

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

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ Й
АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ: НОВІ РЕАЛІЇ ТА
ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

Херсон – 2020

УДК 336.221:338.43

О-16

*Рекомендовано до друку Вченою радою ДВНЗ
«Херсонський державний аграрний університет»
(протокол №8 від 28 травня 2020 р.)*

Рецензенти:

**Крюкова Ірина
Олександрівна**

- доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Одеський державний аграрний університет

**Маренич Тетяна
Григорівна**

- доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка

**Плаксієнко
Валерій Якович**

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

О-16 Теорія, методологія і практика обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу та сільських територій: нові реалії та перспективи в умовах інтеграційних процесів: [колективна монографія] / за заг. ред. Мармуль Л. О. — Херсон: Айлант, 2020. — 332 с.

У колективній монографії розглядаються теоретичні та практичні основи сучасних технологій та майбутнє обліку і оподаткування діяльності підприємств різних галузей економіки в умовах євроінтеграційних процесів, проаналізовано проблемні аспекти та перспективи розвитку контрольно-аудиторської діяльності, досліджено основні тенденції модернізації економіки і стимулювання економічної активності суб'єктів агробізнесу та сільських територій в контексті адаптації до світового розвитку.

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

УДК 336.221:338.43

ISBN 978-966-630-261-1

© Мармуль Л. О., 2020

ПЕРЕДМОВА		
(Ю.Є. Кирилов, д.е.н., професор, ректор, Л.О. Мармуль, д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....		6
РОЗДІЛ 1		
СУЧАСНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МАЙБУТНЄ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ.....		7
1.1	Способи та методи податкового контролю як інструменти виявлення податкових правопорушень (Пристемський О.С. д.е.н., професор, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	7
1.2	Теоретичні і практичні аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств (Новак Н.П. д.е.н., доцент, Богатчук О.П. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	24
1.3	Розвиток підходів до формування консолідованої звітності (Саун А.Ж. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	36
1.4	Теорія і практика обліку розрахунків за виплатами працівникам (Скрипник С.В. к.е.н., доцент, Зотова І.В. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна.....	48
1.5	Особливості обліку запасів підприємства на основі вітчизняних та міжнародних стандартів (Пристемський О.С. д.е.н., професор, Супрун Я.С. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).	66
РОЗДІЛ 2		
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....		80
2.1	Обліково-аналітичні процедури аудиту оборотних активів малих підприємств (Мармуль Л. О. д.е.н., професор, Стеценко І.І. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	80
2.2	Комерційна розвідка на підприємстві: поняття, суть, вимоги до персоналу (Перезовова І.В. д.е.н., професор, Максименко Т.О. аспірант кафедри підприємництва та маркетингу, Мізерак А.Б. магістр з підприємництва, торгівлі та біржової діяльності Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, Душутін А. П., м. Івано-Франківськ, Україна).....	95

2.3	Сучасні теоретичні та методологічні аспекти аудиту (Рагуліна І.І. к.е.н., доцент, Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва, Рагуліна М.М. перекладач, бюро перекладів «Еталон», м. Харків, Україна).....	113
2.4	Організація внутрішньогосподарського контролю розрахунково-касових операцій (Коваль С.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	133
2.5	Теоретичні та організаційні основи податкового контролю в Україні (Круковська О.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	148
2.6	Порядок здійснення державного нагляду і контролю за додержанням законодавства про працю: новації та зміни (Шепель І.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	162
РОЗДІЛ 3 МОДЕРНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІКИ І СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ АКТИВНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ В КОНТЕКСТІ АДАПТАЦІЇ ДО СВІТОВОГО РОЗВИТКУ		177
3.1	Інструменти управління соціально-економічною безпекою агропідприємств (Антошкіна Л.І. д.е.н., професор, Антошкін В.К. д.е.н., доцент, Рунчева Н.В. д.е.н., професор, Бердянський університет менеджменту і бізнесу м. Бердянськ, Україна).....	177
3.2	Підвищення економічної ефективності підприємств в умовах євроінтеграційних процесів (Мохненко А.С. д.е.н., професор, Херсонський державний університет, м. Херсон, Україна).....	187
3.3	Методичні засади економічної оцінки конкурентоспроможності галузей тваринництва (Пилипенко К. д.е.н, доцент, Полтавська державна аграрна академія м. Полтава, Україна).....	201
3.4	Вплив інвестиційного клімату на формування фінансових та інвестиційних потоків аграрних підприємств (Боровік Л.В. д.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	213
3.5	Економіко-географічний аналіз динаміки розвитку сільського господарства херсонської області та його модернізація в умовах євроінтеграційних процесів (Бабушкіна Р. О. к. с.-г. н., доцент, Мельниченко С. Г. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	228
3.6	Гендерні аспекти сільського розвитку (Карташова О.Г. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Губа М.І. к.е.н., доцент, Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна).....	242

3.7	Інвестиційна привабливість та методи її оцінки (Ковальов В.В. к.е.н., доцент, Федорчук О.М. к.е.н., доцент, Херсонський державний університет, м. Херсон, Україна).....	259
3.8	Однопродуктова модель оптимального розвитку агарного підприємства (Лобода О.М. к.тех.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	271
3.9	Підвищення активності виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу промислового виноградарства в умовах інтеграційних процесів (Минкіна Г.О. к.с.-г.н., доцент, Минкін М.В. к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	285
3.10	Концептуальні аспекти розвитку підприємництва в Україні (Рудік Н.М. к.с.-г.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	299
3.11	Обґрунтування та економічний аналіз інноваційних технологій вирощування та глибокої переробки льону олійного подвійного призначення (Рудік О.Л. д.с.-г.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	310

ПЕРЕДМОВА

Активні заходи, що вживаються Україною для розвитку суб'єктів агробізнесу, сільських громад та сільських територій в умовах загальноекономічних трансформацій наразі потребують науково обґрунтованого підходу до реформування всіх інституційних ділянок, що неможливе без модифікації та гармонізації бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності зі світовими стандартами. Традиційне узгодження систем бухгалтерського обліку з системою контролю та економічного аналізу, покликане своєчасно реагувати на існуючі ризики та загрози, нині повинне бути доповнене новітніми механізмами, які б дозволили оперативніше, гнучкіше та результативніше регулювати існуючі процеси.

Проблематика досліджень сформульована з різних точок зору, під кутом багатогранності авторських поглядів. У монографії використані різні методи досліджень, як загальнонаукові (діалектичний, історичний, монографічний, системно-структурного аналізу і синтезу), так і спеціальні економічні, серед яких статистико-економічні, облікові, балансовий, розрахунковий, математичного моделювання та програмування тощо). Монографічне дослідження є поєднання авторських підходів та сприятиме підвищенню корисності обліково-аналітичної інформації в прийнятті управлінських рішень, захисту бізнесу від зовнішніх і внутрішніх загроз, оптимізації способів і напрямів розвитку сільськогосподарського виробництва і життєзабезпечення сільських територій.

Видання здійснюється в рамках реалізації науково-дослідної теми «Розвиток системи обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів господарювання галузей аграрної сфери та інфраструктури сільських територій» Херсонського державного аграрного університету (номер державної реєстрації 0117U007278).

Монографія має теоретичну і практичну спрямованість, становить професійний інтерес для науковців, здобувачів вищої освіти, працівників сфери економіки, широкого загалу читачів, які цікавляться означеною проблематикою.

РОЗДІЛ 1

СУЧАСНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МАЙБУТНЄ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

1.1 Способи та методи податкового контролю як інструменти виявлення податкових правопорушень

Проведення економічних реформ в Україні здійснюється сьогодні в умовах загострення кризових явищ, причому фінансова криза в державі обтяжена кризою політичною. Зростає соціальна напруженість в суспільстві. Зміни, що вносяться в податкове законодавство, спрямовані насамперед на збільшення доходної частини бюджету, скорочення видатків на держапарат та покращення фінансування Збройних Сил України. Податкова система, і так недосконала, спрямована на реалізацію лише фіскальної функції. Суб'єкти господарювання звикли до частих змін в законодавстві та навчилися адаптуватись до них. Тому до платників податків необхідно застосовувати ефективні методи та способи податкового контролю як дієвого інструменту виявлення податкових правопорушень. Саме податковий контроль повинен вирішувати завдання щодо детінізації української економіки (легалізації доходів усіх учасників ринку), зменшення податкової заборгованості та збалансованості податкової системи [1].

Сталий розвиток країни залежить від рівня наповнюваності її бюджету за рахунок різних платежів, найбільшу питому вагу серед яких становлять податкові надходження. З урахуванням кризової ситуації, яка склалася в країні, та із зростанням рівня тіньової економіки проблема наповнюваності бюджету стає найголовнішою. Одним із напрямків її вирішення є розробка системи контролюючих заходів, в основу яких будуть покладені способи податкового контролю, що має дозволити податковим органам контролювати рівень сплати податків та зборів з боку платників. Податковий контроль – це складний і обмежений у часі проведення та кількості перевіряючих, залежно від виду

документальної перевірки, процес. При здійсненні цього процесу необхідно використовувати набір способів та методів досягнення поставлених цілей. У зв'язку з цим виникає проблема правильного формування методології податкового контролю, під якою розуміють послідовність і порядок застосування окремих методів податкового контролю та її організації з метою якісного проведення податкового контролю. Згідно зі статтею 62 Податкового кодексу України податковий контроль здійснюється такими способами (рис.1).

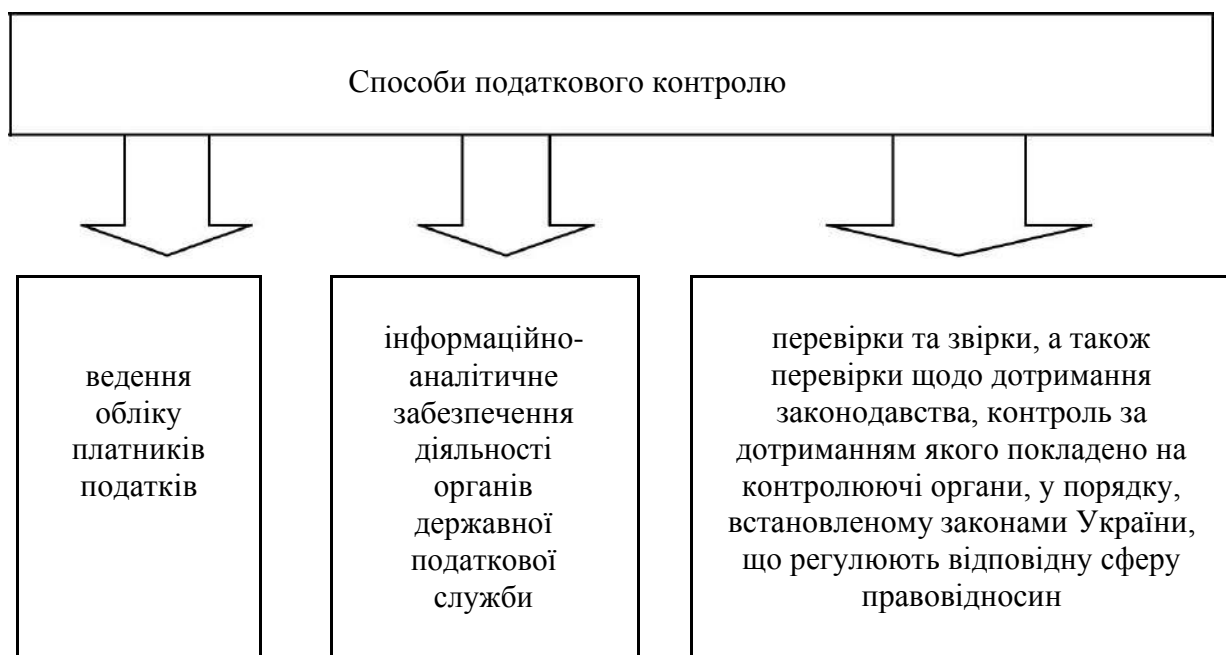


Рис. 1. Способи податкового контролю

Перший спосіб податкового контролю, який здійснюється шляхом ведення обліку платників податків, більшою мірою відноситься до процедури податкового адміністрування, ніж до податкового контролю, оскільки у визначенні податкового контролю, наведеного в статті 61 Податкового кодексу України, жодного слова про облік платників податків не наводиться. Тому детально зупинимось на двох інших способах податкового контролю. Порядок здійснення цього способу податкового контролю висвітлено в главі сьомій Податкового кодексу України. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби – це комплекс заходів із збору,

опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій та завдань. Основу інформаційно-аналітичного забезпечення складає податкова інформація, яка становить сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України [2]. Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби використовується інформація, що отримана (рис. 2).

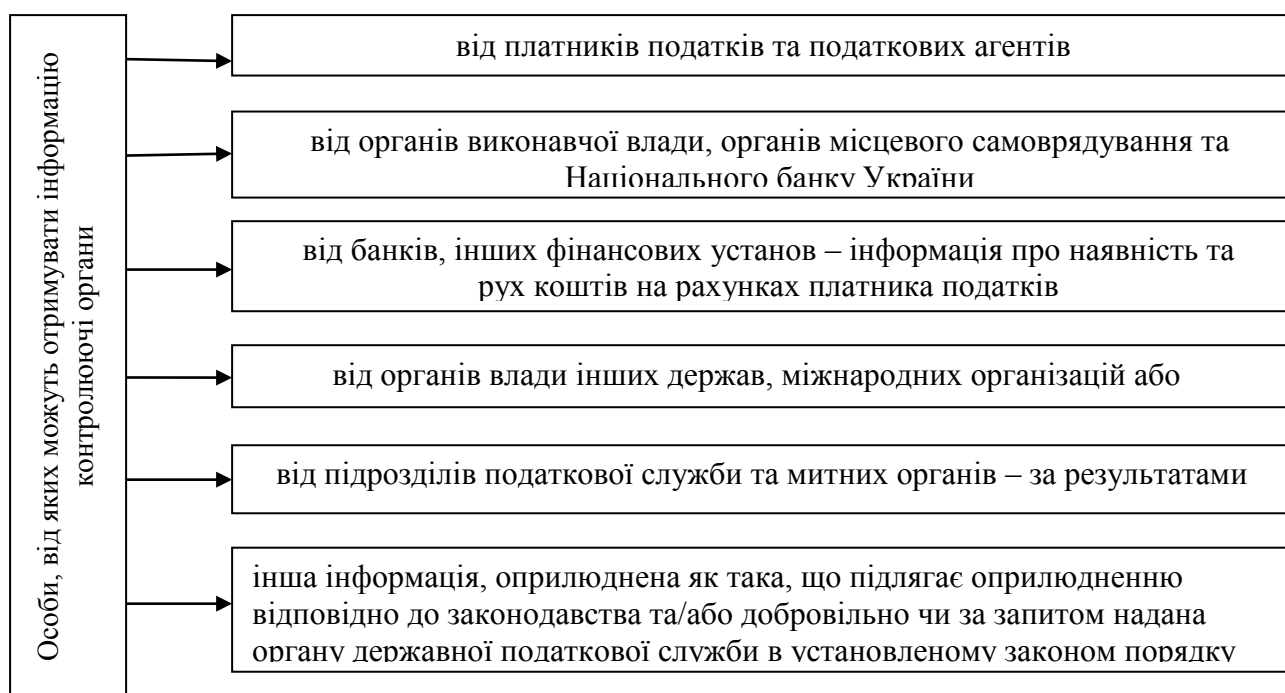


Рис. 2. Джерела надходження інформації до податкових органів

Від платників податків контролюючі органи можуть отримувати інформацію:

- що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах;

- що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), у первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах

бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

- про фінансово-господарські операції платників податків; про застосування реєстраторів розрахункових операцій.

Від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України податкові органи можуть отримувати таку інформацію:

- про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;

- про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

- про експортні та імпорتنі операції платників податків;

- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності. Така інформація повинна містити, зокрема:

- найменування платника податків, якому видані такі дозволи, ліцензії, патенти;

- податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи;

- вид дозвільного документа;

- вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ;

- дату видачі дозвільного документа;

- строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого

припинення (зупинення);

- сплату належних платежів за видачу дозвільного документа;

- перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ. Податкова інформація безоплатно надається органам державної податкової служби періодично або на окремий письмовий запит органу державної податкової служби у такі терміни:

Періодично, крім інформації про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків. Органами виконавчої влади та місцевого самоврядування щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним, стосовно інформації про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами, про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності.

Органами виконавчої влади та місцевого самоврядування протягом 10 календарних днів з дня подання такої звітності відповідному органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування, стосовно інформації, що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування.

Органами місцевого самоврядування не пізніше 10 календарних днів з дати набрання чинності відповідним рішенням, стосовно інформації про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги.

Спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи у строк, визначений спільним наказом спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи та центрального органу державної податкової служби України, але не рідше ніж кожні 10 календарних днів, стосовно інформації про експортні та імпорتنі операції платників податків.

Інформація, що міститься у документах з обліку доходів, витрат та інших

показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронному вигляді, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, надається великими платниками податків в електронному вигляді щокварталу протягом 10 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу до спеціалізованих органів державної податкової служби, де обліковуються такі великі платники податків.

Порядок подання інформації органам державної податкової служби та отримання ними інформації за їх письмовим запитом визначається Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245 [3].

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок;

щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної;

виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

у разі проведення зустрічної звірки;

в інших випадках, визначених податковим кодексом України.

Органи державної податкової служби мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на органи державної податкової служби функцій, завдань, та її документального підтвердження. В окремих випадках зазначений запит може надсилатися з використанням засобів телекомунікаційного зв'язку з накладенням електронного цифрового підпису органу державної податкової служби.

Такий запит підписується керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби і повинен містити перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, посилання на норми закону, відповідно до яких орган державної податкової служби має право на отримання такої інформації, а також підстави для надіслання запиту.

Запит вважається врученим, якщо його надіслано поштою листом з повідомленням про вручення за податковою адресою або надано під розписку платнику податків або іншому суб'єкту інформаційних відносин або його посадовій особі.

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті органу державної податкової служби, та її документальне підтвердження протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту, якщо інше не передбачено Податковим кодексом. У разі коли запит складено з порушенням вимог, наведених вище, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит. Дана норма вступає у суперечність з іншими нормами Податкового кодексу, оскільки відповідь на запит податкових органів має надаватися протягом 10 календарних днів (стаття 73) або 10 робочих днів (стаття 78).

У разі коли за результатами перевірок інших платників податків або за результатами аналізу податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної

податкової служби, платник податків зобов'язаний надати пояснення та їх документальне підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня надходження запиту.

Відповіді на запити щодо надання податкової інформації від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування надаються протягом одного місяця, якщо інше не передбачено законом.

Інформація про наявність і рух коштів на рахунках платника податків надається банками та іншими фінансовими установами контролюючим органам за рішенням суду. Для отримання такої інформації контролюючий орган звертається до суду.

Лист суб'єкта інформаційних відносин, що надсилається на запит органу державної податкової служби, повинен містити: номер та дату запиту органу державної податкової служби, на який надається відповідь; інформацію, що запитується органом державної податкової служби. У разі коли запит складено з порушенням вимог, суб'єкт інформаційних відносин звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Отримана від платників податків податкова інформація може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах органів державної податкової служби або безпосередньо посадовими (службовими) особами органів державної податкової служби.

З метою отримання податкової інформації органи державної податкової служби мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року 1232 [28] та Наказом Державної податкової адміністрації України від 22 квітня 2011 року № 236 [4].

Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється

органами державної податкової служби з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

Зустрічні звірки проводяться у суб'єктів господарювання, щодо здійснення операцій з якими під час перевірки платника податків та зборів виникають сумніви стосовно факту здійснення таких операцій або якщо існують розбіжності задекларованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту та податкових зобов'язань.

З метою проведення зустрічної звірки орган державної податкової служби (ініціатор) надсилає органу державної податкової служби (виконавцю), на обліку в якого перебуває суб'єкт господарювання, запит про проведення зустрічної звірки для підтвердження отриманих від платника податків та зборів даних.

Орган ДПС – виконавець – протягом трьох робочих днів проводить на підставі отриманих від суб'єкта господарювання документів зустрічну звірку.

Зустрічна звірка може бути проведена органом державної податкової служби (ініціатором) самостійно у разі, коли суб'єкт господарювання перебуває на обліку в тому ж органі державної податкової служби, в якому перебуває платник податків, або в межах одного населеного пункту.

У разі відсутності запитуваної органом державної податкової служби (ініціатором) інформації орган державної податкової служби (виконавець) протягом двох робочих днів з дня отримання запиту надсилає завірений печаткою запит про подання інформації та її документального підтвердження суб'єкту господарювання за його адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) рекомендованим листом з повідомленням про вручення чи особисто вручає суб'єкту господарювання або його законному чи уповноваженому представникові під розписку.

Уразі встановлення фактів, що не дають змогу провести зустрічну звірку

суб'єкта господарювання, зокрема, у зв'язку із зняттям з обліку, встановленням відсутності суб'єкта господарювання та/або його посадових осіб за місцезнаходженням (податковою адресою), відповідальний підрозділ не пізніше двох робочих днів від дати надходження запиту складає акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання, реєструє його у Журналі реєстрації довідок про результати проведення зустрічної звірки.

Облік запитів на проведення зустрічних звірок у суб'єктів господарювання здійснюється органами державної податкової служби – як ініціаторами, так і виконавцями.

У разі отримання від суб'єкта господарювання інформації, визначеної у запиті, та її документального підтвердження (протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження суб'єкту господарювання запиту) орган державної податкової служби проводить зустрічну звірку.

Орган державної податкової служби (виконавець), який проводить зустрічну звірку, складає довідку за наявності інформації, для отримання якої надіслано запит органом державної податкової служби (ініціатором), та її документального підтвердження.

Довідка підписується суб'єктом господарювання (уповноваженим представником) і посадовими особами органу державної податкової служби та особисто вручається суб'єкту господарювання або його законному (уповноваженому представникові) під розписку або надсилається суб'єкту господарювання за його адресою рекомендованим листом із повідомленням про вручення у десятиденний термін.

У разі відмови суб'єкта господарювання від підписання довідки посадовими особами органу ДПС складається відповідний акт у довільній формі, що засвідчує факт такої відмови, та реєструється в Журналі реєстрації довідок/актів. Довідка про проведення зустрічної звірки підлягає реєстрації в органах державної податкової служби – як ініціатора, так і виконавця.

Електронні копії підписаного керівником (заступником керівника) органу ДПС супровідного листа про результати проведення зустрічної звірки,

складеної довідки/акта, інших документів та наданих суб'єктом господарювання матеріалів не пізніше наступного робочого дня від дати їх складання надсилаються до органу ДПС – ініціатора за допомогою інформаційної системи "Зустрічні звірки".

У разі непідтвердження господарських відносин із суб'єктом господарювання зазначені матеріали (один примірник складених працівниками органу ДПС довідок/актів та належним чином завірені копії отриманих від суб'єкта господарювання матеріалів) одночасно із направленням електронних копій надсилаються органу ДПС – ініціатору поштою із повідомленням про вручення, при цьому отримана від суб'єкта господарювання інформація та її документальне підтвердження залишається органу ДПС – виконавцю.

У разі неможливості проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання разом із актом органу ДПС – ініціатору – надсилаються належним чином засвідчені копії наявних матеріалів, що підтверджують цей факт, матеріалів щодо вжитих заходів з метою проведення зустрічної звірки, а також інших наявних в органі ДПС матеріалів, що мають або можуть мати відношення до питань запиту і не підтверджують дані платника податків, наведені в такому запиті.

Отримана від платника податків інформація та її документальне підтвердження в подальшому використовується для проведення зустрічних звірок і повинна бути відпрацьована в комплексі з іншими документами суб'єкта господарювання при проведенні чергової документальної планової або позапланової перевірки суб'єкта господарювання з метою підтвердження повноти відображення результатів здійснених господарських операцій у податковому та бухгалтерському обліку.

Результати проведеної зустрічної звірки суб'єкта господарювання підлягають врахуванню в результатах перевірки платника податків органом ДПС – ініціатором – та долучаються до матеріалів такої перевірки.

При отриманні матеріалів зустрічної звірки після закінчення перевірки платника податків орган ДПС – ініціатор:

- у разі підтвердження реальності здійснення господарських відносин із суб'єктом господарювання (їх виду, обсягу, якості, розрахунків тощо) долучає матеріали зустрічної звірки до матеріалів перевірки;

- у разі непідтвердження реальності здійснення господарських відносин із суб'єктом господарювання (їх виду, обсягу, якості, розрахунків тощо) здійснює заходи щодо проведення документальної позапланової перевірки такого платника податків.

Одним із напрямів інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби є надання податкових консультацій.

Податкова консультація – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган [5].

За зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію. За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі.

Консультації надаються органом державної податкової служби або митним органом, у якому платник податків перебуває на обліку, або вищим органом державної податкової служби, або вищим митним органом, якому такий орган адміністративно підпорядкований, а також центральним органом державної податкової служби, або спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи.

Контролюючі органи мають право надавати консультації виключно з тих питань, що належать до їх повноважень. Центральний орган контролюючого

органу проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню.

Не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що в майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована.

Платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Визнання судом такої податкової консультації недійсною є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду. При здійсненні будь-якого процесу слід використовувати набір методів досягнення поставлених цілей.

Методи є похідними від форм. Кожній формі відповідають кілька методів, їх обирають залежно від конкретних завдань, що ставлять перед собою контролюючі органи. Від правильного підбору методів податкового контролю залежить його ефективність та вплив суб'єкта контролю на його об'єкт.

Метод – це сукупність прийомів та операцій практичного і теоретичного освоєння дійсності. Поролло Е. В. пропонує визначати методи податкового контролю як прийоми, способи або засоби його здійснення [6, с. 120]. На думку Ногіної О. А. метод податкового контролю – це сукупність прийомів, які використовуються уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту та своєчасність сплати податків і зборів, а також про виконання покладених на осіб інших податкових зобов'язань [7, с. 125].

Хмільовська К. В. під методами податкового контролю розуміє сукупність прийомів, які дають можливість комплексно досліджувати достовірність

встановлення об'єкта оподаткування і розрахунків податків та інших податкових платежів [8, с. 36].

На думку Хомутенко В. П., метод податкового контролю є сукупністю специфічних принципів, напрямків, способів і прийомів у процесі визначення законності, достовірності податкової звітності та повноти, правильності і своєчасності сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету, на основі дослідження фактичного стану об'єкта контролю [9, с. 93].

На думку автора, визначення методу податкового контролю має базуватися на визначенні самого податкового контролю. Тому пропонується під податковим контролем розуміти сукупність способів та прийомів, за допомогою яких контролюючі органи здійснюють систему заходів з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Кожен з науковців виділяє певні методи податкового контролю, які мають використовуватися у процесі його здійснення. Детальний розгляд загальнонаукових методів податкового контролю вважається недоцільним, оскільки ці методи мають широку сферу застосування.

Прикладні методи податкового контролю передбачають здійснення контрольно-перевірочних заходів за допомогою документації, яку веде платник податків у процесі здійснення своєї діяльності (первинні документи, податкові реєстри, податкова декларація (розрахунок)).

До цієї групи методів, зокрема, відносяться:

1. Суцільний метод – передбачає перевірку всіх операцій, які здійснює платник податків. Даний метод податкового контролю застосовується при перевірках дотримання підприємствами норм валютного законодавства [10].

2. Вибірковий метод – передбачає перевірку окремих операцій, які проводив

платник податків. Перелік операцій, які можуть перевірятися за допомогою цього методу, податкові органи мають встановлювати на основі проведення доперевірочного аналізу. В основу мають бути покладено ті проблеми, які виникали у платника податків з веденням податкового обліку у попередніх податкових (звітних) періодах. Так, найбільш проблемні місця мають перевірятися суцільно, а ті, в яких помилок не було виявлено, – вибірково.

Комбінований метод – становить собою синтез суцільного та вибіркового методів. Арифметична та методологічна перевірку є найбільш поширеними методами податкового контролю, оскільки за рахунок їх застосування можна визначити суми занижень податкових зобов'язань у податковій звітності. З урахуванням того, що більшість суб'єктів господарювання з 2011 року мають надавати звітність в електронному вигляді, цей метод є найменш трудомістким.

Метод хронології – передбачає перевірку документів підприємства на предмет їх групування за датою здійснення господарських операцій та відображення в хронологічному порядку.

Метод зіставлення – передбачає зіставлення даних первинної документації з даними податкових реєстрів та податкової звітності, даних податкових реєстрів і податкової звітності, даних основної частини податкової звітності та додатків до неї. Цей метод дозволяє виявити помилки при відображенні однієї операції в різних документах. Також цей метод може бути застосовано при зіставленні даних інвентаризації, яка проводилась підприємством, та фактичними показниками, наведеними у первинних документах.

Хронометраж – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок та застосовується органами державної податкової служби з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється на відповідному місці її провадження [5].

Моніторинг – передбачає спостереження за діяльністю платника податків з метою збору якомога більшого обсягу інформації та розробки на цій основі плану податкової

перевірки даного платника податків.

Огляд – дозволяє податковому інспектору на власний погляд побачити об'єкт податкового контролю та після цього робити певні висновки. Наприклад, податковий інспектор може оглянути, яким чином здійснюється виробничий процес будь-якого виду продукції, та встановити необхідність використання для його виготовлення певної кількості матеріальних ресурсів.

Соціологічно-психологічні методи податкового контролю мають велике значення для результатів його здійснення. До таких методів можна віднести:

1) заохочення працівників податкової інспекції, що передбачає преміювання податкових інспекторів, які виявили великі суми податкових правопорушень у сфері оподаткування. Але при цьому не слід забувати про можливість перевищення працівниками податкових органів своїх вповноважень з метою нарахування якомога більших розмірів штрафних санкцій;

2) заохочення платників податків до дотримання законодавчих норм шляхом збільшення періодичності проведення планових податкових перевірок;

3) масово-роз'яснювальну роботу, мета якої – донести до платників податків значення їх дії для бюджету країни, наслідки їх протиправних дій;

4) опитування як метод податкового контролю, що дозволяє податковим інспекторам виявити недоліки в роботі платника податків, на які слід звернути особливу увагу при проведенні процедури податкової перевірки.

Податковим кодексом України законодавчо не встановлені методи податкового контролю, тобто відсутній перелік прийомів і способів в якості методів податкового контролю. У зв'язку з цим автори робіт, присвячених податковому контролю, по різному визначають методи податкового контролю. Також не врегульованими Кодексом залишаються завдання, принципи та способи здійснення хронометражу податковими органами у процесі контрольно-перевірочної роботи.

Для подальшого вдосконалення податкового контролю слід застосовувати нові, прогресивні способи та методи впливу на платників, які полягають в

максимальному обмеженні участі платника в податковому процесі та в зменшенні його потенційної можливості мінімізації податкових зобов'язань.

Список використаних джерел:

1. Князькова В.Я. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право № 3 (74) 2014. – С. 116-123.
2. Про інформацію : Закон України від 2 жовтня 1992 року № 2657-ХІІ Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – С. 31–39.
3. Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – С. 103–105.
4. Про затвердження методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : Наказ Державної податкової адміністрації України від 22 квітня 2011 року № 236 // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 19. – С. 10–13.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230. – С. 1–56.
6. Поролло Е. В. Налоговый контроль : принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. – М.: Гардарики, 1996. – 242 с.
7. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – 160 с.
8. Хмільовська А. В. Організаційні засоби податкового контролю. – К.: Кондор, 2001. – 240 с.
9. Чернявський О. П. Організація і методика податкових перевірок: навч. посібн. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 288 с.
10. Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства : Наказ Державної податкової адміністрації України від 22 грудня 2010 року № 984 // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 55–59.

1.2 Теоретичні і практичні аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств

Розвиток агропромислового виробництва залишається нині одним із пріоритетних напрямів успішного розвитку України. Адже частка сільського господарства України у ВВП країни становить 10,43%, а сільські жителі становлять третину населення країни (на 01.01.2019 р. – 30,9%). Однак за минулий рік в Україні зростання ВВП різко сповільнилося. Так, за підсумками 2019 року зростання обсягів сільськогосподарського виробництва в Україні уповільнилося до 1% (+/- 0,5 в.п.) при вищих обсягах урожаю порівняно із 2018 р. Як статистичне відомство, в 2019 році в Україні було зібрано 75,08 млн тонн зерна з площі 15,28 млн га, що на 7,2% більше, ніж у 2018 році (70,06 млн тонн). За даними Міністерства розвитку економіки, торгівлі і сільського господарства України, у 2019 р. виробництво сільськогосподарської продукції функціонувало в умовах більших обсягів надання державної підтримки (майже в 2 рази станом на кінець жовтня 2019 . порівняно з даними станом на кінець жовтня 2018 р.) [1].

Нині в Україні функціонують майже 40,3 тисяч господарюючих суб'єктів, що використовують 20,0 млн. га сільськогосподарських угідь (табл. 1) значна питома вага яких використовують спрощену систему оподаткування з прив'язкою до площі сільськогосподарських угідь. Динаміка зазначених показників засвідчила скорочення кількості господарюючих суб'єктів, що мали сільськогосподарські угіддя на 402 од. при одночасному збільшенні на 42 тис. га площі сільгоспугідь.

При порівнянні показників таблиці за кількістю підприємств можна побачити їх перебіг до групи тих суб'єктів, що не мають сільгоспугідь (збільшення на 7,4% порівняно з 2017 р.), а за розмірами площ - незначні коливання у сторону укрупнення середніх, великих підприємств та агрохолдингів [2].

Групування підприємств за розміром сільськогосподарських угідь [2]

Групування за площею	Кількість підприємств				Площа сільгоспугідь			
	2017р.		2018р.		2017р.		2018р.	
	одиниць	у % до загальної кількості	одиниць	у % до загальної кількості	тис.га	у % до загальної площі	тис.га	у % до загальної площі
Підприємства, що мали сільгоспугіддя	40735	89,4	40333	82,0	19960,2	100,0	20005,2	100,0
у т.ч. площею, га								
до 5,0	3138	6,9	2972	6,0	10,1	0,1	9,5	0,0
5,1–10,0	2594	5,7	2496	5,1	20,3	0,1	19,5	0,1
10,1–20,0	3937	8,6	3811	7,7	61,0	0,3	59,1	0,3
20,1–50,0	11263	24,7	11076	22,5	424,9	2,1	417,3	2,1
50,1–100,0	4903	10,8	4909	10,0	354,3	1,8	354,5	1,8
100,1–500,0	7372	16,2	7573	15,4	1797,1	9,0	1851,1	9,3
500,1–1000,0	2651	5,8	2704	5,5	1891,4	9,5	1932,9	9,7
1000,1–2000,0	2481	5,4	2447	5,0	3570,9	17,8	3513,0	17,5
2000,1–3000,0	1084	2,4	1063	2,2	2649,2	13,3	2594,0	12,9
3000,1–4000,0	471	1,0	467	0,9	1635,4	8,2	1612,4	8,1
4000,1–5000,0	276	0,6	250	0,5	1236,1	6,2	1109,8	5,5
5000,1–7000,0	261	0,6	258	0,5	1526,3	7,6	1497,0	7,5
7000,1–10000,0	138	0,3	127	0,3	1140,1	5,7	1057,5	5,3
більше 10000,0	166	0,4	180	0,4	3643,1	18,3	3977,6	19,9
Підприємства, що не мали сільгоспугідь	4823	10,6	8875	18,0	х	х	х	х

Враховуючи сезонність та велику ризиковість діяльності сільськогосподарських товаровиробників, оподаткування сільськогосподарських підприємств завжди було одним із особливих видів податкових взаємовідносин. З часів незалежності України постійно виникало питання державної підтримки та захисту вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників в ціновій, соціальній та податковій політиці [3].

Оподаткування є важливою складовою системи фінансового регулювання розвитку агропромислового виробництва, вагомим важелем впливу на вирішення проблем, пов'язаних із суспільною значущістю сільського господарства – забезпечення продовольчої безпеки країни, пом'якшення дії природних та

економічних ризиків, стимулювання господарської активності в сільській місцевості, збереження навколишнього середовища, забезпечення гармонійного розвитку сільських територій та підвищення рівня сільської зайнятості [4].

