бюджету було виділено 75 млн грн, а в кінці 2017 року уряд прийняв рішення про додаткове фінансування у розмірі 224,3 млн. грн, що дозволило розрахуватися з існуючою кредиторською заборгованістю по програмі державної підтримки садівництва.

За бюджетними програмами 2018 року було передбачене виділення коштів на державну підтримку розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними у розмірі 300 млн грн.

Для забезпечення підвищення рівня конкурентоспроможності, держава має забезпечити контроль за поширенням і використанням сортів плодових і ягідних культур, та користуванням якісним садивним сортовим матеріалом, що внесений в державний реєстр.

Державі належить значна роль в формуванні ефективного конкурентного середовища на аграрному ринку, через забезпечення рівноправності всіх організаційно-правових форм господарюючих суб'єктів цього ринку.

В умовах глобалізації економічних процесів для збереження стабільної конкурентоспроможності на державному рівні мають бути запроваджені експортні субсидії з відшкодування витрат з їх транспортування.

Оскільки садівництво в розвиненій економіці це складна багаторівнева система вирощування, первинної переробки, тривалого зберігання та збуту плодоягідної продукції відповідно до динамічних потреб споживачів у високоякісній продукції, а переробників у сировині, воно потребує сучасних підходів до формування стратегії свого розвитку та забезпечення конкурентоспроможності підприємств та продукції. Галузь садівництва в Україні охоплює виробництва плодів і ягід в різних категоріях господарств та населення, сферу переробки плодоягідної сировини на консервних комбінатах, заводах та цехах різної потужності, сферу первинної доробки, фасування, зберігання, заготівельно-збутових і торговельно-закупівельних підприємств та широку систему мережі торгівлі готовою продукцією.

Ефективне функціонування підприємств галузі зумовлює необхідність створення конкурентного середовища для діяльності різних організаційно-правових форм, рівнів спеціалізації та обсягів виробництва, поліпшення системи вітчизняної селекції та забезпечення посадковим матеріалом, реконструкції та

модернізації переробних підприємств, розвитку технологій кооперування та інтеграції виробників і удосконалення економічного механізму взаємовідносин з переробними, торговельними підприємствами, що є гарантією успішної реалізації вирощеної продукції.

Відносини між суб'єктами повинні ґрунтуватися на принципах взаємовигідної кооперації, кластерного підходу, створення інтегрованих систем від вирощування до збуту готової продукції. Створення оптових ринків, аукціонів, торговельно-збутових і виробничо-торговельних об'єднань, торговельних фірм, торговельно-закупівельних підприємств сприятиме розвитку конкуренції підприємств галузі.

Відтак для розвитку конкуренції галузі садівництва необхідне поєднання організаційно-економічних, технічних та технологічних заходів. Головним напрямом змін економічної ситуації є поліпшення використання наявних ресурсів господарств відповідно до агрокліматичного потенціалу завдяки впровадженню адаптивних ресурсозберігаючих технологій вирощування плодоягідних культур, розширенню мережі спеціалізованих підприємств, науково обґрунтованого розміщення насаджень, поліпшенню структури сортового складу, розширенню переробки і зберігання продукції в місцях її вирощування.

Список використаних джерел до п.3.10.

1. Борель А. Сущность конкурентоспособности сельского хозяйства и формирующие ее факторы / А. Борель // Журнал международного права и международных отношений – 2014. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.evolutio.info/content/view/2317/235/>.
2. Донських А.С. Конкурентоспроможність аграрних підприємств та фактори, що її визначають / А.С. Донських // Ефективна економіка. – 2011. – № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.
3. Збарський В.К. Конкурентоспроможність високотоварних сільськогосподарських підприємств / В.К. Збарський, М.А. Місевич; за ред. професора В.К. Збарського. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 310 с.
4. Борисенко З. М. Основи конкурентної політики: Підручник. – К.: Таксон, 2004. – 704 с.
5. Кирилов Ю. Є. Формування парадигми конкурентоспроможного розвитку аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації / Ю.Є. Кирилов // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 1. – С. 24-29.
6. Коваль Л.М. Управління ресурсними ринками а аграрному секторі національної економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. док. екон. наук /Л.М. Коваль. – Львів, 2015. – С. 13–15.
7. Копистко О.В. Теоретичні основи конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / О.В. Копистко // Економіка АПК. – 2010. – №1. – С. 61– 63
8. Малік М.Й. Конкурентоспроможність аграрних підприємств: методологія і механізми : моногр. / М.Й. Малік, О.А. Нужна. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 270 с.
9. Мармуль Л.О. Конкурентоспроможність плодоовочевої продукції та маркетингові стратегії розвитку її ринку / Л.О. Мармуль, І.А. Романюк,

- А.С. Полегенько // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Вип. 1. – С. 95-98. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_1_24
10. Панчишин С.М. Макроекономічний аналіз товарної форми виробництва: Монографія. – Л.: Вид. центр ЛНУ імені Івана Франка, 2004. – 452 с.
 11. Портер М. Конкуренція. пер. с англ. – М. : Вільямс, 2005. – 608 с.
 12. Прокопець Л.В. Складові підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] : ЧНУ ім. Федьковича / Л.В. Прокопець – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2011_7/37SPK.pdf.
 13. Світова торгівля плодами і ягодами [Електронний ресурс] // Офіційний сайт асоціації «УКРСАДПРОМ». – Режим доступу: <http://ukrsadprom.org/blog/svitova-torgivlya-plodamy-i-yagodamy>
http://ukrsadprom.org/wp-content/uploads/2018/03/Zvit-UKRSADPROM_2017
 14. Статистичний щорічник України за 2017 рік / за ред. І.Є. Вернера. – К. : Державна служба статистики України, 2018. – 540 с.
 15. Фатхутдинов Р.А. Конкурентоспособность организации в условиях кризиса: экономика, маркетинг, менеджмент / Р.А. Фатхутдинов. – М. : Маркетинг, 2002. – 892 с.
 16. Черевань В.П., Румянцева А.П., Романенко Л.Ф. Міжнародна економічна діяльність: Навчальний посібник –Київ: Видавничий дім “Слово”.2003. – 280с. 9.
 17. Шегинська Н.З. Макроекономічний аналіз внутрішньої конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкової трансформації економіки України: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.01.01. – Л.: ЛНУ імені Івана Франка, 2003. – 20 с.

3.11. Управління підготовчим відділенням закладу вищої освіти як психолого-педагогічна проблема

У сучасному світі важливо, щоб освіта давала людині нові життєві стратегії, життєву компетентність, сприяла мобільності її соціальної поведінки, тому що саме це дозволяє особистості подолати кризові настрої, професійно самореалізуватися та обрати свій шлях у професійному зростанні. Рівень розвитку будь-якої цивілізації, безперечно, пов'язаний зі станом її духовності. Історія становлення людства яскраво свідчить про те, що як тільки у суспільстві матеріальне, аморальне піднімалося над духовністю, гинули цивілізації. Сучасному етапу розвитку суспільства притаманні нетерпимість, агресивність, невизначеність. За останні десятиріччя в системі соціально-моральних цінностей відбулися кардинальні зміни. Тому не випадково в останні роки в науці формується нова парадигма освіти й виховання, спрямована на створення соціокультурних і психологічних умов, сприятливих інтенсивному самоствердженню і самовдосконаленню особистості. Головною метою зусиль освітніх установ стає найповніше розкриття можливостей і здібностей особистості, виховання спроможності в мінливій реальності спиратися передусім на власні сили, власний розум і волю, загальнолюдські якості; сприяння професійному вибору майбутньої професії.

На шляху державотворення України особливе місце, роль і значення належить освіті. Докорінна зміна підходів до неї і соціокультурної політики загалом, яку

переживає сучасний світ, акцентує увагу на розвитку людини, її особистісних якостей. Людина – вічний творець духовних і матеріальних благ, носій цивілізації, її політичного і освітнього поступу.

Освіта опинилася в двозначному становищі: з одного боку, вона зумовлює розвиток науково-технічного прогресу, а з другого – в надрах самого освітнього процесу чітко вирізняється тенденція до внутрішнього опору інноваційним явищам у власній галузі.

Кардинальні зміни в житті суспільства, стрімкий розвиток сучасних технологій, процес реструктуризації в багатьох галузях промисловості вимагають нового підходу до набуття освіти, швидкої фахової переорієнтації спеціалістів. У цих умовах виникла й успішно втілилась у життя система безперервної освіти, яка охоплює три важливі етапи становлення фахівця своєї справи: профорієнтація та підготовка молоді до навчання у вищому навчальному закладі (довузівська освіта), поглиблене вивчення студентами окремих дисциплін за межами навчальних планів обраних спеціальностей та одночасне навчання студентів вищих навчальних закладів за двома спеціальностями відповідних освітніх рівнів (додипломна освіта) і постійне оновлення знань та перепідготовка фахівців, які вже отримали вищу освіту (післядипломна освіта). Реформування системи освіти України передбачає профілізацію старшої школи та підвищення мотивації вибору майбутньої професії. Саме тому актуальною проблемою є створення гнучкої системи довузівської освіти типу „заклад середньої освіти – заклад вищої освіти”, яка повинна вирішувати комплекс організаційних, педагогічних, профорієнтаційних, методичних та інших завдань та управління нею.

Будь-яка сфера суспільного життя в конкретно-історичних умовах відображає різнопланові процеси, стосунки, цінності, соціальні інститути і характеризується певною системою видів і форм діяльності людини як способу свідомого перетворення дійсності і потребує управління.

Управління як особливий вид людської діяльності регулює матеріальну, соціально-політичну, духовну, культурно-побутову сфери суспільного життя, які взаємопов'язані і взаємозумовлені. У центрі кожної сфери суспільства, як і суспільства в цілому, знаходиться людина, яка єднає всі його сфери, бо вона виступає як суб'єкт реального суспільного життя. Тому соціальне управління пов'язане не тільки з розвитком суспільства, а й з формуванням і розвитком особистості. Система освіти знаходиться у взаємозв'язку з соціальною сферою і виступає як її перетворюючий фактор, що активно впливає на неї та духовну сферу суспільства. Структура системи освіти країни багатокомпонентна, а довузівська освіта є зв'язуючою ланкою між загальною середньою, вищою та професійно-технічною освітою і забезпечує реалізацію принципів безперервності та різноманітності освіти, єдності і наступності її системи.

Предметом монографічного дослідження є управління підготовчим відділенням майбутніх студентів у системі „заклад середньої освіти – заклад вищої освіти”, що є перехідною ланкою від загальної середньої до вищої професійної освіти. Тому вважаємо за потрібне уточнити сутність понять „управління” освітньою організацією і окреслити специфіку поняття „управління довузівською підготовкою”, „дovuзівське навчання”, „дovuзівська освіта”.

Результати аналізу тлумачень дефініції „управління” свідчать, що існують десятки її визначень; вона представлена термінологічним розмаїттям, яке проявляється при спробі дослідників охарактеризувати дане поняття з наукових позицій. Більшість дослідників, розкриваючи суть дефініції „управління” як взаємозв’язок суб’єкта та об’єкта управління, використовували поняття „вплив”, інша частина – як спосіб взаємозв’язку послуговувалася поняттям „взаємодія”. Семантичний аналіз визначень поняття „управління” показує, що основними його компонентами є такі кібернетичні характеристики управління, як суб’єкт і об’єкт – керована система, зв’язки між керованою та керуючою підсистемами, мета, система.

В. Маслов розглядає управління освітньою організацією з позиції системного підходу, як „цілеспрямовану систему забезпечення стійкого існування й розвитку іншої конкретної системи (об’єкта, процесу) закономірностей, принципів, змісту, структури, специфіки суб’єктивно-об’єктивних взаємодій, форм і методів, що властиві конкретній системі, яка управляється” [5, с.21.].