Як відомо, сільськогосподарські товаровиробники можуть обирати загальну чи спрощену систему оподаткування. Тож розглянемо особливості вибору і застосування сільськогосподарськими товаровиробниками-юридичними особами спрощеної системи оподаткування. Так, спрощена система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників-юридичних осіб такі групи платників єдиного податку:

- третя група – юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень;

- четверта група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків [5].

Відповідно до пп. 291.4.7 Податкового кодексу України (ПКУ) новостворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками податку тільки з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Підставою для нарахування єдиного податку для платників ЄП 4 групи є дані держземкадастру та/або дані державного реєстру речових прав на нерухоме майно (п. 292.3 ПКУ).

Пп. 291.5 ПКУ також визначені особи, які не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи, а саме:

- суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в

користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

- суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, що вироблені на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, підпадають під коди УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку відповідно до пп. 298.8.1.ст. 298 ПКУ сільськогосподарські товаровиробники повинні подати до 20 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ)), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;

- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим

органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок. Для таких платників єдиного податку четвертої групи Податковим (звітним) періодом є календарний рік і починається він з першого числа першого місяця податкового (звітного) періоду та закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду (ст. 294 ПКУ).

Для новоутворених сільськогосподарських товаровиробників попереднім податковим (звітним) роком є період з дня державної реєстрації до 31 грудня того ж року, а для сільськогосподарських товаровиробників, що ліквідуються, - період з початку року до їх фактичного припинення.

Отже, для набуття (підтвердження) статусу платника єдиного податку четвертої групи сільськогосподарським товаровиробникам необхідно дотримуватись певних умов, а саме: мати у наявності земельні ділянки відповідного призначення; частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою за 75 %; подати до контролюючих органів загальну та звітні декларації з додатками.

Податковим кодексом України для платників єдиного податку четвертої групи встановлені ставки податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, які залежать від категорії (типу) земель, їх розташування (табл. 2).

Таблиця 2

Розміри ставок єдиного податку четвертої групи

Категорія (тип) земель	Розміри ставок (у % бази оподаткування)
1	2
– для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) і переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або наданих їм у користування, у т. ч. на умовах оренди)	0,81
– для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях	0,49

1	2
– для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях)	0,49
– для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях	0,16
– для земель водного фонду	2,43
– для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) і переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або наданих їм у користування, у т. ч. на умовах оренди	5,4

Сільськогосподарські товаровиробники-платники єдиного податку четвертої групи обчислюють суму податку самостійно, щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року та подають до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням і місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. Сплачують податок щокварталу протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у розмірах:

- в I кварталі – 10 відсотків;
- в II кварталі – 10 відсотків;
- в III кварталі – 50 відсотків;
- в IV кварталі – 30 відсотків.

Сільгоспвиробники сплачують єдиний податок щокварталу протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу. Його суми перераховують на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Інші сільськогосподарські товаровиробники можуть обрати третю групу спрощеної системи оподаткування, серед яких можуть бути і фізичні, і юридичні особи. Для третьої групи платників єдиного податку – юридичних осіб ПКУ відсоткові ставки єдиного податку встановлені у таких розмірах:

- 3 відсотки суми доходу (за умови сплати ПДВ);
- 5 відсотків суми доходу (ПДВ включається до складу єдиного податку).

При порушенні умов перебування на єдиному податку для платників

встановлені підвищені ставки. Так, до деяких доходів юридичних осіб застосовується ставка єдиного податку у подвійному розмірі, тобто 6 відсотків для платників ПДВ та 10 відсотків для неплатників ПДВ. У разі отримання таких доходів, окрім застосування підвищеної ставки, юридичні особи мають перейти на загальну систему оподаткування в обов'язковому порядку.

Ставки єдиного податку для юридичних осіб встановлюються у подвійному розмірі ставок:

- 1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 3 п. 291.4 ПКУ;
- 2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого, ніж грошовий, способу розрахунків;
- 3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування (п. 293.5 ПКУ).

Для платників єдиного податку третьої групи ПКУ податковим (звітним) періодом встановлений календарний квартал, сплачують його теж до місцевого бюджету за місцем податкової адреси платника єдиного податку – юридичної особи протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової декларації за податковий квартал. Сільськогосподарські товаровиробники охочіше обирають спрощену систему оподаткування через наявність ряду переваг, зокрема платники єдиного податку - юридичні особи звільняються від нарахування, сплати і подання звітності з податку на прибуток. Крім того, сплата єдиного податку звільняє цих господарюючих суб'єктів від нарахування і сплати таких податків і зборів):

- ПДВ (крім платників третьої групи за ставкою 3 %, а також платників четвертої групи);

- податку на майно, в частині земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, які не використовуються платниками третьої групи у господарській діяльності та платниками четвертої групи для сільськогосподарського виробництва);

- рентної плати за спеціальне використання води – платниками четвертої групи.

Але всі інші податки і збори, зазначені ПКУ, сплачуються на загальних підставах. Тобто звільнення стосується не всіх податків, зокрема, якщо сільськогосподарський товаровиробник-платник єдиного податку є податковим агентом по нарахуванню, виплаті, наданню оподатковуваних ПДФО доходів на користь фізичних осіб, які перебувають з ними в трудових або цивільно-правових відносинах. Особливої уваги у системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників заслуговують сімейні фермерські господарства, створені на умовах функціонування фізичної особи-підприємця (ФОП). Тож нині фермери-ФОП можуть бути платниками єдиного податку четвертої якщо вони відповідають умовам, зазначеним пп. 14.1.235, п. 291.4 ПКУ), а саме [6]:

- провадять діяльність виключено в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство»;

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої вирощеної власними силами або відгодованої продукції та її продаж;

- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;

- не використовують працю найманих осіб;

- членами фермерського господарства-ФОП є лише члени її сім'ї за визначенням ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України (СКУ). Це не тільки дружина (чоловік) та діти, які можуть проживати окремо. Факт спільного проживання може підтверджуватися реєстрацією за місцем проживання;

- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Внесеними змінами до Податкового кодексу України сімейні фермерські господарства мають пільговий порядок зі сплати Єдиного соціального внеску (ЄСВ) як стимулюючі заходи для активізації процесів створення і діяльності

цих господарств. Заходи із підтримки розвитку сімейних фермерських господарств спрямовані на забезпечення можливості сільським мешканцям легалізувати свою діяльність у формі підприємницької діяльності, а саме для фізичних осіб - підприємців, які організували фермерське господарство, в тому числі сімейне, та використання спрощеної системи оподаткування. Офіційний статус підприємця за пільговим оподаткуванням дозволяє їм виходити на нові організовані ринки та збільшувати свої прибутки. Крім того, сімейні фермерські господарства зможуть долучитися до державних програм підтримки та розвивати свій бізнес. Чинним законодавством встановлений пільговий порядок сплати єдиного соціального внеску для усіх членів фермерського господарства, у т.ч. його голови (доплата ЄСВ за рахунок Державного бюджету протягом 10 років) та сплату податку на доходи фізичних осіб з орендної плати за земельні ділянки (паї), до місцевих бюджетів за місцезнаходженням таких земельних ділянок.

Так, фермерам-ФОП, які є платниками єдиного податку четвертої групи надають фінансову підтримку [7] шляхом доплати членам і голові фермерського господарства у сумі:

- 0,9 мінімального страхового внеску - перший рік;
- 0,8 мінімального страхового внеску - другий рік;
- 0,7 мінімального страхового внеску - третій рік;
- 0,6 мінімального страхового внеску - четвертий рік;
- 0,5 мінімального страхового внеску - п'ятий рік;
- 0,4 мінімального страхового внеску - шостий рік;
- 0,3 мінімального страхового внеску - сьомий рік;
- 0,2 мінімального страхового внеску - восьмий рік;
- 0,1 мінімального страхового внеску - дев'ятий та десятий роки.

Причому допомога може бути надана лише при дотриманні умови сплати головою фермерського господарств за себе та за кожного із членів свого господарства (якщо вони не підлягають страхуванню на інших засадах) ЄСВ у сумі, не меншій за:

- 0,1 мінімального страхового внеску - перший рік;
- 0,2 мінімального страхового внеску - другий рік;
- 0,3 мінімального страхового внеску - третій рік;
- 0,4 мінімального страхового внеску - четвертий рік;
- 0,5 мінімального страхового внеску - п'ятий рік;
- 0,6 мінімального страхового внеску - шостий рік;
- 0,7 мінімального страхового внеску - сьомий рік;
- 0,8 мінімального страхового внеску - восьмий рік;
- 0,9 мінімального страхового внеску - дев'ятий та десятий роки.

Фізичні особи-підприємці, що працюють у межах сімейного фермерського господарства і мають орендовані земельні ділянки, при виплаті орендної плати фізичним особам-орендодавцям за земельні ділянки, земельні частки (паї) як податкові агенти перераховують ПДФО за місцезнаходженням ділянок.

Отже, основними напрямками розвитку і оподаткування сімейних фермерських господарств є: поширення статусу сільськогосподарських товаровиробників, зареєстрованих як ФОП, а саме, можливість добровільної реєстрації платниками єдиного податку четвертої групи за спрощеною системою оподаткування; отримання можливості протягом 10 років пільгової сплати єдиного соціального внеску членами сімейних ферм із зарахуванням їм повного страхового стажу; спрощення процедури державної реєстрації сімейного фермерства з набуттям ними статусу сімейного господарства; спрощення бухгалтерського обліку та податкової звітності для сімейних ферм; встановлення сплати податку на доходи фізичних осіб з орендної плати за здавання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості) до місцевих бюджетів за місцезнаходженням таких земельних ділянок.

Як зазначалося раніше, сільськогосподарські товаровиробники можуть обирати і загальну систему оподаткування та сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на майно (земельний податок), рентну плату за спеціальне використання води. Це також стосується і

тих виробників сільськогосподарської продукції, які є новоствореними та/або не відповідають критеріям спрощенців щодо єдиного податку четвертої групи.

Загальні умови оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на прибуток передбачають застосування ставки 18% та складання й подання звітності на загальних умовах (з 01.07.2017 р.), без врахування «сільськогосподарського» звітного періоду. З цієї ж дати сільськогосподарські товаровиробники сплачують і ПДВ на загальних засадах.

Для підприємств аграрної сфери ключовим є земельний податок як складова плати за землю і податку на майно, оскільки основою розвитку сільськогосподарської галузі є використання земель сільськогосподарського призначення. Розмір земельного податку визначають на основі нормативної грошової оцінки землі, яку щорічно індексують. Ставки земельного податку встановлюють органи місцевого самоврядування у розмірі не менше ніж 0,3% та не більше ніж 1% від їх нормативної грошової оцінки. Для сільськогосподарських угідь, розташованих за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено – не менше ніж 0,3% та не більше ніж 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в області (ст. 274, 277 ПКУ).

Система оподаткування аграрної сфери протягом кількох останніх років зазнала значних змін, запровадження яких неоднозначно сприймалося сільськогосподарськими товаровиробниками. Це стосувалося і процесу трансформації фіксованого сільськогосподарського податку у єдиний податок четвертої групи; зміни ставок єдиного податку четвертої групи, зокрема зростання податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників більше ніж у 2 рази порівняно з 2015 роком; використання й поетапне скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ за вимогою МВФ. Тобто ситуація, яка нині склалася в аграрному секторі, свідчить про недостатню ефективність системи оподаткування як засобу державного регулювання.

Побудова ефективної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників можлива за умови дотримання сукупності принципів оподаткування, забезпечення стабільності й оптимізації податкового

законодавства, відповідності податкового інструментарію тенденціям економічного розвитку сільськогосподарського виробництва, її адаптації до вимог міжнародних організацій. Удосконалення системи оподаткування дозволить сільськогосподарським товаровиробникам правильно здійснювати облік і складати податкову звітність за спрощеною чи загальною системою оподаткування, використовувати отриману інформацію для аналізу й оптимізації системи оподаткування агробізнесу. Це стане можливим при врахуванні світового досвіду функціонування системи прямого оподаткування в аграрному секторі, застосуванні диференційованого підходу до ставок податків залежно від розміру підприємств, дохідності виробництва, рівнів рентабельності, виходячи із стратегічної важливості збереження сільгоспугідь шляхом встановлення бар'єрів для виведення їх з виробничого обігу.

Список використаних джерел:

1. Мінекономіки прогнозує падіння темпів росту аграрного сектору майже до нуля. URL: <https://www.rbc.ua/ukr/news/minekonomiki-prognoziruuet-padenie-tempov-1576936490.html>
2. Сільське господарство України за 2017–2018 роки: статистичний збірник. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
3. Буцька О.Ю. Оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах податкових змін. *Ефективна економіка*, 2013. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2579>
4. Лупенко Ю.О., Тулуш Л.Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*, 2016. № 1. С. 5-17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2016_1_3.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI . Верховна Рада України. URL : <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 липня 2018 року № 2497-VIII. Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/2497-19>
7. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>

1.3 Розвиток підходів до формування консолідованої звітності

Відповідно до міжнародної практики звітність груп взаємопов'язаних організацій, що розглядаються як єдине господарське об'єднання називається консолідованою. За кордоном накопичено чималий досвід консолідації фінансової звітності, детально опрацьована і продовжує вдосконалюватися нормативно-правова база складання консолідованої звітності, в переважній більшості розвинених країн світу обов'язковим є формування звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна охарактеризувати як взаємодію адміністративних і ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні щонайменше два десятиліття в Україні відбулися зміни в системі бухгалтерського обліку, спрямовані на її гармонізацію з міжнародними стандартами[1].

Аналіз літературних джерел, присвячених питанням консолідації звітності, показує, що ця проблема донедавна була предметом дослідження переважно зарубіжних фахівців. Так, питання консолідації звітності присвячені роботи Р. Брейлі, Р. Х. Герца, С. А. Діпіаза, Е. М. Кіган, С. Майерса, Д. Філіпс, Р. Дж. Екклза. Окремі аспекти досліджуваної теми відображені в працях Б. Є. Нідлза, Х. Р. Андерсона, Дж. С. Колдуелл, М. Ф. Ван Бреда, Е. С. Хендрікс і ін.

Вперше консолідована звітність з'явилась у США на початку ХХ століття, коли характерною особливістю економічного розвитку того періоду стали злиття, придбання одних підприємств іншими та формування в результаті таких процесів економічних гігантів. В 1901 році американською компанією Дж. П. Моргана «United States Steel Company» було підготовлено і представлено консолідований бухгалтерський звіт [2]. Історію виникнення консолідованої фінансової звітності в зарубіжних країнах подано в табл. 1.

На думку більшості зарубіжних авторів, основною метою складання консолідованих фінансових звітів є представлення діяльності материнських і дочірніх фірм як єдиних організацій, разом з тим в останні роки з'явилося

чимало досліджень, досить критично оцінюють сформовані підходи до консолідації звітності.

Таблиця 1

Періоди зародження консолідованої фінансової звітності в зарубіжних країнах

Країна, роки	Чинники впливу
США, кінець XIXст.-1903р.	Ідея консолідованої фінансової звітності була реалізована сталеливарною корпорацією. До цієї звітності додавалося підтвердження аудиторської компанії, що «звітність була перевірена і знайдена конкретною».
Нідерланди, 1920-ті роки, 1926 р.	Консолідована фінансова звітність набула розповсюдження з розвитком холдингового бізнесу.
Великобританія, 1920-ті роки, 1922 р.	Гілберт Гарнзей видав першу книгу, присвячену консолідації фінансової звітності.
Німеччина, 1930-ті роки	Практика консолідації виникла у 30-ті роки, але на законодавчому рівні вона була закріплена лише у 60-ті роки, коли виникла вимога складати таку звітність за всіма філіями компаній, які діяли в країні.
Франція, 1985 р.	Стало обов'язковим складання консолідованої фінансової звітності компаніями, цінні папери яких котируються на біржі.
Японія, 1980-ті роки	Принципи консолідації орієнтовані на англо-американську модель.

Джерело: складено автором за [3]

Отже, на думку Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бред, консолідована звітність має недостатню і «односторонню» інформативність, що йде врозріз з «теорією підприємства», в якій необхідно враховувати всі зацікавлені сторони суб'єкта господарювання[3].

Р. Дж. Екклз і С. А. Діпіаза, досліджуючи проблеми корпоративної звітності, називають ситуацію, що склалася до кінця XX ст., кризою. Саме з діючими правилами формування консолідованої звітності, зокрема можливостями перегляду результатів діяльності, вони пов'язують нестійкість фондового ринку і зростаючу стурбованість інвесторів [4].

Серед вітчизняних авторів, які досліджують існуючі підходи до консолідації звітності, слід зазначити, В.М. Костюченко [5] досліджувала міжнародний досвід та практику складання консолідованої фінансової звітності в Україні. М.Р. Лучко [6] висвітлено системний підхід до складання консолідованої фінансової звітності. С.В. Кучер та Н.С. Грибинюк [7]

досліджували методологічні основи складання консолідованої фінансової звітності та її склад. І. Годнюк [8] подано характеристику нормативно-правового регулювання консолідованої фінансової звітності групи, здійснено пошук методики консолідації фінансової звітності та відображено проблеми її складання згідно з МСФЗ в Україні. О.А. Хаблюк та С.Р. Яцишиним [9] досліджено виникнення передумов та зародження інституту консолідації фінансової звітності у світовому масштабі та у вітчизняному просторі, визначено причини, які вплинули на її розвиток.

У найбільш загальному вигляді під консолідацією (від лат. *Consolido* - зміцнювати) прийнято розуміти процес систематизації нормативних правових актів. Ми не випадково звертаємося до настільки детального юридичного трактування поняття «консолідація», так як за своєю логікою воно цілком відповідає тому змісту, який вкладається в сучасне розуміння консолідованої звітності, на відміну, скажімо, від буденного розуміння терміна - згуртування, об'єднання будь-яких сил для посилення боротьби для загальної мети або фінансового - операція по перетворенню короткострокових позик в довгострокову або безстрокову позику. Цілком очевидно, що консолідація - це процес оптимальної інтеграції якоїсь безлічі: об'єднання декількох законодавчих актів, групи боргів, ідей, об'єктів і т. п. В економічному сенсі консолідувати можна і кілька господарюючих суб'єктів.

Одна з ідей Р. Коуза полягала в тому, що всередині великої корпорації між усіма підрозділами діє особливий регульований керівництвом корпорації внутрішній ринок[10]. Виходячи з цього, англійські економісти П. Баклі, М. Кессон, Дж. Макманус та інші створили модель інтерналізації, відповідно з якої значна частина економічних операцій є фактично внутріфірмовими операціями між підрозділами великих господарських комплексів[11]. Ці роботи в сукупності з досягненнями бухгалтерського обліку і породили сучасну концепцію консолідації звітності. Незважаючи на те, що поняття «консолідована звітність» досить часто використовується в економічній літературі, визначень, в повній мірі пояснюють сутність даного поняття, вкрай мало.

Консолідована звітність - це звітність групи підприємств. Тому, насамперед, бухгалтеру треба з'ясувати певну відмінність між юридичним та бухгалтерським розумінням об'єднання компаній. У юридичному сенсі групи компаній немає: материнська компанія і кожна з дочірніх компаній є окремими юридичними особами. Материнська компанія з юридичної точки зору не володіє активами дочірньої компанії — вона володіє акціями або частками дочірньої компанії. Вона також не володіє прибутком дочірньої компанії, а тільки отримує дивіденди з цього прибутку. Материнське підприємство здійснює управління дочірніми підприємствами через участь у їхніх керівних органах та контролює всі їхні рішення. Незважаючи на те, що поняття «консолідована звітність» досить часто використовується в економічній літературі, визначень, що в повній мірі пояснюють сутність даного поняття, вкрай мало. Так, згідно з МСБО (IAS) 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (в 2003 році) консолідована звітність - це фінансова звітність групи, представленої як єдина господарська організація [16]. Таким чином, до недавнього часу в нормативних документах було сформовано тільки рамкове, максимально узагальнене уявлення про консолідований звітний документ.

І. А. Бланк визначає консолідовану звітність як «об'єднану звітність про результати фінансової діяльності материнської компанії і підлеглих їй самостійних дочірніх підприємств. У ній відображаються перехресні взаємні фінансові вимоги і фінансові зобов'язання, агреговані активи і використовуваний капітал. Консолідована фінансова звітність готується і зберігається материнською компанією»[13]. В даному визначенні, на наш погляд, дещо некоректною представлена характеристика консолідованої звітності як «об'єднаної», так як суть даного звітного документа аж ніяк не зводиться до підсумовування активів і капіталу.

Дійсно, наскільки не була б складна структура компанії, що об'єднує в своєму складі різні юридичні особи, можливе виділення материнської компанії і її дочірніх підрозділів. У моделі консолідації звітності, запропонованої МСФЗ, поняття «материнська компанія» і «контроль» грають особливу роль. Сутність

консолідованої звітності в першому поколінні стандартів МСФЗ найбільш докладно була розкрита в МСБО (IAS) 27 «Консолідована та фінансова звітність та облік інвестицій в дочірні компанії» (Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries), згодом адаптованому в стандарт «Консолідована і окрема фінансова звітність». У цьому стандарті були розкриті також поняття групи, контролю всередині групи, критерії, відповідно до яких компанії можуть вважатися материнськими і дочірніми. Тут же були описані основні принципи та порядок консолідації, розкриття інформації в консолідованій звітності та вимоги до окремої фінансової звітності материнської компанії.

Формування консолідованої фінансової звітності групи засноване на об'єднанні інформації, що міститься в звітності материнської і дочірніх компаній. Але консолідація не зводиться до построківому додаванню аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат: процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків.

При складанні консолідованої звітності обов'язково враховується характер об'єднання компаній в групу, тобто за яких обставин одна з компаній стала дочірньою по відношенню до іншої. Існують два типи об'єднання компаній: придбання і об'єднання інтересів. Під придбанням розуміють операцію, коли одна компанія (покупець) отримує контроль над операціями і чистими активами іншого підприємства (продавця) в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань або емісію акцій. Об'єднання інтересів (злиття) - операція, в результаті якої акціонери об'єднуючих компаній продовжують здійснювати спільний контроль над своїми загальними чистими активами і операціями і ділять між собою вигоди і ризики об'єднаної компанії, при цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

За своїм характером ці два способи об'єднання бізнесу відрізняються один від одного, що відбивається в методології формування консолідованої звітності. Крім того, крім «класичної» групи, до складу якої входять материнська і дочірні компанії, існують і деякі інші види об'єднань, що передбачають формування

консолідованої звітності: спільна діяльність (спосіб ведення бізнесу, коли дві або більше сторони здійснюють економічну діяльність під спільним контролем, на підставі спеціального договірної угоди); асоційована компанія (підприємство, що не є ні дочірнім, ні спільним, але на діяльність якого інвестор має суттєвий вплив - володіння акціями з правом голосу (20% і більше), представництво в органах управління, участь у виробленні політики, наявність великих угод між сторонами, обмін управлінським персоналом, надання важливої технічної інформації). Істотних змін у знову прийнятому МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [12] піддалося розуміння контролю. Нове визначення модифікувало як склад учасників (інвестор і об'єкт інвестицій), так і зміст відносин між ними: інвестор контролює об'єкт інвестицій, інвестор схильний до дії або володіє правами щодо змінних економічних і фінансових результатів, що виникають внаслідок його відносин з об'єктом інвестицій, і здатний впливати на такі результати за допомогою своїх повноважень в об'єкта інвестування. Таким чином, для визначення наявності контролю необхідно, щоб інвестор:

- одночасно володів повноваженнями в об'єкта інвестування;
- був схильний до дії або володів правами щодо змінних результатів, що виникають в результаті його відносин з об'єктом інвестицій;
- був здатний використовувати свої повноваження щодо об'єкта інвестицій з метою здійснення впливу на свої результати від участі в об'єкті інвестицій.

Змінилося і розуміння «результату» для інвестора. У МСФЗ (IFRS) 10 передбачається, що результати можуть приймати різні форми і виражатися у вигляді:

- дивідендів;
- відсотків за борговими цінними паперами об'єкта інвестицій;
- зміни у вартості інвестицій;
- винагороди за обслуговування активів і зобов'язань об'єкта інвестицій;
- комісії і ризиків збитків від надання кредитних ресурсів;
- остаточній частки у вартості активів і зобов'язань об'єкта інвестицій при ліквідації;

- економічних і фінансових результатів, недоступних для інших учасників в об'єкті інвестицій, наприклад синергетичні ефекти від об'єднання операційних функцій для досягнення економії масштабу, економії витрат, обмеження діяльності або використання активів об'єкта інвестицій з метою підвищення вартості інших активів інвестора.

У будь-якому випадку результати можуть бути як позитивними, так і негативними, в зв'язку з цим заміна в МСФЗ (IFRS) 10 категорій «вигоди» і «винагороди» на «результати» необхідна для вказівки на те, що участь в дочірньому підприємстві може бути пов'язано не тільки з витяганням вигод.

Спроби, що вживаються міжнародною спільнотою в сфері вироблення підходів до складання консолідованої звітності, підтверджують актуальність даної проблеми, яка тим більш значима для держав, що знаходяться в стадії адаптації національних і міжнародних стандартів. Відмінності концептуальних принципів формування звітності в різних країнах призводять до неспівставності показників звітності, незрозумілості її користувачами та неможливості прийняття ефективних управлінських рішень. Процес інтернаціоналізації бізнесу потребує міжнародного врегулювання, прийняття єдиних правил підготовки звітності. Адже звітність є зв'язуючою ланкою між емітентами та інвесторами, спільна діяльність котрих забезпечує їх взаємообумовлений розвиток. Виникає необхідність гармонізації і стандартизації в обліковій сфері, що гарантуватиме мінімізацію відмінностей в правилах підготовки і розкриття інформації за національними стандартами бухгалтерського обліку [14].

Методику складання та подання консолідованої фінансової звітності представлено такими нормативними документами, як: Директива 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язаних із ними звіти певних типів компаній [15]; Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 р., що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами [16]; МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [17]; МСФЗ 3 «Об'єднання

бізнесу» [18]; МСФЗ 8 «Операційні сегменти» [19]; МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [12]. Згідно з директивами Європейського Союзу та міжнародними стандартами, консолідована фінансова звітність дає характеристику загального фінансового стану та спільного фінансового результату, що поряд із фінансовою звітністю суб'єктів групи (індивідуальної фінансової звітності) дає чітке уявлення як про перспективи інвестування в таку групу, так і про її внесок в економічний розвиток країни [20, с. 40]. При цьому зазначається, що консолідована фінансова звітність має розрахунковий характер і формується на основі індивідуальних фінансових звітів компанії.

Для сучасної України також характерні процеси укрупнення підприємств і формування інтегрованих торгово-фінансово-промислових об'єднань, асоціацій, корпорацій, холдингових компаній, концернів, консорціумів тощо. З огляду на специфіку їхніх зв'язків і особливостей діяльності зростає необхідність розробки нових підходів до формування консолідованої звітності та їх адаптації до міжнародних стандартів.

В цьому контексті наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку спрямовуються на впровадження в Україні МСФЗ та МСБО, створення системи глобального бухгалтерського обліку, гармонізацію і стандартизацію бухгалтерського обліку, розвиток бухгалтерського обліку як інституту та його інституціонального середовища [14]. До середини 90-х років ХХ ст. цей процес набув масштабного характеру і відбувався за двома основними напрямками:

- частина холдингів створювалася шляхом перетворення та розділення великих підприємств на декілька більш дрібних (тобто виділення підрозділів як юридично самостійних підприємств);

- інша частина формувалася шляхом об'єднання пакетів акцій юридично самостійних підприємств у його статутний капітал як єдину господарську одиницю [6, с. 14].

Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (Н(С)БО 1) під консолідованою фінансовою звітністю розуміється фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності

та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [21]. На міжнародному рівні трактування поняття «консолідована звітність» закріплено в Міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ) 10 «Консолідована фінансова звітність» і звучить так: консолідована фінансова звітність є фінансовою звітністю групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать одному економічному суб'єкту господарювання [12]. Таким чином, і в Н(С)БО 1 і в МСФЗ 10 встановлені в цілому подібні підходи до розкриття сутності консолідованої фінансової звітності.

В Україні використовуються методи консолідації країн ЄС, але для спільно контрольованих компаній використовується метод участі в капіталі замість методу пропорційної консолідації. Законодавство України щодо консолідації фінансової звітності представлено переважно міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Цивільним і Господарським кодексами, а також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [21], де подаються основні поняття щодо консолідації фінансової звітності та її форми; НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [22], який визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації; П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [23], де зазначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності; П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [24], де подано порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/ або об'єднання видів діяльності.

Суб'єкти господарювання нашої країни, вперше склали за 2018 р., Консолідований звіт про управління, де необхідно надавати справедливий огляд розвитку групи підприємств та їх стану, який відповідав би розміру і складності бізнесу.

Ця інформація повинна не лише обмежуватися фінансовими аспектами діяльності групи підприємств, а й включати аналіз екологічних та соціальних

аспектів діяльності групи підприємств, необхідних для розуміння користувачами звітності розвитку, результатів діяльності або стану групи підприємств [25, с. 38].

Основними вимогами до складання консолідованої фінансової звітності є такі:

- консолідована фінансова звітність складається материнським підприємством;

- у консолідовану фінансову звітність об'єднується фінансова звітність материнського та всіх дочірніх підприємств, складена за той самий звітний період та на ту ж саму звітну дату;

- консолідовану фінансову звітність формують виходячи з єдиної облікової політики групи;

- під час консолідації слід виключити внутрішньогрупові операції: дебіторську та кредиторську заборгованість, капітал, доходи, витрати й грошові потоки, що належать до операцій між учасниками групи;

- об'єднують аналогічні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського підприємства та його дочірніх компаній [26, с. 37].

При проведенні аналізу вимог національних та міжнародних стандартів щодо процесу консолідації фінансової звітності встановлено, що в Україні спостерігається процес гармонізації вітчизняних нормативних актів з міжнародними. В ході дослідження виявлено, що основний зміст національних стандартів відповідає вимогам міжнародних стандартів, проте національні стандарти розглядають значно вужче коло питань, ніж міжнародні. Проаналізувавши нормативну базу, яка регулює процес консолідації фінансової звітності, можна зробити висновки, що в міжнародній практиці ширше розкрито така категорія, як оцінка наявності контролю, наведено опис процедури консолідації.

Список використаних джерел

1. Саун А.Ж. Формування національних систем бухгалтерського обліку. *Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах глобалізації*. Херсон, 2019. С. 293-294 URL: www.ksau.kherson.ua
2. Консолідована фінансова звітність. Українська Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/>
3. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета./ ред. Я. В. Соколова; пер.: Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. Москва: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
4. Эклз Р. Дж., Диапиза С. А. Как вернуть доверие общества. Будущее корпоративной отчетности. М.: Альпина паблшер, 2003. 212 с.
5. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навчально-практичний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 528 с.
6. Лучко М.Р., Яцишин С.Р. Консолідація фінансової звітності : навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 282 с.
7. Кучер С.В., Грибинюк Н.С. Особливості методики складання консолідованої фінансової звітності. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 14. С. 952–955.
8. Годнюк І. Нормативне регулювання та методичні аспекти консолідації фінансової звітності. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 1. С. 32–39.
9. Яцишин С.Р., Хаблюк О.А. Консолідація фінансової звітності: історичні передумови виникнення та розвитку. Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2017. Вип. 3 (56). С. 185–189.
10. Коуз Р. Г. Природа фірми: Нобелевська лекція «Інституціональна структура виробництва». М.: Дело, 2001.
11. Buckley P. J., Casson M. C. (1976) The Future of the Multinational Enterprise. London: Macmillan, pp.32-65

12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність". URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-10_ukr_2016.pdf

13. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1998. – 480 с. – (Серия «Библиотека финансового менеджера» ; вып. 1).

14. Сакур А.Ж. Глобалізація світової економіки та розвиток бухгалтерського обліку. *Актуальні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, аудит та оподаткування*. Херсон, 2018. С. 42-43 URL: www.ksau.kherson.ua

15. Директива 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящая поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета и отменяющая Директивы Совета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU13169.html

16. Директива 2014/95 / ЕС Европейського парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року. URL : http://msfz.ligazakon.ua/magazine_article/FZZ00125

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01.01.2012 (у редакції від 01.01.2012). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045

18. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» від 01.01.2012 (у редакції від 01.01.2012). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006

19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» від 01.01.2012 (в редакції від 01.01.2012). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k53

20. Пантелеев В.П., Безверхий К.В. Консолідація фінансової звітності: навчальний посібник. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2016. 442 с.

21. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13.

22. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. URL: zakon.rada.gov.ua/go/z1223-13.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 (у редакції від 09.08.2013). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 (у редакції від 09.08.2013). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

25. Безверхий К.В., Пантелеев В.П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1–2. С. 37–46.

26. Годнюк І. Нормативне регулювання та методичні аспекти консолідації фінансової звітності. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 1. С. 32–39.

1.4 Теорія і практика обліку розрахунків за виплатами працівникам

Праця є однією з найскладніших і найважливіших економічних категорій, оскільки покликана виконувати життєвонеобхідні для людини функції: відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну, без яких не відповідатиме своєму соціально-економічному призначенню. Проблема оплати праці є однією з ключових у вітчизняній економіці, так як від її успішного рішення в більшості випадків залежать як підвищення ефективності виробництва, так і зростання добробуту людей.

Питання теорії та практики обліку розрахунків по оплаті праці завжди були предметом наукових досліджень, зокрема, таких відомих українських учених-

економістів, як: Н.С. Акімової, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, А.Г. Загороднього, С.В. Івахненка, Р. Е. Островерха, Д.М. Черваньова, А.П.Федченко, В.Г. Швеця та ін.

Актуальність теми викликана тим, що виплати працівникам відносяться до складу витрат, які впливають безпосередньо на формування собівартості продукції та послуг та загальних витрат підприємства. Організація оплати праці і формування її рівня складають основу соціально-трудова відносин в суспільстві, які повинні враховувати інтереси всіх учасників трудового процесу. Сьогодні політика в області оплати праці, соціальна підтримка і захист працівників спрямовані безпосередньо на підприємства, які самостійно визначають форми, системи і розмір оплати праці.

Поняття «заробітна плата» охоплює всі види заробітків, нарахованих у грошовій і натуральній формі, а також грошові суми, які нараховані за відпрацьованим час, відповідно до законодавства. У цих умовах виникає необхідність вивчення досвіду країн з розвиненою ринковою економікою та пошуку найбільш ефективних форм оплати праці.

Оплата праці кожного робітника повинна прямо залежати від його особистого трудового вкладу і якості праці. Види, форми та системи оплати праці встановлюють дану залежність. Для цього використовуються різні показники, які відображають фактично відпрацьований час і результати роботи. Форми, системи та розмір оплати праці робітників, премії, надбавки, а також інші види доходів встановлюються підприємствами самостійно відповідно до чинного законодавства.

Конкретні моделі організації оплати праці відрізняються великою різноманітністю і враховують рівень економічного розвитку тієї чи іншої країни, її традиції і національні особливості, співвідношення сил роботодавців і працівників, роль держави в регулюванні економіки та інші чинники. Розглянемо основні підходи, на яких ґрунтуються сучасні мотиваційні системи оплати праці в організаціях (табл. 1).