Н. Островерхова, Л. Даниленко дають таке визначення: „Управління – це цілеспрямований вплив керівника на діяльність колективу та навчальний процес з метою забезпечення максимального результату у навчанні та вихованні учнівської молоді. Управління – це складна і багатогранна сфера діяльності керівника, в якій поєднуються аспекти організаційного, педагогічного, соціального, психологічного та технічного характеру; це процес переводу складної динамічної системи з одного якісного стану в інший” [6, с.61].

У сфері освіти управління є структурним компонентом соціального управління і самостійною сферою професійної діяльності людини. Воно за цих умов є засобом забезпечення спільної діяльності, функціонування і розвитку освітньої системи. Аналіз основних концептів поняття „управління” і врахування ролі і призначення довузівської освіти дозволяє розкрити сутність поняття „управління центром довузівської підготовки”.

Управління є специфічною функцією підготовчого відділення, розглядається як відкрита освітня система, що забезпечує її життєдіяльність, реалізацію поставленої прогностичної та концептуальної мети і програми, цілеспрямовану динаміку розвитку. Управління підготовчим відділенням є суспільнозначуща діяльність, що проводиться з метою забезпечення й упорядкованості спільних дій колективу в інтересах ефективного виконання місії та завдань, тобто розвиток професійно-зорієнтованої особистості та здійснення допрофесійної підготовки.

Довузівська освіта представляє специфічну педагогічну категорію, що відрізняється від довузівського навчання. Якщо останнє ставить своєю метою встановлення відповідного рівня знань, умінь і навичок слухачів вимогам приймальної комісії закладам вищої освіти, то довузівську освіту розглядаємо як складне системне утворення. Довузівська освіта це процес і результат оволодіння слухачами системою наукових знань, пізнавальних умінь та навичок, і формування на цій основі світогляду, моральних та інших індивідуально-психічних якостей особистості, розвиток її творчих сил та здібностей в освітньо-інформаційному просторі підготовчого відділення. Довузівська освіта в системі педагогічних наук не виділена в окрему галузь. Це пов’язано з її проміжним положенням між педагогікою середньої і вищої школи, що не дозволяє відокремити оригінальні

галузі теоретичних і прикладних даних, фундаментальних уявлень про закономірності нових галузей педагогіки, освіти, виховання, управління їх структурами.

Розглядаючи довузівську освіту як складову безперервної освіти, необхідно зазначити принципові основи системи безперервної освіти:

- цілісність освіти, інтеграція всіх її підсистем (цільового, інституційного і процесуального аспектів);
- наступність всіх ланок і підсистем освіти;
- безперервність освіти, що забезпечує поступовий розвиток особистості фахівця;
- координація всіх структур різних рівнів освіти;
- можливість вільного входу у систему освіти кожного її учасника;
- фундаментальність – наукова обґрунтованість і висока якість психологічної, предметної, соціогуманітарної і загальнокультурної підготовки;
- універсальність – повнота набору дисциплін, що забезпечують базову підготовку в єдності з професійною і загальнокультурною;
- варіативність – гнучке сполучення обов'язкових базових і профільних дисциплін;
- практична спрямованість освіти;
- реалізація суб'єктно-діяльнісного підходу у системі безперервної освіти [8, с.260-266].

Існує декілька форм організації підготовки майбутніх студентів до закладів вищої освіти: курси підготовки молоді до вступу у заклади вищої освіти, підготовчі відділення, факультети довузівської підготовки, ліцеї, центри довузівської підготовки. Аналіз стану функціонуючих інститутів допрофесійної підготовки свідчить, що дана система стримує свій розвиток в силу цілого ряду об'єктивних і суб'єктивних причин. Основними з них є:

- недостатнє фінансування і матеріально-технічне забезпечення допрофесійної підготовки;
- низький рівень науково-методичного забезпечення навчального процесу;
- відсутність відповідного кадрового забезпечення;
- недосконалість системи відбору в заклади допрофесійної підготовки;
- недостатнє впровадження технологій навчання, інформаційно-комунікаційних, що ефективно впливають на становлення особистості майбутнього фахівця;
- неврегульованість механізму взаємодії допрофесійної підготовки з наступною вищою освітою.

Таким чином, реалії сьогодення вимагають розширення функцій довузівського етапу вищої освіти.

Однак на емпіричному рівні довузівська підготовка покликана вирішувати профорієнтаційні завдання, а також знімати суперечність, пов'язану з переходом особистості з загальної середньої освіти у систему вищої.

На наш погляд, сьогодні проблемами процесу формування професійного самовизначення молоді, її допрофесійної підготовки повинні опікуватися не тільки середні, а й заклади вищої освіти. Допрофесійна підготовка учнів повинна бути в колі їхніх найважливіших завдань, саме вони повинні реалізовувати таку соціальну функцію, як організація профорієнтаційної роботи, діагностика й відбір молоді для

навчання за спеціальними програмами відповідно до віку та спрямованості виявлених здібностей.

Управління підготовчим відділенням майбутніх студентів тісно взаємопов'язані з організацією професійної орієнтації, самовизначенням, відбору і професійного навчання учнів у старшій школі і потребують системного аналізу з метою удосконалення системи довузівської освіти та виявлення специфіки управління нею в умовах ринку.

Ученими встановлено, що при організації відбору слухачів і професійному відборі абітурієнтів на фахові спеціальності слід враховувати освітній, соціально-психологічний, медичний і психофізіологічний компоненти.

Освітній компонент відбору спрямований на виявлення осіб, рівень знань яких дозволить забезпечити успішне навчання з обраної професії чи безпосереднє виконання професійних обов'язків, стартовий рівень підготовки фахівців. На сьогодні, у процесі освітнього професійного відбору, визначення придатності абітурієнтів визначається тільки за оцінками, що отримані раніше в школі і при складанні зовнішнього незалежного оцінювання.

Медичний компонент професійного відбору абітурієнтів виражений в оцінці професійної придатності за станом здоров'я з урахуванням соціально-демографічних чинників і особистісних особливостей. У даному випадку йдеться передусім про такі відхилення у стані здоров'я, які можуть бути компенсовані. Зміст і організація освітнього й медичного відбору абітурієнтів вищих навчальних закладів у теорії й практиці чітко окреслені і не викликають великих розбіжностей, чого не можна сказати про соціально-психологічний відбір абітурієнтів.

Соціально-психологічний відбір призначений для визначення тих соціально зумовлених психологічних властивостей особистості, а також моральних якостей, які відображають її здатність і прагнення виконувати виробничі завдання, свої професійні обов'язки у будь-яких умовах, і які потрібні для успішної роботи людини в колективі, а також сприяють появі почуття задоволення своєю працею.

Проводячи професійний відбір за соціально-психологічними критеріями, застосовують документи, що характеризують людину в період, що передував відбору, а також проводять анкетування, бесіди, спостереження. Але необхідно визнати, що до теперішнього часу конкретні методики виявлення соціально-психологічних якостей особистості розроблені не достатньо. Насамперед це стосується методик із прогнозування можливостей і розвитку, удосконалення і становлення окремих соціально зумовлених характеристик, а також особистості загалом.

Організація психофізіологічного відбору, зміст та напрями також не достатньо розроблені в педагогічній науці. Відповідно концепції К.Гуревича, психофізіологічні особливості людей мають велике значення для виконання діяльності підвищеної складності і не визначають продуктивності діяльності у професіях „масового” типу у зв'язку з дією різного роду компенсаторних механізмів первинного і вторинного походження. Однак це не означає, що психофізіологічні особливості не проявляються певним чином. Так сучасні дані психофізіології, психології свідчать, що процес професійного становлення особистості фахівця не є уніфікованим та однаковим для всіх, а багато в чому визначається природними особливостями людей. Вчені розробили теорію основних

властивостей нервової системи, згідно з якою в основі індивідуально-психологічних відмінностей між особами знаходяться різні сполучення властивостей нервової системи. Але, на жаль, визначення комплексу властивостей особистості слухачів інституцій довузівської освіти, що забезпечували б оптимальний вибір майбутньої професії, успішне виконання професійних обов'язків здійснено лише аспектно.

Аналіз психолого-педагогічної літератури свідчить, що вказані види профвідбору тісно пов'язані з розробкою відповідних професіограм, зміст та обсяг яких залежать від мети, з якою проводиться вивчення професії (профвідбір, профорієнтація, профконсультація тощо). Так, О.Івановою встановлено відповідність між етапами професійного становлення і видами професіограм. На довузівському етапі, як свідчить практика, необхідні інформаційні та діагностичні професіограми, на вузівському – тільки прогностично-конструктивні, на післявузівському – інформаційні та діагностичні. Інформаційна професіограма забезпечує самостійну орієнтацію людини у світі професій, здійснення індивідуальної самоорієнтації та консультації. Діагностична професіограма містить конкретний, чітко визначений перелік тих особистісних, психічних, психофізіологічних характеристик, актуалізація яких визначає успішність на продуктивність праці.

Сьогодні передчасно говорити про остаточний варіант професіограми сучасного спеціаліста, а отже, і структури організації професійної придатності. Однак напрацьовано достатньо великий обсяг теоретичного та практичного матеріалу, що визначає традиційний комплекс специфічних для особистості конструктивних, організаторських, комунікативних та рефлексивних характеристик.

Деякі дослідники розглядають професіограму спеціаліста як модель особистості. Серед найважливіших її блоків вказують на властивості і характеристики особистості й, передусім, на професійну спрямованість. Інакше кажучи, наявність бажання брати участь у опануванні знаннями, навичками, способами діяльності майбутньої професії, виявлення інтересу, а також прагнення сприяти особистісному та інтелектуальному розвитку.

Особливу обґрунтованість в цьому напрямі досліджень відзначаються наукові праці вченого В. Сластьоніна. Згідно його моделі, структура педагогічної придатності включає в себе особистісні та професійні педагогічні властивості, основні вимоги до психолого-педагогічної підготовки, зміст методичної підготовки за спеціальностями в агрономічному секторі, обсяг та зміст спеціальної підготовки. Але практична цінність цих професіограм, на наш погляд, досить проблематична в сучасних реформаційних умовах функціонування системи освіти, оскільки відбулася зміна мети, завдань освіти і вимоги до підготовки фахівців різних профілів.

Базова психологічна модель особистості фахівця, розроблена дослідниками, включає декілька психічних підструктур психіки людини: спрямованість; здібності; темперамент і характер; особливості психічних процесів та станів; досвід особистості. Психологічну підструктуру спрямованості вважають стержневою в цілісному психічному обліку людини, що детермінує власне змістовну сторону інших підструктур і блоків.

Аналіз наукових доробок з проблеми створення теоретичних основ професійного відбору абітурієнтів закладів вищої освіти був би неповний без досліджень І.Підласого і С.Трипільської [7, с.53]. Автори пропонують інноваційний підхід до розкриття структури особистості спеціаліста, ввівши поняття „професійний потенціал”, який за їх визначенням, становить сукупність природних та набутих якостей, що визначають його спроможність виконувати свої професійні обов’язки на заданому рівні. Розроблено та обґрунтовано шляхи опрацювання проблеми професійного потенціалу фахівця в різних аспектах.

Науковий доробок у контексті розв’язання проблеми управління удосконаленням підготовки висококваліфікованих фахівців систематизовано у такий спосіб:

- визначення рис та якостей особистості фахівця;
- базові моделі особистості фахівця;
- моделювання професіограм фахівця;
- проектування шляхів удосконалення підготовки фахівців на основі реалізації особистісного потенціалу;
- діагностики професійно важливих здібностей та рис характеру особистості;
- визначення компонентів, критеріїв організації професійного відбору майбутніх студентів.

Розглянуті теоретичні дослідження дають відповіді на питання: „Кого відбирати?” А питання: „Як відбирати?” знаходиться в компетенції експериментальних напрацювань. Як свідчить аналіз, наявні методики професійного відбору умовно можна поділити на „аналітичні”, „сумарні” та „синтетичні”. Перші, спрямовані на вивчення окремих властивостей особистості, найбільш докладно описані в науковій літературі з питань профорієнтації та відбору. При цьому частіше використовуються: методики вивчення комунікативних та організаторських здібностей „КОЗ-1” Б.Федоришина; „Анкета інтересів” та диференційно-діагностичний опитник (ДДО) „Перевірте свої схильності” Є. Климова; опитник А.Мехраб’яна з вивчення емпатії; експрес-діагностика емпатії Ю.Юсупова; психологічна шкала особистості (ПШО), розроблена В.Волоховим та ін. Слід констатувати, що більшість з названих методик не дозволяє розкрити всю повноту зв’язків між одержаними даними та умовами професійного визначення особистості, оскільки відсутні методики аналізу і оброблення даних.

„Сумарні” методи спрямовані на вивчення сукупності показників, що характеризують професійну придатність особистості до праці спеціаліста. Так, Р.Хмельок пропонує експериментальну методику відбору, яка вміщує 1) вивчення інтересів абітурієнтів, їх поінформованість про професію в аграрному секторі; 2) мотиви вибору професії, перевірку педагогічного мислення, спостережливості, уваги, здатності розподіляти увагу, зосередженості, а також деякі властивості нервової системи. Для визначення кожного з показників професійної придатності застосовувалися різні методи (анкетування, інтерв’ю-твір на педагогічну тему, вирішення педагогічних завдань, тести на спостережливість, комплекс методик, зокрема розподіл уваги). Загальну оцінку виводять за сумою балів, яку одержали, оцінюючи всі показники.

Методи „синтетичного” характеру передбачають моделювання абітурієнта як цілісної індивідуальності на основі виявлення тих чи інших складових професійної діяльності. Г. Воробйова пропонує звернути увагу на 1) спеціальні особистісні здібності (конструктивні, комунікативні, організаторські); 2) професійну спрямованість (нахили, інтереси, мотиви, задоволеність); 3) стан здоров'я. У запропонованій методиці застосовується комплекс взаємопов'язаних методів: анкета, твір, в якому абітурієнти повинні дати розгорнуті відповіді на запитання; спеціальний тест. Установлення професійної придатності здійснюють за допомогою середніх експертних оцінок.

У контексті вище сказаного цікавим є розгляд організації професійного відбору на професії аграрного сектору. Так, на думку В.Сластьоніна, найбільш доцільно використовувати методику діагностичного вивчення професійної придатності, що проводиться у два етапи. Перший – формування попередньої професійно-педагогічної придатності. Діагностичне вивчення особистості відбувається у процесі організації його суспільної діяльності й включає: диференційно-діагностичний опитник „Перевірте свої нахили” (Є.Климов); соціометричні дослідження в навчальній групі; метод незакінчених речень; анкетування; біографічний метод; написання невеликого твору згідно з методикою Т.Воробйової; в процесі вивчення здійснюють спостереження та аналіз продуктів діяльності; відбір за станом здоров'я; завдання на виявлення стійкості професійних намірів (адаптація методики М.Крилова); профконсультаційна бесіда.

Другий – професійний відбір у заклади вищої освіти: аналіз характеристики особистості абітурієнта (характеристика є результат вивчення особистості на першому етапі діагностики попередньої професійної придатності); експериментальне вивчення особистості абітурієнта (за методикою В.Воробйової); спеціальний тест.

Певний інтерес становить комплекс методик та діагностичного обстеження абітурієнтів закладу вищої освіти аграрного спрямування, розроблений К.Вербовою та Г.Парамей. Методики, що входять у його склад, дозволяють охарактеризувати абітурієнтів як з боку наявності – відсутності у них деяких особистісних властивостей, що мають для фахівця професійну значущість (рефлексія, емпатія, емоційна стійкість), так і з боку його ставлення до професії в аграрному секторі і до самого себе.

Повертаючись до досліджень вітчизняних учених, хотілось би зазначити, що вітчизняний дослідник у галузі професійного відбору Б.Федоришин виділяє три основні складові в організації професійної орієнтації, що визначають її функціональний зміст: профінформацію, профконсультацію і професійний добір. Професійну орієнтацію дослідник вважає науково-практичною системою підготовки особистості до свідомого професійного самовизначення, в центрі якої – особистість учня як цілісна й водночас дискретна психічна система, спрямована на розвиток самосвідомості особистості, „коригування її ставлень, інтересів”, мотиваційної сфери, когнітивних потреб і одночасно на виявлення й оцінку її професійно значущих психічних якостей (зокрема психічних функцій і здібностей).

За даними наукових досліджень, профорієнтація, правильний професійний вибір у середньому на 10-30% підвищують продуктивність праці, на 20-25% – скорочують плинність кадрів, на 35-45% – знижують аварійність і травматизм, на

8-10% – продовжують період працездатності людини. Разом з тим, Б.Федоришин вважає, що утилітарний підхід до побудови й функціонування професійної орієнтації відсуває особистість учня з центру системи на її периферію. Особистість з потребами й потенціалами свого розвитку і оптимальної самореалізації в майбутній професійній діяльності в цій системі є її об'єктом і засобом досягнення поставленої ззовні мети.

Як свідчить аналіз психолого-педагогічних досліджень, розв'язання названих проблем набуває особливого значення ще й тому, що перехід учнів загальноосвітньої школи до будь-якого вищого навчального закладу супроводжується труднощами адаптації, які мають як об'єктивний (зумовлені зовнішнім середовищем і умовами функціонування вищого закладу освіти), так і суб'єктивний характер (притаманні кожному студентові, як окремій особистості, і він може подолати їх, спираючись на життєвий досвід, ціннісні орієнтації, цільові настанови, допомогу викладачів тощо).

На наш погляд, саме під час організації допрофесійної підготовки учнівської молоді, її свідомого професійного самовизначення, відкриваються можливості знівелювати негативні тенденції під час переходу учня в статус слухача інституцій довузівської освіти, студента. Допрофесійна підготовка повинна не тільки сприяти свідомому вибору професії, формуванню стійких мотивів вибору майбутньої професійної діяльності, формуванню й розвитку потрібних особистісних якостей, опануванню початковими професійними знаннями, уміннями і навичками на основі середньої освіти, а й сприяти опануванню способами діяльності та вміннями, які скорочують час адаптації у вищому закладі освіти. Ми вважаємо це одним із найважливіших завдань організації допрофесійної підготовки, як ланки безперервної професійної освіти.

Ми повністю погоджуємося з думкою про те, що при організації довузівської підготовки слухачів, професійної орієнтації повинно бути визнання особистості, як суб'єкта розвитку та саморозвитку в процесі її навчально-пізнавальної діяльності. Свідоме професійне самовизначення слухачів пов'язується з аналізом суб'єктивних (особистісних) і об'єктивних (соціально-економічних) умов професійного самовизначення з наступним вільним і самостійним прийняттям рішення з конкретного вибору професії або напряду дальшої освіти і сприяє постановці концептуальної мети діяльності установ довузівської підготовки.

Виходячи з принципу гуманістичної освіти, Г.Балл і П.Перепелиця вважають, що у профільній підготовці потрібно віддавати перевагу конкретній особистості, ставити на перше місце її інтереси й потреби, бажання молоді людини працювати в певній сфері. Водночас, піклуючись про інтереси суспільства, а також про довгочасові інтереси самого учня, не варто покладатися на стихійний розвиток його здібностей. Слід ширше запроваджувати систему професійної орієнтації, а також різноманітні форми й профілі допрофесійної підготовки відповідно до суспільних потреб і запитів різних груп учнів [1, с. 3-11].

За таких умов привабливість допрофесійної підготовки слухачів має забезпечуватися передусім формуванням у особистості внутрішньої мотивації їхньої діяльності. Зазначимо, що для особистісного розвитку процесу допрофесійної підготовки важливу роль відіграє мотивація навчально-пізнавальної діяльності. Важливим і складним завданням є переведення змісту довузівської

освіти у внутрішній світ особистості. Для актуалізації формування у слухачів внутрішньо-особистісної мотивації в задоволенні їхніх сутнісних (існуючих і формованих) потреб треба організувати психологічно обґрунтовану діяльність двох рівнозначних суб'єктів: викладач – слухач. Тому ми повністю погоджуємося з думкою, що організація установ довузівської освіти, визначення змісту довузівської підготовки слухачів, запровадження інтерактивних форм і методів навчання сприятиме задоволенню суспільних і особистісних потреб у підготовці висококваліфікованих фахівців.

У цьому контексті до складу першочергових проблем належить організація навчання на довузівському етапі.

Заслуговує на увагу думка дослідників про необхідність розробки змістовного і діяльнісного компонентів навчання на підготовчих відділеннях, факультетах довузівської підготовки, що має певні особливості. Констатуючи відсутність навчальних програм та підручників, які затверджені Міністерством освіти і науки України, ми приходимо до висновку про необхідність комплексної розробки навчально-методичного забезпечення навчання для слухачів. Значна роль у цьому процесі відведена посібникам для слухачів і викладачів, які за своєю структурою мають враховувати профільні особливості вищого навчального закладу. На жаль, робота в цьому напрямі ведеться безсистемно, можна назвати тільки окремі видання, адресовані слухачам підготовчих відділень.

Науковцями розроблено рекомендації щодо вдосконалення діяльності підготовчих відділень. Так, наприклад, організацію навчального процесу на підготовчому відділенні слід здійснювати з урахуванням трьох напрямів: вивчення основ наук та ліквідація прогалин у загальноосвітніх знаннях майбутніх абітурієнтів; вивчення основ наук і залучення слухачів до суспільної діяльності. Відзначено, що найбільш результативним рівнем організації є третій.

У наукових доробках з проблем оптимізації діяльності підготовчих відділень велику увагу приділено методичній і психологічній підготовці викладачів вузу для роботи на підготовчих відділеннях, а також зазначено, що викладачі повинні мати змогу працювати на підготовчому відділенні не менше трьох років, у зв'язку з тим, що за короткий термін викладання не можна набути достатнього досвіду управління навчальним процесом, змоделювати і з'ясувати особливості навчальної діяльності слухачів і визначитися у педагогічно доцільному виборі методів, організаційних форм і засобів навчання.

Формування наукового мислення слухачів на довузівському етапі навчання можливо за умов дотримання таких вимог до викладання:

- логіка і ясність викладу;
- зрозумілість тексту для слухачів;
- уміння загострювати увагу на найбільш важливих питаннях;
- ілюстративність висунутих у доповіді положень;
- чіткість висновків;
- достовірність представленої інформації;
- ознайомлення з альтернативними думками щодо висловлюваного питання;
- ступінь самостійності слухачів під час оволодіння знаннями та інше.

Перевага навчання в інституціях довузівської освіти перед короткостроковими підготовчими курсами полягає в тому, що в слухача з'являється можливість

одержати системні знання з фахових дисциплін, які співвідносяться зі змістом професійної підготовки у вищому навчальному закладі. Це забезпечується особливостями управління навчанням, яке передбачає визначення мети, змісту, структури, функцій (освітньо-інформатична, аналітико-рефлексивна, розвивально-стимулююча) процесу навчання; роботу за програмами, характеристикою яких є орієнтація навчального процесу на конкретний кінцевий результат. У зв'язку з цим, важливою практичною спрямованістю навчального процесу є заняття, які повинні вміщувати велику кількість тренувальних завдань, метою яких є вироблення практичних умінь і навичок, необхідних майбутньому студентові для здачі зовнішнього незалежного оцінювання. Успішному виконанню завдань особистісного й професійного самовизначення слухачів служить диференційований підхід до навчання. Диференційований підхід – це система заходів, спрямованих на виявлення, врахування і розвиток індивідуальних типових особливостей слухачів. У навчальному процесі, наприклад, центру довузівської підготовки диференційований підхід здійснюється за трьома напрямками:

1) диференціація слухачів за спеціальностями („випередження” і „відповідності”) і групами („гуманітарна”, „політехнічна”, „економічно-природничо-математична”) на основі діагностування рівня навченості, сформованості загально інтелектуальних вмінь;

2) диференціація змісту довузівської освіти через „індивідуальний компонент” (профільні дисципліни), визначення профілю навчання відповідно до нахилів і спрямування особистості;

3) диференціація технологій організаційних форм навчання, за яких процес навчання в 10-11 класах будується як довузівський етап у системі безперервної освіти, а наукове і дидактичне забезпечення навчального процесу здійснюється на базі закладу вищої освіти відповідного профілю.