Основні зарубіжні моделі сучасної мотиваційної системи оплати праці

Види систем оплати праці	Підходи до побудови системи
Тарифна система (погодинна оплата праці):	
а) система Ф.Хелсі	Тарифна система оплати праці залежить від рівня продуктивності праці та економії робочого часу
б) система Ровена	Тарифна система оплати праці залежить від продуктивності праці і відпрацьованого часу
в) система Ганта	Оплата праці проводиться за постійною погодинною ставкою і плюс премія (120%) за перевиконання норми виробітку
II. Гнучка тарифна система:	
а) індивідуальна оплата праці	Заробітна плата залежить від індивідуальних якостей і заслуг працівника в результатах роботи підприємства
б) система Скенлона і Ракера	Індивідуальна заробітна плата плюс система колективного преміювання
в) колективна оплата праці – система Вейцмана	Колективне преміювання в залежності від економічної участі в капіталі, в доходах, в прибутку
г) шведська система	Система солідарної заробітної плати
III. Безтарифна система	Розмір заробітної плати залежить від ринкового попиту на товари і послуги підприємства, їх конкурентоспроможності, кваліфікації працівників

Значного поширення набула погодинна форма оплати праці. Відповідно до неї визначаються норми часу на кожне завдання або роботу, після чого компанія приймає рішення щодо запровадження погодинної ставки оплати праці, а потім здійснюється моніторинг оцінки ефективності системи стимулювання, в яких ставка змінюється зі зміною рівня продуктивності. Система стимулювання, розроблена Ф. Хелсі в кінці XIX століття, знайшла застосування в багатьох галузях. Вона дозволяє як працівникам, так і адміністрації брати участь в розподілі трудової економії. Працівникам гарантована певна почасова оплата праці. Згодом фактичний час виконання роботи порівнюється з нормативним часом і розраховується економія. Система спочатку передбачала наступний розподіл отриманої економії: 1/3 – працівниками 2/3 роботодавцю. Але на практиці частина, що розподіляється

серед працівників, коливалася між 30–70%, а в більшості випадків становила 50% [0].

Подібно до системи стимулювання Ф. Хелсі розроблена система Ровена. Їх основна відмінність полягає в тому, що якщо перша передбачає розподіл економії витрат між адміністрацією і робітниками за фіксованою ставкою, то, згідно з другою, частина економії, призначена для розподілу серед робітників, залежить від зростання продуктивності праці. Крім того, якщо в системі Ф. Хелсі премія розраховується, виходячи з економії часу, то за системою Ровена, виходячи з відпрацьованого часу.

Погодинно – преміальна система оплати Ганта є своєрідним різновидом системи Хелсі і Ровена. Вона встановлює початкові норми часу, які вимагають підвищених зусиль працівників. Всім працівникам гарантована базова заробітна плата (погодинна ставка), а винагорода за ставкою 120% виплачується тим, хто перевиконує цю норму. Премія керівництва залежить від результатів праці робітників. Дана система характерна для США.

В світовій практиці організації оплати праці гнучкість заробітної плати проявляється у залежності заробітку від індивідуальних якостей і заслуг працівників в результатах діяльності підприємства (індивідуалізація заробітної плати). Наприклад, найбільш популярна в США система оплати за кваліфікацію, знайшла широке застосування одночасно зі збільшенням діяльності виробничих бригад. Суть цієї системи полягає в тому, що рівень оплати залежить не тільки від складності виконуваних робіт, але і від набору спеціальностей, які працівник здатний використовувати в своїй діяльності, тобто оплачується не фактична праця, а ріст кваліфікації. В цілому система оплати за кваліфікацію означає, що при освоєнні кожної нової спеціальності виконавець отримує надбавку до заробітної плати, при цьому набуті вміння (знання) повинні в тій чи іншій мірі використовуватися в роботі. У ряді випадків 25-30% приросту фонду оплати праці кожного працівника є умовними, тобто рішення про виплату зарплати приймаються або членами бригад, або керівниками нижчої та середньої ланки.

Ще один різновид преміальних систем в країнах з розвинутою економікою – система контрольованої змінної продуктивності. При цій системі праця оплачується почасово, однак годинна тарифна ставка визначається за допомогою методів аналітичної оцінки робіт і «оцінки заслуг» і періодично (раз в 3-6 місяців) переглядається у бік підвищення або зниження в залежності від ряду показників: рівня виконання норм виробітку, ступеня використання робочого часу, трудової дисципліни та ін.

Іншим різновидом преміальної оплати, яка використовується у виробництві, є система двох ставок, яка передбачає одночасне введення двох тарифних ставок: одну – для робітників, що виконують високу норму, іншу – для тих, хто не виконує цю норму. Розмір останньої, як правило, на 20% нижчий.

Другим напрямком гнучкої системи оплати праці є взаємозв'язок заробітної плати з результатами діяльності підприємства. Суть колективного преміювання полягає в отриманні прибутку працівниками як додаткової винагороди. Найбільш типові для більшості підприємств системи колективного преміювання Скенлона і Ракера.

Система Скенлона була вперше застосована в 50-х роках в США. Вона будується на участі працівників у розподілі зекономлених витрат на заробітну плату. Суть її в тому, що роботодавець визначає відношення витрат на оплату праці до вартості реалізованої продукції і суму економії по заробітній платі, яку отримують від збільшення продуктивності праці, а потім призначають відсоток для визначення преміального фонду економії. В основному премія виплачується в кінці року після виявлення резерву за періодами, коли праця менш ефективна. Її величина пропорційна оплаті праці працівників в загальній сумі виплат на заробітну плату. Система стимулювання за Скенлоном вимагає, щоб цілі компанії і особисті цілі працівників перебували у відповідності. Цим підтримувався високий рівень зацікавленості працівника в високопродуктивній праці. На думку американських фахівців, система успішно функціонує, якщо нею охоплено на добровільній основі не менше 80% працівників підприємства.

На деяких підприємствах країн з розвинутою ринковою економікою (Великобританія, Франція, Німеччина) набула поширення система Ракера, яка багато в чому схожа до системи Скенлона. Принципова відмінність між ними полягає в методі досягнення нормативного співвідношення або індексу зекономленої продуктивності, який визначається діленням вартості, доданої зусиллями праці на вартість праці. При успішній роботі підприємства і економії на заробітній платі утворюється преміальний фонд, який дорівнює сумі цієї економії, який розподіляється в наступній пропорції: 25% на покриття перевитрат на робочу силу (в резервний фонд); 19% на преміювання персоналу управління і 56% на преміювання робітників. Важливим джерелом підвищення продуктивності праці і зниження витрат виробництва в цій системі є раціоналізаторські пропозиції працівників щодо збільшення обсягу і поліпшення якості продукції, економії сировини і матеріалів. При цьому персональних винагород не передбачено. За цією системою виплата премій робітникам за зниження витрат виробництва формально не залежить від того чи отримала компанія прибуток за минулий період. Використання гнучких систем колективного преміювання дає хороші результати. Зростає кількість пропозицій про шляхи економії витрат на утримання персоналу, знижується кількість конфліктів за індивідуальними нормам, працівники краще сприймають технологічну новизну і реорганізацію, змушують адміністрацію раціоналізувати виробництво і вдосконалювати методи праці.

В середині 80-х років з появою робіт Вейцмана виникла концепція «Економії участі», яка ґрунтується на тому, що «участь» не тільки дає могутній поштовх мотивації, а й одночасно веде до гнучкого реагування заробітної плати на кон'юнктурні коливання і дозволяє, тим самим, стримувати інфляцію і безробіття в період кризової ситуації. Аналізуючи «Участь», західні економісти виділяють її прями (виплати премій за результатами) і додаткові (участь в капіталі) форми. При цьому на багатьох підприємствах «участь в капіталі» переважає над преміюванням.

Суть системи «участі в прибутку» полягає в тому, що премії

нараховуються за досягнення конкретних результатів виробничої діяльності компанії, підвищення продуктивності праці і зниження витрат виробництва. При цьому беруть до уваги виробничий стаж, відсутність прогулів і запізнь, схильність до співпраці, відданість фірмі, раціоналізаторську і винахідницьку діяльність і т.д.

У розвинених країнах широко розподілені системи «участі в капіталі». До участі допускаються працівники, які пропрацювали в організації не менше року. Вони зацікавлені в зростанні цін на акції, які залежать від фінансового стану підприємства, ефективності його діяльності і стану ринку цінних паперів. Ця система тісно пов'язана з «участю в прибутку». Кількість акцій, куплених працівником, залежать від його заробітку і трудового стажу. Акції акумулюються на рахунку працівника і залишаються там до його пенсії або до того моменту, коли він покине підприємство.

Вивчаючи зарубіжний досвід в сфері оплати праці, не можна не зупинитися на шведській системі визначення рівня заробітної плати. Її головним принципом є рівна оплата за рівну працю з усіх професій за рахунок створення по всьому народному господарству загальних тарифних умов для працівників, що виконують роботу за кваліфікацією з однаковою інтенсивністю. При цьому дана система не виключає диференціації заробітків від конкретних трудових результатів. Така політика в області оплати праці отримала назву «політика солідарної заробітної плати». Вона спрямована, перш за все, на стимулювання конкуренції, оновлення виробництва за рахунок впровадження результатів досягнень науково-технічного прогресу. Принцип шведської інтерпретації тези «рівна оплата за рівну працю» означає наступне: якщо з п'яти підприємств однієї галузі одне працює високорентабельно, три – на середньому рівні, одне – збитково, то працівники на будь-якому підприємстві отримують однакову заробітну плату за однакову працю, а саме на середньому рівні, зафіксованому в галузевій угоді. Встановлений таким чином середній рівень оплати праці стає дуже високим для малорентабельних підприємств, що змушує їх здійснювати модернізацію виробництва[0].

На сучасному етапі в організаціях активізувалися пошуки нових удосконалених систем оплати праці. Це призвело до створення безтарифних систем оплати праці. Дані системи в більшості випадків є пайовими, тобто рівень зарплати кожного працівника залежить від фонду оплати праці підприємства в цілому. Таким чином, кожен працівник отримує свій пай в залежності від кінцевих результатів діяльності свого підприємства і його становища на ринку, що сприяє підвищенню їхньої зацікавленості в цьому. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить про переважне застосування в усіх галузях народного господарства єдиних тарифних сіток для робітників, фахівців і службовців. Це пов'язано з можливістю єдиного, уніфікованого підходу до тарифікації різних категорій працюючих. Еволюція форм і систем заробітної, плати безпосередньо схильна до впливу розвитку науково-технічного прогресу, а саме автоматизованих і роботизованих виробництв, появи таких форм економіки, як фінанси, оподаткування, маркетинг тощо. Погодинна і відрядна форма оплати праці та їх системи в сучасних умовах не є прогресивними. Але взаємодія погодинної форми оплати праці з преміальними і колективними системами свідчить про прогресуюче зростання сучасних систем оплати праці, їх різноманітність.

В умовах економічного і соціального розвитку країни істотно змінюється і політика в області оплати праці, соціальної підтримки і захисту працівників. Організація обліку заробітної плати передбачає: визначення форм і систем оплати праці працівників підприємства; розробку критеріїв і визначення розмірів доплат за окремі досягнення працівників та спеціалістів підприємства; розробку системи посадових окладів службовців і фахівців; обґрунтування показників та системи преміювання співробітників.

Необхідність організації чіткого контролю за мірою праці і споживання зумовлена, перш за все, значною трудомісткістю облікової роботи на даній ділянці. Крім того, заробітна плата є однією з основних статей, що формують собівартість продукції, виконаних робіт або наданих послуг. Все це пред'являє до організації обліку заробітної плати високі вимоги, основний зміст яких визначають наступні завдання: забезпечити належний контроль за правильністю,

своєчасністю і повнотою нарахування заробітної плати відповідно до кількості і якості витраченої праці кожним працівником і по підприємству в цілому; правильно визначити величину податків та інших видів платежів; своєчасно провести розрахунки з виплати заробітної плати та ін. Перелік зазначених завдань однозначно підтверджує висновок, згідно з яким ця ділянка в бухгалтерії організації є одним з найбільш трудомістких.

Сучасні зміни вимагають серйозного вивчення і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих в країнах з розвинутою економікою, зокрема таких як США. Бухгалтерський облік в США від бухгалтерського обліку, прийнятого в Україні відрізняється, бо багато проблем вирішуються в цих країнах неоднаково, що обумовлено різною правовою основою, традиціями, багатовіковим досвідом і менталітетом бухгалтерських працівників. І в той же час, основні положення цих бухгалтерських систем однакові. У США в деяких галузях вартість робочої сили досягає більше половини витрат. Значення обліку заробітної плати полягає в тому, що роботодавець зобов'язаний вести звітність, що підтверджує зобов'язання по нарахуванню заробітної плати і утримань з неї. Система обліку заробітної плати потребує строгого контролю і ефективної обробки даних, а також регулярного інформування відповідних фінансових органів.

Необхідно розрізняти постійних (штатних) співробітників і сумісників (працівників, що виконують роботу за договором підряду). Правила обліку заробітної плати відносяться до працівників фірми. Сумісники не є працівниками даної фірми і з цього система обліку заробітної плати на них не поширюється. Вони пропонують послуги фірмі за винагороду, але не перебувають під її прямим наглядом або контролем. Існують наступні види зобов'язань, пов'язаних з урахуванням заробітної плати: 1) заборгованість по виплаті заробітної плати; 2) заборгованість по податках, що стягуються з заробітної плати; 3) заборгованість по інших відрахуваннях із заробітної плати; 4) заборгованість по оплаті відпусток [0, с. 8]. Заробітна плата робітників за кордоном розраховується виходячи з погодинної ставки або відрядного виробітку. Для службовців встановлюється місячні чи річні оклади. Як правило,

до цієї категорії відносять управлінський апарат. Крім визначення мінімального рівня заробітної плати до уваги беруться виплати за понаднормові роботи. Власник промислового, торгового або транспортного підприємства, діяльність якого виходить за межі одного штату, відповідно до федерального законодавства певного штату оплачує години понаднормових робіт. При цьому відпрацьовані години, понад сорок годин на тиждень, і восьми годин в день, вважаються понаднормовими. Понаднормові години повинні оплачуватися, хоча б, в півтора разу більше від регулярної ставки. Роботи у вихідні та святкові дні можуть бути також сплачені як понаднормові відповідно до спеціальних угод з оплати праці. У виплатах за понаднормовий час, відпрацьований за колективним договором (за погодженням з профспілками) або за іншими контрактами з роботи за наймом, встановлений мінімум може бути перевищений. Як правило, кінцева сума, що виплачується робітникам і службовцям, менша за нараховану їм заробітну плату внаслідок того, що підприємець за чинним законодавством зобов'язаний утримати певну частину заробітку своїх працівників (податки) на користь державних органів. Сюди відносяться податки, що стягуються за федеральним Законом про оподаткування в фонд соціального страхування, федеральний прибутковий податок і податок на прибуток, встановлений урядом штату. Певні відрахування здійснюються також в інтересах самих робітників і службовців і нерідко на їх прохання. До цієї групи належать відрахування до пенсійного фонду страхові внески органам охорони здоров'я, профспілкові внески і благодійні податки. Незалежно від того, з якою метою проводяться відрахування із заробітної плати робітників і службовців, власник підприємства зобов'язаний перерахувати ці суми на користь відповідних державних органів, фондів або організацій. Програма соціального забезпечення в США фінансується за рахунок утримання податків з робітників, службовців, підприємців та осіб, зайнятих дрібним бізнесом, тобто займаються самостійною підприємницькою діяльністю. Ця програма забезпечує інтереси близько 90% працюючого населення США.

Система матеріального стимулювання США побудована так, що фіксована заробітна плата ніколи не зменшується, а лише зростає. Визначена частина заробітку стає залежною від загальної ефективності роботи, дозволяє уникнути звільнень і разових скорочень базової заробітної плати, тим самим підвищує продуктивність праці. В наш час американські компанії знаходять нові форми, які підвищують стимулюючий ефект продуктивності праці та знижують виробничі витрати, поступово відмовляючись від діючої системи оплати праці у вигляді: погодинної заробітної плати робітників; річного окладу службовців і одноразової винагороди керівників. Заробітна плата працівника залежить від стажу роботи на певному підприємстві, досвіду, рівня кваліфікації. Для працівників низових ланок законодавством передбачено виплати погодинної заробітної плати за робочий тиждень тривалістю більше 40 год. Відповідно до цих вимог в організаціях ведеться облік робочого часу і формується фонд оплати праці. До додаткової оплати праці в США належать: премії управлінському персоналу; компенсаційні виплати при виході у відставку; спеціальні премії менеджерам незалежно від їх успіхів у роботі; премії, що залежать від величини прибутку; доплати за підвищення кваліфікації і стаж роботи; оплата погодинних ставок; продаж працівникам акцій компаній. Премії залежать від фінансових короткострокових результатів діяльності підприємства. Професії первинного ринку праці в США мають значно вищі доходи, ніж в інших країнах, а також порівняно з доходами робітників.

В організаціях Японії розмір заробітної плати визначають за віком та стажем (традиційна особиста ставка), і професійним розрядом та результативністю праці (трудова тарифна ставка). Велике значення має результативність праці, оскільки на основі отриманої оцінки за рік працівник може бути переміщений на кілька порядків (1-3) у тарифній сітці, що дає можливість працівнику в певних межах самостійно впливати на розмір свого заробітку. Використання трудової ставки виключає можливість автоматичного зростання заробітної плати без обліку таких факторів, як підвищення рівня кваліфікації і трудовий внесок працівника, підсилюючи тим самим у них

стимулювання до праці, що прямо залежить від результативності їх праці і має місце на українських підприємствах. Незважаючи на те, що багато компаній відійшли від системи одвічного наймання, що була відмінною рисою оплати праці Японії, в деяких компаніях така система збереглася. Місячна зарплата включає місячний оклад, премії і надбавки і оплату за понаднормові години. 70% японських підприємств виплачують премії у вигляді бонусів, розмір яких, не пов'язаний з розміром особистого трудового внеску працівника. На деяких українських підприємствах використовується така система.

Структура заробітної плати в Італії відрізняється значною роздрібненістю, яка полягає у тому, що крім галузевої тарифної ставки, на підприємствах діють більше п'ятдесяти компонентів надбавок і премій. Виплати поділяються на: договірні – включають усі види оплати праці та зафіксовані в трудовому договорі, і не договірні – на основі яких встановлюється диференціація заробітної плати, що забезпечує низку переваг для певних категорії робочої сили. Є кілька методів диференціації заробітної плати: між різними категоріями робочої сили, підприємствами, галузями, районами. На італійських підприємствах діють, як правило, єдині галузеві тарифні системи для робітників та службовців, розбиті на дві частини: одна частина розрядів служить для тарифікації лише праці робітників, інша частина – тільки для службовців, однак є і загальні розряди з однаковим рівнем кваліфікації. Роздрібненість системи матеріального стимулювання на італійських підприємствах відрізняє її від інших систем, а також має спільні риси з системою матеріального стимулювання підприємств України, яка теж характеризується наявністю галузевих угод, 8-ми розрядних тарифних сіток.

Шведська модель матеріального стимулювання персоналу полягає в так званій солідарності оплати праці, тобто працівники, які мають однакову кваліфікацію і виконують аналогічну роботу, одержують однакову заробітну плату не залежно від результатів господарської діяльності підприємства. Даний принцип сприяє зростанню рентабельних, і призводить до значних витрат низкорентабельних підприємств. Найбільш поширеним в Швеції є матеріальне

стимулювання працівників за допомогою залучення їх до участі в прибутках, засноване на положенні про нарахування податків. Для промислових підприємств України цікавим у досвіді системи матеріального стимулювання Швеції є створення на підприємстві кредитних фондів, які утворюють частину премій робітників, що зараховуються на їх банківський рахунок не раніше ніж через п'ять років після нарахування премії. Така політика підприємства дасть змогу розширити виробництво та матиме стимулюючий ефект.

Деякі системи матеріального стимулювання персоналу розвинутих країн мають спільні риси з українськими системами, які необхідно вдосконалити використовуючи комплексний підхід, що дасть змогу визначити найбільш прийнятні для України системи оплати і преміювання праці персоналу, враховуючи особливості економічних процесів, що протікають в Україні [Ошибка! Неизвестный аргумент ключа.].

Таким чином, облік заробітної плати ведеться в обов'язковому порядку на кожному підприємстві. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії порушень, які є найважчими за своїми наслідками. Тому, питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського, статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. У цілому, організація оплати праці на підприємстві – це сукупність дій, метою яких є забезпечення визначення величини заробітної плати, принципів її нарахування, строків виплати, диференціації, співвідношення з іншими показниками діяльності підприємства тощо. Організація оплати праці базується на трьох елементах: нормуванні праці, її тарифікації, а також на системах і формах оплати праці. При цьому нормування праці дозволяє дати кількісну оцінку праці, тарифікація – якісну, а системи та форми показують порядок нарахування заробітної плати [0].

На сьогоднішній день в Україні в сфері бухгалтерського обліку діють норми вітчизняного Положення – П(с)БО 26 «Виплати працівникам», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601. Норми Положення (стандарту) 26 «Виплати працівникам» застосовуються

роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності і відповідають Міжнародному стандарту фінансової звітності МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (Employee Benefits), який набрав чинності з 1 січня 1999 року. Вітчизняний П(С)БО містить лише поверхневу інформацію в порівнянні з зарубіжним стандартом, про це також свідчить кількість пунктів в даних стандартах (у вітчизняному стандарті їх 34, а в міжнародному – 161).

За змістом МСФЗ 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Це зумовлено національними особливостями та не однократними спробами наблизити норми МСФЗ19 «Виплати працівникам» до вітчизняного законодавства. Порівняльна характеристика П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» представлена у таблиці 2.

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» відокремлює такі види виплат: поточні виплати працівникам; виплати при звільненні; виплати після закінчення трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу; інші довгострокові виплати [0]. МСФЗ 19 не розглядає звітності за програмами пенсійного забезпечення, а стосується лише обліку виплат працівникам [0]. Згідно з МСФЗ 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. Таким чином, МСФЗ (IAS)19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті даного стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники.

Цей стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з: офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками; законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємство має робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох

працедавців; неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань [0].

Таблиця 2.

Відмінності П(С)БО 26 «Виплати працівникам» і МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [0]

Критерії	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	МСФЗ 19 «Виплати працівникам»	Відмінності
Мета	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	МСФЗ 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Сфера застосування	застосовується роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ)	застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»	у зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», доцільно внести поправки в П(С)БО 26 щодо його дії на виплати на основі часток у капіталі
Кількість підпунктів	34	161	у П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
Склад виплат працівникам	поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченню трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	у П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям. МСФЗ (IAS)19 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

1) короткострокові виплати; 2) виплати по закінченні трудової діяльності; 3) інші довгострокові виплати працівникам; 4) виплати при звільненні [0].

Отже, МСФЗ 19 на відміну від національного П(С)БО 26 значно ширше розглядає аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам, включаючи, окрім заробітної плати та премій, компенсації за відсутність працівників, виплати пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства та негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних та субсидованих товарів, медичного обслуговування.

Привертає увагу і відмінність підходів до зобов'язання створювати резерв на оплату відпусток в міжнародному і вітчизняному стандарті. У відповідності з МСБО 19 до однієї із статей короткострокових виплат працівникам відносяться короткострокові компенсації за відсутність працівника, такі як оплачувана щорічна відпустка. «Компенсації за відсутність працівника» із МСБО 19 і «виплати за невідпрацьований час» із П(с)БО 26 – це дві великі різниці, але як не дивно, в цьому випадку міжнародний стандарт набагато ближче знаходиться до вітчизняного КЗпП, аніж до П(с)БО 26.

В П(С)БО 26 виплати працівникам класифікуються таким же чином, але МСБО 19 дає можливість зрозуміти, що з резервом на виплату щорічних відпусток безпосередньо пов'язані накопичення компенсацій за відсутність працівника. У відповідності з міжнародним стандартом накопичені компенсації, тобто, це такі, які переносяться на майбутні періоди і можуть бути використані, якщо права поточного періоду не використані повністю. Отож, згідно МСБО 19 право працівника на компенсацію у вигляді відпускних витікає із відпрацьованого часу і не витікає із невідпрацьованого часу. Отже, в МСБО 19 поняття виплат працівникам є більш широким, ніж в П(с)БО 26. Окрім, традиційних виплат міжнародні стандарти включають виплати на особисте страхування працівників та медичне обслуговування, а також дає обґрунтування необхідності і порядку формування забезпечення на оплату відпусток. Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному так і у вітчизняному є розділ, який присвячено виплатам, пов'язаним із закінченням трудової діяльності. З огляду на П(С)БО 26

стає очевидним, що до таких виплат належать різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного), які в Україні можливо найближчим часом з'являться у широкому «асортименті», а також інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників.

МСБО 19 до таких виплат відносить, зокрема, страхування життя або медичне обслуговування по закінченню трудової діяльності. Увесь спектр таких виплат, що здійснюються підприємством за різними договорами (у тому числі колективними), МСБО 19 та П(С)БО 26 називають програмами виплат після закінчення трудової діяльності і поділяють на два види: програми зі встановленим внеском та програми зі встановленою виплатою. Що стосується планів зі встановленими внесками, то доречним буде зазначити, що в міжнародній практиці для обліку таких планів використовується метод нарахування.

Таким чином, у жодних актуарних розрахунках і дисконтуванні в цьому випадку не має потреби, крім випадків, коли відрахування згідно такої програми підлягають сплаті у строк, що перевищує 12 місяців з дати виникнення таких зобов'язань. Тоді нараховані зобов'язання підлягають дисконтуванню. Цілком зрозуміло, що норми вітчизняного П(с)БО 26 розроблені на основі МСБО 19, що стосуються таких програм, не будуть застосовуватись у вітчизняній практиці доти, доки механізми пенсійного забезпечення передбачені пенсійною реформою, не почнуть реально діяти [0].

Отже, для вдосконалення облік розрахунків з оплати праці на підприємстві має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Здійснюючи побудову або удосконалення організації обліку оплати праці, підприємства мають підходити до цього питання обґрунтовано та відповідально. Від організації обліку оплати праці залежить рівень витрат підприємства, якість, правдивість, справедливність, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці.

Доцільним буде перейняти досвід оплати праці зарубіжних країн, а саме: заробітна плата кожного працівника має бути встановлена індивідуально; перегляд заробітної плати робітників проводиться один раз на рік; застосовуються

системи матеріального заохочення для різних категорій працівників; рівень заробітної плати має відображати досягнення та мотивацію працівника. Заходи спрямовані на вдосконалення оплати праці, містять насамперед забезпечення залежності розмірів заробітної плати від особистого внеску працівників у результати праці. А матеріальна винагорода за працю на будь-якому підприємстві залишиться єдиним трудовим стимулом. Такі зміни в обліку матимуть позитивний вплив на економіку нашої країни, поліпшення умов закордонного інвестування в Україні та збільшення зацікавленості іноземних інвесторів, оскільки, український бухгалтерський облік для них стане більш зрозумілим.

Список використаних джерел:

1. Акімова Н.С., Грінько А.П., Топоркова О.В., Наумова Т.А., Ковалевська Н.С., Кирильєва Л.О., Янчев В. В. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник. Харків : ХДУХТ, 2016. 288 с.
2. Жулина. Е.Г. Нормирование труда за рубежом. Москва: ООО «Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. 192 с.
3. Мазманова Б.Г. Оплата труда и трудовые отношения за рубежом: учебное пособие для студентов вузов. Москва : Дело и сервис, 2010. 431 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf
5. Особливості обліку оплати праці за кордоном. URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1914>
6. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Центр учб. л-ри, 2012. 568 с
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
8. Федченко А. П. Стимулювання працівників: зарубіжний досвід. *Людина і праця*. 2013. №3.
9. Хамутинська О. Сучасні проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream>

1.5 Особливості обліку запасів підприємства на основі вітчизняних та міжнародних стандартів

В сучасних умовах господарювання перед підприємствами постійно виникає необхідність перегляду існуючої системи обліку виробничих запасів, бо на сьогоднішній день життєво важливо пристосовуватися до умов, в яких підприємствам доводиться здійснювати господарську діяльність. Це і мінливість економіки, постійні зміни у законодавстві, конкурентне середовище.

Важко уявити собі підприємство, діяльність якого тією чи іншою мірою не пов'язано з запасами. Вони необхідні для виготовлення продукції, надання послуг, адміністративних, збутових цілей та ін.. А тим більше, якщо брати до уваги суб'єктів господарювання, основною діяльністю яких є реалізація товарів. Тому питання правильного та ефективного обліку таких активів, як запаси, є вкрай важливим.

Важливість проблем у сфері обліку запасів підприємства завжди викликає живий інтерес у наукових дослідників, серед яких такі вчені як І.Б.Швець, Ф.Ф. Бутинець, А.А.Оглобін, В.М.Бойко, В.І.Валуєв, С.Ф.Голов, В.Г.Лінник, М.В.Кужельний, В.В. Сопко та ін.

Наукові праці в цій галузі, безумовно, є важливим внеском в удосконалення обліку виробничих запасів. Враховуючи значний внесок науковців, очевидно, що в умовах постійного розвитку облікової практики проблематика щодо обліку виробничих запасів все ж таки залишається актуальною та потребує подальшого наукового доопрацювання, уточнення та дослідження. Ефективне управління виробничим підприємством неможливе без вчасного забезпечення повною інформацією про виробничі запаси.

Ф.Ф. Бутинець визначає, що для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. [1]

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою приведення його до міжнародних стандартів. До цього часу ця категорія характеризувалась як: товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо.

Два останніх десятиліття відзначені посиленням уваги до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку не є унікальною і властива не тільки Україні. Вона має глобальний характер.

Основним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2]. Виходячи з того, що національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, необхідно звернути увагу також на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [3].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам МСФЗ.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку, що визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також із фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» під запасами слід розуміти активи, які:

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

Крім того, відповідно до ПСБО 9 «Запаси», запасами визнаються такі активи, відносно яких існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому матеріальні вигоди, пов'язані з їх використанням, а вартість таких запасів може бути достовірно визначена. Тому, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріальних цінностей достовірність активів у балансі може викликати сумніви. Тому одними з основних завдань обліку запасів є:

- забезпечення точності оцінки запасів на будь-яку дату;
- періодичне уточнення вартості запасів; точне визначення вартості придбаних матеріальних цінностей;
- точність оцінки спожитих та реалізованих матеріалів.

Дане визначення запасів приймається більшістю як базове, і максимально відображає зміст МСБО 2 «Запаси». За результатами досліджень окремих положень зазначених нормативних документів встановлено, що визначення терміну «запаси» в обох стандартах практично однакові, проте згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», до запасів належать також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є доцільним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту. Оскільки вибір застосування МСБО в Україні є добровільним (крім випадків, встановлених законодавством), важливим питанням є розуміння відмінностей між вітчизняними та міжнародними стандартами, зокрема, і між МСБО 2 та П(С)БО 9 «Запаси». Для досягнення гармонії національних та міжнародних стандартів фінансової звітності перш за все необхідно виявити ряд протиріч та розбіжностей, що виникають між ними [4, с. 52].

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами в окремих країнах є:

1. Чітка економічна логіка, що гарантує максимальну інформативність показників обліку та звітності.

2. Узагальнення найкращої сучасної світової практики в галузі бухгалтерського обліку, що зближує Україну та інші розвинуті держави.

3. Простота сприймання для користувачів фінансової інформації в усьому світі, що надає додаткові можливості просування на міжнародному ринку - отримання кредитів, інвестицій та ін.

До недоліків МСБО можна віднести:

1. Труднощі перекладу на українську мову з дотриманням початкового змісту, що призводить до втрат інформації.

2. Відсутність детальних інтерпретацій, співставлення стандартів з конкретними ситуаціями, що ускладнює їх розуміння [5].

Існують деякі відмінності у сфері застосування стандартів. Перелік видів діяльності та суб'єктів господарювання, що не застосовують міжнародний стандарт до оцінки запасів по справедливій вартості, значно ширше, ніж у вітчизняного стандарту. Так у П(С)БО 9 визначено [2], що його норми застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Таке визначення є менш конкретизованим, ніж в МСБО 2. Розглянувши класифікацію запасів, встановлено, що П(С)БО 9 «Запаси» [2] містить детальний перелік активів із поділом на аналітичні групи, які визнаються запасами на підприємстві (табл.1).

За МСБО 2 «Запаси» не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети. Згідно з даним міжнародним нормативним документом з ведення бухгалтерського обліку, до запасів підприємства в цілому належать[3]:

- товари, що були придбані та утримуються для перепродажу;
- готова вироблена продукція або незавершене виробництво суб'єкта господарювання;
- основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Класифікація запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [2]

	Види запасів
1.	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби
2.	Матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб
3.	Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів
4.	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу
5.	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством /установою з метою подальшого продажу
6.	Малоцінні швидкозношувані предмети, що використовуються протягом періоду не більше одного року
7.	Поточні біологічні активи
8.	Сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання

За сучасних умов господарювання, коли ринкові ціни на виробничі запаси постійно змінюються і переважно тільки зростають, особливого значення набуває питання їх оцінки.

Оцінка є основним методологічним прийомом бухгалтерського обліку. За допомогою неї забезпечується вартісний вимір та узагальнення фактів господарської діяльності підприємства. Оцінка дає можливість визначити рівень економічної ефективності управлінських рішень щодо капіталовкладень у поточні чи довгострокові (необоротні) активи. Правильність вибору оцінки суттєво впливає на діяльність підприємства, його фінансову стійкість та ліквідність[6].

Методика оцінки запасів є дієвим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний інтерес бухгалтерів у зв'язку з необхідністю визначення реальної вартості запасів. Вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації. П(С)БО 9 «Запаси» встановлено, що оцінка запасів здійснюється в трьох випадках (рис.1) [2]

Проаналізувавши вимоги до первісної оцінки запасів за МСБО 2 та П(С)БО9 «Запаси» виявлено деякі відмінності. За вітчизняним стандартом первісна вартість придбання запасів визначена більш детально, а саме залежить від способу надходження запасів: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу підприємства, одержані безоплатно, придбані в результаті обміну на подібні запаси.

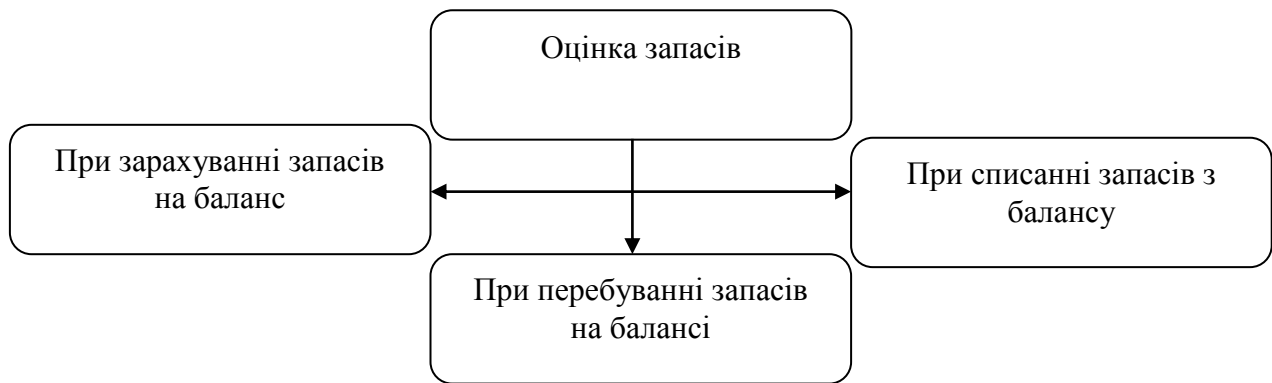


Рис.1. Види оцінки запасів

Результатом такого, більш детального визначення первісної вартості, в залежності від джерела придбання, буде більш ефективна оцінка запасів та достовірне відображення інформації у звітності підприємства. В залежності від способу надходження запасів первинна вартість буде формуватися по одному з варіантів (рис. 2).