Важливе місце при розгляді проблеми управління довузівською підготовкою майбутніх слухачів належить питанням соціально-педагогічних умов, що обумовлюють цей процес. При цьому необхідно провести чітку межу між поняттями „педагогічні умови” і „соціально-педагогічні умови”. Перші є комплексом заходів у процесі навчання, забезпечують максимальну ефективність навчального процесу. А соціально-педагогічні умови сприяють соціалізації особистості, тобто безперервному процесові розвитку і самореалізації індивіду, його соціальній адаптації у суспільстві.

Для визначення організаційно-педагогічних засад управління центром довузівської підготовки майбутніх студентів вважаємо за потрібне окреслити ті соціально-педагогічні умови, за яких можливий розвиток і якісна довузівська освіта. До цих умов належать: потреба суспільства в якісній підготовці фахівців певного профілю (вона співвідноситься з потребою регулювання ринку праці і виявляється через поняття „гнучкість освіти”); прогнозування розвитку закладів різних типів і рівнів акредитації у зв'язку з попитом, що існує у суспільстві, і пропозиціями ринку праці (реалізується через поняття „рухливість освіти”); визначення сфер використання спеціалістів різних освітніх рівнів і вимог до їхньої фахової підготовки (реалізується через інтегроване поняття „якість фахової різнорівневої підготовки”).

При практичному розгляді проблеми довузівської підготовки ми стикаємося з великою кількістю організаційних структур, які розв'язують як прагматичні задачі підготовки абітурієнта до вступу у заклад вищої освіти, так і пошуку, подальшого навчання обдарованої молоді відповідно до вимог вищої освіти. У зв'язку з цим порушується чіткість і визначеність довузівської підготовки. Якщо в основі їх класифікації покласти принцип підпорядкованості навчальних закладів, то слід виділити три види організаційних форм системи довузівської підготовки. До першої належать інституції довузівської підготовки як структурні компоненти вищого навчального закладу. Другу (найбільш поширену) форму репрезентують інституції, що входять у заклади середньої освіти і мають за мету підготовку до продовження навчання у закладі вищої освіти. До них, на нашу думку, повинні бути віднесені різні новаційні майданчики у середніх школах. Зарубіжний досвід дає нам приклад схожої організації у вигляді достатньо розповсюдженої системи акредитації. І, нарешті, третю форму утворюють складні організаційні структури, у яких частину функцій реалізують заклади середньої освіти, а частину – заклади вищої освіти.

Із зміною пріоритетів у освітній політиці України і визнанням людини як найвищої соціальної цінності та її неповторності постає проблема забезпечення всебічного і гармонійного розвитку особистості, вдоволення її різноманітних освітніх потреб; сприяння її професійному самовизначенню, самореалізації, досягненню нею власних цілей життєдіяльності актуалізується роль довузівської освіти та виникає потреба в розробленні основ управління системою довузівської підготовки.

Проведений нами аналіз теоретичних джерел і отриманих даних свідчить про те, що у науково-педагогічній літературі проблеми управління системою довузівської освіти вивчалися вітчизняними та зарубіжними ученими з різних аспектів, але організаційно-педагогічні засади управління центром довузівської підготовки вищого навчального закладу предметно не розглядалися. Питання технологій організації навчального процесу з урахуванням особливості довузівської освіти і регіональних потреб ринку праці розроблені частково. Це пояснюється тим, що довузівська освіта не визнавалася довгий час як важлива ланка системи безперервної освіти і не чітко визначена її роль порівняно з загальною середньою та вищою освітою.

У психолого-педагогічній науці вчені-практики досліджують проблеми професійної орієнтації, адаптації та відбору майбутніх студентів. У їх працях висвітлено особливості професійної діяльності відповідно до авторських моделей особистості спеціаліста з урахуванням професійних інтересів, нахилів та здібностей, певним сполученням індивідуально-особистісних психофізіологічних і психічно-індивідуальних якостей. Головну увагу науковці зосереджували на соціальних вимогах до професії, зробили висновок про необхідність виокремлення освітнього, соціально-психологічного, медичного і психофізіологічного компонентів у процесі відбору.

У той же час, однією з основних проблем різних організацій довузівської підготовки майбутніх студентів вищих навчальних закладів залишається визначення критеріїв і параметрів комплектування слухачів і тісний зв'язок із проблемою відбору молоді на певні спеціальності.

Аналіз науково-педагогічної літератури щодо оцінювання ефективності системи довузівської підготовки майбутніх слухачів зумовив необхідність розробки методики визначення якості знань слухачів із використанням ідеї кількісного і якісного аналізу характеристик навчання.

Список використаних джерел до п.3.11.

1. Балл Г.О. Гуманістичні засади педагогічної діяльності / 1. Балл Г.О., 1994. – с.3–11.
2. Воробьева Т.А. Методика определения профпригодности у поступающих в педагогические вузы / Воробьева Т.А. // Сб. Современные психолого-педагогические проблемы высшей школы. / Под ред. проф. Кузьминой Н.В / Воробьева Т.А.. – Л.: ЛГУ, 1973. – С. 80–92.
3. Годник С.М. Процесс преемственности высшей и средней школы: монография / Симон Моисеевич Годник. – Воронеж, 1981. – 208 с.
4. Давыденко Т.М. Проблемы формирования процесса довузовской подготовки в информационно-образовательной среде вуза [Электронный ресурс] / Т.М. Давыденко, Е.Н. Шафоростова. – Режим доступа: <http://dspace.bsu.edu.ru/handle/123456789/12573>
5. Маслов В.І. Теоретичні основи педагогічного менеджменту / Маслов В.І., Драгун В.В, Шаркунова В.П.. // 1996 – С. 86.
6. Островерхова М.Ю. Ефективність управління загальноосвітньою школою: соціально-педагогічний аспект. / Островерхова М.Ю., Даниленко Л.І. – К: Школяр, 1996. – 302 с.
7. Підласий І. Формування професійного потенціалу як мета підготовки вчителя / Підласий І., Трипольська С., 1998. – с.53.
8. Резунова О.С. Довузівська підготовка – невід’ємна складова аграрної освіти в Україні [Електронний ресурс] / О.С. Резунова // Науковий вісник НУБіПУ. – 2010. – № 155, ч. 2. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/soc_gum/nvnau_ppf/2010_155_2/10ros.pdf

3.12. Економічна ефективність інвестицій у виноградарсько-виноробній галузі

Підвищення конкурентоспроможності та економічної ефективності вітчизняного виноградарства відкриває великі можливості для відновлення і прискорення темпів розвитку галузі, для вирішення гострих проблем соціального розвитку сільських територій. Теоретичні та методичні аспекти економічної ефективності є загальними для всіх галузей сільського господарства, в тому числі і для виноградарства. Однак ця галузь має специфічні особливості, які мають певний вплив на оцінку її ефективності.

По-перше, виробництво винограду пов’язано з тривалою експлуатацією багаторічних насаджень – виноградників, які займають значну питому вагу в основних фондах галузі. По-друге, реконструкція і закладка молодих виноградників вимагає значних капітальних вкладень в розрахунку на 1 га. По-третє, молоді насадження починають плодоносити не з першого року закладки, а лише на третій – четвертий рік, що вимагає додаткових витрат по догляду за ними до переведення їх в стадію плодоносіння. По-четверте, у виноградарстві, яке розміщується в південних регіонах, розрив між робочим періодом і кінцевим

результатом значно менше, ніж при вирощуванні інших сільськогосподарських культур і деякі роботи по догляду і ремонту плантацій проводяться в осінньо-зимовий період (обрізка, ремонт шпалер і т.д.). По-п'яте, виноградарство не може оперативно реагувати на кон'юнктуру ринку, так як сортовий склад технічних та столових сортів встановлюється ще при закладці виноградників. І нарешті, останнє, в виноградарстві прагнення до максимальної врожайності далеко не завжди виправдано, так як при цьому знижується якість винограду, отже і ціна на нього, а також прибуток у розрахунку на 1 га виноградних насаджень. Перераховані вище особливості виноградарства, як галузі сільського господарства, необхідно враховувати при оцінці її економічної ефективності.

Методично правильне визначення економічної ефективності виноградарства має велике практичне значення: дозволяє виявити резерви і рівень виробництва; забезпечити науково обгрунтоване його розміщення по ґрунтово-кліматичних зонах; обгрунтувати раціональну спеціалізацію і концентрацію виноградарства; визначити перспективи відновлення і розвитку галузі.

Необхідно відзначити, що в умовах ринкової економіки уявлення про прибутковість підприємства, в якому здійснюються виробництво винограду і виноматеріалів істотно розширюється. По-перше, прибутковість реально зростає і має місце в тому випадку, якщо збільшується власний капітал підприємства (не беручи до уваги додаткові вкладення його засновників або власників, переоцінку або безоплатно отримане майно). По-друге, для співвласників, партнерів по бізнесу велике значення має зростання ринкової вартості підприємства, підвищення курсової вартості його акцій. По-третє, при оцінці прибутковості підприємства необхідно враховувати інтереси інвесторів (тобто співвласників підприємства) і кредиторів (осіб, що надають позиковий капітал). Тому, поряд із застосуванням показників рентабельності (продукції, галузі, підприємства), необхідно визначати також показник рентабельності всього вкладеного і власного капіталу, так як інвесторів особливо цікавить розмір прибутку на вкладений капітал.

Отже, для всебічної оцінки економічної ефективності виноградарства необхідно використовувати систему вартісних, натуральних показників, які дозволяють характеризувати не тільки конкурентоспроможність і прибутковість галузі, а й ефективність використання кожного виду ресурсів.

За критерієм економічної ефективності виноградарства не можна повно оцінити і кількісно виразити таке складне і різнобічне явище як економічна ефективність виробництва. Це можна зробити, використовуючи систему показників, яка дозволяє провести комплексний аналіз впливу різних чинників і зробити правильні висновки про основні напрямки підвищення економічної ефективності.

Різноманіття показників економічної ефективності спонукає економістів для зручності їх використання проводити їх класифікацію. Необхідно сформулювати таку систему показників економічної ефективності сільськогосподарського виробництва, яка адекватно відображала б рівень ефективності кожного підприємства, району, області, галузі, і всього АПК.

Аналіз показників, що характеризують економічну ефективність виробництва винограду в порівнянні з середніми багаторічними або розрахунковими (нормативними) параметрами, дозволяє перш за все виявити реальну динаміку

рівня ефективності виробництва, а також служить основою для прийняття оперативних управлінських рішень, що мають на меті вдосконалення виробництва, підвищення його конкурентоспроможності та економічної ефективності. Причому в сільськогосподарському виробництві і в виноградарстві, зокрема, де результати виробництва залежать від багатьох чинників, що характеризуються ймовірнісною мінливістю, аналіз ефективності виробництва повинен проводитися за відносно тривалий проміжок часу.

Можна виділити наступні групи показників економічної ефективності виробництва винограду: показники, що характеризують ефективність галузі в цілому; показники, що характеризують використання землі, трудових, матеріально-технічних (основних фондів і оборотних коштів) і фінансових ресурсів.

Оскільки в основі економічної ефективності знаходиться процес виробництва, кругообігу капіталу, то системний підхід обумовлює виділення узагальнюючих і локальних показників, що характеризують різні стадії відтворення і кругообігу капіталу. Важливе значення має так само різноманітність застосовуваних ресурсів.

Узагальнюючими показниками для оцінки економічної ефективності виноградарства є: валовий дохід (чиста продукція) на 1 грн. виробничих витрат; собівартість 1 ц продукції; рентабельність.

До показників, що характеризує ефективність використання землі, можна віднести: вартість валової продукції на 1 га насаджень; валовий дохід (чиста продукція) на 1 га насаджень; врожайність сільськогосподарських культур; прибуток на 1 га насаджень.

Показниками ефективності використання трудових ресурсів є: вартість валової продукції на одного працівника, один людино-годину; валовий дохід (чиста продукція) на 1 працівника, на один людино-годину; трудомісткість виробництва одного центнера винограду; ступінь використання запасу праці.

Показниками, що характеризують ступінь використання основних фондів, є: коефіцієнт фондівіддачі (або фондомісткість); матеріаломісткість виробництва винограду; рентабельність основних фондів.

Ефективність використання фінансових ресурсів характеризується наступними показниками: фінансова незалежність; поточна ліквідність; оборотність оборотних коштів; рентабельність фінансового, в тому числі власного капіталу.

Дана система показників відповідає основному критерію, логічно пов'язана з ним, забезпечує можливість зіставлення локальних ефектів з витратами і ресурсами. Вона може бути використана при визначенні економічної ефективності не тільки галузі в цілому, але й окремих сортів винограду.

В економічній літературі є спроби ряду авторів отримати узагальнюючу оцінку ефективності виробництва шляхом інтегрування приватних ефектів від використання окремих видів виробничих ресурсів. При цьому використовуються різні способи: підсумовування рівнів використання окремих видів ресурсів; усереднення цих рівнів; множення приватних ефектів [1], метод наведених витрат на рівні ефективності використання виробничого потенціалу.

До найбільш важливих в системі показників ефективності виробництва, в тому числі і виноградарства, економісти відносять зростання продуктивності праці: відношення вартості готового продукту до витрат живої праці. Найбільш характерні показники продуктивності праці: вихід валової продукції на працівника,

люд.-день, люд.-год; кількість виробленої продукції в натуральному вираженні на працівника, люд.-день, люд.-год; кількість робочого часу на одиницю продукції.

Однак названі показники продуктивності праці на дають, як вважають окремі вчені, уявлення про ефективність використання коштів виробництва, в яких втілено минулий працю. Ефективність використання сукупної праці може бути виражена через величину прибутку в розрахунку на один люд.-год, в якій відбивається і обсяг валової продукції, виробленої в одиницю часу, і економія минулої праці, уречевленої в засобах виробництва.

Облік витрат живої праці не викликає особливих труднощів. Складніше йде справа з урахуванням праці через відсутність надійного і простого способу обчислення його вартості. Так витрати праці в даний час визначають шляхом обліку матеріальних витрат. З урахуванням зазначених труднощів, сумарні витрати праці в сільськогосподарських підприємствах виражаються у вартісній формі, як сума матеріальних витрат і витрат на оплату праці, що складають виробничі витрати або собівартість. При цьому собівартість ні в кількісному, ні в якісному відношенні не збігається з вартістю, але є її визначальною частиною. Це непрямий показник продуктивності праці, який може застосовуватися при визначенні ефективності виробництва окремих видів продукції, проте, цей показник не може претендувати на роль узагальнюючого показника ефективності виробництва, так як обчислюється без урахування якості виробленої продукції і не відображає динаміку рівня оплати праці.

Ця особливість повинна враховуватися в виноградарстві – галузі, де якість сировини має велике значення.

Продуктивність праці і собівартість нерозривно пов'язані зі збільшенням виробництва продукції, зростанням валового, чистого доходу і прибутку. Валова продукція характеризує масштаб виробництва, виробничу потужність підприємства, не дає конкретного вираження його економічності. Тому цей показник доповнюється валовим доходом, чистим доходом і прибутком. Прибуток, як реалізована частина створеного чистого доходу, є найбільш узагальнюючим показником роботи, мірилом ефективності господарювання і джерелом виробничого і соціального розвитку підприємств, платежів до бюджету. Валова продукція та прибуток не дозволяють з'ясувати ступінь економічності використання окремих факторів виробництва. Тому виникає необхідність використання показників, що дають об'єктивну оцінку ефективності використання окремих видів ресурсів.

У сільському господарстві, де основним засобом виробництва є земля, важливе значення при оцінці ефективності виробництва має отримання продукції, доходу на 1 га сільськогосподарських угідь за умови збереження і підвищення родючості ґрунту. У виноградарстві поряд із вартісними показниками, можливе широке використання натуральних показників у зв'язку з однотипністю продукції. Це дозволяє за натуральними показниками (врожайності, валового збору) оцінити ефективність використання землі і витрат живої праці. Урожайність виноградників є не тільки найважливішим показником, а й фактором зростання ефективності виноградарства. Урожайність відображає не тільки ступінь ефективності використання землі, а й є результатом інтенсифікації виробництва. Крім того, величина врожайності істотно впливає на величину інших показників:

продуктивність праці, собівартість одиниці продукції та ін. Важливість врожайності полягає і в тому, що для її підвищення необхідно, як правило, менше матеріальних і трудових витрат, ніж для розширення площ під виноградниками.

Отже, найбільш значущі показники, що характеризують ефективність в сільськогосподарських підприємствах, визначаються в розрахунку на 1 га землі. Однак при цьому не береться до уваги як змінюється родючість ґрунтів, не враховуються негативні наслідки антропогенного впливу на навколишнє середовище. Економіка та екологія тісно пов'язані. Зміни екологічних факторів прямо або побічно впливають на економічну результативність виробництва продукції, так як потрібні довгострокові інвестиції на відтворення і підвищення ґрунтової родючості, відновлення і збереження екологічного стану природного середовища. Робити це необхідно своєчасно, в іншому випадку неминучі екологічні та соціально-економічні втрати в набагато більшому обсязі.

Ринкова економіка та умови функціонування сучасного сільськогосподарського підприємства на основі самоокупності роблять необхідним використання також показників, що характеризують фінансову стійкість, платоспроможність підприємств і рентабельність капіталу.

Досягнення високої економічної ефективності виноградарства в ринково-орієнтованих підприємствах неможливо без використання системи директ-хостингу, тобто розрахунку «порогів» беззбитковості виробництва, розподілу витрат на умовно-постійні та умовно-змінні, а також встановлення взаємозв'язку між обсягом виробництва, витратами і прибутком при різних технологіях про сполучення факторів виробництва. Ця система є складовою частиною контролінгу, тобто управлінської концепції, змістом якої є прийняття рішень, контроль за їх виконанням з метою отримання прибутку. Особливо актуальним є оперативний контролінг, який займається аналізом руху грошових потоків, платоспроможності та фінансової стійкості підприємств [4].

Для розрахунку оптимальних параметрів рівня виробництва, спрямованих на досягнення заданого рівня економічної ефективності, використовується метод маржинального аналізу. Він заснований на використанні граничних величин (відносних приростів) і виходить із законів граничної продуктивності, граничної прибутковості, попиту і пропозиції. Показником, що відображає багаторівневу систему взаємозв'язків між ринком і підприємством є «поріг» беззбитковості, який служить підставою для прийняття управлінських рішень [7].

Ми вважаємо, що при виробництві винограду порогом беззбитковості можна вважати мінімально необхідний рівень врожайності при ціні реалізації, достатньої для окупності витрат на виробництво продукції. Запас фінансової безпеки показує величину фінансових ресурсів, які підприємство може отримати від реалізації додаткового обсягу продукції для забезпечення йому необхідної стійкості. У виноградарстві беззбитковий обсяг продажів і величина зони фінансової безпеки змінюються за рахунок зміни ціни реалізації, врожайності, рівня постійних і змінних витрат [5].

Знаходяться у взаємозв'язку чинники – витрати на виробництво і реалізація продукції, продуктивність насаджень і середня ціна реалізації – визначають економічну ефективність та інвестиційну привабливість виробництва винограду.

Кордон окупності витрат – беззбитковий обсяг продажів продукції при заданих співвідношеннях ціни, постійних і змінних витрат визначається:

$$BSV = FC / (P-VC) \text{ або } BSV = FC / MP \quad (1.1)$$

де BSV – «пори́г» беззбитковості;
 FC – постійні витрати (витрати);
 P – ціна реалізації одиниці продукції;
 VC – змінні витрати (витрати) на одиницю продукції
 MP – маржинальний дохід на одиницю продукції

Визначення «порога» беззбитковості може проводитися різними методами: статистичними, графічними, аналітичними. Він дозволяє визначити межу окупності витрат, критичний рівень ціни, запас фінансової міцності. «Пори́г» беззбитковості демонструє масштаб виробництва, рівень виручки, при якому підприємство може функціонувати беззбитково, не маючи можливості для розширеного виробництва. Виручки від реалізації продукції в цьому випадку після відшкодування витрат вистачає тільки на покриття постійних витрат.

Критичний рівень ціни є складовою частиною розрахунку порога беззбитковості, коли ціна реалізованої продукції дорівнює собівартості проданої продукції:

$$BSV = (FC / Q) + VC,$$

де Q – обсяг продажів, відповідний порогу беззбитковості

Критичний рівень постійних витрат при заданому рівні маржинального доходу визначається:

$$FC = Q * (P-VC),$$

де FC – критичний рівень постійних витрат.

Критичний рівень постійних витрат відображає розмір витрат, який є достатнім для забезпечення нормальної роботи виробничих підрозділів, зайнятих виробництвом винограду.

Запас фінансової міцності, будучи показником, що характеризує рівень економічної ефективності виробництва винограду, визначається як різниця між фактичною виручкою від реалізації винограду і виручкою, відповідної «порогу» беззбитковості.

На економічну ефективність виробництва винограду впливає велика кількість різних факторів. При здійсненні заходів щодо підвищення ефективності може використовуватися повна або неповна сукупність можливих факторів або окремі з них в різних співвідношеннях.

Підвищення ефективності виробництва винограду залежить не тільки від кожного фактора окремо, але і від раціонального їх поєднання і взаємодоповнення. Виявлення дії і взаємодії факторів, способів раціонального їх поєднання, є найважливішим завданням підвищення економічної ефективності виробництва винограду.

Такий підхід не виключає, а передбачає виявлення в конкретних зонах виробництва винограду найбільш потентних, пріоритетних факторів, на які треба звернути увагу.

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до класифікації та визначення понять «умови», «чинники» і «напрям» економічної ефективності виноградарства, нерідко змішують ці поняття. На нашу думку, поняття «умови» і

«чинники» в економіці близькі за змістом, провести між ними межу практично неможливо. Фактор – це суттєва обставина в якомусь процесі, явищі, а умова – це обставина, від якого щось залежить. Але і від фактора як істотної обставини дуже багато залежить, тому ці поняття часто використовуються як синоніми.

Поняття «напрямок» означає прагнення до чогось, траєкторію, шлях розвитку. Що стосується економічної ефективності виноградарства напрямками можуть служити процеси, що володіють принциповою особливістю економічних явищ, наприклад, інтенсифікація, ресурсозбереження, екологізація і т.д.

Для визначення економічної ефективності виробництва винограду доцільно використовувати систему показників, що обумовлено як різним характером вимірювання ефекту, так і різними видами виробничих ресурсів, які відрізняються за економічною природою і не завжди можна порівняти.

З огляду на, що економічна ефективність визначається в одному випадку шляхом зіставлення ефекту і ресурсів, в іншому – ефекту і витрат, всі показники, що характеризують її рівень, можна розділити на дві групи. Одна група показників характеризує економічну ефективність використання застосованих ресурсів, інша – поточні виробничі витрати. До першої групи належать землевіддача, фондівіддача, продуктивність праці, ресурсівіддача і т.д., до другої – собівартість, матеріаломісткість, трудомісткість, рівень рентабельності та ін. Залежно від мети і об'єктів вивчення можуть бути одночасно використані показники як першої, так і другої групи.

Показники економічної ефективності виробництва винограду поділяють на приватні й узагальнюючі. Приватні характеризують ефективність використання окремих видів ресурсів або витрат, узагальнюючі дають найбільш повну оцінку економічної ефективності використання ресурсного потенціалу та поточних виробничих витрат. До приватних показників ефективності застосування ресурсів відносяться землевіддача, фондівіддача і т.д., до узагальнюючих – ресурсівіддача, а серед показників ефективності використання витрат відносяться собівартість, матеріаломісткість, трудомісткість, до узагальнюючих – рівень рентабельності. Ефективність використання виробничих ресурсів визначається відношенням результатів виробництва до ресурсів.