Первинною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі

страхування ризиків транспортування запасів);

- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

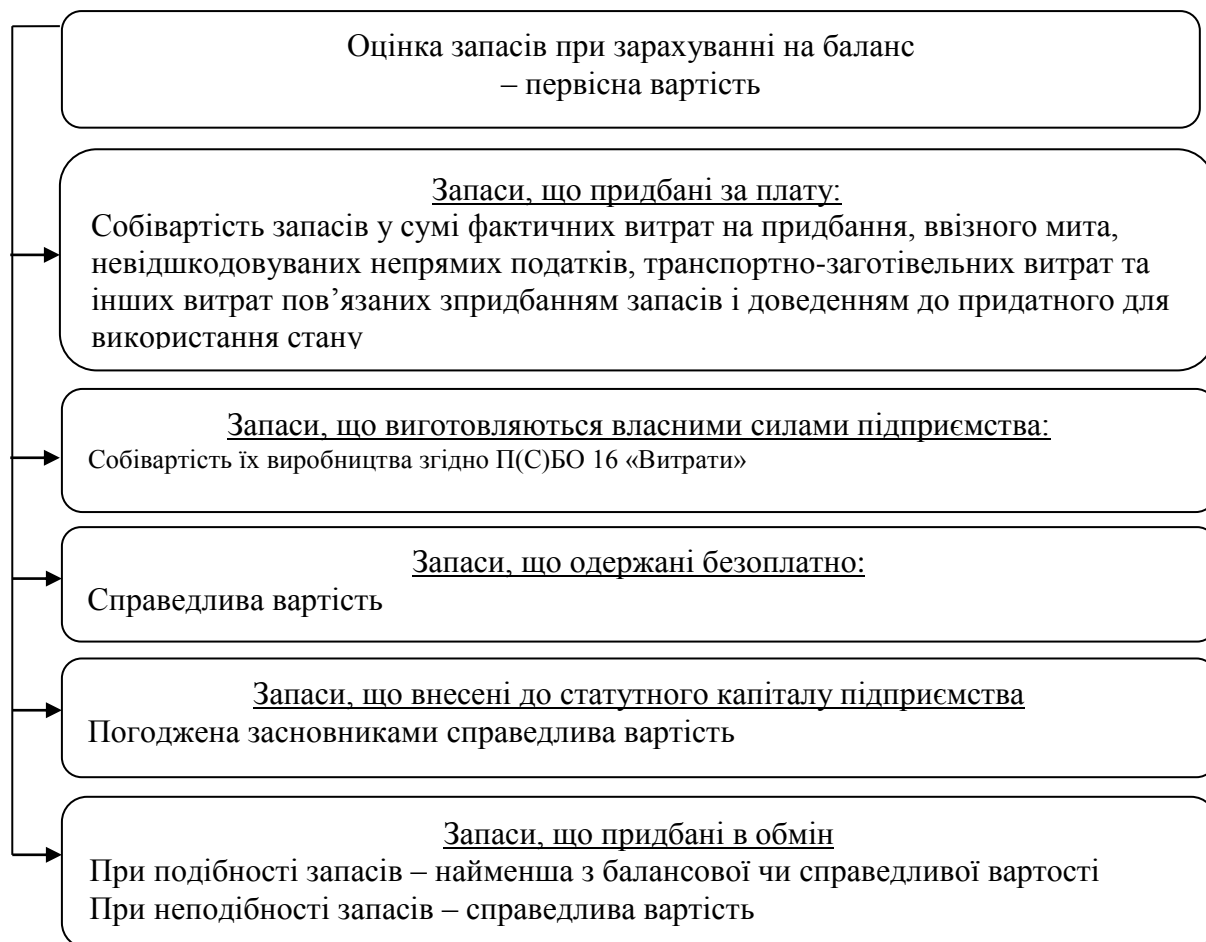


Рис.2. Варіанти оцінки запасів при їх зарахуванні на баланс

До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первинною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати».

При перебуванні в бухгалтерському обліку запасів на балансі та відображенні в звітності використовують найменшу з двох оцінок: первинну

вартість або чисту вартість реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

При формуванні собівартості запасів або встановленні чистої вартості реалізації необхідні підтверджувальні документи, що засвідчують відповідний рівень ціни.

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витрати підприємства. Але і тут є деякі відмінності [7]. Так, згідно з МСБО 2 «Запаси», виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробничого процесу). А згідно з П(С) БО 9 «Запаси», не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації про які в бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [3].

Отже, розглянувши перелік витрат, які не включають до первісної вартості запасів, за П(С)БО 9 у порівнянні з МСБО 2, прийшли до висновку, що суттєвої різниці немає, а відмінності зумовлені лише трактуванням міжнародного стандарту. Це і може стати причиною появи недостовірної інформації у обліку запасів.

Згідно з МСБО 2 «Запаси», у фінансовій звітності підприємства слід розкривати інформацію про:

- 1) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- 2) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з

класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;

3) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;

4) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;

5) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;

6) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів;

7) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;

8) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», у фінансовій звітності слід розкривати інформацію про:

1) методи оцінки запасів;

2) балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;

3) балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;

4) балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;

5) суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 цього Положення (стандарту).

Відповідно до мети, яку ставить перед собою підприємство, здійснюється вибір оцінки виробничих запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з шести методів:

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

С. Ф. Голов зазначає, що «оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами торгівлі з використанням середнього процента торговельної націнки товарів» [7, с. 208]. Цей метод використовується на підприємствах, де є значна і змішана номенклатура товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Можна відмітити, що підхід до формування собівартості запасів за наявності супутніх продуктів практично ідентичний у міжнародних та національних стандартах.

Аналіз методів визначення собівартості запасів, показав що МСБО 2 рекомендує оцінювати запаси при їх вибутті за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості, ФІФО, та припускає використання методів визначення собівартості - стандартних (нормативних) витрат і роздрібних цін.

Отже, принципових відмінностей не спостерігається, проте МСБО розділяє поняття «методи визначення собівартості» та «формули собівартості».

Кожен з методів оцінки запасів при їх вибутті має свої переваги та недоліки, а тому перед підприємством постає завдання вибору такого методу, який би найбільше відповідав його потребам, адже від правильності вибору методу оцінки запасів залежить об'єктивність (реальність) даних про отриманий підприємством прибуток, оскільки неправильно вибраний метод списання в умовах збільшення або зменшення ринкових цін на ті чи інші запаси може призвести до завищення або заниження оподаткованого прибутку підприємств (табл. 2).

Отже, виходячи з існуючих альтернатив вибору методів оцінки запасів, дозволених національним законодавством, підприємство має змогу обрати найкращий з врахуванням його особливостей діяльності й потреб, які існують на певний період. Обраний метод не повинен змінюватись протягом звітнього року, про що необхідно зазначати в Наказі про облікову політику та у примітках до фінансової звітності.

Без сумніву, не існує найкращого методу, який можна було б застосовувати в усіх ситуаціях, оскільки кожний метод має свої недоліки та переваги. Кращий метод - це той метод, що відповідає політиці ціноутворення.

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів

	Метод	Переваги	Недоліки
1	Ідентифікованої собівартості	Можливість регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	Однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно; трудомісткість обліку руху конкретних одиниць, особливо при широкій номенклатурі і великій кількості однакових запасів.
2	Середньозваженої собівартості	Чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів	Не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий.
3	ФІФО	Простий у використанні та запобігає можливості управління прибутком; у період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу; залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності.	призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній, і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до "вимивання" обігових коштів нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають.
4	Нормативних витрат	Можливість поточного оперативного обліку витрат; укрупнення об'єктів обліку, можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.	Постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.
5	Ціни продажу	Цей метод розповсюджений у роздрібній торгівлі.	У звіті про фінансовий стан відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів.

Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку, адже в подальшому це має суттєвий вплив на формування фінансового результату.

Значно впливає на вибір методу оцінки ситуація, яка складається на ринку, де підприємство купує запаси та реалізує готову продукцію. При цьому важливе значення має вплив таких факторів, як зміна ціни на запаси, а також зміна ціни і попиту на готову продукцію підприємства [8]. Отже, порівняння методів оцінки запасів за міжнародною та вітчизняною практикою не виявило істотних відмінностей. МСБО 2 носять рекомендаційний характер, хоча на їх підставі розробляють національні стандарти з детальнішою регламентацією обліку певних об'єктів. Таким чином, лише дослідивши в повному обсязі, можливості обрання методу оцінки запасів, які запропоновано законодавчо, належним чином проаналізувавши переваги та недоліки кожного з них, можна прийняти оптимальний варіант для кожного конкретного підприємства. Лише чітко прораховані та зважені підходи до обрання методу оцінки запасів дозволять підприємствам реально відображати вартість існуючих запасів та собівартість продукції, що випускається, що практично неможливо без попереднього ознайомлення з теоретичними надбаннями сучасної облікової науки. Даною статтею узагальнено дозволені національними стандартами обліку методи оцінки запасів, проведено порівняння їх із запропонованими у міжнародних стандартах обліку, що допоможе в майбутніх дослідженнях та може стати підґрунтям для практичної оптимізації підприємствами обраних ними раніше методів оцінки запасів. Важливою передумовою організації обліку та контролю наявності та руху виробничих запасів є їх класифікація. Однією з умов надходження та нормативного використання виробничих запасів є правильне документальне забезпечення. Для раціональної організації обліку запасів на підприємстві необхідно забезпечити: ефективну організацію документообігу на всіх стадіях обліку запасів (встановлення максимально коротких термінів часу на передачу і обробку документів з використанням індивідуальних схем руху документів), що передбачає модифіковане використання загальної схеми обліку відповідно до особливостей

конкретного підприємства. Визнання та оцінка запасів містить безліч методів, з яких підприємство обирає для себе найпростіший, який легко можна було поєднати з вітчизняним законодавством при управлінні підприємством.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підр. для студентів спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ]; 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246– URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
4. Коблянська Г.Ю. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». Економіка: теорія та практика. – 2014. – № 2. – С. 50-56.
5. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібн. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с
6. Меншикова Ю.М. Проблеми оцінки запасів на підприємстві URL: <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?p=712>
7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія]. – К.: Центр учбової літератури, 2007.–522 с
8. Бегун С. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2015. - № 3. - С. 74-79. URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2015_3_15.
9. Гончаров Ю. В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 50-53.
10. Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України. Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – С. 123–129.

РОЗДІЛ 2

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1 Обліково-аналітичні процедури аудиту оборотних активів малих підприємств

Активи є найважливішою складовою будь-якої господарської діяльності підприємства, можуть бути сформовані за рахунок як власних, так і залучених джерел фінансування.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить таке тлумачення терміну: актив - це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигід у майбутньому [3].

Для підприємства головним завданням є раціональний розподіл і використання оборотних активів у процесі його господарської діяльності. За умов високого рівня інфляції та постійного збільшення конкуренції підприємство повинне оптимізувати та правильно розподілити джерела фінансування оборотних активів.

Оборотні активи – це активи, що обслуговують один виробничий процес та забезпечують його безперервність. Під цим поняттям також розуміють сукупність всіх майнових цінностей підприємства, які обслуговують певний господарський процес та цілком споживаються протягом одного виробничо-комерційного циклу [2, с. 324-332].

Питання особливостей обліку й контролю оборотних активів розглядаються у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців: Ф. Ф. Бутинця, В. В. Мушинського І. В. Орлова, В. М. Прохорова, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, В. М. Фендика, З. Хмельницької, К. Друрі, Д. Стауна, К. Хидчина та інші.

Частка оборотних активів у загальній кількості активів може бути різною залежно від напрямку роботи підприємства, проте пріоритет має бути на

досягненні оптимального співвідношення усіх наявних активів. Якщо розглядати довгострокову перспективу, то обсяги оборотних активів мають бути достатніми та оптимальними для того, щоб забезпечити ефективну діяльність усіх систем підприємства, включаючи виробничу та фінансову.

Оборотні активи також повинні бути ефективними у поточній і операційній діяльності підприємства, щоб забезпечити платоспроможність та ліквідність на потрібному рівні для даного суб'єкта господарювання.

Ефективна діяльність суб'єкта господарювання забезпечується завдяки правильно організованому обліку запасів, а саме завдяки:

- 1) раціональній організації складського обліку;
- 2) наявності інструкцій щодо правильного обліку запасів;
- 3) розроблення номенклатури запасів;
- 4) правильній класифікації та групуванні запасів;
- 5) розробленню норм і правил витрачання та списання запасів.

У сільському господарстві основна частина оборотних активів припадає на вироблення продукції рослинництва або тваринництва, при цьому оскільки виробництво сільськогосподарської продукції є сезонним, то характерною рисою оборотних активів в сільському господарстві є тривалий виробничий цикл. Разом з тим, оборотні активи в галузі сільського господарства завжди перевищували необоротні. Дані управління статистики у Херсонській області за 2014-2018 роки підтверджують це. Динаміка балансу сільськогосподарських підприємств Херсонської області наведена на рисунку 1.

Перевищення оборотних активів над необоротними у галузі сільського господарства говорить про те, що або виробництво було розширене в результаті збільшення посівних площ, кількості сільськогосподарських підприємств, або на обсяг оборотних активів вплинула інфляція, або відбулося зменшення коефіцієнта оборотності оборотних активів.

Для функціонування підприємства та здійснення виробничого процесу окрім основних фондів йому необхідні також предмети праці, з яких буде виготовлятися продукція, тобто підприємству необхідні так звані оборотні фонди.

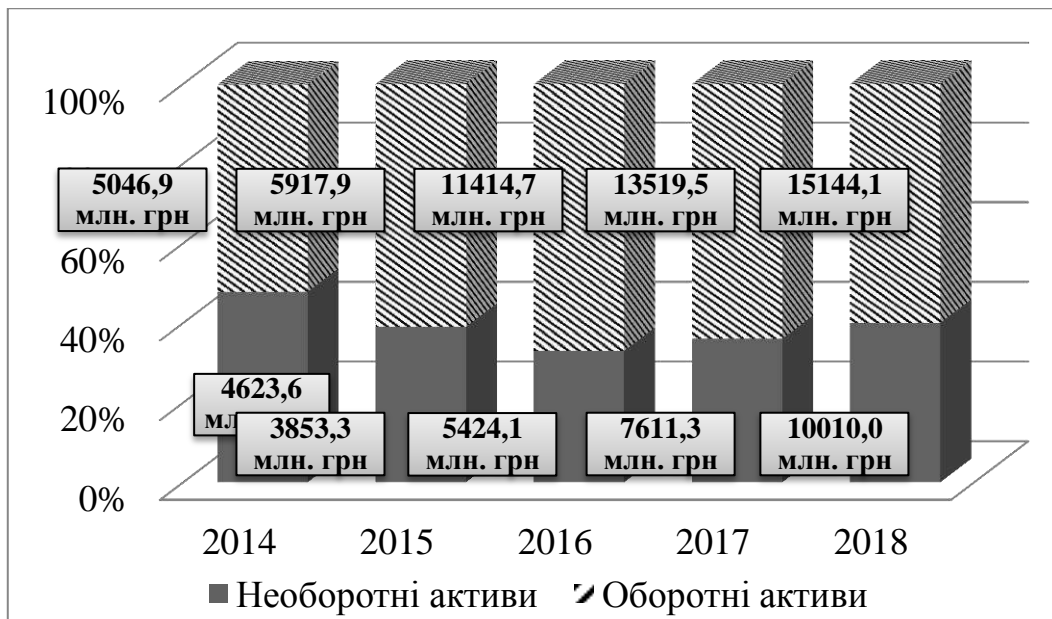


Рис. 1. Динаміка структури балансу сільськогосподарських підприємств в Херсонській області за 2014-2018 рр., %

Джерело: сформовано автором за [7].

Оборотні фонди – це частина виробничих фондів підприємства, яка повністю споживається в кожному технологічному циклі виготовлення продукції та повністю переносить свою вартість на вартість цієї продукції.

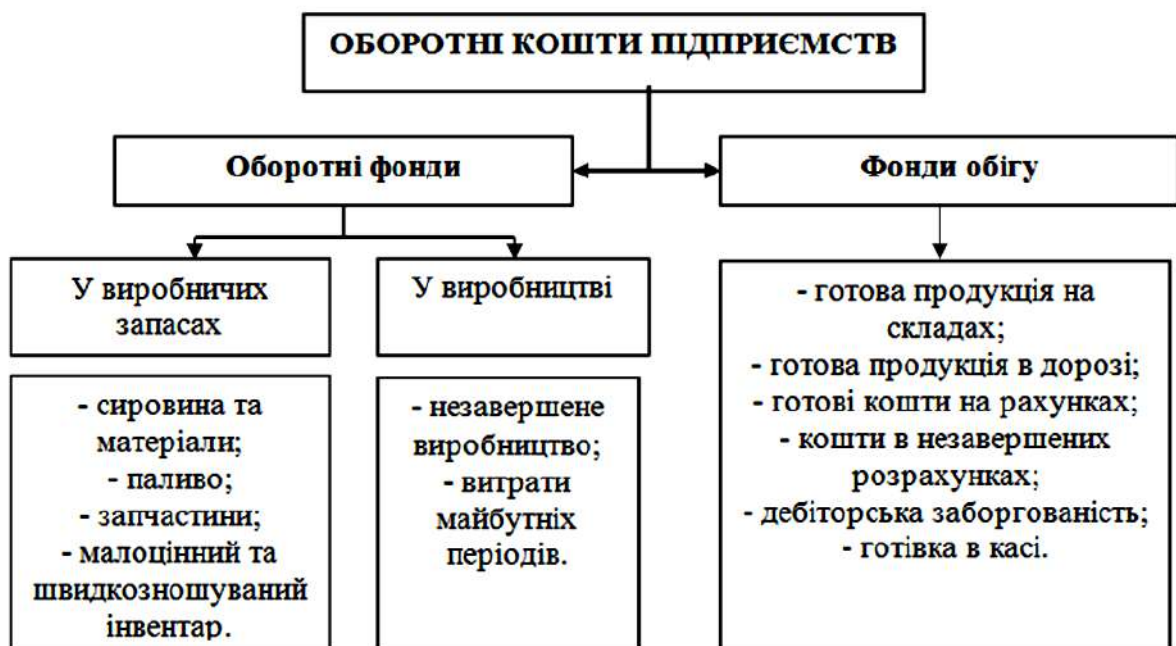


Рис.2. Структура оборотних коштів підприємства

Джерело: сформовано автором за [4].

Окрім процесу виробництва продукції, який потребує вкладень в оборотні фонди, на підприємстві існує також процес реалізації продукції, який також потребує певних капіталовкладень. Кошти необхідні для здійснення процесу реалізації продукції формують фонди обігу. Разом оборотні фонди та фонди обігу формують оборотні кошти підприємства (рис. 2) [4, с. 26-27].

Перевагами оборотних активів вважають високу ліквідність, можливість їх швидкої реструктуризації, можливість підвищення швидкості обігу шляхом ефективного управління, а також те, що частина оборотних активів вже є готовим засобом платежу. До недоліків оборотних активів відносять знецінення грошових коштів в результаті інфляції, високий рівень фінансових ризиків та додаткові витрати на зберігання оборотних активів, які не використовуються.

Ефективна діяльність суб'єкта господарювання забезпечується завдяки правильно організованому обліку запасів, наведеному на рис. 3.



Рис. 3. Правильно організований облік запасів

У сучасних умовах розвитку економіки ефективна діяльність різного роду підприємств забезпечується дієвими механізмами обліку оборотних активів. Достовірне й повне відображення в обліку інформації про оборотні активи

можлива лише при наявності дієвих методів регулювання як на рівні суб'єктів господарювання, так і на рівні держави. Саме тому питання вдосконалення нормативно-правового регулювання, яке стосується обліку оборотних активів є важливим завданням для держави.

Нормативно-правову базу можна представити так:

1. Конституція України, Закони і Кодекси України;
2. Укази, розпорядження та постанови Президента та Кабінету Міністрів України;
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, МСБО/МСФЗ;
4. Нормативно-правові акти, наприклад, інструкції та накази, методичні рекомендації Міністерства фінансів України;
5. Рішення та накази, які розробляються безпосередньо на підприємстві, наприклад, Наказ про облікову політику підприємства.

Найважливішим законодавчим актом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який регулює систему ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також їх державне регулювання на підприємстві в цілому [1, с. 160].

Формування інформації про оборотні активи у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності регулюється Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. До них належать наступні нормативно-правові акти:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 9 «Запаси»;
- П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;
- П(С)БО 13 «Фінансові активи»;
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
- МСБО 2 «Запаси»;
- МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»;
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- МСБО 18 «Дохід»;
- МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»;

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Для правильного відображення усіх господарських операцій, а також формування звітності використовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також Інструкцію про застосування плану рахунків, що були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 із внесеними змінами. Також для правильного відображення оборотних активів використовують: Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, Методичні рекомендації з обліку запасів, Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти.

Під час проведення аудиторської перевірки обліку оборотних активів керуються Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р., у якому визначено основні правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні. Даний закон також спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та будь-якої іншої економічної інформації.

Згідно Плану рахунків для ведення обліку оборотних активів виділено рахунки 2 класу «Запаси».

Кожне підприємство має свої особливості у веденні бухгалтерського обліку, саме тому повинне мати Наказ про облікову політику, в якій буде відображено усі нюанси організації обліку. Для підвищення ефективності ведення обліку на підприємстві також створюють наступні документи: Робочий план рахунків для обліку оборотних активів, Наказ про проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, посадові інструкції, графіки документообігу та інвентаризації, регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та порядок організації та реалізації внутрішнього контролю. Операції, пов'язані із надходженням, зберіганням та використанням запасів відображаються на рахунках 2 класу «Запаси». До даного класу належать такі рахунки:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Поточні біологічні активи»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільського господарства»;
- 28 «Товари».

Оприбуткування запасів відображається за дебетом 20 рахунку у розрізі субрахунків, а списання у виробництво, переробку або на сторону – за кредитом.

Головні завдання обліку виробничих запасів наступні:

- своєчасне та правильне документальне оформлення усіх операцій, пов'язаних з рухом товаро - матеріальних цінностей;
- виявлення та відображення витрат, пов'язаних з доставкою та заготівлею запасів;
- контроль за надходженням та зберіганням матеріальних цінностей;
- отримання точних даних про залишки запасів, які знаходяться на складах та в коморах;
- правильне та вчасне виявлення запасів, які не використовуються та підлягають негайній реалізації або списанню[5].

Практика показує, що процес обліку використання виробничих запасів все ж таки є трудомісткою ділянкою. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – запущеність обліку, що призводить до великих втрат запасів. Все це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої системи обліку використання виробничих запасів[6].

Раціональна організація документування запасів впливає на правильність відображення в обліку вартості списаних запасів на виробництво,

незавершеного виробництва та узагальнення результатів господарської діяльності. Господарські операції, що стосуються руху запасів оформлюються типовими первинними документами. Необхідність використання таких документів визначає головний бухгалтер, а також залежить від розміру підприємства та галузі. Типові документи, що використовуються для оформлення операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів:

1. Надходження та оприбуткування запасів: товарно-транспортна накладна (ТН-1), рахунок-фактура/інвойс, довіреність (М-2), накладна на відпуск ТМЦ (М-20), акт закупки ТМЦ, прибутковий ордер (М-4), акт про приймання матеріалів (М-7), журнал обліку вантажів, які надійшли.

2. Документи, які стосуються складського обліку: картка складського обліку матеріалів (М-12), реєстр приймання-здачі документів (М13), відомість обліку залишків матеріалів на складі (М-14), матеріальний ярлик (М-16), сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (М18), матеріальний звіт (М-19).

3. Документи з обліку списання, вибуття, витрачання матеріалів: лімітно-забірна картка (М-8,9), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11).

Зазвичай, документи щодо обліку запасів надходять від контрагентів або формуються працівниками інших підрозділів підприємства, тому важливим є чітке дотримання графіку документообігу. Оскільки для своєчасного відображення операцій у бухгалтерському обліку залежить від термінів передачі документів до бухгалтерської служби для подальшої обробки.

Експедитор за довіреністю отримує запаси у постачальників, на залізничній, автобусній станціях, або в аеропорту. Виробничі запаси оприбутковують у відповідних одиницях виміру. У ситуаціях, коли запаси надходять в одних одиницях, а витрачаються в інших, тоді їх обліковують в двох одиницях виміру.

Варто зауважити, що для документування малоцінних та швидкозношуваних предметів існують окремі форми первинних документів.

Правила застосування документів щодо надходження, переміщення та списання МШП регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку №88 та іншими нормативними актами.

Виробничі запаси посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності і визначенні результатів господарської діяльності та при висвітленні інформації про фінансовий стан. Виробничі запаси відносять до складу оборотних активів, оскільки вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Під час відпуску у виробництво основної сировини крім оперативного кількісного контролю важливе значення має також організація постійного, тобто потрібно враховувати якісні характеристики, оскільки в разі їх збільшення вище від базисного досягається економія корисних речовин, а в разі зменшення – перевитрати. У зв'язку з цим у первинних документах на підприємствах (актах передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво, відомостях перевірки рецептури, відвантажувальній накладній) доречно буде запропонувати ввести окремі графи, в яких передбачено вказати якісні характеристики, що дає змогу посилити контроль над їх витрачанням, оприбуткуванням і якістю готової продукції. На стадії реєстрації документів в облікових регістрах, щоб уникнути помилок і порушень, доцільно використовувати метод «службових записок», який описує порядок бухгалтерської обробки того або іншого документа [8].

Аудиторською перевіркою називається комплексна перевірка бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою надання незалежного висновку. Проведення аудиторської перевірки регламентується законами, підзаконними актами та нормативними документами. До них відносяться наступні: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудиторську діяльність», національні нормативи аудиту, а також Кодекс професійної етики аудиторів України. Проведення аудиту здійснюється після укладання договору між аудитором або аудиторською фірмою

та замовником, що засвідчує факт домовленості про проведення перевірки.

Мета аудиторської перевірки – це встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку щодо оборотних активів, а також повноти, своєчасності та правильності відображення інформації в облікових регістрах, зведених документах та фінансовій звітності, відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання. Джерелами інформації для аудиторської перевірки є наказ про облікову політику, первинні документи, облікові регістри, в яких відображено господарські операції, акти, довідки та висновки попередніх аудиторських перевірок, а також звітність.

Головні завдання аудиту наступні:

1. Перевірка наявності запасів, їх стану збереження, складського обліку;
2. Перевірка організації придбання, витрачання, заготівлі та списання при втраті запасів;
3. Перевірка повноти оприбуткування, достовірного визначення вартості запасів, а також правильної організації щодо зберігання, використання та погашення довіреностей;
4. Перевірка незавершеного виробництва, правильного формування собівартості продукції та дотримання лімітів відпуску запасів;
5. Перевірка правильного ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво;
6. Перевірка своєчасного пред'явлення претензій щодо якості та кількості запасів;
7. Перевірка правильності відображення податків, пов'язаних із собівартістю продукції;
8. Перевірка наявності та відображення договорів у відповідних журналах;
9. Перевірка правильного документального оформлення розрахунків з дебіторами;
10. Перевірка достовірності створення резерву сумнівних боргів та

порядку списання безнадійної заборгованості.

Об'єктами аудиторської перевірки операцій з оборотними активами є:

- елементи облікової політики, які містять перелік витрат, що не включаються до первісної вартості запасів;
- методи оцінки і списання запасів та МШП;
- відображення запасів, що не принесуть економічних вигід в майбутньому;
- визначення собівартості запасів, виготовлених на підприємстві власними силами.

Інформація про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, недостачі, зловживання, які знайшли підтвердження в актах ревізій, перевірок, висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів. Найпоширенішими способами і методами перевірки при аудиті оборотних активів є арифметична перевірка та інвентаризація.

Перш ніж прийняти рішення про необхідність проведення аудиту на малому підприємстві, необхідно визначити співвідношення витрат на аудит та інформаційних вигід від наслідків його проведення. Також необхідно акцентувати, що проведення аудиту на малих підприємствах потрібне тільки за таких умов: інвестування, кредитування, ведення зовнішньо - економічної діяльності, оприлюднення фінансової звітності або при ліквідації підприємства.

Для досягнення цілей аудиту активів малих підприємств потрібно застосовувати конкретні способи та методики для перевірки достовірності показників фінансової звітності в частині активів. Малі підприємства мають певні специфічні характерні риси, які аудитор повинен враховувати при проведенні аудиторської перевірки та при вивченні середовища суб'єкта господарювання. Сюди доцільно віднести:

- недосконалість та суперечливість нормативно-правової бази, яка регулює фінансово-господарську діяльність та бухгалтерський облік малих підприємств;
- відсутність єдиної методологічної бази з бухгалтерського обліку для всіх підприємств малого бізнесу;
- невідповідність бухгалтерського та податкового обліку на підприємствах

малого бізнесу;

- обмеження або відсутність розподілу повноважень працівників, відповідальних за ведення обліку та підготовки звітності; переважний вплив власника або одноосібного керівника на всі сторони діяльності економічного суб'єкта;

- обмежена кількість джерел доходу; спрощена система ведення бухгалтерського обліку тощо.

Малі підприємства мають вибір у застосуванні не лише форми бухгалтерського обліку, а й реєстрів та системи оподаткування, що змушує аудитора ознайомитись з усіма особливостями ведення обліку на малому підприємстві. Під час проведення аудиторської перевірки активів суб'єктів малого бізнесу можуть виникнути потенційні фактори аудиторського ризику:

- нерегулярне ведення бухгалтерських записів та підвищений ризик спотворення звітності;

- неточне розуміння задач аудиту та вимог до відновлення обліку, виправлення помилок;

- відсутність внутрішнього контролю у зв'язку з обмеженою кількістю облікових працівників; безпосередній контакт працівників, які ведуть облік, з матеріальними цінностями;

- використання готівки в розрахунках з партнерами.

Під час формування аудиторських доказів при проведенні аудиту малих підприємств переважно застосовуються процедури перевірки по суті. Найбільшою проблемою є одержання аудиторських доказів, за допомогою яких підтверджується критерій повноти інформації. Причиною цього може бути відсутність системи внутрішнього контролю, а також зацікавленість власника або директора не відображати всі господарські операції в обліку.

При плануванні перевірки аудитор застосовує аналітичні процедури, які можуть бути обмежені за характером і обсягом у зв'язку із встановленими суб'єктом строками обробки даних про господарські операції та відсутністю

повної і надійної фінансової інформації на момент планування. Суб'єкти малого бізнесу можуть не мати проміжної фінансової звітності, що використовується в аналітичних процедурах на стадії планування. Аудитор може провести коротку перевірку Головної книги та інших наданих бухгалтерських записів в якості альтернативного варіанту. В багатьох випадках, необхідна аудитору інформація може бути відсутня, тому дану інформацію необхідно буде отримати при обговоренні з власником.

За допомогою аналітичних процедур можна отримати необхідні докази, які дозволяють в певних випадках зменшити потребу у застосуванні інших процедур перевірки по суті. На багатьох суб'єктах малого бізнесу сукупність даних бухгалтерського обліку є незначною і її легко можна проаналізувати. Перш ніж розпочати аудиторську перевірку активів, аудитору необхідно розробити загальний план та визначити стратегію аудиту.

При плануванні аудиту потрібно оцінити рівень суттєвості з якісної та кількісної точок зору. Однією з цілей попередньої оцінки є визначення найбільш значимих статей фінансової звітності, на які аудитор має звернути увагу, розробляючи стратегію аудиту. Для визначення суттєвості з кількісної точки зору аудитор використовує своє професійне судження, враховуючи всі обставини, оскільки ще не існує загально визнаних стандартів оцінки суттєвості.

Отже, у ході аудиторської перевірки активів суб'єкта малого підприємства, аудитору потрібно перевірити:

- облікову політику підприємства, правильність ведення бухгалтерського обліку в частині формування інформації про активи малого підприємства;
- правильність та доцільність здійснення господарських операцій, що стосується надходження та вибутті активів;
- відображення активів у фінансовій звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Специфічними завданнями аудиту обліку діяльності малих підприємств є такі основні позиції:

- перевірка робочого плану рахунків, що застосовується на підприємстві;

- перевірка системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва та відображення податків в обліку;

- перевірка облікових реєстрів, що складаються за спрощеною формою; перевірка квартальної та річної звітності, складеної за скороченою формою.

Суб'єкти малого бізнесу часто реалізують обмежений асортимент товарів чи послуг, при цьому здійснюють свою діяльність на одному або обмеженій кількості об'єктів, це дозволяє аудитору швидше розібратися в особливостях діяльності суб'єкта малого бізнесу і відобразити її в документах. Використання великого спектру аудиторських процедур може мати досить нескладний характер. Наприклад, при здійсненні аналітичних процедур можуть бути застосовані ефективні моделі прогнозування. За допомогою аналітичних процедур можна отримати прийнятні докази, які дозволяють в окремих випадках скоротити потребу у здійсненні інших процедур перевірки по суті.

У цілому можна сказати, що аудит оборотних активів малих підприємств носить суперечливий характер, адже з одного боку, прості за характером процедури, однак потрібно знати та враховувати всю специфіку підприємства. Перехід на Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг вивели вітчизняних аудиторів на якісно новий рівень. Будь-який стандарт можна застосувати до аудиторської перевірки фінансових звітів малих підприємств, однак в ньому немає жодних конкретних вказівок щодо здійснення аудиту на суб'єктах малого підприємства.

Таким чином, для вітчизняних малих підприємств варто розробити Національні стандарти аудиту, які враховували б усі специфічні риси малого підприємства та надав практичну допомогу аудиторам під час проведення аудиту звітності в частині активів цих підприємств. Майбутні дослідження мають бути спрямовані на розробку способів оцінки ризиків суттєвих викривлень під час аудиторської перевірки оборотних активів малого підприємства, плану аудиту оборотних активів із переліком аудиторських процедур по суті та бланків робочих документів аудитора для перевірки активів.

Список використаних джерел:

1. Карелов С. П. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та звітності основних засобів та методи їх оцінка за його умов [Електронний ресурс] / С. П. Карелов // Європейські перспективи. – 2014. – № 5. – С. 160–166. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2014_5_29
2. Колумбет О. П. Оборотні активи: сутність, класифікація та структура у вітчизняній та зарубіжній практиці / О. П. Колумбет // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2013. - Вип. 23-24. - С. 324-332. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2013_23-24_48
3. Мурашко Т. Обрання облікових політик [Електронний ресурс] Вісник. Офіційно про податки: Офіційне видання Державної фіскальної служби України. 2016. №22. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9895>
4. Нестеренко В. Ю. Економіка виробництва : конспект лекції / В. Ю. Нестеренко, І. І. Токар. – Харків, 2012. – 154 с.
5. Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств [Текст]: монографія / В. М. Рожелюк. - К.: ННЦ ІАЕ, 2013. - 488 с.
6. Сакур А.Ж., Паладій Н.Є. Проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах. *Теорія і практика обліку, контролю і оподаткування в умовах глобального конкурентного середовища*. Херсон, 2019. С. 207-209 URL: www.ksau.kherson.ua
7. Структура балансу підприємств за видами економічної діяльності в Херсонській області [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ks.ukrstat.gov.ua/statistichnainformatsiya/729-finansi/2063-struktura-balansupidpriemstv-za-vidami.htm>
8. Сакур А.Ж., Кузнецова А.В. Підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства. *Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах глобалізації*. Херсон, 2019. С. 77-78 URL: www.ksau.kherson.ua

2.2 Комерційна розвідка на підприємстві: поняття, суть, вимоги до персоналу

В сучасних умовах питанням комерційної розвідки приділяють все більшої уваги, як науковці, так і суб'єкти підприємницької діяльності. Це пов'язано з розумінням невідворотності процесів розвитку суспільства, інформаційних технологій, різноманітності конкурентної боротьби, з появою нових можливостей закріплення на ринку, збільшення переваги над конкурентами та розширення в перспективі ринкової частки конкретного суб'єкта підприємницької діяльності.

Комерційна розвідка – це діяльність, спрямована на забезпечення і підтримку стратегії успішного ведення справ комерційного підприємства, яка здійснюється з метою досягнення переваги над потенційним конкурентом, а також виявлення нових можливостей і ділових ризиків шляхом збору і обробки даних, отриманих з різних джерел, призначених для вироблення управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності комерційної організації [1].

У сучасних умовах існування, суб'єкти господарювання, які майстерно використовують комерційну розвідку у своїй діяльності мають значно більше шансів на успіх. Конкуренція в світі набуває значних обертів і комерційна розвідка при її ефективному використанні може стати визначальним фактором, здатним привести до успіху кампанію.

Комерційна розвідка з'явилася в XI столітті, коли італійські міста прокладали шлях на Схід. Всі купці і дипломати Венеції, які відправлялися в закордонні країни, в обов'язковому порядку ставали агентами правителя Венеції, як в комерційних, так і в політичних питаннях, завдяки чому маленька республіка одержала ведучі позиції і зберегла їх, незважаючи на відкриття нових океанських шляхів та утворення великих держав.

Активне використання комерційної розвідки в США і європейських країнах почалося з другої половини 1970-х років, і сьогодні вона вже стала

повсякденною практикою західного бізнесу, більшість компаній у своїй діяльності враховують дані, отримані розвідувальним шляхом [2].

На сучасному етапі ні будь-яка стратегія, ні будь-яка виробнича чи комерційна політика, ні капіталовкладення чи науково-дослідна робота не будуть мати успіху без глибокого вивчення сил, що керують світом: технологія, економіка, політика. І той, хто сьогодні найкраще володіє інформацією, може забезпечити собі вирішальну перевагу у сучасній світовій економічній війні.

На рис.1 наведена діаграма частки компаній, які активно використовують можливості комерційної розвідки, в різних країнах світу.

Відповідно до наведених вище даних, в розвинутих країнах комерційна розвідка стала невід’ємною частиною ведення бізнесу, тоді як в країнах пострадянського простору вона перебуває на початковому етапі розвитку.

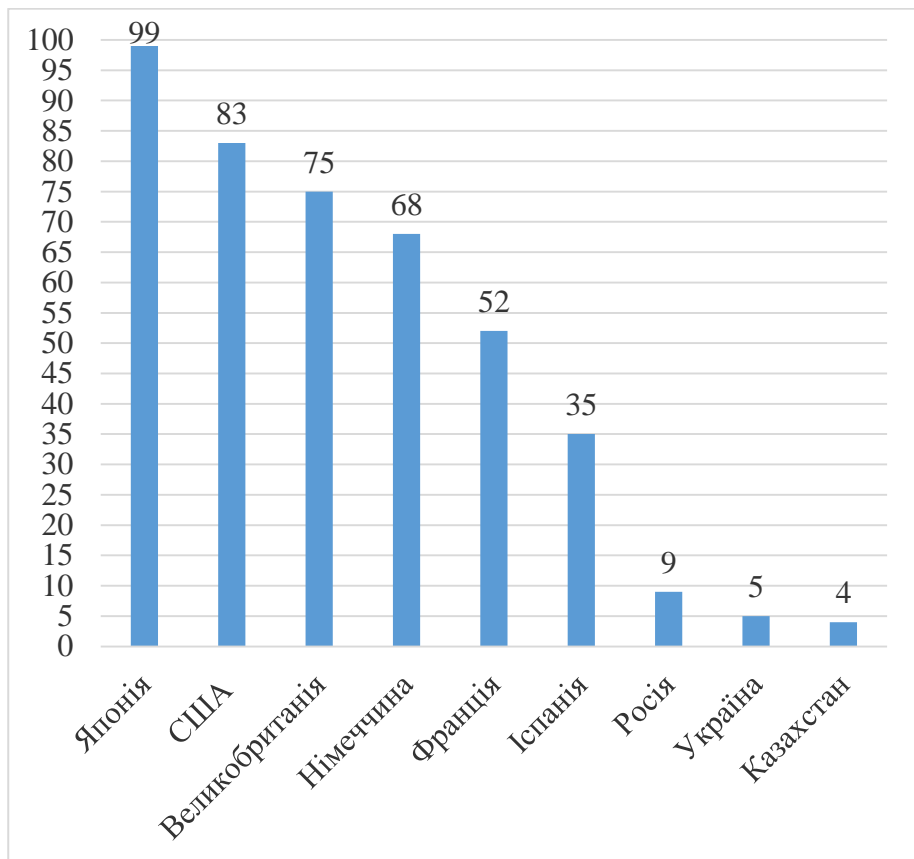


Рис.1 Діаграма частки компаній, які активно використовують можливості комерційної розвідки, в різних країнах світу

Джерело: сформовано авторами [3]

В Україні тільки 3-5 % підприємств використовують комерційну розвідку як набір прийомів і методів, що дозволяють провести аналіз дій конкурента і виробити відповідне управлінське рішення, інші українські компанії активно застосовують прийоми комерційної розвідки, котрі не завжди направлені тільки на відстеження дій конкурента. Це пов'язано з економічними міркуваннями: в даний час ретельний аналіз ділових пропозицій має в українському бізнесі більш важливе значення, ніж вивчення конкурентів.

Спеціалізована література, в більшості своїй, присвячена окремим аспектам розвідувальної роботи в бізнесі, але не містить загального підходу до організації служби комерційної розвідки на підприємстві, вимог до розвідників-аналітиків тощо.

Значний внесок у формування теоретико-методологічної бази з питань комерційної розвідки зробили вітчизняні та іноземні вчені, зокрема В. Абрамов, Ю. Адашкевич, К. Боган, Н. Борисова, Ю. Воронов, З. Живко, М. Інгліш, П. Кохно, О. Кузнєцова, Г. Лемке, Ж. Міллер, Дж. Прескотт, Ю. Трунцевський, Д. Ховіс, О. Ющук та інші.

Ю.П. Воронов розглядає поняття «комерційна розвідка» – як маркетинговий інструмент вивчення конкурентного середовища, який є цілеспрямованим збором інформації про конкурентів для прийняття управлінських рішень щодо подальшої стратегії і тактики ведення бізнесу [4].

Ж. Міллер розвідку розглядає як службу, яка забезпечує керівництво підприємства інформацією, необхідною для превентивного прийняття рішень. Це не тільки збір інформації, а й її класифікація (за значущістю, ступенем достовірності тощо), і аналіз, і прогноз розвитку ситуації, і підготовка рекомендацій керівництву [5].

В. Абрамов комерційну розвідку визначає як різновид маркетингової діяльності, заснованої на роботі з відкритими джерелами інформації в правовому полі, що не допускає ніяких нелегальних операцій [6].

Спектр завдань комерційної розвідки досить широкий – це, в першу чергу, робота спрямована на отримання конкурентних переваг. Д. Ховіс тлумачить

комерційну розвідку, як безперервне системно організоване відстеження ситуацій на ринках, добірку добре профільтованих і проаналізованих фрагментів «сирої» інформації, перетвореної в придатний для прийняття рішень матеріал з метою виявлення тих тенденцій, які вимагають негайного реагування людей, які приймають рішення [7].

О. Ющук визначає її як збір та обробку даних з відкритих джерел для виготовлення управлінських рішень з метою підвищення конкурентоспроможності комерційної організації, які проводяться в рамках закону і з дотриманням етичних норм; а також структурний підрозділ підприємства, яке виконує ці функції [8]. Комерційна розвідка – це маркетинговий інструмент вивчення конкурентного середовища, який представляє собою цілеспрямований збір інформації про конкурентів для прийняття управлінських рішень з подальшої стратегії і тактики ведення бізнесу [9].

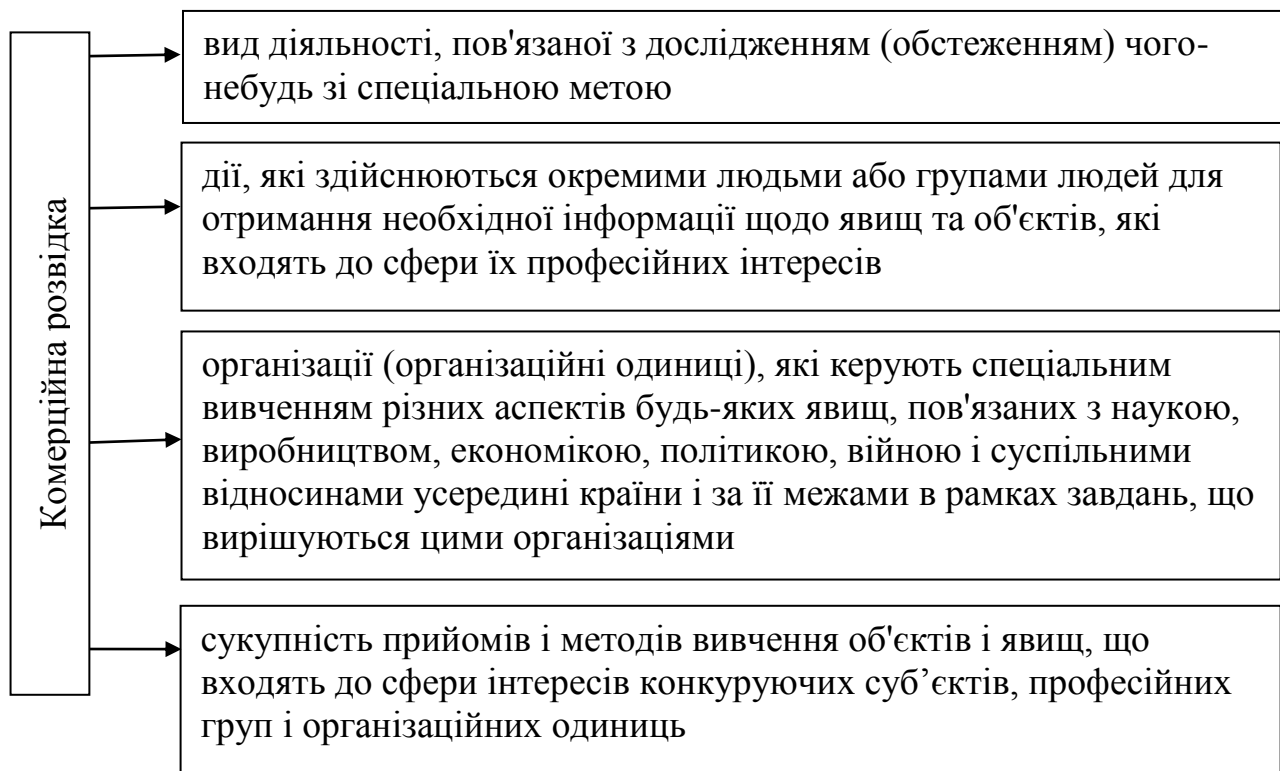


Рис. 2 Підходи до розуміння сутності поняття «комерційна розвідка» за аналізом наукових джерел

Джерело: розроблено авторами на основі узагальненого аналізу наукових джерел

Комерційна розвідка – це система заходів спрямованих на забезпечення та підтримку стратегії успішної діяльності суб'єкта господарювання, яка здійснюється з метою досягнення і збільшення переваги над конкурентами та виявлення можливих ризиків чи нових можливостей для підприємства [10]. Вона, по суті, будучи дослідницькою діяльністю, органічно включає в себе деякі методи оперативно - розшукової діяльності. Наприклад, такі методи [11]: 1) візуальне спостереження; 2) особистий пошук; 3) дослідження предметів і документів; 4) обстеження і дослідження приміщень, будівель, споруд, ділянок місцевості тощо. Вважаємо, що поняттю «комерційна розвідка» характерна багатовимірність. У згрупованому вигляді існуючі в науково-літературних джерелах підходи до розуміння його сутності поняття «економічна експертиза» представлено на рис.2.

З метою високої результативності досліджень і ефективного вирішення та вивчення поставлених цілей, завдань і об'єктів до комерційної розвідки висувається низка вимог, що в фактично формують функціональні параметри її оцінки (табл. 1).

Таблиця 1

Функціональні параметри оцінки комерційної розвідки

№	Параметр	Характеристика
1	активність	за своєю ініціативою розвідник-аналітик застосовує дозволені йому прийоми та способи для вивчення реального стану справ за питанням, що розвідується. Досягається широким проявом ініціативи і винахідливості, вмільм використанням всіх наявних сил і засобів, задіянням активних методів збору інформації працівниками компанії (розвідниками-аналітиками), які мають профільну освіту і певний досвід, що знадобиться для виконання завдань, що передбачає комерційна розвідка.
2	безперервність	розпочаті розвідувальні дії повинні вестися до отримання результату за поставленою метою. Обмеження організації розвідувальної діяльності лише на якийсь період призводить до втрати інформаційного зв'язку з об'єктом розвідки. В такий безінформаційний період опоненти можуть вжити певних дій проти суб'єкта господарювання, а досліджувана група ризиків, можливостей здатні змінити свої характеристики і посилити умови невизначеності. В кінцевому підсумку це значно знижує ефективність розвідувальної діяльності та значно ускладнює поточну повсякденну діяльність компанії.

№	Параметр	Характеристика
3	цілеспрямованість	полягає в строгому підпорядкуванні всіх заходів, організованих і проведених системою комерційної розвідки, генеральним цілям і завданням бізнесу компанії. Вона багато в чому залежить від здатності своєчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища і швидко переносити свої зусилля на ті об'єкти, відомості про яких в даний момент представляють для бізнесу найбільші можливості або загрози.
4	прихованість	полягає в строгому збереженні в таємниці всіх заходів щодо організації та ведення комерційної розвідки і зосередження її основних зусиль. Характер розвідувальної діяльності є одним з важливих ознак, що дають можливість протиборчої сторони розкрити задум дій комерційної структури і її подальші наміри, а, отже, уникнути або мінімізувати їх наслідки або вжити превентивних заходів захисного характеру.
5	своєчасність	полягає в тому, що система комерційної розвідки компанії повинна діяти на випередження ринкових подій і обставин. Важливим є вчасне надання розвідувальної інформації по цілях, завданнями та об'єктам розвідки. Необхідні відомості повинні бути доведені до відповідних посадових осіб компанії у встановлені терміни. У цьому випадку керівництво компанії має всі можливості для передбачення характеру дій або діяльності досліджуваного об'єкта і запас часу для адекватного реагування на події чи адаптацію до умов, що виникнуть. Навіть найцінніші відомості виявляться марними якщо керівництво компанії отримає їх пізно. В сучасних умовах, при високих темпах бізнесу, фактор часу набуває вирішального значення. Таким чином, в обставинах, що склалися мало організувати безперервні, активні і цілеспрямовані дії, необхідно скоротити час на виконання розвідувальних завдань, передачу та обробку здобутих відомостей, але не на шкоду їх якості.
6	достовірність і точність інформації	недостовірність здобутих відомостей завжди призводить до марної витрати сил, часу і коштів та веде до прийняття неправильних і неефективних управлінських рішень. Лише на достовірних даних можуть ґрунтуватися вірні рішення, що призводять до успіху в бізнесі і досягненню намічених стратегічних цілей. Достовірність досягається ретельним вивченням, зіставленням, перевіркою даних, отриманих з різних джерел, а при необхідності і проведенням дій з дорозвідки, з тим, щоб своєчасно розкрити заходи опонентів, що проводяться з метою дезінформації і маскуванню своїх справжніх задумів.

Джерело: сформовано авторами за [2]

Вважаємо слушним переконання, визначене в роботах групи вчених (П. Кохно, В. Креопалов, Ю. Трунцевський, А. Єсаян) стосовно узагальненості (широти) поняття «конкурентна розвідка». Поділяємо їх позицію, що фінансова

розвідка, інформаційна розвідка, маркетингова розвідка, економічна розвідка, корпоративна розвідка, бізнес-розвідка, стратегічна розвідка виступають складовими структурними елементами комерційної розвідки.

Окрему складову частину комерційної розвідки прийнято називати рівнем. Кожен рівень комерційної розвідки має відношення і обслуговує свій – вузький і цільовий сегмент в сфері діяльності компанії. Всі види розвідки є взаємодоповнюючими, але не взаємозамінними. Занадто різні групи об'єктів вони вивчають і розглядають. Комерційна розвідка, як вид спеціальних досліджень, здійснюється на трьох рівнях [12]: тактичному, оперативному і стратегічному (рис. 3).



Рис. 3 Рівні комерційної розвідки

Кожен з видів комерційної розвідки володіє власним змістом по широті спектром досліджуваних проблем, їх інформаційного охопленням і глибині тимчасової перспективи вивчення (рис.4). Саме тому кожному окремому виду комерційної розвідки відповідають свої джерела інформації. Втім, досить часто джерела інформації властиві одному виду розвідки здатні забезпечувати відомостями та інші види комерційної розвідки. Кожен вид розвідувальної діяльності, як правило, здійснюється власним складом сил, засобів і джерел інформації.



Рис. 4 Схема логічної бази даних розвідки підприємства

Тактична комерційна розвідка вивчає ризики та можливості ринкового характеру, що стосуються поточного бізнесу компанії. Вона покликана забезпечувати в інформаційно-аналітичному плані конкурентоспроможність і виживання підприємства в умовах реального часу – тобто безпосередньо в процесі її повсякденної діяльності.

Методики виявлення цілей і об'єктів тактичної комерційної розвідки мають ряд особливостей, але, в принципі, визначаються алгоритмом ідентифікації цілей методом мозкового штурму в процесі проведення військових ігор оперативно-тактичного характеру.

Особливістю тактичної комерційної розвідки є те, що при настанні деяких кризових, форс-мажорних явищ, ситуацій, обставин практично вся система комерційної розвідки компанії, по суті, переважно стає тактичною, в зв'язку з різким збільшенням кількості діючих ризиків.

Головна мета тактичної розвідки – інформаційне забезпечення ефективної та рентабельної поточної діяльності компанії. Основне завдання тактичної

розвідки – своєчасне отримання розвідувальної інформації про ознаки наступу, реалізації тієї чи іншої групи ризиків, здатних істотно ускладнити поточний бізнес компанії, з цілями максимально швидкої адаптації до наступаючим змін і мінімізації реалізуються ризиків ринкового характеру.

У цьому, власне, і полягає особлива складність ведення тактичної комерційної розвідки. Будь-яка розвідка повинна працювати на випередження адже розвідка лише тоді чогось варта, коли вона дає фору в часі, це актуально і для тактичної розвідки. Тут мова йде про події поточні фактично відбуваються в даний момент.

Завдання тактичної розвідки – отримання відомостей, інформації про ще тільки наступаючі ризики, щоб встигнути до них підготуватися і зреагувати. Якщо ж, криза вже настала і ризики реалізувалися, а нормальна поточна діяльність компанії порушена – це є фактом провалу тактичної комерційної розвідки, яка не впоралася зі своїм основним завданням.

Тактична розвідка повинна виявити в процесі попередньо проведеного мозкового штурму, «військової гри» розвідувальні ознаки ключових факторів ринкових загроз, здатних істотно ускладнити поточну, повсякденну діяльність компанії.

Загрозливі нормальному перебігу бізнесу події, чинники, тенденції, сукупності ринкових умов, що сприяють реалізації ризиків моделюються в процесі реалізації «військової гри», після чого ідентифікуються відповідні цим групам ризику розвідувальні ознаки, а також і превентивний порядок дій, адаптації бізнесу компанії до наступаючим подіям з метою їх нейтралізації, мінімізації.

Самі ж розвідувальні ознаки, які є об'єктами тактичної розвідки – ставляться на постійний моніторинг. Все це, до речі, цілком укладає в першу чергу функцію комерційної розвідки.

При наявності навичок і хорошему знанні інформаційного поля, сфер, пов'язаних з бізнесом компанії, організація ефективного моніторингу за встановленими індикаторами, розвідувальними ознаками не така вже й складна

справа. Необхідно лише задіяти релевантні джерела інформації зовнішньої і внутрішньої розвідувальної мережі.

Сам регламент ведення і зміст «військової гри» передбачає ідентифікацію, моделювання актуальних ринкових ризиків, пошук і виявлення властивих цим ризикам розвідувальних ознак, а також розробку методів і засобів їх превентивної мінімізації, протидії, профілактики, адаптації на різних етапах реалізації розгортання і своєчасно виявлених подій.

Організація, розгортання і ведення тактичної комерційної розвідки – найменш ризикована і витратна частина роботи комерційного аналітика. Практично повноту відповідальності за цей сектор роботи покладає на себе середній і вищий менеджмент компанії, самостійно визначаючи ті ризики, які, на їхню думку, мають найбільші загрози поточному бізнесу компанії. Вони ж виробляють, розробляють, заходи реагування адаптаційного характеру.

На відміну від тактичної розвідки – стратегічна комерційна розвідка оперує на більш широких просторах, що відносяться до тих ризиків, можливостей ринкового характеру, які безпосередньо впливають на потенціал досягнення стратегічних цілей бізнесу компанії позитивно чи негативно.

Стратегічна комерційна розвідка має на меті забезпечити можливості досягнення компанією довгострокових стратегічних цілей бізнесу. Значна кількість ймовірних ринкових ризиків чи можливостей, здатних впливати на досягнення цих стратегічних цілей, компенсується, по-перше, точних цілей, вказівок (тобто вибору конкретних, а не абстрактних цілей бізнесу), по-друге, реальною наявністю часу на дослідження цих ймовірних об'єктів вивчення.

Як і у випадку з вибором тактичних цілей, методики виявлення цілей і об'єктів стратегічної комерційної розвідки визначаються алгоритмом ідентифікації цілей методом мозкового штурму, але з іншими (на відміну від тактичної розвідки) цілями.

Цілі, завдання і об'єкти стратегічної комерційної розвідки: якщо з моніторингом цілей і об'єктів тактичної розвідки цілком здатна впоратися і одна людина, навіть, незважаючи на те, що кількість об'єктів розробки може

досягати від декількох одиниць, до декількох десятків одиниць, то для організації та ведення ефективної стратегічної комерційної розвідки, як правило, потрібно збірна команда фахівців.

Великою проблемою для розгортання розвідувальної роботи є те, що керівництво компанії, перебуваючи в поточному часі, змушене впритул займатися поточними проблемами бізнесу, залишаючи розгляд гіпотетичних (а тому, не зовсім актуальних) проблем, можливостей, досягнення стратегічних цілей на вільний від поточних проблем час. Інша справа – підрозділ комерційної розвідки. Працювати на випередження і по майбутнім ризикам, можливостям є його прямою прерогативою.

Головна мета стратегічної розвідки – інформаційне забезпечення можливостей досягнення раніше намічених стратегічних цілей бізнесу компанії і забезпечення рентабельності бізнесу в довгостроковій перспективі.

Як правило, цілі стратегічної комерційної розвідки – суцільне поле припущень і ймовірностей майбутніх, ще не реалізованих подій, можливості настання яких і належить вивчити. Прояви розвідувальних ознак відгомонів і трендів цих прийдешніх подій абсолютно по-різному проявляться в різних (і часто не пов'язаних між собою) сферах діяльності і існування компанії і її бізнесу. Ось чому так важливо мати в своїй команді фахівців, здатних контролювати різні сфери поточної діяльності і пов'язані з ними інформаційні поля джерел – в зонах маркетингу, службового піару, технологій, економічних і соціальних трендів і т.д.

Виділяємо такі основні завдання стратегічної комерційної розвідки:

– постійна перевірка питання безпосередньої досяжності намічених цілей (самі цілі, в процесі їх досягнення здатні втратити актуальність, стати недосяжними або ж їх досягнення може не привести до бажаних результатів внаслідок незворотних змін факторів зовнішнього ринкового середовища). Якщо цілі стратегічної розвідки в силу різних об'єктивних причин стають недосяжним – пошук альтернатив;

– отримання превентивної інформації прогнозного характеру про потенційних, але високої ймовірності ризику, можливості для досягнення намічених цілей, що дозволяють уникати, мінімізувати ці ризики, починаючи з етапу створення сприятливих умов для їх практичної реалізації;

– інформаційне забезпечення успішності, здійснюваних компанією бізнес-стратегій, спрямованих на досягнення стратегічних цілей її бізнесу. Дане завдання вирішується за допомогою попереднього пошуку і виявлення сприятливих і, навпаки, перешкоджаючих факторів, здатних зробити позитивний, деструктивний, вплив на реалізовану стратегію;

– постійний пошук вирішення завдань щодо поліпшення виробничих і бізнес-процесів власної компанії, спрямованих на зниження витрат, модернізацію процесів і технологій, а також виробленого, реалізованого, товару;

– практична реалізація операцій з управління деякими об'єктами і факторами зовнішнього середовища, з метою отримання додаткових можливостей досягнення довгострокових цілей бізнесу. Мова про можливості інформаційних операцій в рамках нелінійного менеджменту.

Основні об'єкти стратегічної розвідки – першоджерела, які мають необхідні знання в сферах, пов'язаних зі знаннями змін зовнішньої ринкової кон'юнктури, розвитком технологій, зміною ринкових трендів, змін переваг споживачів і перспективної споживчої активності і т.п.

Слід зазначити, що виходячи із завдань стратегічної розвідки, її об'єктами також є:

- поточна і перспективна ринкова активність конкурентів;
- технології та бізнес-процеси сфери бенчмаркінгу;
- перспективна законодавча активність держави;
- інші об'єкти, безпосередньо пов'язані зі сферою діяльності та економічною нішею бізнесу компанії і майбутніми цілями її бізнесу.

Об'єкти розвідувального інтересу стратегічної розвідки – частково виявляються, моделюються, в процесі проведення «військових ігор» відповідної спрямованості, частково виявляються вже в процесі самої розвідувальної діяльності за даним напрямком, наприклад, при виявленні можливостей реалізації тих чи інших майбутніх ризиків, можливостей.

Однак, основний масив роботи у напрямку стратегічної розвідки бізнесу компанії виявлення, висування і перевірка на вірогідність – версій і гіпотез майбутнього розвитку подій, здатних вплинути на можливості досягнення запланованих цілей бізнесу компанії. Потрібно не забути також і про те, що виведені і обґрунтовані прогнози – необхідно супроводжувати.

В рамках ведення стратегічної розвідки експерти розвідки повинні в обов'язковому порядку надавати своєму керівництву – рекомендації по найбільш оптимальному рішенню в рамках стратегічних розвідувальних завдань, з огляду на те, якщо в рамках тактичної комерційної розвідки керівництво компанії, як правило, прекрасно розбираючись в поточних труднощах бізнесу, фактично саме заздалегідь виробляє рекомендації, заходи, методи і засоби мінімізації, адаптації, протидії виявленим тактичним ризикам, то в рамках завдань стратегічної розвідки, зробити подібне керівництво просто не здатне, тому що вони зайняті поточним, а ось розвідник – навпаки – спеціалізується на дослідженнях майбутніх подій і пов'язаних з ними ризиків, загроз і можливостей.

Оперативна ж комерційна розвідка як вид спеціальних досліджень, по суті, є спеціальним видом розслідувань. Такі види комерційної розвідки як тактичний і стратегічний здатні працювати на випередження подій, буквально заглядаючи за обрій поточних подій. Як правило, це розслідування подій які або вже пройшли, або поточних подій. Оперативна комерційна розвідка має свої особливості. Події, яких ми не очікували і (або) не змогли змоделювати (спрогнозувати) завчасно, вже реалізувалися і зробили свій негативний вплив на бізнес-діяльність компанії. У цих умовах розвідувальна структура підприємства повинна направити всі наявні сили і резерви на розслідування

того, що відбувається з метою виявлення нової не відомої досі групи ризиків і віднесення її до діючих тактичних або стратегічних ризиках, а також ідентифікації розвідувальних проявів активності цієї групи ризиків в ринковій сфері діяльності компанії. При цьому, бажано зберігати зусилля на напрямку тактичної комерційної розвідки (оскільки, часовий лаг реагування в поточній діяльності (на відміну від стратегічної лінії досліджень) максимально короткий).

Напрямок оперативної комерційної розвідки дуже важливий – він покликаний забезпечувати знаннями про раптові, пропущені чи проігноровані раніше фактори і умови ринкового середовища від появи нового законодавства і (або) конкурента, до прояву нових (раніше не відомих) ринкових тенденцій і технологій.

Цілі, завдання і об'єкти оперативної комерційної розвідки: суть і зміст оперативної комерційної розвідки має свої специфічні особливості. Головна мета оперативної розвідки – оперативна мінімізація наслідків неочікуваних подій, явищ, трендів і пов'язаних з ними ризиків. Основне завдання оперативної розвідки – максимально швидке розслідування неочікуваних подій, що впливають на нормальну діяльність компанії або мають потенціал такого впливу.

Найважливіші завдання співробітників комерційної розвідки в ході проведеного розслідування встановити:

- джерело походження ризику і його характер (разовий-випадковий або повторюваний);
- рівень його належності (тактичний або стратегічний ризик);
- причинно-наслідковий ланцюжок виникнення ризику і його подальшої реалізації;
- фактори, що сприяють появі та розвитку ризику;
- розвідувальні ознаки його раннього виявлення.

Заключним етапом розслідування є вироблення пропозицій і рекомендацій щодо мінімізації ризику і його відстеження, моніторингу, в

майбутньому (якщо ризик має циклічний характер). Основним об'єктом оперативної розвідки – виступає безпосередньо сама раптова подія, ризик, явище і т.д.

Як правило, ситуація з дослідженням, розслідуванням, об'єктів оперативної розвідки ускладнюється тим, що працювати доводиться в несприятливих умовах, адже, ризик, подія, вже реалізувався і надав свій негативний вплив на діяльність компанії. У той же час, необхідно бути готовим до подібних ситуацій, адже природа виникнення оперативних ризиків і їх наявності, в більшості випадків, відома.

При організації розслідувань раптових і, або незапланованих, подій приходиться переносити частину зусиль всієї структури комерційної розвідки на розслідування раптово прийдешніх подій. При цьому, як правило, головним пріоритетом досліджень залишається сектор тактичної комерційної розвідки, в той час, як дослідження в рамках стратегічних завдань можна і призупинити, до з'ясування ситуації, перекинувши наявні тут сили і засоби на оперативне розслідування раптової ситуації.

При розслідуванні в рамках оперативної розвідки активно задіюються всі можливі джерела інформації зовнішньої і внутрішньої розвідувальної мережі, здатні прояснити ситуацію в найкоротші терміни.

Важливим елементом в побудові системи комерційної розвідки є кадри, працівники служби комерційної розвідки. До цього питання слід підходити надзвичайно відповідально, адже при правильній розстановці та відповідній мотивації вони здатні піднести вплив підприємства до небачених раніше позицій. З іншого боку, існує небезпека, котра полягає в тому, що підприємство власними коштами і часом формує експертів по особливостях власного бізнесу (особливо точки його уразливості), із набуттям і зростанням практичного досвіду роботи таким фахівцям буде добре відомо про всі ризики, загрози та можливості вашого бізнесу, про активність пріоритетних ринкових конкурентів тощо.

Діяльність у комерційній розвідці здійснюють фахівці бізнесу, такі як: менеджери, професіонали стратегічного планування, фахівці маркетингу,

колишні фахівці органів внутрішніх справ та служби безпеки. Розвідувальну діяльність повинен здійснювати спеціальний підрозділ, який працює відповідно строгих вимог, які встановлені в комерційній розвідці [13].

Комерційної розвідкою займаються комерційні розвідники. Це службовці компанії, висококваліфіковані і високооплачувані фахівці, які добре розбираються в її діяльності, ринковому оточенні і тенденції сучасного ринку. Їх можна назвати бізнес-експертами, тому що вони працюють методами, прийнятими в бізнесі.

Підбір кандидатів в структуру комерційної розвідки організації проводиться за багатьма критеріями відбору, проте часто виникають питання на рахунок кого легше і простіше підготувати та спеціалізувати до такої спеціальності, чи є сенс набрати в розвідку колишніх працівників правоохоронних органів, адже вони мають профільну освіту і певний досвід, що знадобиться для виконання завдань, що передбачає комерційна розвідка.

Аналіз сучасної практики здійснення діяльності великих торгівельних компаній України дозволив виділити два підходи до підготовки спеціалістів з комерційної розвідки:

- 1) особу з економічною освітою вчать методикам і прийомам ведення досліджень і комерційної розвідки;
- 2) «з нуля» вчать специфіці конкретного бізнесу досвідченого в методах оперативної роботи «силовика».

В таблиці 2 згруповано навички (фрагментарно), якими повинен володіти розвідник-аналітик, окрім економічної освіти, для здійснювання процесу комерційної розвідки.

Розвідувальна діяльністю здатна принести максимальну користь для своєї компанії за рахунок отримання інформації превентивного характеру, отримання якої можливе за умови активної роботи з комерційною інформацією та джерелами її отримання.

Навички розвідника-аналітика для здійснювання процесу комерційної розвідки (фрагментарно)

Навичка	Прикладний характер
вміння логічно мислити	<p>здатність логічного мислення, бачення тенденцій і трендів розвитку ситуації (процесів), вміння прогнозувати – важливі якості та здібності аналітика розвідки. Особи, які не здатні вчитися і працювати з інформацією, правильно організовуючи дані, не зможуть стати хорошими розвідниками.</p> <p>Вивчення інформації і здатність вилучення з неї нових знань вимагає розуміння і прийняття помилковості або нестачі знань в наявних відомостях і даних. Вивчення таких відомостей і даних дозволяє аналітику виявляти індикатори, на основі яких він здатний здійснювати прогнозування.</p>
навички складання письмових документів і проведення досліджень ринкових ризиків та можливостей встановленими методами	<p>Здібності логічного мислення аналітика доповнюються потенціалом його творчого мислення і умінням грамотного викладу отриманих результатів досліджень. В цілому на процеси творчого і логічного мислення аналітика впливають його здатності по накопиченню знань і відомостей в досліджуваній сфері, осмисленню наявної інформації, вмінню робити висновки і здійснювати їх перевірку різними доступними методами. Якісні письмові звіти та усні брифінги забезпечують надійну передачу інформації, особливо при використанні спеціальних навичок представлення інформації.</p>
комунікативні навички	<p>здатність до спілкування в усній і письмовій формі є життєво-важливою при створенні аналітичних продуктів. Важлива розвідувальна інформація не буде варта нічого, якщо вона не передається і не поширюється користувачам, які її потребують. Розвідник-аналітик повинен бути здатний легко і просто пояснювати (роз'яснювати) складні події, ситуації і процеси при максимальній відповідності їх до реальності. Навички і здатність до відкритого спілкування є дуже важливим елементом при налагодженні сталих контактів з першоджерелами.</p>
комп'ютерна грамотність	<p>сучасний аналіз навколишнього середовища може бути виконаний з використанням різного програмного забезпечення. Чи шукає розвідник відкриту інформацію в Інтернеті, готує письмові або усні оцінки, використовує таблиці, бази даних або програми візуалізації, у всьому цьому істотну допомогу аналітику розвідки надає комп'ютер.</p>
уява і навички візуалізації	<p>представлення даних у візуальній формі у вигляді таблиць, графіків, діаграм, схем і т.д. часто більш зрозуміло і легше сприймається користувачами.</p>
критичність мислення	<p>важливість цієї якості мислення аналітика розвідки полягає в тому, що воно критично розглядає процеси інформаційно-аналітичної роботи на всіх етапах (стадіях) її здійснення, вишукуючи слабкі місця, недоліки і бачачи реальні можливості підвищення її ефективності і продуктивності. Критичність мислення здатна поставити під сумнів і перегляду хід розвитку аналізу, процеси висунення робочих версій, гіпотез і методів їх перевірки, вишукуючи нові можливості і методи пошуку підтвердження їх ймовірності.</p>

Список використаних джерел:

1. Комерційна розвідка - методи її проведення і способи захисту. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ohrana-ua.com/articles/659-komercyuna-rozvdka-metodi-yiyi-provedennya-sposobi-zahistu.html> – Загол. з екрану.
2. Комерційна розвідка: визначення [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://moyaosvita.com.ua/menedzhment/komercijna-rozvidka-viznachennya/> – Загол. з екрану.
3. Лемке Г.Э. Секреты коммерческой разведки. – М.: Ось-89, 2008.
4. Воронов Ю. П. Принципы конкурентной разведки. [Електронний ресурс] – Режим доступу: URL: http://www.ieie.nsc.ru/eco/arhiv/ReadStatiy/2004_10/Voronov.htm
5. Бизнес разведка. Внедрение передовых технологий / Кристофер Боган, Майкл Инглиш ; пер. с англ. ; под общей ред. Б.Л.Резниченко. – М. : Вершина, 2006. – 328 с.
6. Новикова О.Ф. Економічна безпека: концептуальне визначення та механізм забезпечення. / О.Ф.Новікова, Р.В.Покотолєнко ; наук. ред. О.І.Амоша. – Донецьк : НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2006. – 407 с.
7. Андрощук Г.А. Экономическая безопасность предприятия: защита коммерческой тайны : монография / Г.А.Андрощук, П.П.Крайнев ; под ред. А.Д.Святоцкого. – К. : ВД «Ін Юре», 2000. – 400 с.
8. Міщук Т., Митко А. Особливості конкурентної розвідки та шпіонажу на підприємствах [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://relint.eenu.edu.ua/index.php/relint/article/view/56/53> – Загол. з екрану.
9. Ткачук Т. Конкурентна розвідка [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://studfile.net/preview/5064943/page:2/> – Загол. з екрану.
10. Мізерак А. Б., Перезовова І. В. Методи комерційної розвідки для забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Наукові виклики : зб. матеріалів міждисциплін. наук.-практ. конф. до Всесвітнього Дня Науки, Київ, 29 листопада 2019 р. / [уклад. Л. І. Юдіна]. Київ, 2019. Режим доступу: <http://futurollog.com.ua/publish/16/zbirnyk.pdf#page=63> – Назва з екрану.