Економічну ефективність використання землі характеризують землевіддача, землемісткість; виробничих фондів – фондівіддача, фондомісткість, коефіцієнт оборотності оборотних коштів, тривалість одного обороту оборотних коштів, матеріаломісткість; трудових ресурсів – показники продуктивності праці. Нормативний рівень виробництва розраховують за рівнянням множинної регресії з урахуванням забезпеченості господарства виробничими ресурсами.

Ресурсний потенціал сільськогосподарського підприємства – сукупність трудових, природних і матеріальних ресурсів, яка визначається кількістю, якістю, внутрішньою структурою кожного ресурсу. Розрахунок ресурсного потенціалу полягає в їх сумарній оцінці. Виробничий потенціал сільськогосподарського підприємства – це об'єктивна здатність підприємства виробляти сільськогосподарську продукцію, що залежить від кількості, якості і співвідношення матеріальних, трудових і природних ресурсів, а також рівня їх віддачі, що визначається об'єктивними умовами функціонування господарства. Розрахунок

виробничого потенціалу полягає у визначенні потенційного обсягу продукції, який підприємство може за допомогою цих ресурсів придбати [9].

Зіставляючи виробничий потенціал з ресурсним, отримуємо оцінку впливу об'єктивних природно-економічних чинників на рівень виробництва продукції. Ситуація щодо співставлення продукції до ресурсного потенціалу характеризує повну ефективність використання ресурсів, включаючи і об'єктивний, і суб'єктивний її аспекти.

Економічну ефективність сільськогосподарського виробництва характеризує рентабельність, яка представляє собою економічну категорію, що відображає прибутковість, прибутковість підприємства, галузі. Рентабельність сільськогосподарського виробництва характеризують валовий і чистий дохід, прибуток, рівень рентабельності, окупність витрат, норма прибутку. Прибуток як економічна категорія характеризує фінансовий результат підприємницької діяльності підприємства. Розрізняють валовий прибуток від реалізації продукції і послуг, чистий прибуток. Валовий прибуток являє собою загальний обсяг прибутку підприємства від усіх видів діяльності: реалізації продукції і послуг; реалізації основних фондів і майна; позареалізаційні доходи і витрати (доходи від здачі майна в оренду, дивіденди; відсотки по акціях і інших цінних паперів, що належать підприємству, штрафи, пені). Однак абсолютна маса прибутку ще не свідчить про досягнуту ефективності. Її характеризує рівень рентабельності, що є одним з основних показників економічної ефективності виробництва.

Цей показник характеризує величину прибутку, що припадає на кожну одиницю спожитих ресурсів. Якщо виробництво продукції збитково (не рентабельно), замість рівня рентабельності з негативним знаком (збитковість) може бути використаний інший показник – рівень окупності витрат (Оз), що представляє собою відношення грошової виручки (В) до комерційної (повної) собівартості. Цей показник характеризує грошову виручку в розрахунку на одиницю витрат.

Показником рентабельності виробництва є також норма прибутку (N), під якою розуміють процентне відношення прибутку до середньорічної вартості основних (Ф_о) і оборотних (Ф_{об}) фондів: Цей показник характеризує розмір прибутку, одержуваної на одиницю виробничих (основних та оборотних) фондів. Розглянута система показників дозволяє всебічно охарактеризувати економічну ефективність виробництва винограду.

Кожне сільськогосподарське підприємство, починаючи свою діяльність, зобов'язане чітко уявити потребу на перспективу у фінансових, матеріальних, трудових та інтелектуальних ресурсах, джерела їх отримання, а також уміти точно розраховувати ефективність використання наявних засобів у процесі роботи. У ринковій економіці підприємці не можуть домогтися стабільного успіху, якщо не будуть чітко й ефективно планувати свою діяльність, постійно збирати і акумулювати інформацію як про стан цільових ринків, положенні на них.

В даний час в Україні бурхливо протікає процес формування та вдосконалення роботи діючих підприємств різних форм власності. Важливим завданням є залучення інвестицій, в тому числі і зарубіжних. Для цього необхідно аргументоване, ретельно обґрунтоване оформлення пропозицій, що вимагають капіталовкладень. Успішне формування виробництва продукції також не може обійтися без чіткого і об'єктивного планового проекту. Статистичні дані про діяльність підприємств вказують на те, що

ризик досить великий. Для передбачення і можливого запобігання цих проблем і використовується планування [6].

Проникнення ринкових відносин в виноградарство і виноробство ставить перед управлінською командою підприємства завдання з пошуку свого місця на ринку винограду і вина. Беручи до уваги природно-кліматичні умови виробництва, а також закони попиту і пропозиції, що панують на будь-якому ринку, місія виробників бачиться в насиченні ринку якісним виноградом. Щоб здійснити згадану місію, їм належить здійснити докорінну реконструкцію наявних виноградників і, частково, технологічного процесу [3].

Основними напрямками реконструкції виноградників є: збільшення площ, зайнятих під виноградниками, зростання питомої ваги виноградників в плодоносному віці; посадка перспективних для виноробства сортів винограду; розкорчування розріджених і малопродуктивних столових сортів.

Неодмінною умовою, що забезпечує стабільне виробництво винограду для технічної переробки і реалізації в свіжому вигляді населенню, є планомірне відтворення виноградних насаджень. Під науково обґрунтованим відтворенням багаторічних насаджень розуміється планомірний, систематичний і о рунтований процес оновлення виноградників, що дозволяє підтримувати оптимальну вікову структуру, за рахунок дотримання потрійної рівності між площами щорічно закладаються нових насаджень, що переводяться в плодоносні і викорчуюються старих виноградників. Формула відтворення виноградних насаджень має наступний вигляд:

$$Pз - Pвето \rightarrow ППН = Пр$$

де, $Pз$ – площа щорічно закладаються насаджень, га; $Pвето \rightarrow ППН$ – площа насаджень, щорічно перекладаються з вступають в плодоносні, га;

$Пр$ – площа розкорчованих (замортизованих) старих насаджень, га.

Сутність науково обґрунтованого відтворення виноградних насаджень полягає в тому, що протягом тривалого періоду підтримуються постійні площі плодоносних виноградників на оптимальному рівні (75-85 відсотків від усієї площі), тим самим створюються сприятливі умови для стабільного виробництва запланованого обсягу валової продукції.

Підтримка оптимальної вікової структури виноградників сприяє фінансовому забезпеченню господарства і отриманню прибутку, що дозволяє вести розширене відтворення. Організація безперервного відтворення виноградних насаджень сприяє швидкому впровадженню в господарстві нових перспективних сортів винограду, що користуються великим попитом споживачів, придатних для виготовлення високоякісних виноматеріалів.

Дотримання виноградообороту дозволяє правильно планувати потребу в капітальних вкладеннях на реновацію багаторічних насаджень, виходячи з площ щорічної закладки нових виноградників і перспективних нормативів капітальних вкладень на 1 га виноградників (з урахуванням того, що в перспективі вартість 1 тис. виноградних безвірусних саджанців становитиме 14-15 тис. грн.). Причому можна точно розрахувати, скільки коштів будемо мати за рахунок амортизаційних відрахувань, скільки за рахунок прибутку, і скільки в рахунок 1% податкових відрахувань від реалізації виноматеріалів. У разі нестачі коштів можна вдатися до кредиту.

Робота в цьому напрямку веде до поглиблення внутрішньогосподарської спеціалізації, що дозволяє створити спеціалізовану групу з відтворення виноградників. Вона займається розкорчуванням старих насаджень, підготовкою ґрунту до посадки (плантаж і т.д.), розбивкою, посадкою і доглядом за молодими насадженнями до переведення їх в плодоносні. Внаслідок більш високої кваліфікації кадрів матиме місце більш економне витрачання матеріально-технічних ресурсів та кращий агротехнічний догляд. У Болгарії така практика в галузі виноградарства застосовується вже протягом більше 30 років.

Впровадження виноградообороту створює передумови для встановлення прямих зв'язків з розплідними господарствами на довгостроковій основі, що дозволяє тим будувати своє виробництво на перспективу стабільно і з урахуванням попиту конкретного господарства. Слід враховувати і те, що є стійка тенденція терміну тривалості функціонування виноградних насаджень.

У світовій практиці використовують три підходи до розробки генерального плану розвитку галузі виноградарства – виноградооборота, а саме:

- перший підхід заснований на наявних в господарстві земельних ресурсах;
- другий підхід базується на основі реальної вікової структури виноградників;
- третій підхід заснований на отриманні від галузі виноградарства бажаного мінімального, цільового і максимально можливого прибутку.

Як правило, використовують комбінацію з усіх трьох підходів, так як земельні ресурси будь-якого господарства обмежені, як і грошові кошти на відтворення, до того ж завжди необхідно враховувати фактичний вік існуючих виноградників.

З метою забезпечення стабільної врожайності на нових плантаціях, рекомендується звернути увагу на якість посадкового матеріалу. Доцільно не купувати посадковий матеріал у розплідних підприємств, а укладати договори на виробництво щеплених саджанців за рахунок прищепи. Це дозволить знизити відсоток домішки на молодих виноградниках і підвищить їх врожайність після вступу в плодоношення [2].

З метою зниження зрідженості молодих виноградників необхідно своєчасно проводити інвентаризацію і ремонт до їх вступу в плодоносіння. Також необхідно проводити апробацію молодих виноградників і заміну домішок шляхом підсадки основного сорту.

Для вирішення проблем галузі виноградарства може бути розроблена програма розвитку виноградарства на підприємствах, де буде передбачено розмір необхідних для її здійснення витрат. Це витрати пов'язані з посадкою, доглядом за виноградниками до вступу в плодоносіння і установка краплинного зрошення. У зв'язку з цим важливим питанням є ефективність необхідних для реалізації даного проекту інвестицій, оскільки самостійно сільськогосподарські підприємства реалізувати намічений план дій не в змозі [8].

Для цього необхідна участь приватного капіталу у вигляді інвесторів і кредиторів, а також державна підтримка виробників винограду. Зокрема участь держави має реалізовуватися за рахунок програми підтримки розвитку садівництва, виноградарства та хмелярства, основою якої є Закон України «Про збір на розвиток садівництва, виноградарства і хмелярства». Інвесторами можуть бути вітчизняні та іноземні компанії.

Список використаних джерел до п.3.12.

1. Андрійчук В. Г. Агропромислові формування нового типу в контексті стратегії розвитку вітчизняного сільського господарства //Економіка АПК. – 2013
2. Власов В. В., Гінгін Л. П. Проблеми виноградарства України і аналіз напрямів їх вирішення //Аграрний вісник Причорномор'я: зб. наук. праць.– Одеса: ОДАУ. – 2012.
3. Власов В. В., Шерер В. О. Перспективи розвитку виноградарства України //Вісник аграрної науки. – 2010. – №. 5. – С. 21-25
4. Гребець О. Б. Контролінг як сучасна система управління //Економіка та держава. – 2009. – №. 12. – С. 71-72.
5. Карташова О.Г. Підвищення ефективності виробництва виноградарсько-виноробних підприємств : автореф. дис.... канд. екон. наук / О.Г. Карташова. – Дніпропетровськ, 2011. – 20 с.
6. Панкратьєва Т. Л. Інвестиційний процес та його інтенсифікація у сільському господарстві: теоретичний аспект //Молодий вчений. – 2014. – №. 8 (2). – С. 15-21.
7. Парасій-Вергуненко І. М. Еволюція розвитку економічного аналізу в стратегічно-орієнтованій системі управління //Фінанси, облік і аудит. – 2011. – №. 18. – С. 328-335.
8. Попова М. М. Державне регулювання розвитку виноградарсько–виноробної галузі в Україні: Сучасний стан, проблеми та напрями вдосконалення //Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – №. 10. – С. 4-8.
9. Теліна В. Ю. Сучасні підходи до розробки та прийняття управлінських рішень в умовах ринкової системи господарювання //Экономический вестник Донбасса. – 2011. – №. 1 (23).