11. Тарасюк І. В. Оперативно-розшукова діяльність. [Електронний ресурс] -Режим доступу: <http://ord-irina.pp.ua/Класифікація-методів-ОРД-негласних-с/> Загол. З екрану.
12. Лемке Г.Э. Три вида коммерческой разведки [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://komrazvedka.blogspot.com/2011/04/blog-post_27.html – Загол. з екрану.
13. Перезовова І.В., Мізерак А.Б. Маркетингова розвідка як ефективний інструмент бізнес-діяльності. Стратегічний потенціал державного та територіального розвитку. Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції, Маріуполь, 9–10 жовтня 2019 р. / [уклад. Козлов]. Маріуполь, 2019. Режим доступу: <https://er.chdtu.edu.ua/bitstream/ChSTU/914/1/Конференція%202019%20%282%29.pdf> – Назва з екрану.

2.3 Сучасні теоретичні та методологічні аспекти аудиту

Необхідність аудиту в Україні зумовлена значними змінами економічного ладу. Виникнення акціонерних, орендних, кооперативних, спільних підприємств, комерційних банків, страхових компаній створило умови та необхідність проведення незалежного фінансового контролю – аудиту.

Метою роботи є – удосконалення окремих організаційних форм аудиту, його методів та звітності. Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. [1], який визначає правові основи проведення аудиту. Проект закону був внесений народними депутатами Н.П. Южаніною, О.Ю. Кришиним, О.В. Кіршем, А.Ф. Антоницаком, О.П. Порошенком, Ю.В. Вознюком, М.П. Курячим, М.В. Кобцевим, Д.В. Святошем та О.В. Герегою. Цей закон спрямований на створення незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Положення цього Закону діють на території України і поширюються на всі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної

виконавчої влади. Аудиторська діяльність регулюється не тільки цим Законом, та іншими законодавчими і нормативними актами України.

Головною метою аудиту є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Обов'язкове проведення аудиту регулюється статтею 2 та статтею 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Так, вказано, що цей Закон поширюється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Закон не поширюється на діяльність органів державної влади, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю, а також на діяльність з внутрішнього аудиту юридичних осіб, органів державної влади та органів місцевого самоврядування [1].

Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності стосовно певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства, від імені Уряду України з урядами інших країн. Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються цим Законом та іншими актами законодавства.

Новим Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» розширені повноваження Аудиторської палати України в частині покладання на неї відповідальності щодо забезпечення незалежності аудиторів під час проведення ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг. Законом роз'яснюється визначення осіб, які можуть бути аудиторами. Таким чином, аудитором може бути фізична особа, яка має свідоцтво, що визначає її кваліфікаційну придатність на здійснення аудиторської діяльності на території України.

Має місце роз'яснення, що аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

При доопрацюванні положень цих законопроектів, народними депутатами – членами Комітету були суттєво доопрацьовані окремі їх положення, а саме: уточнено механізм фінансування органу суспільного нагляду, Аудиторської палати (перехід на змішану модель фінансування за рахунок фіксованого внеску (3 мінімальні заробітні плати на фінансування ОСН і 0,3 мінімальної зарплати – АПУ) та змінної складової (не більше 2% від суми винагороди за договором з обов'язкового аудиту відповідного суб'єкта); приведено у відповідність інші закони щодо визначення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, в тому числі обов'язковий аудит державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50% акцій належать державі, політичних партій (застосування правил і положень, визначених виключно цим Законом); відтерміновано накладення стягнень та зменшено розміри в частині відповідальності аудиторів (з 200 мінімальних заробітних плат до 200 неоподаткованих мінімумів доходів громадян), а також від терміновано штрафи в частині відповідальності за не оприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським висновком; уточнено механізм страхування професійної відповідальності аудиторів, а саме: замість обов'язкового страхування запроваджується страхування цивільно-правової відповідальності, як і вимагає Директива 2006/43/ЄС) [2]; уточнено перелік не аудиторських послуг (визначено чіткі обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту і не аудиторських послуг); імплементовано вимоги Європейського законодавства в частині атестації аудиторів (уточнено механізм зарахування теоретичних знань особі, що атестується, вимоги щодо

атестації встановлені в залежності від досвіду роботи претендента тощо); запропоновані також положення, викладені у Законопроекті № 2534, поданого народними депутатами України О. Кужель та В. Галасюком у частині умов проведення обов'язкового аудиту в тому числі обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. Під час здійснення аудиторської діяльності всі аудитори та аудиторські фірми повинні застосовувати відповідні стандарти аудиту та інші нормативно-правові акти. До таких стандартів відносять стандарти аудиту та етики міжнародної федерації бухгалтерів, які були прийняті як національні стандарти аудиту [3, с. 21].

Законом також передбачено ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, який веде Аудиторська Палата України. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці. Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до реєстру.

У Законі підкреслюється, що членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися у практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів. Але, в законі в статті 2 «Сфера дії Закону» у п. 1 та п. 2 не уточнено поняття про назви суб'єктів, в яких проводиться обов'язковий аудит. Так, при характеристики слова «поширюється» а) «Цей Закон поширюється на... органи державної влади...» б) «Цей Закон не поширюється на діяльність органів державної влади...». Отже, при необхідності заключення договору з суб'єктом на проведення аудиту дуже важко розрізнити такі поняття, тобто чи дозволяється у цьому суб'єкті здійснювати аудит чи ні.

У Законі немає чіткого визначення прав і обов'язків аудитора. Вони наведені, але «розосереджено» майже по всьому тексту Закону. Особливо значення має термін чинності свідоцтва, який, на наш погляд, необхідно

збільшити до 10-15 років. Поява нових виробничих відносин висуває нові завдання в середовищі постійних організаційних форм та методів контролю. Незалежний аудит, як вид контролю, являє собою важливу ланку у встановленні системи контролю в Україні.

Аудит – це спосіб незалежного фінансового контролю, що використовується для перевірки достовірності публічної бухгалтерського звітності, обліку первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Публічна бухгалтерська звітність з проведення аудиту складається з аудиторського звіту, балансу, звіту про фінансові результати, іншої звітності в межах відомостей, які не становлять комерційну таємницю і визначені законодавством для надання користувачам та для публікації.

Аудиторський звіт про достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству, установленим нормативам балансу та іншим формам публічної бухгалтерської звітності повинен ґрунтуватися на аналізі достатнього обсягу інформації щодо наслідків фінансово-господарської діяльності, у тому числі на вивченні бухгалтерської звітності і документів, які становлять комерційну таємницю та не підлягають публікації. Найбільш повний обсяг інформації наштовхує аудитора на те, аби були застосовані найбільш ефективні способи та прийоми в аудиті, а також діючі методи.

Зі сторони загального плану методом будь-якої науки називають прийоми та способи, які застосовують при дослідженні певного об'єкта. В основу порядку дослідження явищ в аудиті покладено діалектичний метод пізнання. Як і в інших науках, тут також використовується підхід дедукції та індукції.

Дедукція – один із основних методів дослідження, що означає рух від загального до часткового. При такому дослідженні достовірний характер має доказ. Твердження при цьому є висновком. Послідовність розумових висновків дає гарний результат, якщо вже накопичено достатньо матеріалу з окремої

галузі дослідження. В аудиті його можна застосовувати для вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства з метою встановлення окремих факторів, які впливають на неї, таких як внутрішнє управління, внутрішній контроль, бухгалтерський облік та ін.

Індукція – один із методів аналітичного дослідження, коли на основі окремих факторів затверджується загальне положення. Наприклад, про фінансове становище підприємства можна судити вивчивши окремі фактори економічного аналізу: коефіцієнти ліквідності, коефіцієнти стійкості та ін.

При проведенні аудиту найчастіше застосовують фактичне та документальне вивчення. Під фактичним вивченням розуміють один із способів контролю, який полягає у встановленні реального стану об'єкта шляхом обміру, спостереження, нагляду, експериментального догляду, експлуатаційно-лабораторного аналізу, контрольного запуску сировини у виробництво, інвентаризації, калібрування ємностей, зберігання нафтопродуктів, органолептичного аналізу, перевірки дотримання трудової дисципліни, перевірки виконання прийнятих рішень та ін.

Наприклад, *експеримент* застосовують як метод для вивчення фактів дійсності, коли аудитор активно діє на них шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних ефективних даних. Це найбільш складний метод пізнання. Він, як правило, об'єднує спостереження, порівняння, вимірювання. Цей метод необхідний для визначення правильності списання матеріальних цінностей, установлення правильності виходу готової продукції. Його також використовують для оперативного контролю та для повного оприбуткування продукції (наприклад, продукції зернових культур). Початок експерименту полягає у визначенні біологічної урожайності кожної зернової культури. У період збирання урожаю порівнюються показники, тим самим розв'язується проблема виявлення випадків недооприбуткування зерна під час збирання. На деякі з них необхідно звернути увагу у зв'язку з тим, що вони досить часто використовуються.

Експертна оцінка проводиться для дослідження об'єкта з метою

встановлення його якісної характеристики. При цьому для встановлення дійсності за результатами дослідження залучаються спеціалісти (експерти). За їхньою участю проводяться експертизи, лабораторні аналізи, вивчення технічної документації, визначення обсягу виконання робіт та ін.

Лабораторний аналіз проводиться при визначенні якості сировини, готової продукції, матеріалів у лабораторних умовах. Особливо це потрібно в період приймання-передачі, за необхідності визначення кількості продукції в період переробки, виходу продукції з виробництва та ін.

Більш точне дослідження здійснюється для встановлення дійсного стану об'єкта або окремих його частин за безпосередньої участі перевіряючого. При цьому перевіряють стан господарства, стан зберігання грошових коштів. У цих процедурах зазвичай беруть участь посадові особи підприємства-замовника, матеріально-відповідальні особи та ін.

Контрольний запуск сировини у виробництво проводиться на основі використання діючого технологічного процесу з метою контролю за окремими процесами в присутності комісії. При цьому точно встановлюється кількість і якість сировини, яка пішла у виробництво, та кількість і якість випущеної продукції. Шляхом порівняння двох складових можна визначити реальну величину і якість продукції, яка підлягає оприбуткуванню. Наприклад, можна встановити дійсний вихід олії з соняшнику. Тобто, даний метод можна назвати «методом проб» у зв'язку з тим, що первісній «пробі» підпорядковується лише частина сировини, а потім дані використовуються для повного виробничого циклу.

У свою чергу, при інвентаризації можуть застосовуватися такі способи: простий кількісний перелік, підрахунок методом вимірювання (якщо зважування неможливе), пакетний спосіб устанавлення обсягів (лісопродукція), метод вимірювання (довжини, товщини деревини).

Метод візуального контролю (оцінка коефіцієнта пропорційності «візуально»).

Метод виділення центрів відповідальності за функціональним принципом:

- а) відповідальний повинен бути в кожному підрозділі (центрі);
- б) бухгалтерський облік в центрах повинен бути помірно деталізований і простий;
- в) бажано на центри відносити тільки прямі витрати.

Документальний аудит являє собою спосіб перевірки, який полягає у встановленні господарських процесів або стану об'єкта з використанням первинної та іншої документації. До прийомів документального аудиту можна віднести: перевірку документів, економічний аналіз, взаємний контроль, зустрічну перевірку, нормативну перевірку, письмовий запит, довідки, математичне програмування, порівняння.

Документальне дослідження базується на вивченні якості обробки документів. У період вивчення документації аудитор робить попередній висновок за якістю його змісту. У першу чергу, документи поділяються: за юридичною силою (дійсні і недійсні), за відповідністю правилам складання (доброякісні та недоброякісні). Зазвичай, недоброякісні документи можуть складатися з інтелектуальної та матеріальної підробок.

Потім проводиться перевірка документів, яку можна поділити на перевірку документів за наявністю, перевірку документів з формальної сторони, арифметичну перевірку документів.

Арифметична перевірка полягає у вивченні правильності записів за підсумками та реальності окремих звітів тощо. У цьому випадку можна доручити провести перевірку оператору персонального комп'ютера, тобто зробити контрольні розрахунки за правильністю нарахування заробітної плати. Для перевірки правильності нарахування заробітної плати працівникам, які мають місячний оклад, можна застосувати математичну модель:

$$C = \frac{O}{T} T_1 - Y, \quad (1)$$

де, C – сума нарахованої заробітної плати, грн;

O – оклад за місяць, грн;

T – кількість робочих днів за місяць;

T_1 – кількість фактично відпрацьованих днів за місяць;

$У$ – утримання до фондів соціального страхування із заробітної плати.

При дослідженні документів використовують *систематизований* спосіб, коли дослідження документів проводиться за кожним окремим розділом: за касовими операціями, операціями на рахунках у банку та ін. При цьому способі спочатку досліджують записи в облікових реєстрах, а потім документи.

Комбінований спосіб дослідження документів об'єднує хронологічний і систематичний способи, коли документація перевіряється в порядку формування справ для здачі в архів або ж за однорідними операціями.

Суцільний метод являє собою перевірку при дослідженні всіх без винятку первинних та інших документів. Такий метод застосовують під час перевірки руху грошових коштів, при проведенні аудиту, за завданням слідчих органів, при інших спеціалізованих перевірках.

Вибірковий спосіб полягає в тому, що аудитор за визначеною схемою відбирає для перевірки лише частину документів. Перевага вибіркового методу в порівнянні із суцільним полягає в його оперативності та економності, деталізації у вивченні первинних документів, при відображенні господарських операцій, у скороченні обсягів документів, що перевіряються, у підвищенні правильності відображення виявлених фактів, в об'єктивності досліджень. Даний метод застосовують, як правило, при аудиті руху товарно-матеріальних цінностей, розрахункових операцій, операцій процесу виробництва та ін.

Для визначення обсягу вибірки документації застосовують статистичні прийоми відбору, які дозволяють правильно визначити обсяг інформації.

Взаємний контроль застосовують під час перевірки у тісному взаємозв'язку. При цьому враховується подвійне відображення господарських операцій. Наприклад, за допомогою даного методу можна визначити повноту оприбуткування грошових коштів у касу за виписками банку або встановити правильність нарахування заробітної плати робітнику, об'єднавши наряди згідно з відомістю нарахування заробітної плати.

Метод зустрічної перевірки можна використовувати при виникненні сумнівів у достовірності окремих господарських операцій. У цьому випадку треба порівняти дані про взаємні розрахунки. Наприклад, при уточненні правильності перерахунку заборгованості постачальникам складають акти звірки розрахунків, уточнюють ціни за поставлену продукцію, загальну суму до перерахування, найменування продукції та ін.

Нормативна перевірка проводиться, коли необхідно встановити фактичні витрати сировини на визначений вихід продукції, фактичні затрати сировини за встановленими нормами, фактичні виплати грошових коштів за існуючими нормами і розцінками та ін. Наприклад, знаючи норму витрат насіння на 1 га, можна встановити фактичний вихід насіннєвого матеріалу на всю площу.

Порівняння – один із поширених методів аудиту, суть якого полягає у встановленні подібності та розбіжностей фактів, які отримали відображення в інформаційній документації. Порівнюються, як правило, дані, між якими існує об'єктивний зв'язок. У результаті порівняння визначається загальна характеристика об'єкта дослідження. Це може бути притаманне й іншим джерелам вивчення. При порівнянні необхідно використовувати різноманітні способи.

При складанні математичних моделей користуються визначеною методикою, відповідними принципами, нормативами, стандартами, законодавчими актами.

Метод ланцюгових підстановок при якому застосовуються формули відхилень фактичних змінних витрат від планових:

$$A) \text{ за об'ємом } OQ = (Q_f - Q_p) N_p C_p \quad (2)$$

$$B) \text{ за ціною } O_c = Q_f (C_f - C_p) N_p \quad (3)$$

Де, O – відхилення;

Q – обсяг випуску;

N – норма витрати ресурсів (матеріалів, енергії та ін.) на одиницю випуску;

C – ціна одиниці ресурсів;

f, p – індекси фактичного та планового значення величин.

Метод інтерполяції (побудова прямої лінії по двох точках).

Метод лінійного програмування – застосовується в бізнесі для визначення ціни продукції, обсягу, структури випуску і реалізації продукції, встановлення оптимальних схем функціонування підприємства. Наприклад, для визначення значення змінних x_1, x_2, \dots, x_n , за цільовою функцією.

$$Q(x) = p_1x_1 + p_2x_2 + \dots + p_nx_n. \quad (4)$$

Модель – це спрощена схема опису певного господарського процесу, який застосовується для удосконалення дослідницької виробничої діяльності підприємств. Математичні моделі будуються з урахуванням точного застосування методики вивчення тієї чи іншої дії при обігу господарських коштів. Така велика кількість алгоритмів застосовується в аудиті для визначення залишків продукції при інвентаризації. Наприклад, визначення собівартості 1 ц коренеплодів буряків можна визначити за допомогою моделі:

$$I_1 = \frac{\sum S t_0 DC_a(23) + \sum O_{t1} DC_a(23) - ЗП}{\Pi_0} \quad (5)$$

де, I_1 – собівартість 1 ц коренеплодів буряків, грн;

S – залишок витрат на відповідному рахунку;

T_0 – залишок витрат на відповідному рахунку на початок періоду;

D – дебет рахунка;

C_a – рахунок;

O – оборот за рахунком;

$t1$ – оборот за поточний період;

$ЗП$ – витрати побічної продукції;

Π_0 – кількість основної продукції.

Поряд з існуючими методиками аудиторської перевірки є окремі елементи методів, які повинен знати аудитор.

Розглянемо деякі з них: можливість розкрадання матеріальних цінностей за рахунок створення штучних надлишків. Наприклад, вовна вбирає вологу, якщо поряд зберігається сіль, те ж саме відбувається при зберіганні цукру; можливість розкрадання продукції, яка надійшла від необлікованої сировини

або з надлишків, що утворилися; можливість розкрадання товарів, які сховані операціями з тарою, коли за рахунок необлікованої тари, яка надійшла безкоштовно від постачальників, робиться перекриття вартості викраденого товару сумою, яка надійшла; можливість розкрадання продукції або товарно-матеріальних цінностей, які надійшли за недійсною довіреністю; можливість розкрадання продукції або товарно-матеріальних цінностей, які надійшли за недооформленими документами (відсутність підписів посадових осіб); можливість розкрадання продукції, яка надійшла за довіреністю, що має незаповнені реквізити; можливість розкрадання продукції, не оприбуткованої в результаті приховування додатків до документів; можливість розкрадання продукції (грошових коштів), коли бухгалтерські записи складаються не відповідно до чинного законодавства; можливість розкрадання продукції (грошових коштів), коли на об'єкти охорони відсутні технічні паспорти; можливість розкрадання продукції шляхом її попереднього списання на затратні рахунки; можливість отримання завищеної заробітної плати шляхом коригування її за рахунок податку з доходів фізичних осіб; можливість отримання завищеної заробітної плати шляхом збільшення обсягів виконаних робіт; можливість розкрадання продукції шляхом зниження вгодованості тварин перед забоєм; можливість розкрадання засобів шляхом здачі неіснуючої продукції та отримання за неї грошей; можливість присвоєння шляхом підміни тварин (наприклад, більш угодованих на менш угодованих); можливість привласнення коштів при заміні МШП новими, тими, що списані, але вчасно не здані у спеціальні сховища охорони або не знищені.

При дослідженні господарських операцій ретельному аналізу піддаються як господарські операції, так і документи, а також записи в бухгалтерських регістрах. При дослідженні господарських операцій документи є джерелом доказів. Під час перевірки, по-перше, аналізують документи, що мають недоліки. При цьому первинними ознаками порушень та ймовірності зловживань можуть бути: відсутність при виконавчому документі розпорядження на проведення господарських операцій (на видачу заробітної

плати або підзвітних сум та ін.); невідповідність окремих записів у різних документах, які належать до однієї операції, наприклад, невідповідність запису кількості вивезеного зерна з поля в подорожньому листі вантажного автомобіля та в реєстрі відправки зерна або іншої продукції з поля; відсутність при розподільчому документі виконавчих документів при їх використанні; порушення встановлених форм документа; відсутність записів окремих реквізитів у документі; недооформлення документів (відсутність необхідних підписів, резолюцій); відсутність при документах необхідних додатків; розходження записів у різних примірниках одного і того ж документа; наявність у документах підписів осіб, які на це не мають права; підчистка в документах, підробка підписів, виправлення; наявність у документах негативних бухгалтерських записів, які відображені методом «червоне сторно»; наявність окремих неправильних бухгалтерських записів без наявності документальних підстав; наявність у регістрах односторонніх бухгалтерських записів і одностороннього сторно; наявність бухгалтерських записів, які не належать до даного періоду; відсутність відповідних записів у картках аналітичного обліку; відсутність дебетового залишку на активних рахунках при наявності даного залишку; відсутність даних аналітичного обліку за балансовими рахунками, де передбачений такий облік; навмисне згортання сальдо за окремими балансовими рахунками, якщо це не передбачено законодавством; наявність помилковості підрахунків (підсумків) у регістрах.

Необхідно знати, що всю оперативну документацію, яка належить до дослідження інших складових елементів, залежно від порядку дослідження можна поділити на офіційну і неофіційну. Як в офіційних, так і в неофіційних документах можуть бути доброякісні і недоброякісні аркуші. Як правило, у недоброякісних документах містяться приховані перекручування та підробки різних джерел формування. За способом утворення їх поділяють на два види: комбінований і технічний. Комбінований спосіб перекручування записів у документах розкривається шляхом математичного перерахунку окремих показників і порівняння їх з нормативними. Наприклад, у документі вказано

завищення обсягу робіт або розцінки за виконані роботи.

Технічна підробка може бути повною, коли підроблені всі реквізити в документі, і частковою, коли підроблені записи лише в окремих реквізитах. Підробка проводиться шляхом виправлення записів у документі або їх підчистки. Дослідження документів, які належать до розгляду листа і почерку, проводить, як правило, спеціаліст.

Лист – засіб спілкування, у якому за допомогою графічних позначень (письмових знаків) відображені думки автора. Основою листа є особливості практичної діяльності, звички, словниковий запас, рівень грамотності особи та ін. При розгляді докладних ідентифікаційних ознак листа виділяють: ознаки письмової мови, топографічні ознаки письма, особливі звички письма, ознаки почерку. Ознаки письмової мови визначаються стилем викладення, лексикою або словниковим запасом (повторення слів), загальним рівнем грамотності.

Топографічні ознаки написання встановлюються необхідним вивченням полів, залишених ліворуч і праворуч, їх розміром, форми прямокутника (трапецієподібна); наявності і розміру абзаців; розміру інтервалів між рядками, словами і напрямом рядків: горизонтальні, які піднімаються (опускаються), прямолінійні, випуклі, ввігнуті, хвилясті, ступінчасті, верхньолінійні, середньолінійні; розміщення розділових знаків і переносів; розміщення заголовків; звернень; нумерації сторінок та ін.

Топографічні ознаки написання вивчаються шляхом визначення порядку виділення окремих частин тексту, внесення виправлень, наявності та відсутності знаків переносу, особливостей виконання дат та ін. Ознаки почерку можуть бути загальні і часткові. Його загальні ознаки встановлюються шляхом визначення виробітку почерку (здібності використання швидкопису, темпи викладу, координації руху та ін.), складності почерку (характер пропису), направленості руху (лівоокружного та правоокружного), напрямку лінії руху (прямолінійний, криволінійний, кутовий), нахилу почерку (прямий, лівонахилений, правонахилений), розміру почерку (великий, середній, малий), розмаху почерку, з'єднаності почерку; натиску (сильний, середній, слабкий).

Часткові ознаки почерку розпізнаються за формою, напрямком та протяжністю руху; порядком з'єднання (разом та з інтервалами); кількістю рухів, які потрібні для виконання письмового знаку; розміщенням рухів від початку до кінця; послідовністю рухів, необхідних для виконання елементів знаку і складністю рухів (спрощеного та ускладненого).

Навмисна зміна почерку також потребує уважного вивчення. Тут слід вивчати такі можливості: маскування швидкопису; написання тексту друкованими літерами; написання тексту зі зміною руки, яка пише; імітації-підробки чужого тексту. Під час перевірки випадків, коли розкрадання матеріальних цінностей проводять за рахунок створення штучних надлишків, враховують, що утворені надлишки оприбутковують як заготовлені за підкладною квитанцією. При цьому необхідно знати, що вартість надлишку, яку нібито сплачено особі, що здає, присвоюють.

Крім того, при розкраданні продукції можуть бути використані такі можливості: розкрадання продукції, отриманої від недооблікованої сировини або від утворення надлишків; розкрадання товарів, прихованих операціями з тарою, коли за рахунок недооблікованої тари, отриманої безкоштовно від постачальників, робиться погашення вартості вкраденого товару на суму, яка надійшла; присвоєння коштів при бартерних операціях і умовно нееквівалентному обміні; розкрадання продукції, грошових коштів, коли на об'єкти зберігання відсутні технічні паспорти; розкрадання продукції шляхом її передчасного списання на витратні рахунки; присвоєння грошових коштів шляхом їх зняття готівкою з рахунків банку і відображення цих операцій на підставі підкладних документів операціями з перерахунку грошей іншим організаціям як сплата послуги; розкрадання грошових коштів шляхом зменшення оборотів за випискою банку на суму присвоєних коштів; вилучення частини виручки і недооприбуткування її за рахунком «Готівка»; розкрадання грошей шляхом здачі неіснуючої продукції і отримання за неї грошей; присвоєння коштів шляхом заміни тварин більш відгодованих менш відгодованими; присвоєння коштів за рахунок навмисно несвоечасного

відображення результатів при переоцінці продукції в результаті зниження її якості, коли продукція реалізується на ринку; присвоєння коштів продажу продукції за цінами вищого гатунку.

Аудиторський звіт повинен служити основою довіри до фінансової звітності. Якщо перевіряється звітність і вона не дає об'єктивного і реального висвітлення роботи підприємства, то аудитор повинен визначити вид аудиторського звіту, який він може дати.

Висновки з перевірки звітності аудитор відображає в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт – це документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону. Тобто – це систематизоване узагальнення виявлених порушень, характеристика стану фінансової та бухгалтерської звітності, висновки про її достовірність, повноту та відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Аудиторський звіт підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою. У разі одночасного залучення декількох суб'єктів аудиторської діяльності аудиторський звіт підписується всіма аудиторами, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитись така інформація: повне найменування юридичної особи; склад

фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається – відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил); твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту; чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки) про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства, або відмова від висловлення думки; окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора; висновок про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про відповідність звіту про управління вимогам законодавства; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер; суттєву невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності; основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру).

У разі проведення обов'язкового аудиту декількома суб'єктами аудиторської діяльності вони повинні дійти згоди щодо результатів обов'язкового аудиту і надати спільний аудиторський звіт. У разі неузгодження позицій кожний суб'єкт аудиторської діяльності повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту із відповідним обґрунтуванням.

Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, можуть встановити додаткові вимоги до інформації, яка стосується аудиту фінансової звітності та має обов'язково міститися в аудиторському звіті або в огляді проміжної фінансової інформації.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, зобов'язаний інформувати орган нагляду за таким підприємством про порушення законодавства, суттєву загрозу щодо можливості підприємства продовжувати діяльність, відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки. Тому він складає звіт про прозорість. Суб'єкт оприлюднює звіт за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним.

Звіт про прозорість включає щонайменше таке: опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми; характеристику мережі та організаційно-правових і структурних механізмів мережі; чистий дохід, отриманий мережею від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; опис структури управління аудиторської фірми; опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність; інформацію про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості; перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавались послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році; інформацію щодо практики забезпечення незалежності, а також підтвердження проведення внутрішнього огляду дотримання незалежності; інформацію щодо безперервного навчання аудиторів; відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів; опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та персоналу, що залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту; інформацію щодо доходів від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, інших юридичних осіб; доходів від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес; доходів від надання

неаудиторських послуг іншим юридичним особам; інформацію щодо пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності. Звіт про прозорість складається у письмовій формі та підписується керівником суб'єкта аудиторської діяльності.

Рішенням Ради Аудиторської палати України від 30.01.2020 р. № 29/10 було затверджено «Порядок подання суб'єктами аудиторської діяльності до Аудиторської палати України звітності за формою № 1 – аудит (річна) «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги» [4]. 28 серпня 2019 р. затверджено «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги» та «Інструкцію про складання та подання звітності за формою № 1 – аудит (річна) «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги» можна віднести до статистичної звітності [5].

Звіт має вісім розділів: основні показники діяльності; інформація про надані аудиторські послуги за видами економічної діяльності замовників; обов'язкові завдання з надання впевненості за організаційно-правовою формою господарювання замовників; трудові ресурси (інформація про штатних працівників суб'єкта аудиторської діяльності; інформація про виконавців цивільно-правових договорів, залучених суб'єктом аудиторської діяльності для надання послуг),

інформація про наявність у працівників суб'єкта аудиторської діяльності сертифікатів (дипломів), які свідчать про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності; інформація про внески; інформація про проведення обов'язкового аудиту разом з іншими суб'єктами аудиторської діяльності; інша додаткова інформація про суб'єкт аудиторської діяльності. Отже, з метою вдосконалення організації аудиту необхідно привести законодавчі розробки по проведенню аудиту до діючої економічної теорії суб'єкта. Також встановити термін дії посвідчення аудитора до 15 років. Підвищення кваліфікації аудитора проводити один раз у п'ять років, а не щорічно. При цьому, враховувати підвищенням кваліфікації наукові розробки в частині аудиту, фінансів, економіки, права, бухгалтерського обліку за різні періоди видання.

Під час аудиторського контролю використовувати всі запропоновані методи перевірок. Особливо важливі, при цьому, такі способи як «метод зустрічної перевірки», «взаємний контроль», коли виявляються операції з розкрадання господарських засобів, що впливають на стан фінансової звітності.

У склад аудиторського звіту з перевірки фінансової звітності включити: угоду (договір) на здійснення аудиторських послуг, протокол узгодження договірної ціни на аудиторські послуги, акт здавання-приймання виконаних аудиторських робіт, квартальний звіт (дані документи можна віднести до планової документації), а також: наказ керівника підприємства-замовника на проведення аудиторських послуг, акт інвентаризації активів і пасивів, договір на проведення попередньої експертизи.

Список використаних джерел:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII.

2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844

3. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.І. Аудит: Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. – 852 с.

4. Порядок подання суб'єктами аудиторської діяльності до Аудиторської палати України звітності за формою № 1 – аудит (річна) «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги»: Рішення Ради Аудиторської палати України від 30.01.2020р. № 29/1.

5. Інструкція про складання та подання звітності за формою № 1 – аудит (річна) «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги»: Рішення Ради Аудиторської палати України від 28.08.2019 № 19/1.

2.4 Організація внутрішньогосподарського контролю розрахунково-касових операцій

Процеси стрімкого розвитку ринкових відносин та посилення конкуренції на ринку вплинули на найбільш ліквідну статтю активів підприємства – грошові потоки. Більшість підприємств сьогодні стикається з браком грошових активів. Тому здатність підприємства виживати прямо залежить від уміння управляти грошовими потоками. У силу постійних законодавчих та політичних змін, нестабільності в економіці, управлінню грошовими активами у вітчизняній практиці не приділялося достатньої уваги, що і робить це дослідження актуальним. Цей вид активів є найобмеженішим в сучасних умовах і управління ним безпосередньо впливає на розвиток підприємства.

Питання, пов'язані з організацією обліку готівкових та безготівкових розрахунків на підприємстві, є предметом постійних дискусій та наукового пошуку вітчизняних дослідників, серед яких необхідно виділити таких як: О. Г. Зима, Л. М. Демиденко, В. І. Дмитрів, І. С. Єршова, А.І. Луцик, І. О. Лютого, О. Майстеренко, Ю. Мелько, М. В. Романюк, О.К. Терентьева та інші. Проте, дослідити нинішній стан належного виконання вимог чинного законодавства з організації та дотримання касової дисципліни на підприємстві з урахуванням останніх змін потребує перегляду та детального розкриття основних її елементів. Дотримання касової дисципліни на будь-якому підприємстві, встановлення належного порядку організації роботи каси, а також здійснення операцій з готівкою на підприємствах регламентується Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні затвердженим постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148 (Положення № 148) [1]. Зазначені у даному документі вимоги поширюються як на всі вітчизняні підприємства, так і на підприємств. Проте, вони не стосуються іноземних офіційних представництв, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також представництв іноземних організацій і філій, які не здійснюють підприємницької діяльності. Усі готівкові кошти підприємства зберігаються у

касі підприємства в сейфі або у закритій на ключ шафі. У процесі їх руху збільшення можливе за рахунок оприбуткування готівки в касі, а зменшення – за рахунок видачі готівки. Каса – приміщення для здійснення готівкових розрахунків, приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів [2]. Детально рух готівки та умови її оприбуткування до каси підприємства наведено на рис. 1.

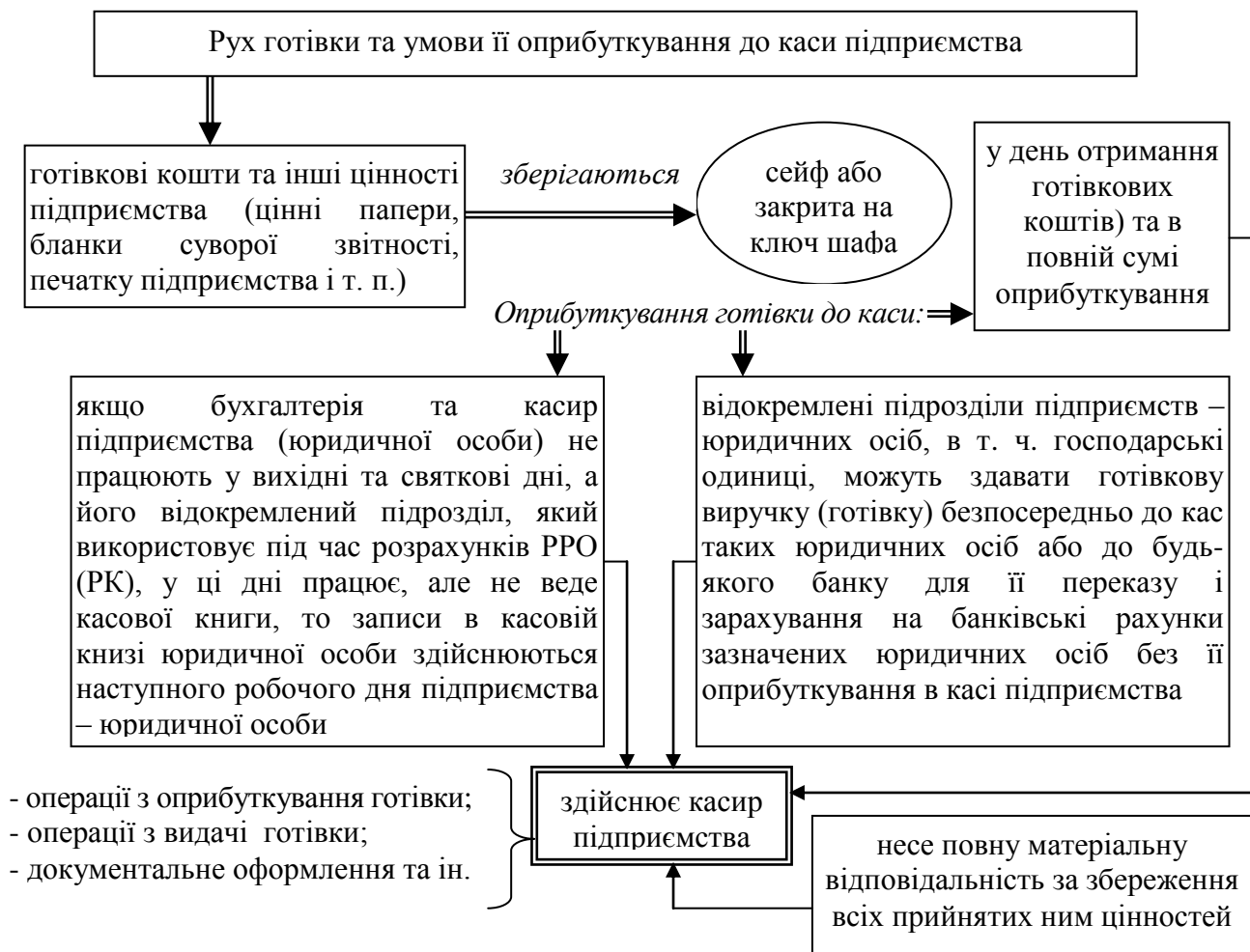


Рис. 1. Рух готівки та умови її оприбуткування до каси підприємства

В обов’язковому порядку касир підприємства повинен суворо дотримуватися касової дисципліни. Касова дисципліна – це загальна сукупність правил приймання, зберігання та видачі готівки, визначених внутрішніми документами підприємства, Положенням № 148 та іншими актами НБУ [3]. Нами визначені такі обов’язкові елементи, які слід зазначати у внутрішніх та зовнішніх документах підприємства, рис. 2.

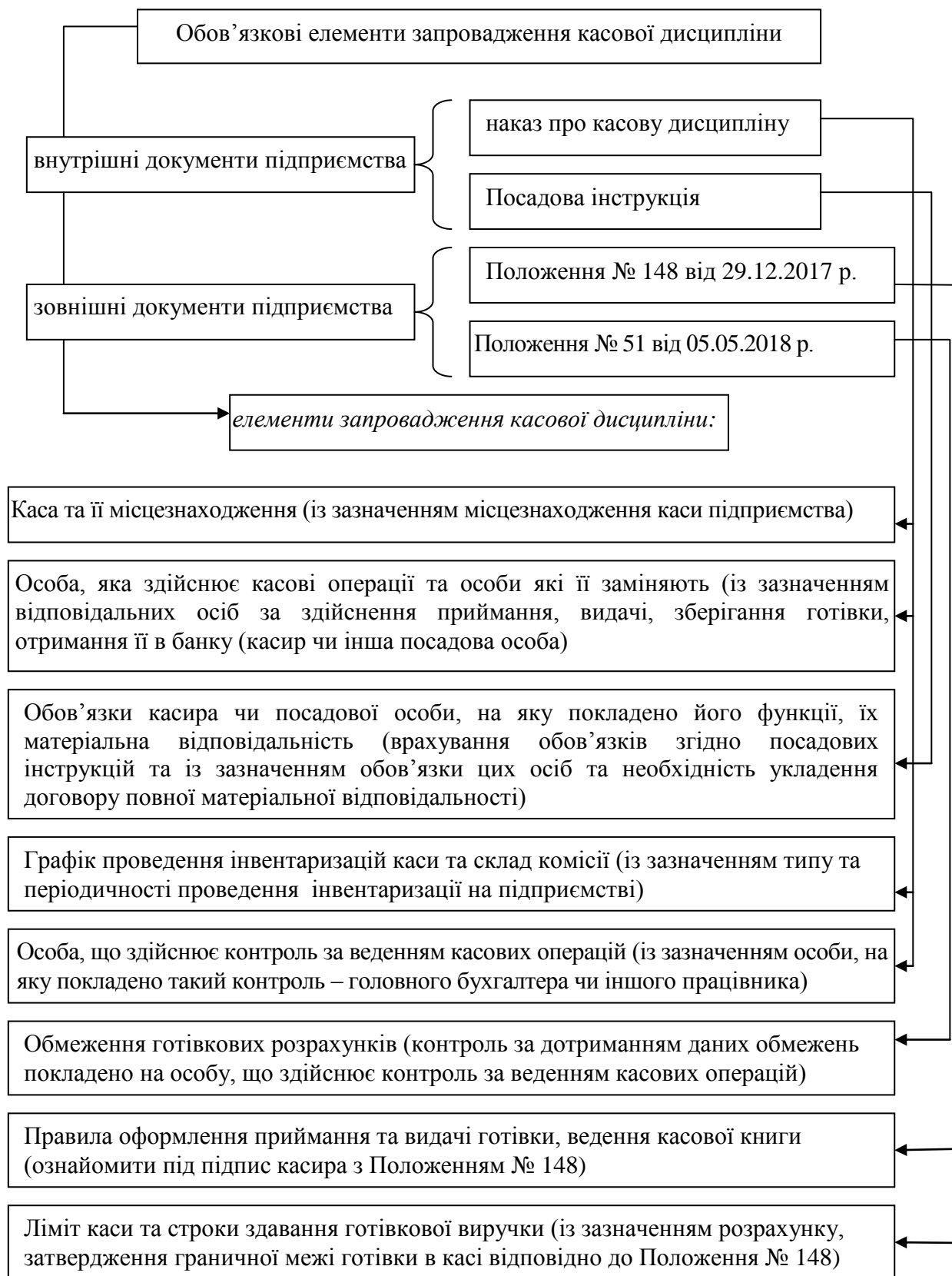


Рис. 2. Обов'язкові елементи запровадження касової дисципліни

Для того, щоб посилити контроль на підприємстві за дотриманням касової дисципліни необхідно дотримуватися внутрішнього документу – наказу про касову дисципліну, який укладається на власний розсуд підприємства.

Згідно Положення № 148, ліміт залишку готівки в касі – це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі у позаробочий час [1]. Розрахунок ліміту залишку готівки в касі може бути здійснений одним з двох методів.



Рис. 3. Методи розрахунку граничної суми ліміту каси підприємства*

Якщо підприємство через будь-яку причину не встановило ліміт каси, то його вважають рівним нулю. Тоді вся готівка, яка знаходиться в касі на кінець робочого дня, вважається понадлімітною. Підприємству самому потрібно розробити порядок розрахунку ліміту каси собі і своїм відособленим підрозділам. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], підприємства можуть зберігати в касі не тільки

готівкові кошти, але і цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності.

До них відносяться трудові книжки і вкладні листки до них, квитанції дорожніх листків автотранспорту, бланки довіреностей тощо. Зберігання в касі готівки й інших цінностей, які не належать цьому підприємству, заборонено.

Розрахунки готівкою, що проводяться безпосередньо в касі, оформляються прибутковими і видатковими касовими ордерами, рис. 4. Обов'язок оформляти ПКО і квитанції до них, а також видаткові документи покладено на бухгалтера.



Рис. 4. Документальне оформлення касових операцій

Як і будь-які інші, документи потрібно заповнювати тільки чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів або іншими способами, що забезпечують цілісність цих записів

протягом встановленого для зберігання документів строку. Приймання і видачу готівки за касовими ордерами можна проводити тільки в день їх складання. Якщо касові документи не були оплачені в цей день, їх анулюють і наступного разу бухгалтер виписує вже новий документ. На відміну від інших первинних документів у прибуткових і касових документах не можна робити будь-яких виправлень [5, с.147]. Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

1) між собою – у розмірі до 10000 грн включно;

2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 грн включно [-п. 6 розд. II](#)

[Положення №148](#).

У разі зняття готівкових коштів із поточних рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами СГ зобов'язані надавати на запит банку підтвердні документи, на підставі яких здійснюються такі готівкові розрахунки, необхідні банку для вивчення клієнта з урахуванням ризик-орієнтованого підходу.

Платежі понад встановлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Обмеження, встановлене Положенням №148, стосується також розрахунків під час оплати за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою електронного платіжного засобу. Згідно з [п. 7 розд. II Положення № 148](#) фізичні особи мають право здійснювати розрахунки готівкою:

1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) грн. включно. Платежі на суму, що перевищує 50000 грн, проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством України порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів із поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку;

2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50000 грн. включно. Платежі на суму, яка перевищує 50000 грн., здійснюються шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення та/або переказу коштів на поточні рахунки (у тому числі на депозит нотаріуса на окремий поточний рахунок у національній валюті).

[Пунктом 8 Положення №148](#) визначено, що обмеження, установлені в , не стосуються:

- 1) розрахунків СГ з бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;
- 3) використання готівки, виданої на відрядження;
- 4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;
- 5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій.

Підприємство/фізична особа-підприємець, яке/яка відповідно до законодавства України приймає до обслуговування електронні платіжні засоби з метою проведення оплати вартості товарів чи послуг і оснащене платіжним терміналом (у тому числі з'єднаним чи поєднаним з реєстратором розрахункових операцій (далі - РРО)), має право за рахунок готівкової виручки або готівки, отриманої з банку, надавати держателю електронного платіжного засобу (якщо така послуга передбачена правилами відповідної платіжної системи) послуги з видачі готівки з друкуванням квитанції платіжного

термінала (або розрахункового документа) та відображенням таких операцій у книзі обліку розрахункових операцій (далі - КОРО) або розрахунковій книжці (далі - РК), у разі їх використання.

Розрахунки суб'єктів господарювання та фізичних осіб у разі їх здійснення готівкою без відкриття поточного рахунку шляхом унесення готівки до банків або небанківських фінансових установ, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, для подальшого її переказу на рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів безготівковими.

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі. Оприбуткуванням готівки в касах установ/підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

Оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів установ/підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО без ведення касової книги, є забезпечення зберігання щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) в електронній формі протягом строку, визначеного [пунктом 44.3](#) статті 44 Податкового кодексу України і занесення інформації згідно з фіскальними звітними чеками до відповідних книг обліку (КОРО - у разі її використання на період виходу з ладу РРО чи відключення електроенергії). Установа/підприємство визначає місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних фіскальних звітних чеків (щоденних Z-звітів) у електронній формі [6].

Оприбуткуванням готівки в касах суб'єктів господарювання, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням КОРО без застосування РРО, є занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО. Оприбуткування та облік фізичними особами-підприємцями отриманих доходів здійснюється в книгах обліку

доходів і витрат (або книгах обліку доходів) у порядку, визначеному [Податковим кодексом України](#).

Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

Установи/підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів мають право вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, повинне забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги («Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира»), які за формою і змістом повинні відтворювати форму та зміст касової книги в паперовому вигляді. Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника установи/підприємства, який на це уповноважений керівником.

Керівник установи/підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис із вимогами цього Положення.

Керівник установи/підприємства для здійснення функцій касира може прийняти рішення щодо виконання таких функцій працівником іншої/іншого установи/підприємства, залученого на підставі укладеної між установами/підприємствами угоди на надання послуги з надання персоналу, у якій обов'язково зазначається вимога про повну матеріальну відповідальність такого працівника.

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію каси. Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всієї готівки, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. Один примірник акта передається до бухгалтерії

установи/підприємства, другий залишається в матеріально відповідальній особі. Акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальній особі, яка здала цінності, матеріально відповідальній особі, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії) у разі зміни матеріально відповідальних осіб.

Інвентаризація кас проводиться в/на кожній/кожному установі/підприємстві в строки, установлені керівником, з перерахуванням усієї готівки та перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі.

У разі застосування підприємством у розрахунках РРО звіряється сума наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною у звіті РРО (у РК та КОРО). У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід відповідної/відповідного установи/підприємства.

Установа/підприємство зобов'язана/зобов'язане проводити перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів у разі автоматизованого ведення касової книги.

Господарська діяльність підприємства неможлива без застосування внутрішньогосподарського контролю руху грошових коштів та розрахунків, систематичного спостереження і перевірки фактів.

Перевірку операцій з грошовими активами рекомендуємо розпочинати з інвентаризації готівки в касі, коштів на рахунках в банку та дебіторської заборгованості, що дає можливість виявити недостачі або лишки грошових коштів, підтвердити реальність дебіторської заборгованості та виявити порушення Підсумкові перевірки пропонуємо оформлювати наступним чином (табл. 1-4).

Таблиця 1

Відомість перевірки записів в касовій книзі і в звітах касира

з/п	Номер звіту	Дата	Відповідність звіту касира записам в касовій книзі	Номер документа, відображеного у звіті	Відмітка про наявність документа, відображеного у звіті	Відхилення	Підсумок операцій за день		
							за даними касової книги	за перерахунком	відхилення

Таблиця 2

Відомість дотримання встановлених граничних норм використання готівки

№ з/п	Номер звіту	Дата	Сума коштів, виданих одній особі	Ліміт	Відхилення

Таблиця 3

Відомість перевірки записів в касовій книзі і в звітах касира

з/п	Номер звіту	Дата	Відповідність звіту касира записам в касовій книзі	Номер документа, відображеного у звіті	Відмітка про наявність документа, відображеного у звіті	Відхилення	Підсумок операцій за день		
							за даними касової книги	за перерахунком	відхилення

Таблиця 4

Реєстр касових документів з перевищенням ліміту готівкових коштів

№ з/п	Номер звіту	Дата	Фактичний залишок	Ліміт	Відхилення

Науково-технічні досягнення, що створюють можливість при здійсненні розрахунків працювати краще, змушують суб'єктів господарювання слідкувати за нововведеннями в техніці, економіці, інформатиці та інших сферах людської діяльності. Одним із таких досягнень у розрахунках стала пластикова картка (далі ПК), яка полегшила процес розрахунків між господарюючими суб'єктами багатьох країн світу.

Відомість перевірки дотримання касової дисципліни

Питання	Відмітка	Примітка
Наявність наказу про призначення касира		Дата затвердження
Наявність укладеного з касиром договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність		Дата затвердження
Наявність договору з банком про розрахунково-касове обслуговування		Дата затвердження
Чи встановлений ліміт залишку готівки в касі		Дата затвердження
Чи правильно складено заявку-розрахунок ліміту залишку готівки		Відхилення (за наявності)
Чи забезпечується збереженість грошових коштів в касі, а також при доставці їх з банку і здачі в банк		Умови зберігання готівки
Чи є касова книга		Кількість
Чи правильно ведеться касова книга		Виявлені відхилення
Чи встановлені терміни здачі звітів касирів		Терміни здачі звітів касирів
Чи дотримуються терміни здачі готівки		Відхилення
Чи створена на підприємстві комісія по проведенню інвентаризації готівки		Дата, за яким наказом
Чи проводяться інвентаризації готівки		Періодичність, дата останніх, наявність відповідних документів

Таблиця 6

Переваги та недоліки при проведенні розрахунків за допомогою банківських платіжних карток

Переваги застосування БПК	Недоліки застосування БПК
<ul style="list-style-type: none"> - можливість проведення розрахунків цілодобово; - постійне нарахування відсотків на залишок коштів на картрахунку; - можливість придбання товарів у мережі Internet; - проведення розрахунків без 10000-го ліміту - зникає необхідність інкасації; - уникнення черг у касі для видачі з/плати; - можливість зменшення витрат, пов'язаних з обліком готівкових коштів; - виконується принцип конфіденційності при отриманні зарплати за пластиковими картками; - можливість зняти з рахунків кошти в будь-якому місті України та за кордоном в межах наявності коштів; - при відсутності готівки в касі дає можливість відрядити працівника у відрядження; - у відрядженні відсутня необхідність турбуватися за збереження готівки; - можливість уникнути багатьох обмежень при отриманні готівки в іноземній валюті; - під час перетину кордону працівником підприємства не потрібно письмово декларувати ПК (лише усно); - можливість отримання готівки як у робочий, так і у вихідний день тощо. 	<ul style="list-style-type: none"> - розташування банкоматів переважно у великих містах (але це поки тимчасово, розвиток ринкових відносин та банківської системи вирішить це питання); - неповний перехід організацій торгівлі, надання послуг та підприємств інших галузей економічної діяльності на проведення розрахунків ПК, тобто через спеціальні термінали або імпрінтер; - необхідність плати за відкриття картрахунку, отримання картки та відсотків обслуговування руху грошових коштів; - можливість проведення махінацій та незаконного використання чужих платіжних карток; - можливість утримання банками-неемітентами відсотків при знятті готівки тощо.

Взагалі, банківські ПК можуть використовуватись для: проведення розрахунків між суб'єктами господарювання в національній валюті; отримання готівки в іноземній та національній валютах; проведення перерахування коштів з картрахунку на рахунок інших осіб; здійснення безготівкових розрахунків в іноземній валюті на відрядні та представницькі витрати та ін. Нами узагальнено переваги та недоліки при проведенні розрахунків за допомогою БПК (табл. 6).

З 23.06.2019 року набрав чинності [Указ Президента України від 20.06.2019 р. № 418/2019](#), яким скасовано низку попередніх Указів, зокрема [Указ від 12.06.1995 р. № 436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»](#) Нагадаємо, Указом №436 було встановлено застосування штрафів:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- за не оприбуткування у касах готівки – у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;
- за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених (невідкладних) обставин - соціальних виплат громадянам на поховання, допомоги при народженні дитини, одиноким та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсацій особам - в розмірі здійснених виплат;
- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25 % виданих під звіт сум;
- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа, який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів;
- за використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки;
- за не встановлення установами банків лімітів залишку готівки в касах – у п'ятдесятикратному розмірі неоподаткованого мінімуму доходів громадян за

кожний випадок такого не встановлення. Отже, фінансова відповідальність за порушення норм використання готівки скасована з 23.06.2019 року. Водночас залишилась адміністративна відповідальність у вигляді штрафу від 100 до 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто від 1700 до 3400 грн. ([ст. 163-15 Кодексу України про адміністративні правопорушення](#)) за порушення порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), у тому числі [7]:

- перевищення граничних сум розрахунків готівкою,
- недотримання установлених законодавством вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів.

За повторне порушення протягом року – штраф від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 8500 до 17000 грн.).

За не своєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів (ст. 164 КупАП розмір штрафу становить: за перше порушення накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Повторне порушення протягом року тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

За здавання виторгу торговельними підприємствами всіх форм власності, що здійснюють реалізацію товарів за готівку, з порушенням термінів, установлених правилами розрахунків і ведення касових операцій: за перше порушення від 17 до 88 НМДГ (від 289-1496 грн.); повторне порушення протягом року від 43 до 175 НМДГ (731 грн. до 2975 грн.)

Для здійснення підприємством розрахунків готівкою необхідне дотримання касової дисципліни, встановлення належного порядку організації роботи каси. Відповідальність за своєчасне здійснення операцій з готівкою та касову дисципліну покладено на касира підприємства, який несе повну посадову та матеріальну відповідальність. Тобто, саме касир відповідає за рух готівки та умови її оприбуткування до каси підприємства. Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівковою покладено на підприємців і керівників підприємств. Осіб, винних у порушенні порядку ведення касових операцій з

готівковою, притягують до відповідальності у встановленому чинним законодавством. На сьогодні готівкові кошти і розрахунки з ними суб'єктом господарювання з іншими суб'єктами та особами відходить у минуле. Альтернативою цієї форми розрахунків є електронні розрахунки та найрізноманітніші їх види, які пропонують банки сьогодні своїм клієнтам. Проте, деякі суб'єкти господарювання залишили собою використання готівкових коштів на підприємстві за такими видами операцій як наприклад: видача грошей під звіт працівникам підприємства на відрядження, отримання готівки за продані товари (послуги), виплата заробітної плати тощо, що і вимагає дотримання ними касової дисципліни.

Список використаних джерел:

1. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 29.12.2017 р. № 148 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17.2> (дата звернення 06.03.2020).

2. Нацбанк змінив правила ведення касових операцій. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-16-17-p7-9-UA.pdf> (дата звернення 05.03.2020).

3. Про затвердження Положення про організацію готівкового обігу і ведення емісійно-касових операцій у банківській системі в особливий період/ Національний банк України. від 29.07.2019 р. № 51. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0051500-18> (дата звернення 05.03.2020).

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 06.03.2020).

5. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. К : Алерта, 2011. 1025 с.

6. Податковий Кодекс України : Закон України від 2 грудня 2011 року № 2755-VI/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 06.03.2020).

7. Кодекс України про адміністративні правопорушення. / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 06.03.2020).

2.5 Теоретичні та організаційні основи податкового контролю в Україні

Створення надійної економічної системи, як фундаменту успішного функціонування будь-якої країни та її громадян, зміни в області податків, вчасне та в повному обсязі поповнення фінансовими ресурсами усіх рівнів бюджетної системи країни неможливе без сформованого та ефективного механізму податкового контролю. Здійснення податкового контролю – складний процес, який регулюється не лише нормами Податкового кодексу, а й іншими нормативно-правовими актами як в сфері регулювання податкових правовідносин, так і в інших сферах. Від ефективності організації контрольної роботи податкових органів залежить стан бюджету, що прямим чином впливає на стан економіки і рівень життя суспільства. Тому створення ефективної системи контролю за сплатою податкових платежів до бюджету повинно входити до числа основних завдань соціально-економічної політики держави.

Для більш чіткого розуміння суті податкового контролю необхідно розглянути історичний аспект його розвитку. Перш за все варто зазначити, що податковий контроль нерозривно пов'язаний з оподаткуванням, а саме його виникнення і розвиток залежали від становлення системи оподаткування.

Податковий контроль появився одночасно з таким явищем як податок. Так, у розвитку податкового контролю Ю.О. Соловйова виділяє три етапи

1. Період Київської Русі (IX – середина XIII ст.) та часи, коли більшість земель України входила до Великого князівства Литовського (з другої половини XIV ст.), Речі Посполитої (після підписання Люблінської унії Литви з Польщею у 1669 році). Характерним для цього етапу є:

- податковий контроль виникає з появою обліку майна громадян чи самих громадян;

- роздрібненість усіх елементів здійснення податкового контролю в результаті недостатнього розвитку державного устрою та механізму державного управління;

- податки є безсистемними платежами, контроль за стягненням яких належить владі;

- створюються посади по збиранню податків, проте це не було їх основною функцією.

2. Царювання Петра I, Катерини II (кінець XVII – XVIII ст.), реформи Столипіна (XIX ст.). Для цього етапу було характерним:

- централізація та посилення здійснення податкового контролю;

- за часів Петра I з'явився фінансовий орган, а саме Камер-колегія, що дозволив об'єднати фінансові установи Росії;

- регіональні та місцеві органи влади наділяються функціями, які дозволяють їм самостійно контролювати збирання регіональних та місцевих податків.

3. Перехід до НЕПу (1922 р.) – 80-ті рр. XX ст. Характерні особливості періоду:

- посилення ролі органів, що мають право здійснювати податковий контроль на місцях (у 1925 р. Народним комісаріатом фінансів СРСР ухвалено Положення щодо зовнішнього податкового нагляду);

- виникнення нових форм та методів податкового контролю та вдосконалення наявних (у 1931 р. введення державної реєстрації – облік платників податків) [2, с. 74].

Отже, історія податкового контролю – історія підвищення централізації стягнення податків, становлення податкового суверенітету держави, яка до того ж показує еволюцію принципу державних фінансів: від наживи до зваженого підходу з обґрунтованими державними витратами.

В роки незалежності України становлення податкового контролю відбувалось паралельно із розвитком української державності та формуванням відповідного законодавства. Тому умовно можна виділити чотири етапи становлення та розвитку податкового контролю в Україні.

Перший етап (1991-1993 рр.) – період функціонування переважно радянського законодавства. На цьому етапі питання податкового контролю в Україні регулювали як законодавчі акти колишніх СРСР та УРСР, прийняті в цей період, так і раніше, зокрема: Закони України «Про бюджетну систему України», «Про державну податкову службу в Україні», «Про підприємництво», «Про систему оподаткування». У цей період вперше з'являються законодавчі акти, які безпосередньо покликані врегулювати процедурні питання податкового контролю, а саме «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів», «Про порядок застосування контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Другий етап (1994-1998 рр.) – характеризується оновленням податкової системи, формуванням податкових механізмів і контролюючих органів. У цей період набувають популярності міжнародні угоди та конвенції про уникнення подвійного оподаткування, вносяться зміни у податкове законодавство, розвивається нормативно-правова база, яка стосується безпосередньо предмета податкового контролю, вводяться спеціальні режими оподаткування.

Третій етап (1999-2010 рр.) – початок розробки проекту Податкового кодексу України. Зважаючи на гострі дискусії та різні концепції побудови Податкового кодексу, складнощі, що виникли у процесі роботи, було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який по суті був прообразом процесуальної частини проекту Податкового кодексу. Саме на цьому етапі були визначені основні аспекти податкового контролю, зокрема порядок подання фінансової звітності, порядок направлення податковими органами податкових повідомлень платникам та рішень про застосування штрафних санкцій, порядок списання безнадійного податкового боргу, порядок відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, порядок застосування податкової застави

податковими органами, порядок оформлення результатів перевірок. Цим же законом встановлено вичерпний перелік контролюючих органів у сфері оподаткування та запроваджено норму, згідно з якою інші державні органи позбавлені права здійснювати податкові перевірки.

Четвертий етап розпочато у 2011 році – введено в дію Податковий кодекс України, окремі положення якого в якісно новому напрямі почали трактувати і регулювати окремі положення податкового контролю. На цьому етапі активно впроваджуються вибіркові методи податкового контролю, запроваджуються ризикоорієнтовані технології документальних перевірок [1, с. 169].

Щоб визначити сутність податкового контролю, необхідно виділити характерні ознаки складових його елементів, які б дозволили б встановити його індивідуальність і визначити його роль і місце серед інших близьких понять.

Аналіз літератури по адміністративному праву, соціальному управлінню і податковому контролю свідчить про те, що при визначенні сутності контролю науковці не притримуються однієї думки. Автори тлумачать його по-різному: як засіб, фактор, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, явище, метод, регулятор. Тому слід розглянути дане поняття в різних аспектах.

Податковий контроль як елемент керування процесом оподаткування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи та покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування.

Податковий контроль – це завершальна стадія керування оподаткуванням, і одночасно – один з елементів планування податкових доходів бюджету. Його двоїста природа зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої функції податків, а з іншого – це примусові грошові відносини.

Таким чином, під податковим контролем слід розуміти міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам чинного законодавства.

Податкові контрольні дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, платників, територій. Тобто податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і по горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету [11, с. 254].

Особливістю податкового контролю є інформаційне забезпечення органів державного управління, а також виконання таких особливих функцій, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення [10, с. 575].

Головна мета податкового контролю, полягає не в контролі дотримання вимог податкового законодавства і донарахуванні сум податків і зборів, а у наданні пропозицій щодо удосконалення податкового, господарського, адміністративного, кримінального права з метою усунення правових основ навмисного ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від оподаткування.

Головним завданням податкового контролю слід вважати не збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, а виявлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробка конкретних пропозицій і заходів по удосконаленню податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою, як юридичними, так і фізичними особами [8].

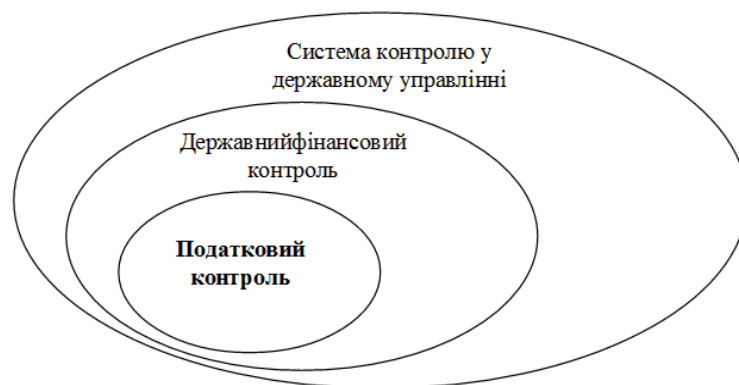


Рис. 1.1 Умовне зображення місця податкового контролю у системі контролю у державному управлінні [12]

На рисунку 1.1 позначено місце податкового контролю у системі контролю у державному управлінні. У теорії оподаткування не існує єдиного підходу до визначення функцій податкового контролю. А. Чередніченко з метою проведення аналізу ефективності податкового контролю як функції управління державних органів, виділяє такі його функції, як прогнозування, аналітичну, управлінську, нормативну, координаційну та профілактичну.

До основних функцій податкового контролю І. Бабін зараховує облікову, профілактичну, інформаційну та мобілізуючу. Інші вчені називають такі функції податкового контролю: інформаційну, аналізуючу, прогнозування, планування, відкритості, виховну, організаційну, регулятивну, координаційну та контрольну. Окрім названих, дослідники окремо виділили профілактичну функцію, що виявляється в діяльності контролюючих органів, спрямованій на роз'яснювальну роботу та консультування платників податків.

Важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є творення середовища для партнерських відносин між контролюючими податковими органами та суб'єктами господарювання.

Організація податкового контролю передбачає управління системою заходів з контролю за виконанням податкових зобов'язань, що здійснюється посадовими особами в межах своєї компетенції шляхом використання форм податкового контролю, передбачених податковим та іншим законодавством.

У процесі організації та проведення податкового контролю інтереси держави представляє орган, що здійснює управління в цій сфері. В Україні таким органом є Державна податкова служба України [7, с. 254]. Органи податкової служби є контролюючими органами щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім тих, контроль за сплатою яких покладено на митні органи, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби.

Для здійснення ефективного податкового контролю діяльність контролюючих органів передбачає необхідність налагодження тісної взаємодії з іншими державними службами, у зв'язку з чим необхідним є створення

передумов виключення дублювання їх функцій і забезпечення взаємодії контролюючих органів. На це спрямовано низку нормативно-правових актів. Зокрема, у ст. 41 Податкового кодексу України зазначено, що:

- порядок контролю митними органами за сплатою платниками ПДВ та акцизного податку встановлюється спільним рішенням центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;

- інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів;

- органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, що уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Податковий контроль доцільно здійснювати у кілька етапів, кожен з яких має відповідати нормам податкового права, проводитись у логічній послідовності та спрямовуватись на досягнення необхідного результату, а саме виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому. Відтак, етапи здійснення податкового контролю мають спільні цілі та завдання, оскільки процес контролю спрямований на забезпечення законності в податковій сфері [4, с. 37].

У науковій літературі немає однозначного підходу щодо визначення кількості етапів здійснення податкового контролю та їх змісту. На наш погляд, таких етапів слід виділити п'ять:

1. Планування контролю – це система прийомів і методів планування перевіркової роботи відповідно до завдань контролю, наприклад, виявлення податкових правопорушень у діяльності суб'єкта господарювання. Під час планування контрольно-перевірочних заходів, зокрема не включених до плану-графіка податкових перевірок, органи контролю вивчають наявні податкові,

бухгалтерські, фінансові, банківські та інші звітні дані, матеріали попереднього контролю і камеральних перевірок, іншу інформацію, що характеризує господарську діяльність і фінансовий стан об'єкта контролю.

2. Доперевірочний (превентивний) контроль. Здійснюється на основі комплексного та глибокого аналізу і розрахунків зобов'язань платника податків перед бюджетом, податкових декларацій, документів бухгалтерського та податкового обліку тощо, що сприяє забезпеченню об'єктивності оцінки доцільності прийняття або неприйняття рішень про здійснення контрольних заходів. За результатами доперевірочного аналізу виявляються податкові ризики у діяльності платника податків, що можуть свідчити про ймовірні порушення податкового законодавства, які необхідно дослідити при проведенні перевірки. Таким чином, основною метою превентивного контролю, що має базуватись на принципах єдності, цілеспрямованості, оперативності, комплексності та поетапності, є підготовка максимально ефективного проведення контрольних заходів, вироблення оптимальної стратегії майбутньої податкової перевірки, що забезпечує раціональне використання всіх необхідних методів податкового контролю.

3. Поточний податковий контроль. Полягає у здійсненні безпосередніх контрольних заходів, у ході яких податковий інспектор перевіряє показники фактичної діяльності суб'єкта господарювання з показниками, поданими ним до податкової інспекції.

4. На завершальному етапі податкового контролю (крім камеральних та електронних перевірок) складають акт чи довідку податкової перевірки, що підписуються податковим інспектором і посадовими особами об'єкта контролю. Акт складається у разі встановлення під час перевірки порушень. У ньому систематизуються матеріали перевірки, реєструються виявлені факти порушень, зловживань, групуючись за однорідними ознаками, наприклад за видами податків. У разі відсутності порушень податкового законодавства податковим інспектором за результатами перевірки складається довідка, а контрольні дії щодо суб'єкта господарювання вважаються завершеними.

5. Виконання приписів. Основною формою реалізації результатів податкової перевірки, у ході якої виявлено порушення, є повідомлення-рішення за результатами такої перевірки, процедура складання, направлення та відкликання якого регламентується Порядком направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від №1236 від 28.11.2012 р. [6, с. 85].

У повідомленні-рішенні вказується інформація щодо нарахування (зменшення) грошового зобов'язання, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ. Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) платнику податків, якщо його передано посадовій особі такого платника податків під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення. Податкове повідомлення - рішення вважається надісланим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено їй особисто чи її законному представникові або надіслано на адресу за місцем проживання чи останнього відомого її місцезнаходження з повідомленням про вручення.

У податковому повідомленні-рішенні вказується також обсяг застосовуваних контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства. При цьому у разі вчинення платником податків двох або більше порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Кожен із зазначених етапів здійснення податкового контролю не є самостійним – виникнення та існування кожної наступної стадії є умовою виконання необхідних контрольних дій на попередній.

Податковий контроль здійснюється посадовими особами контролюючих органів у конкретних законодавчо закріплених формах, якими, відповідно до статті 62 Податкового кодексу України, є:

1. Ведення обліку платників податків.

2. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби.

3. Перевірки та звірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин [9, с. 410].

Аналізуючи чинне вітчизняне податкове законодавство, виділимо такі основні правила проведення податкових перевірок:

1. Наявність посвідчення та направлення на перевірку, виписаного окремо на кожного податкового інспектора, а у випадках, передбачених законодавством, ще й рішення керівника податкової інспекції. Зазначимо, до прийняття Податкового кодексу суб'єкт контролю, розпочинаючи перевірку, також повинен був надавати і копію наказу про проведення перевірки. Нині ж вона надсилається платнику податків поштою (крім фактичних перевірок) разом з повідомленням про перевірку, що дозволяє йому належним чином підготуватися до контролю.

2. Тривалість податкових перевірок не має перевищувати законодавчо встановлених термінів, а їх хід – нормального режиму роботи суб'єкта господарювання.

3. Можливість вилучення у суб'єкта господарювання лише копій фінансово-господарських і бухгалтерських документів, що свідчать про порушення податкового законодавства. Вилучення оригіналів зазначених документів здійснюється виключно у випадках, передбачених кримінально-процесуальними законами, та за рішенням суду.

Об'єктом податкових перевірок є документи, бухгалтерські обліки і податкові декларації, що мають бути оформлені відповідно до вимог, установлених для відповідного виду документів нормативними актами, а також цифрові носії інформації про здійснені платником податків операції,

тобто договори, документи бухгалтерського обліку, звіти, кошториси, платіжні документи тощо.