3.13. Організаційно-економічні напрямки вдосконалення управління збутовою діяльністю

Управління підприємством, як цілісністю, включає в себе управління різними аспектами його діяльності. У системі господарської діяльності початковий етап – матеріально-технічне постачання, та завершальний етап – збут виготовленої продукції, повинні здійснюватись на основі програми виробництва, оскільки вони є невід'ємною частиною усіх економічних процесів, що мають місце у діяльності підприємства, і не можуть розглядатись відокремлено одне від одного. В системі «виробництво-споживання» провідне місце належить збуту, оскільки він дає можливість отримати оперативну інформацію про потенційні можливості споживачів, їх купівельні запити і вимоги до продукції, а також визначити величину потенційної і реальної ємності ринку конкретного товару. Збут – це спрямована діяльність з реалізації готової продукції, яка включає в себе безліч різнопланових функцій.

Публікації українських вчених-економістів [1; 2; 3, 4; 11] визначають, що сучасне наукове судження пропонує кілька підходів до трактування поняття «збутова діяльність»: одні [3; 4] ототожнюють її з поняттями «розподіл», «рух товару» або «збут»; інші [1, 2; 11] розглядають як продаж або як заключну стадію господарської діяльності підприємства, або взагалі інтерпретують, фактично

розкриваючи ці поняття і їх сутність через процес управління збутовою діяльністю. Економічна категорія «збутова діяльність підприємства», на думку Шульги Л.В., являє собою процес [11]: планування реалізації відповідного обсягу товарів, враховуючи при цьому очікуваний рівень прибутку; пошук і відбір кращих покупців (споживачів) товарів; здійснення торгів з встановленою відповідною ціною на товар певної якості; визначення та використання факторів, які здатні прискорити збутової процес і примножити прибуток від цієї реалізації.

Для того, щоб збутова діяльність підприємства була ефективною, необхідно створити таку систему управління, яка б реалізовувала цілі і стратегії збуту, орієнтовані на потреби кінцевого споживача. З точки зору Н.М. Гудзенко [5], організація збуту залежить від потенціалу підприємства та обраної ним збутової політики – сукупності збутових стратегій маркетингу і комплексу заходів щодо формування асортименту товарної продукції і ціноутворення, стимулювання збуту, укладання договорів, транспортування та інших організаційних аспектів збуту. Ефективність збутової діяльності промислового підприємства залежить від створення такої системи управління, яка б реалізовувала цілі й стратегії збуту, орієнтовані на потреби кінцевого споживача. Вчасна реалізація продукції споживачеві забезпечується завдяки досконалому змістові виробничої, збутової, складської, транспортної та іншої діяльності, що в сукупності складає систему управління виробничо-збутовою діяльністю підприємства [10].

В сучасних умовах господарювання необхідною складовою успіху підприємства, зростання його конкурентоспроможності є орієнтація на прийняття концепції маркетингу, яка встановлює перевагу ринкових вимог споживача над виробничими. В цьому випадку маркетинг визначається як сукупність напрямків діяльності підприємства, що стосуються формування, оцінки стимулювання і задоволення попиту на продукцію [12, с. 28]. Автори відомого підручника “Маркетинг” Ф. Котлер, Г. Армстронг, Дж. Сондерс, В. Вонг, досліджуючи еволюцію концепцій управління маркетингом, визначили, що: “Концепція маркетингу відштовхується від чіткого визначення ринків збуту, орієнтуючись на вимоги споживача, координуючи всі види маркетингової діяльності, спрямованої на задоволення споживача, отримуючи прибуток від створення довгострокових відносин із споживачем” [15, с. 47].

Впровадження цієї концепції на підприємствах дозволить проводити чітке позиціонування кожного виду продукції і просування його у відповідні сегменти ринку. Проте, тут важливо враховувати і те, що жодне підприємство не зможе досягнути переваг над конкурентами за всіма характеристиками товару і шляхами доведення його до споживачів. Необхідно зробити вибір пріоритетів і, відповідно, використовуючи сильні сторони підприємства, розробити таку маркетингову стратегію, яка б у найбільшій мірі відповідала тенденціям розвитку ринкової ситуації. Економічний ефект від використання концепції маркетингу полягає в прискоренні віддачі виробничих фондів підприємства через підвищення рівня конкурентоспроможності продукції і просування її на сегменти ринку, що можуть дати максимальну віддачу для виробника. Основними задачами переробних підприємств, за сучасних умов є підвищення конкурентоспроможності власної продукції, що зумовлено зростанням чисельності суб'єктів даного сегменту ринку, і, відповідно, інтенсифікація їх боротьби за споживачів.

Ідеальною є така постановка питання, коли мають місце системне маркетингове управління діяльністю підприємства і, в тому числі, його важлива функція – збут товарної продукції та послуг.

Переорієнтація підприємств на маркетинг вимагає від них реалізації трьох груп заходів:

- організаційних (внесення відповідних змін в структуру і методи управління підприємством);

- адміністративно-правових (адміністративне закріплення створених функціональних відділів і служб, розробка положення про кожний відділ, штатного розпису, розподіл обов'язків між робітниками, внесення відповідних змін в Статут підприємства);

- науково-методичних (розробка рекомендацій щодо здійснення маркетингової діяльності).

Концепція маркетингового управління підприємством передбачає обґрунтований вибір ефективних каналів збуту своєї продукції і використання гнучкої системи товароруху, при якій виробник самостійно вибирає один із альтернативних шляхів виведення товарів на ринок. Слід підкреслити, що управління, засноване на маркетингу, може дозволити врахувати максимальну кількість прихованих чинників в діяльності підприємств. В умовах жорсткої конкуренції складність полягає в тому, що доводиться шукати баланс між обсягами виробництва і можливостями реалізації продукції при сильному взаємовпливі всіх сфер діяльності підприємства, в першу чергу – маркетингу і виробництва. Для виробника залучення посередників означає втрату контролю над певними функціями збуту, тому що підприємство доручає стороннім організаціям завдання, які могли б виконувати її власні служби маркетингу й продажів. Таким чином, з погляду підприємства рішення про канали розподілу відносяться до принципово важливих. Структура каналу розподілу повинна відповідати стратегії підприємства, а також потребам цільового сегмента. Побудова такої структури – найважливіше стратегічне рішення, яке не допускає довільних модифікацій. На рис. 1 представлено структуру каналів збуту з погляду виробника.

При виборі каналів руху товарів основною умовою є його доступність для виробника. Для досягнення комерційного успіху при використанні того чи іншого каналу руху товарів потрібно ретельно проаналізувати всі фінансові питання. Необхідно провести порівняльну характеристику витрат підприємства на можливі канали збуту. Ці витрати включають: витрати на навчання збутового персоналу; адміністративні витрати; витрати на рекламу й стимулювання збуту; на організацію руху товарів; витрати на транспортування, складське господарство; рівень комісійних виплат. Порівняльна оцінка вартості окремих каналів збуту повинна також погоджуватись з перспективами росту обсягів реалізації товарів підприємства.

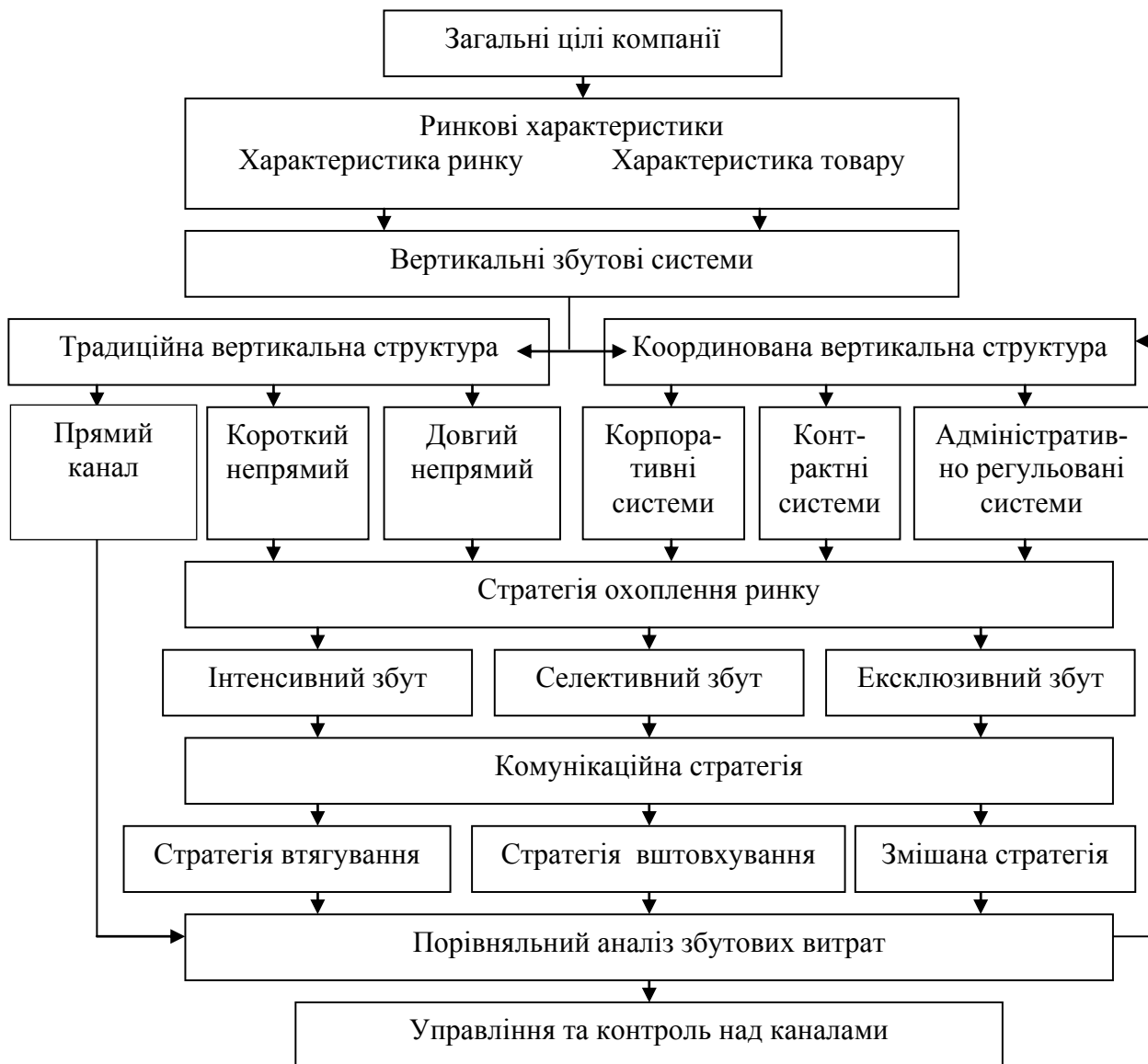


Рис. 1. Стратегічні рішення щодо каналів збуту [16, с.28-29]

Отже, необхідно відповідним чином планувати й організувати систему просування продукції від підприємства-виробника до одержувача, для підвищення конкурентоспроможності своєї продукції й завоювання стійких позицій на ринку.

Функціонування підприємств при нестабільних ринкових умовах вимагає своєчасної адаптації системи збуту до змін зовнішнього середовища. Однак цей процес стикається з низкою проблем: невідповідність структури відділів збуту вимогам, що пред'являються споживчим ринком; відсутність діагностики проблем пов'язаних зі збутом (встановлення симптомів, визначення причин і умов їх виникнення); неузгодженість діяльності маркетингових і збутових підрозділів; стратегічних і оперативних планів збуту; короткостроковий характер планування збуту за принципом «від досягнутого»; недолік методик аналізу, оцінки, прогнозу і вибору варіантів реалізації продукції; недосконалість інформаційного забезпечення збутової діяльності; криза мотивації у співробітників збутових підрозділів для активізації зусиль по збуту.

Нові ринково-орієнтовані реалії, зміни які відбуваються, необхідність гнучкого реагування на стан кон'юнктури та уподобання споживачів вимагають також ефективної забезпечуючої складової системи управління збутовою діяльністю. До

основних елементів забезпечуючої підсистеми системи управління збутовою діяльністю можна віднести інформаційне та аналітичне забезпечення збуту.

Важливим напрямком покращення управління збутовою діяльністю підприємств є систематизоване проведення маркетингових досліджень з метою ефективного формування інструментарію конкурентних переваг виробників, вивчення споживчих уподобань та обсягів споживання у досліджуваному регіоні, а також визначення стратегії розвитку ринку. Наступною складовою частиною удосконалення інформаційного забезпечення системи управління збутовою діяльністю є виділення сегментів споживачів, на задоволення потреб яких буде зорієнтована діяльність фірми. Сегментування є вимушеною формою пристосування підприємства до вимог ринку [13, с.139].

Ще одним необхідним важелем інформаційного забезпечення системи управління збутовою діяльністю є відомості про результативність її функціонування з метою вчасного реагування на дієвість кожного з елементів системи. Інструментом, що забезпечує розвиток і взаємоузгодженість цих елементів, є систематизоване контролювання результатів збуту. В теорії існує значна кількість показників для оцінки ефективності збутової діяльності [14, с. 58-77].

У підвищенні ефективності маркетингового управління збутовою діяльністю підприємств важливу роль грає вдосконалення управління витратами. У період трансформації економічних відносин, коли “правила” на ринку диктує споживач, а виробник повинен узгоджувати свою діяльність відповідно до цих вимог та кон’юнктури, яка склалася, актуальним є дослідження питань механізму формування збутових витрат. Мінімізуючи ці витрати, підприємство може поступово втратити свою частку на ринку, що унеможливорює вчасну реакцію на відповідні дії зі сторони конкурентів.

Оптимізація збутових витрат – це поетапний підхід до регулювання процесом формування витрат як за рахунок факторів виробництва, так і за рахунок стратегічного аналізу витрат від початку виробництва до моменту реалізації продукції покупцям. Економічна думка в цій галузі не дає однозначних тлумачень щодо прийняття оптимального рішення при формуванні збутових витрат і визначення їх впливу на кінцеві результати діяльності підприємства. Певна частина економістів вважає, що для досягнення будь-яких цілей організації витрати повинні бути мінімальними. В цьому контексті автор А. Дурович дотримується думки відносно того, що ефективність вибраних фірмою форм і методів збуту тим вища, чим менший період часу на доставку товарів від місця виробництва до місця призначення, менші витрати на організацію цього процесу. А головна ціль, на його думку, полягає у ”...скороченні сумарної величини збутових витрат, яка багато в чому, якщо не в основному, залежить від рівня комерційної роботи та служби збуту” [6, с. 269]. За такого підходу виробники при створенні бюджету на розподіл і реалізацію продукції не зможуть враховувати цілей і задач підприємства відносно охоплення нових ринків, що передбачає значні витрати на рекламу та просування.

Автор Є.В. Крикавський, при дослідженні вибору найкращого рішення в межах логістичної системи на базі її функціонування пропонує здійснити мінімізацію змінних витрат та оптимізацію постійних витрат в сфері товарообігу з метою отримання максимального прибутку підприємством [8, с. 19]. Оптимізація витрат на збут продукції є важливим напрямком удосконалення системи

управління збутовою діяльністю досліджуваного підприємства. У зв'язку з цим необхідно виділити фактори, які є вагомими економічними резервами підвищення результативності використання збутових витрат відповідно на кожному етапі їх утворення, починаючи з дослідження ринку аж до обслуговування продажі:

1. Оптимізація витрат на управління збутом.

Покращення формування витрат, пов'язаних з управлінням збутом на підприємствах, передбачає застосування прогресивних прийомів і методів організування виробництва, що дозволить мінімізувати витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу відділу маркетингу, витрати на оплату консультаційних послуг, судові витрати. Завдяки розвитку науково-технічного прогресу, результати його впровадження на підприємствах дають змогу значно зменшити чисельність працівників через автоматизацію ручної обробки інформації та зменшення витрат на відрядження. Виходячи з цього, з метою гнучкого реагування на зміни у зовнішньому оточенні, виробникам необхідно концентрувати свої дії на питаннях щодо виконання та впровадження передових прийомів та методів організації праці, котрі передбачають диференціацію заробітної плати за результатами діяльності та застосування комплексного механізму мотивування через посилення зацікавленості працівників (подарунки, проведення змагань, комісійні винагороди).

2. Оптимізація витрат на маркетинг.

Оптимізація маркетингових витрат передбачає ефективне обґрунтування всіх витрат, пов'язаних із дослідженням ринку, рекламою та стимулюванням збуту з метою забезпечення високого конкурентного статусу підприємства. У цьому сенсі доцільно систематично проводити аналіз коштів, необхідних для здійснення цих заходів, та аналіз економічних результатів діяльності. Аналіз витрат варто проводити регулярно для постійного контролю витрат та збитків, що дозволить виявити необґрунтовані витрати і недоцільне використання коштів на маркетингові операції. Формувати бюджет на позавиробничі витрати підприємства, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень та рекламуванням власної продукції, необхідно за допомогою аналітичних методів маркетингу, орієнтуючись на ринкову кон'юнктуру (оптимальне значення суми маркетингових витрат прямуватиме до максимуму).

3. Оптимізація транспортних витрат на перевезення готової продукції.

Оптимізація транспортних витрат на перевезення готової продукції – це скорочення витрат на одиницю продукції при постачанні продукції споживачам. У цьому випадку варто розглядати витрати, що утворюються при розподілі продукції через прямий канал збуту та опосередкований (непрямий канал із залученням залежних та незалежних посередників) та обирати оптимальне співвідношення цих каналів товароруку.

4. Пошук оптимального рівня обслуговування.

Пошук оптимального рівня обслуговування ставить перед відділом маркетингу задачу, що вирішується через збільшення витрат на сервіс. Це в кінцевому результаті приведе до зростання конкурентоспроможності підприємства та зниження витрат, пов'язаних з розподілом продукції. В умовах “ринку покупця” суб'єктам господарювання необхідно формувати свою систему управління збутовою діяльністю відповідно до споживчого попиту. Тому для досягнення оптимального рівня в

обслуговуванні спеціалістам відділу доцільно використати принципи логістичного сервісу, які ґрунтуються на швидкому та надійному наданні комплексу обслуговування в процесі розподілу товару. Широка номенклатура логістичних послуг, рівень їх якості та вплив рівня обслуговування на конкурентоспроможність підприємства і величину витрат підкреслюють необхідність для виробників мати чітку стратегію в галузі логістичного сервісу. Комплексний підхід до визначення оптимального рівня обслуговування для підприємств, що займаються кондитерським виробництвом, передбачає збільшення витрат через:

- дотримання обумовлених договором термінів постачання товару;
- встановлення комплексу знижок з ціни;
- усунення втрат від пошкодження тари;
- зберігання продукції на складах [7].

В процесі прийняття рішення щодо визначення оптимального рівня обслуговування підприємствам необхідно вибрати найбільш вагомі види послуг, тобто послуги, надання яких спричиняє великі витрати. А ненадання – суттєві втрати на ринку.

Отже, у формуванні збутової діяльності виникає необхідність зміни підходів до організації збуту, реалізації системи заходів щодо підвищення його ефективності. Удосконалення розвитку системи збуту переробних підприємств необхідно проводити з урахуванням комплексного підходу для створення цілісної моделі, яка б дозволила економічний розвиток підприємства, створила передумови для збільшення обсягів збуту і підвищення конкурентоспроможності виробленої продукції на ринку.

Варто констатувати, що лише оптимізація збутових витрат, визначене зростання їх до певної межі на висококонкурентному ринку сприяє покращенню якості продукції, зростанню ціни реалізації, формуванню позитивного іміджу для торговельної марки та збільшенню кількості споживачів. Для ефективного управління збутовою діяльністю необхідно широко використовувати економіко-математичні методи, моделювання економічних процесів (за допомогою економіко-математичних моделей і застосуванням ЕОМ), дослідження збутових операцій методами математичного програмування, мережного планування і управління, програмно-цільовими методами.

Загалом можна стверджувати, що без побудови збутової діяльності на принципах маркетингу підприємство не здатне в сучасних умовах господарювання ефективно розвиватись та бути конкурентоспроможним на ринку.

Список використаних джерел до п.3.13.

1. Артимонова І.В. Концепція маркетинг-мікс як основа програмно-цільового підходу до організації маркетингової діяльності підприємства / Артимонова І.В. // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 4. – С. 94-101.
2. Балабанова Л.В. Управління збутовою політикою: навч. посібник. / Л.В. Балабанова, Ю.П. Мітрохіна. – М.: Центр навчальної літератури, 2011. – 240 с.
3. Гаврилко П.П. Економічний зміст збуту продукції / П.П. Гаврилко // Економіка. Управління. Інновації. – 2012. – № 1.

4. Гирченко Т. Д., Дубовик О. В. Маркетинг: Учеб. пособие. – М.: Професионал, 2007. – 416 с.
5. Гудзенко, Н.М. Роль обліку збуту для забезпечення контролю процесу реалізації / Н.М. Гудзенко // Вісник Національного аграрного університету. – М., 2002. Вип. 56. – С. 263 – 265.
6. Дурович А.П. Маркетинг в предпринимательской деятельности.- Мн.: НПЖ “Финансы, учёт. аудит”, 1997.- 464 с.
7. Кардаш В.Я. Маркетингова товарна політика. – К.: КНЕУ 2001. – 240 с.
8. Крикавський Є.В. Логістичне управління: підручник [Текст] / Є.В. Крикавський. – Львів: Львівська політехніка, 2005. – 684с
9. Сакун А.Ж. Ринкове обґрунтування розвитку системи збуту аграрних підприємств // Наукові листи академічного товариства Міхала Балуданського. – Академічне товариство Міхала Балуданського, Словаччина. Том 4. №1 / 2016. С. 149-152
10. Сакун А.Ж., Пантюк І.П. Системний підхід до організації та управління виробничо-збутовою діяльністю підприємств промисловості / А.Ж. Сакун, І.П. Пантюк // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2017. – № 2 (38). – С. 55–59.
11. Сенишин О. Теоретичні основи дослідження сутності понять "збут" і "збутова діяльність" / А. Сенишин, Е. Гузюк // Формування ринкової економіки в Україні: збірник наукових праць / – Львів: Львівський нац. ун-т ім. І.Франка, – Вип. 24 :. – 2011. – С. 361- 366.
12. Почепцов Г.Г. Паблік рилейшнз : [навч. посіб.] / Г.Г. Почепцов; 3-є вид., і доп. – Київ : Знання, КОО, 2009. – 327 с.
13. Ферн Дж. Логистика и управление розничными продажами = Logistics and retail management / Дж. Ферн, Ли. Спаркс. – 2-е изд. – Новосибирск: Сибирское университетское изд-во, 2007. – 263 с.
14. Хлусов В.П. Введение в маркетинг.– М.: Приор, 1997.– 160 с.
15. Ф. Котлер. Основы маркетинга. Краткий курс.: [пер. с англ.] / Ф. Котлер – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 656 с.
16. Череп А.В. Стратегічне планування і управління: [навч. посіб.] / А.В. Череп, А.В. Сучков. – К. :Кондор, 2011. – 334с.

Наукове видання

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ТА ОПОДАТКУВАННЯ РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ
ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ**

Колективна монографія

ISBN 978-966-630-227-7

За загальною редакцією д.е.н., професора Л.О. Мармуль
Відповідальний за випуск – А.Ж. Сакун
Технічний редактор – Дудченко С.Г.

Віддруковано з готових оригінал-макетів.
Підписано до друку 30.05.2019 р. Формат 60 x 84 1/16.
Папір офсетний. Друк різнографія. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 20,1. Наклад 300 прим.

Віддруковано в ТОВ “Айлант”,
73000, Україна, м. Херсон, пров. Пугачова, 5/20.
Свідоцтво про реєстрацію ХС №1 від 20.08.2000 р.
Тел.: 050-396-08-91.