У теорії податкового контролю існує чимало видів податкових перевірок, класифікованих за різноманітними ознаками. Законодавча ж класифікація суттєво відрізняється від класифікації, запропонованої податковим менеджментом. Зокрема, ст. 75 Податкового кодексу України регламентує такі види податкових перевірок (рис. 1.2):



Рис. 1.2 Види податкових перевірок, що здійснюються відповідно до Податкового кодексу України

Основними критеріями, за якими здійснено наведену на рис. 1.2 класифікацію податкових перевірок, є об'єкт щодо якого здійснюється контроль, обсяг та періодичність контрольних дій, місце проведення контролю. Єдиним принципом відбору підприємств до будь-якої перевірки є наявність у їхній діяльності ризиків несплати належних податкових платежів до бюджету.

Камеральною, відповідно до ст. 75 Податкового кодексу України, вважається перевірка, що проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Основною метою проведення такої перевірки є встановлення правильності нарахування сум податкових платежів і заповнення форм звітів з метою виявлення арифметичних або методологічних помилок.

Відповідно до Податкового кодексу України документальна перевірка – це перевірка, предметом якої є:

– своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Кодексом податків і зборів;

– дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

– дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Документальну перевірку за законодавством класифіковано на планову та позапланову [3, с. 177].

Враховуючи норми Податкового кодексу України до особливостей фактичної перевірки можна віднести такі:

1. Проводиться двома і більше посадовими особами органу державної податкової служби у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, яка фактично здійснює розрахункові операції.

2. Здійснюється без попередження платника податків.

3. Підставою для проведення є рішення керівника податкового органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення фактичної перевірки.

З прийняттям Податкового кодексу України термін для подання заперечень проти висновків, що містяться в акті камеральних, документальних чи фактичних перевірок, а також термін їх розгляду було збільшено з трьох днів до п'яти. Разом з тим, Кодексом вперше передбачено право платника податків брати участь у розгляді заперечень, а також бути присутнім при ухваленні рішень з урахуванням цих заперечень [5, с. 315].

Для належного функціонування податкової служби необхідне ефективне здійснення податкового контролю, як одного з основних завдань у її діяльності. Податковий контроль – це система заходів уповноважених органів за дотриманням платниками податків і зборів, податковими агентами правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів до бюджету, виявлення порушень податкового законодавства, попередження та запобігання їх виникненню у майбутньому.

Загалом, податковий контроль повинен бути спрямований не на збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок суб'єктів підприємницької діяльності і констатації порушень податкового законодавства, а на вивчення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробку конкретних пропозицій і заходів по удосконаленню податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними так і фізичними особами.

Проведений аналіз практики здійснення податкового контролю дозволяє зробити такий висновок, що у вітчизняній практиці документальних перевірок платників податків існує пряма залежність між кількістю випадків виявлених порушень податкового законодавства та кількістю проведених перевірок.

У 2019 році практично по усіх аналізованих нами показниках, за наслідками документальних перевірок платників податків – юридичних осіб щодо сплати податку з доходів найманих працівників, документальних перевірок громадян, документальних перевірок платників податків – фізичних осіб – СПД, а також документальних перевірок платників податків – суб'єктів господарювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності відбувся значний приріст по відношенню до 2017 року. Враховуючи той факт, що суттєвий приріст сум додатково нарахованих платежів при одночасно стабільній кількості платників податків відбувся завдяки підвищенню інтенсивності праці контролюючих органів в ході проведення податкового аудиту. І стимулом для цього, стала надзвичайно гостра потреба у забезпеченні дохідної частини бюджету.

Вітчизняні заходи податкового контролю не завжди дають очікуваний результат. Така практика протидії не є ефективною, оскільки:

- 1) кількість фактів ухилення від сплати податків залишається на високому рівні;
- 2) податкова дисципліна платників не покращується;
- 3) за податковими органами залишається статус контрольно - репресивного органу, а тому не покращуються відносини між контролюючими органами і платниками податків;

4) попередження фактів ухилення від сплати податків знаходиться на дуже низькому рівні, так як основна увага приділяється перевіркам. А тому – не виконується основна функція податкового контролю – попередження податкових правопорушень і недопущення їх виникнення в майбутньому.

Список використаних джерел:

1. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посібник. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2012. С. 239–254.
2. Ясько І.В. Принципи оподаткування. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки, 2015. № 824. С. 135.
3. Бечко П.К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
4. Борейко С.К. Опыт налогообложения в зарубежных странах.. Экономика строительства, 2015. №9. С. 85-98.
5. Бухарев В. Ми за партнерські відносини бізнесу та влади. Вісник податкової служби України, 2009. № 40. С. 6–7.
6. Воронкова О. М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_2/239.pdf (дата звернення 20.02.20)
7. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування. URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/znpnudps/2011_1/pdf/11yvdpoa.pdf (дата звернення 25.02.20)
8. Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 К., 2012. 24 с.
9. Воронкова О.М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, 2014. №2. С.41-51.
10. Данілов О. Податкова служба та вдосконалення її діяльності: монографія. Ірпінь: Нац.акад. ДПС України, 2015. 152 с.

2.6 Порядок здійснення державного нагляду і контролю за додержанням законодавства про працю: новації та зміни

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. Питання відповідальності за організацію оплати праці та її контрольно-облікове забезпечення завжди відзначалися актуальністю та були у центрі уваги вітчизняних науковців. Зокрема, проблеми обліку і контролю оплати праці досліджувались рядом вчених Ф. Бутинцем, М. Коцупатрим, В. Лінником, М. Огійчуком, Л. Паненко, В. Плаксієнком, М. Пушкарем, П. Саблуком, В. Сопко та ін.

З моменту набуття чинності постановою Кабінету Міністрів України №1132 «Деякі питання здійснення державного нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю» від 31 грудня 2019 року, був затверджений Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю [1]. Цим Порядком була модифікована, діюча до цього часу, процедура здійснення державного контролю за дотриманням норм законодавства про працю тими юридичними та фізичними особами, які використовують найману працю.

Порядок [1] визначає основну форму контролю - інспекційне відвідування, що за своєю суттю є позаплановими заходами. Причому проведення контрольних заходів по дотриманню трудового законодавства здійснює Державна служба України з питань праці (Держпраці) й виконавчі органи міських рад міст обласного значення та сільських, селищних, міських рад об'єднаних територіальних громад (з питань своєчасної та у повному обсязі оплати праці, дотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці, оформлення трудових відносин), делегуючи свої повноваження посадовим особам, яким видаються для цього службові посвідчення. До таких контрольних повноважень інспекторів праці від органів місцевого самоврядування відносять лише виявлення неоформлених працівників та контроль у сфері оплати праці.

Підстави для проведення інспекційного контролю залишилися незмінними (рис. 1).

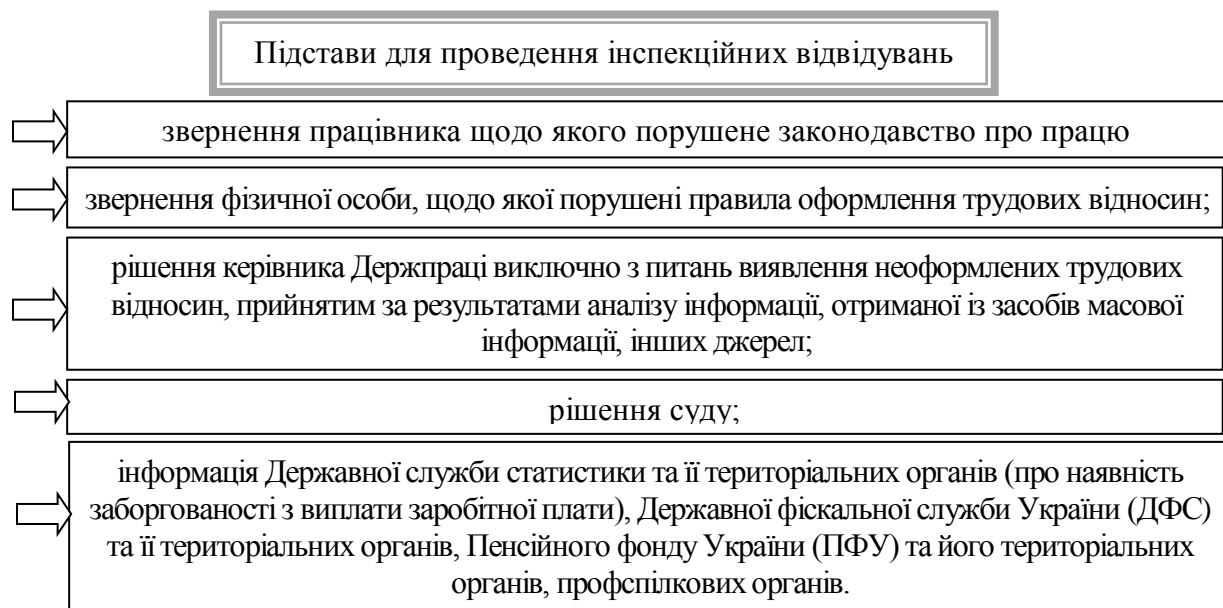


Рис. 1. Підстави для проведення інспекційного контролю

Як позитивну новацію слід відзначити виключення з переліку такої інформації відомостей від ДФС про роботодавців, які мають заборгованість із єдиного соціального внеску. Крім того, конкретизований пункт щодо даних Пенсійного фонду України про роботодавців, які нараховують зарплату працівникам у меншому розмірі за мінімальний, що є підставою для перевірки. Наразі встановлена межа в 30 і більше відсотків кількості таких працівників, чого раніше не вказували.

Водночас Порядок [1] розширює і перелік підстав для візиту інспектора праці, до яких віднесені наступні: за дорученням Прем'єр-міністра України; за зверненням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини; за запитом народного депутата; у разі невиконання вимог припису інспектора Держпраці.

Також може слугувати підставою для інспекційного відвідування факт надання повідомлення посадових осіб органів державного нагляду (контролю), правоохоронних органів про виявлення під час виконання своїх повноважень ознаки порушень законодавства про працю, але лише у частині неоформлення

та/або порушення порядку оформлення трудових відносин.

Поряд із зазначеним, інспекційні відвідування з питань виявлення неоформлених трудових відносин мають проводитися тоді, коли Держпраці отримало інформацію про:

- невідповідність кількості працівників обсягам виробництва (виконаним роботам, наданим послугам) до середніх показників за відповідним видом економічної діяльності; факти порушення законодавства про працю, виявлені під час виконання повноважень – від ДФС та її територіальних органів;

- фізичних осіб, які виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами в одного роботодавця понад рік, роботодавців, у яких 30 і більше відсотків фізичних осіб працюють на умовах цивільно-правових договорів – від ПФУ та його територіальних органів.

Отже, найбільшого ризику можуть зазнати ті роботодавці, що використовують працю фізичних осіб на умовах цивільно-правових договорів та переукладають такі договори упродовж року. Причому ситуація, коли кількість осіб, працюючих на цивільно-правових умовах становить більше 30 відсотків працівників підприємства, буде особливо ризикованою [2].

Наступними новаціями, що були внесені до Порядку [1], є надання права інспекторам праці під час проведення інспекційних відвідувань самостійно та в будь-яку годину доби з урахуванням вимог законодавства про охорону праці проходити до будь-яких виробничих, службових, адміністративних приміщень об'єкта відвідування, у яких використовують найману працю для виявлення неоформлених трудових відносин. Хоча профільний Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» не передбачає жодних раптових перевірок з боку Держпраці.

Про таке інспекційне відвідування інспектор праці може повідомити об'єкт відвідування або уповноваженій ним посадовій особі за умови, якщо таке повідомлення може завдати шкоди інспекційному відвідуванню. Тому підприємства мають бути готовими до раптових перевірок без попередження від органів Держпраці з пошуку прихованих трудових відносин, особливо коли

такими підприємствами широко використовуються послуги фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Інформацію про включення підприємства до графіків планових перевірок державних органів нагляду та контролю можна отримати за допомогою сервісу CONTR AGENT від ЛІГА:ЗАКОН. Водночас можна перевірити й інформацію щодо сплати податків контрагентами та можливе їх включення до санкційних списків України, ЄС, США та інших країн.

При підготовці до можливих перевірок бізнес має ознайомитися із порядком доступу інспектора на підприємство для такої перевірки. Якщо раніше для проведення інспекційного відвідування інспектору достатньо було пред'явити службове посвідчення, то тепер окрім цього на вимогу об'єкта відвідування інспектор повинен пред'явити направлення на його проведення і зробити запис в журналі реєстрації перевірок. Реалізація такого права може виявитися дуже корисною, оскільки у направленні можна побачити підставу проведення інспекційного відвідування та встановити коло питань, для з'ясування яких направлено інспектора. На жаль, непред'явлення направлення або відмова зробити запис у журналі не несуть жодних негативних для інспектора наслідків та не дають права не допустити його до відвідування.

Також передбачена можливість залучення інспектором інших державних органів (наприклад, ДФС) і правоохоронних органів до проведення відвідування, якщо, на його думку, є ознаки кримінального правопорушення.

Порядком [1] встановлена тривалість інспекційного відвідування чи невиїзного інспектування для всіх підприємств, яка не має перевищувати 10 робочих днів, але немає розмежування строків для різних суб'єктів підприємництва. До прийняття змін строки контрольних заходів були меншими для суб'єктів мікро- та малого підприємництва - 2 робочих дні. Більше того, такий загальний строк не співвідноситься з положеннями Закону, оскільки відповідно до останнього строк здійснення планового заходу не може перевищувати 10 робочих днів, а щодо суб'єктів мікро-, малого підприємництва - 5 робочих днів, для позапланових заходів такі строки становлять 10 та 2 робочих дні відповідно.

У результаті проведеного інспектування має оформлятися акт у двох примірниках та надаватися на підпис роботодавцю в останній день інспекційного відвідування. Іншим документом, який може бути складено за результатами перевірки, є припис на усунення порушень, який є обов'язковим до виконання у встановлений строк.

Однак складені документи ще не свідчать про притягнення роботодавця до відповідальності. Так, у разі усунення порушень, вказаних у приписі, у встановлений строк, жодні заходи до роботодавця не застосовуються. Штрафи будуть накладатися тільки тоді, коли суб'єкт господарювання не виконає припис та не усуне порушення щодо несвоєчасній та не у повному обсязі виплаті заробітної плати чи/або недодержанні мінімальних гарантій в оплаті праці.

Якщо ж у ході перевірки інспектором були виявлені неоформлені працівники, то заходи примусу будуть застосовуватися одночасно із винесенням припису, незалежно від факту усунення даних недоліків у майбутньому. За новими правилами, за результатами інспекційного відвідування складається акт перевірки і, в разі виявлення порушень вимог законодавства про працю, припис щодо їх усунення.

Припис виноситься об'єкту відвідування не пізніше ніж протягом наступного робочого дня після підписання акту, а в разі наявності зауважень - наступного дня після їх розгляду. Зауваження до акту може надаватися об'єктом відвідування не пізніше 3 робочих днів із дня, що настає за днем підписання акту. Письмова вмотивована відповідь на зауваження надається інспектором праці не пізніше ніж через три робочих дні з дати їх надходження.

У приписі зазначають строк його виконання. Сам Порядок [1] не містить конкретного строку, відповідно його визначення відноситься до дискреції посадових осіб Держпраці. У разі встановлення строку більше ніж три місяці у приписі визначається графік та заплановані заходи щодо усунення виявлених порушень з відповідним інформуванням інспектора праці згідно з визначеною у приписі періодичністю.

Припис або вимога інспектора праці можуть бути оскаржені у 10-денний та 1-денний строк із дати їх отримання до керівника або заступника керівника відповідного територіального органу Держпраці. Якщо подано в установлений строк скаргу, то вона тимчасово припиняє виконання припису чи вимоги інспектора праці. На час її розгляду інспекційне відвідування призупиняють. Перевірка виконання припису можлива лише після спливу строків, зазначених для його виконання. Якщо об'єкт відвідування не надав відповіді або надав її в обсязі, недостатньому для підтвердження факту виконання припису, проводитимуть інспекційне відвідування [1]. Тобто, процедура накладення штрафу з боку Держпраці відповідно до Порядку [1] є наступною:

- · проведення перевірки;
- · складання акту;
- · складання припису щодо усунення порушень вимог законодавства про працю;
- · встановлення строку виконання припису;
- · повторна перевірка;
- · накладення штрафу - у разі неусунення порушень вимог законодавства.

Незважаючи на те, що багато положень Порядку не є новими для бізнесу, він передбачає певне послаблення регуляторного тиску на підприємства, які використовують найману працю. На жаль, деякі недоліки та двозначності нової процедури перевірок надають простір для можливих зловживань з боку контролюючих органів. Таким чином, дієвість Порядку та його вплив на бізнес будуть залежати від практики застосування Порядку органами Держпраці та відповідної судової практики (в першу чергу, результатів оскарження Порядку як такого, яке наразі триває в суді першої інстанції).

На сьогодні законодавством передбачено 5 видів відповідальності: дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, фінансова та кримінальна [3]. При цьому такі види відповідальності будуть застосовуватися незалежно один від одного. 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.

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 [4]. 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 (рис.2).

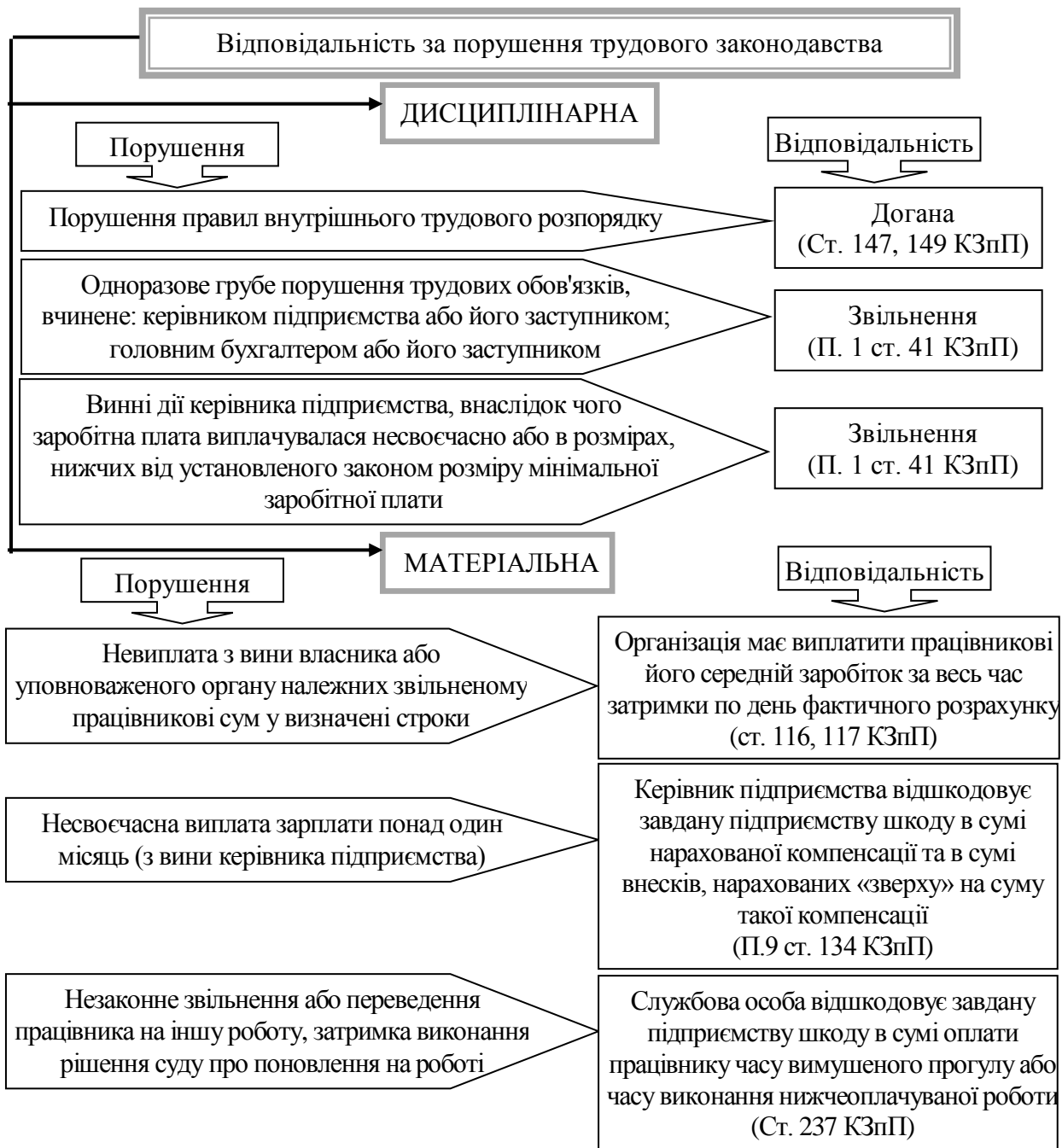


Рис. 2. Дисциплінарна та матеріальна відповідальність за порушення трудового законодавства України у 2020 р.

Інспектор органу Держпраці під час перевірки роботодавців виписує і направляє до суду протокол постанови про накладання адміністративного штрафу, який і служить підставою для рішення суду.

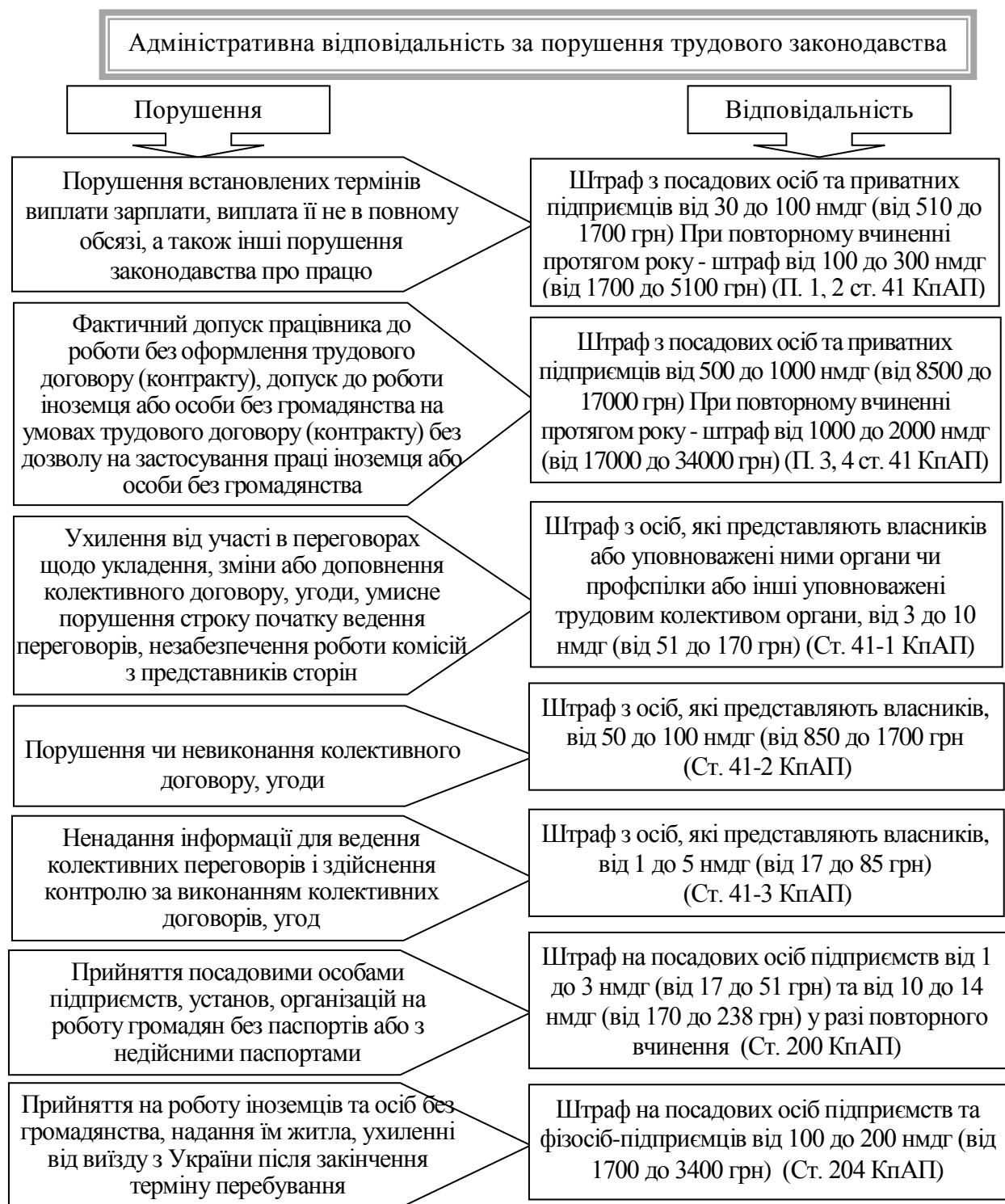


Рис. 3. Адміністративна відповідальність за порушення трудового законодавства України у 2020 р.

Звертаємо увагу, що 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. До адміністративної відповідальності посадових осіб підприємств, а також фізосіб-підприємців, якщо вони є роботодавцями, може бути притягнуто на підставі ст. 41 КпАП [5]. Адміністративна відповідальність накладається на підставі рішення суду на посадових осіб підприємства (рис. 3).

Також відповідно до ст. 265 КЗпП до підприємств або фізосіб-підприємців, якщо вони є роботодавцями, застосовується відповідальність у вигляді фінансової санкції (штрафу). Нова редакція ст. 265 КЗпП набула чинності 1 січня 2017 р. і передбачає нові штрафи для юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців за порушення трудового законодавства.

Штраф нараховують за результатами перевірки суб'єкта господарювання або роботодавця представниками органу Держпраці, якщо під час проведення такої перевірки встановлено ознаку порушення законодавства про працю та/або зайнятість населення. Порядок проведення планових та позапланових перевірок органами Держпраці затверджено Постановою КМУ від 26.04.2017 р. №295.

Слід звернути увагу, що ст. 265 КЗпП не зазначено строків давності для притягнення суб'єктів господарювання до фінансової відповідальності. 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.

Право застосовувати зазначені санкції надане Голові Держпраці, його заступникам, начальникам управлінь та відділів Держпраці з заступниками, начальникам територіальних органів Держпраці і їх заступникам. В цьому напрямі Держпраці притримується дуже принципової позиції, а саме: роботодавець-порушник повинен нести відповідальність відповідно до вимог закону. Тому роботодавці мають знати і бути готовими до того, що в разі ігнорування прав своїх працівників їм доведеться платити значно більше коштів, оскільки сплата штрафу не звільняє від усунення порушень законодавства про працю.

Фактичний допуск одного працівника до роботи без трудового договору (без наказу) може коштувати 158690 грн (141690 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.

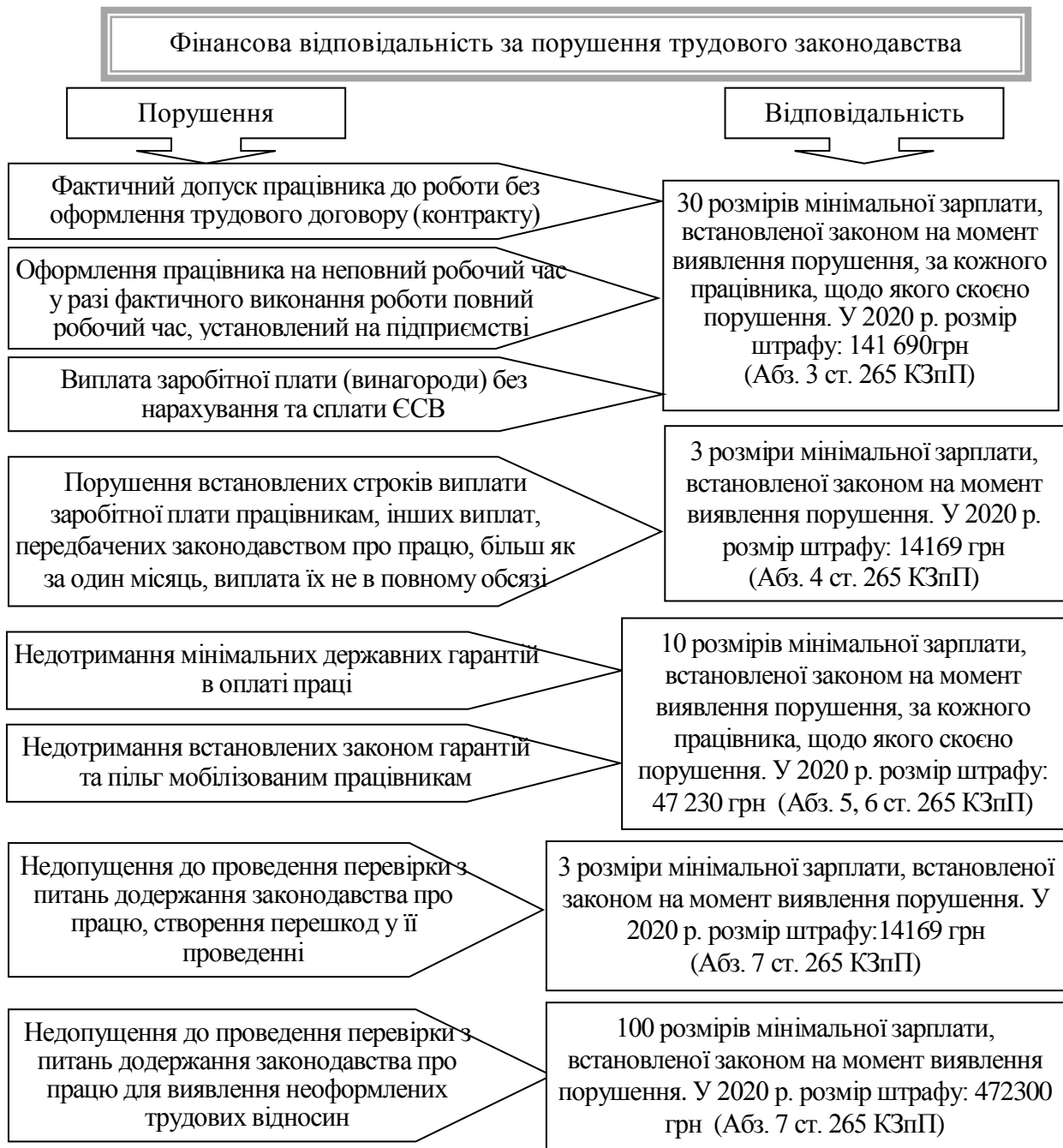


Рис. 4. Фінансова відповідальність за порушення трудового законодавства України у 2020 р.

Підприємству треба приділити велику увагу правильному оформленню наказів про прийняття працівників на роботу, оскільки за можливе визнання недійсного наказу підприємству загрожує штраф у 141690 грн, а якщо наказ оформлений

правильно, але підприємство несвоєчасно повідомило фіскальну службу про прийняття працівника на роботу, то таке порушення коштуватиме підприємству 4723 грн. (рис.4). Поряд із зазначеним, передбачена і адміністративну відповідальність керівника підприємства за фактичний допуск працівника без трудового договору згідно ст. 41 КУпАП у розмірі від 8500 грн до 17000 грн.

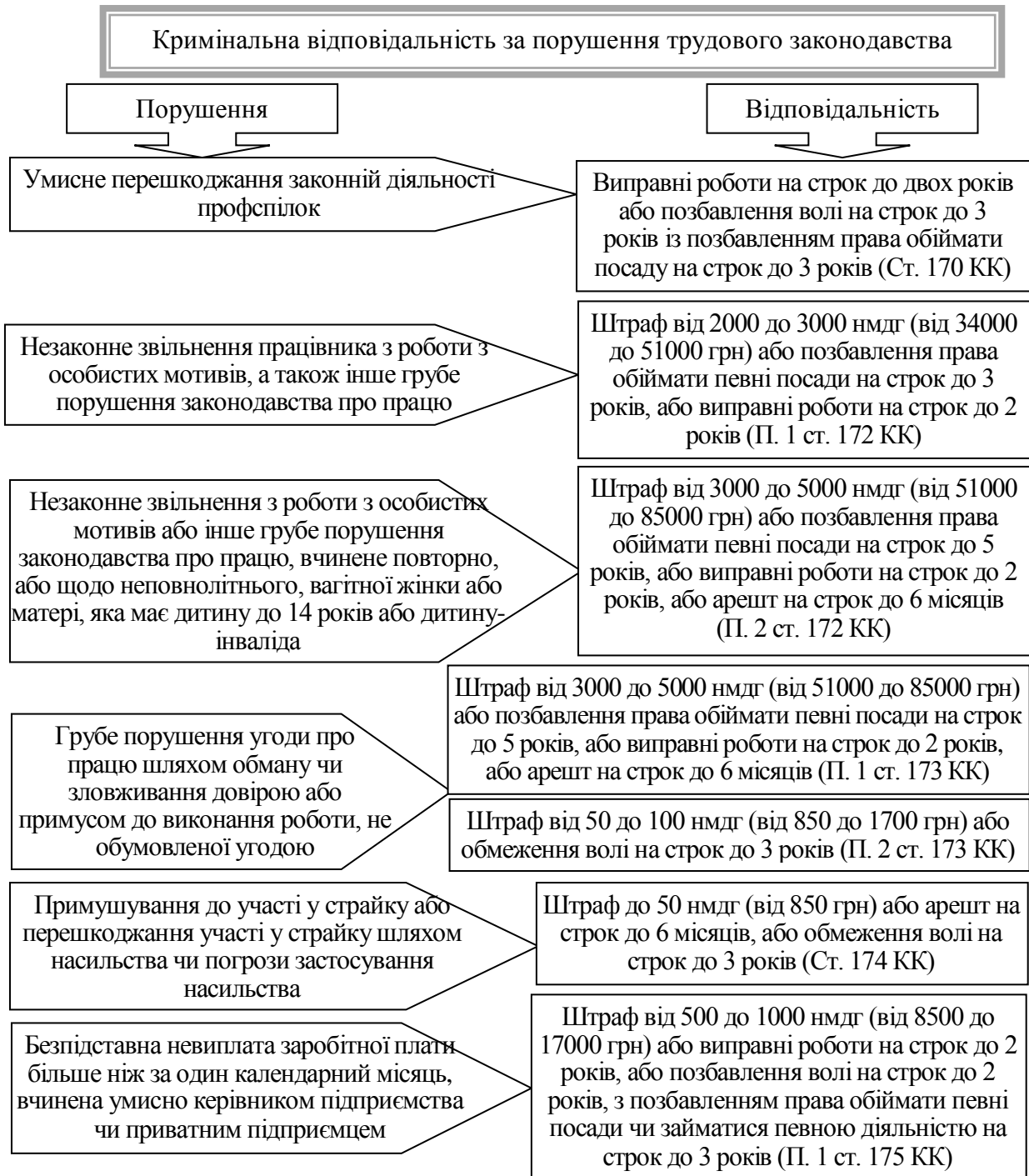


Рис. 5. Кримінальна відповідальність за порушення трудового законодавства України у 2020 р.

При отриманні звернення від працівників про скоєння злочину посадових осіб або на підставі акту перевірки органу Держпраці згідно ч. 1 ст. 216 КПК слідчі органи МВС проводять розслідування кримінальної справи у загальному порядку. Судові органи безпосередньо приймають рішення щодо притягнення до кримінальної відповідальності таких осіб. Розглянемо види кримінальної відповідальності за порушення трудового законодавства та питань оплати праці (рис.5).

Досліджуючи трудові права працівників як об'єкт злочину та кримінально-правової охорони, одним із надзвичайно важливих завдань є вивчення і врахування досвіду держав Європейського Союзу у цій сфері як у частині захисту засобами кримінального права, так і в частині міжгалузевого правового взаємозв'язку трудового та кримінального права.

У Кримінальному кодексі Польщі злочини, об'єктом яких є трудові права найманих працівників, встановлені в окремо виділеному розділі XXVIII під назвою «Злочини проти прав осіб, що здійснюють найману працю» Це свідчить про те, що законодавець у Польщі визнає важливість захисту трудових прав найманих працівників, чого не можна сказати про Україну, оскільки в українському КК злочини проти трудових прав розпорочені по різних розділах його Особливої частини. У будь-якому випадку виокремлення у кримінально правовому законодавстві злочинів проти трудових прав в окремий розділ надає системності в підході до кримінально-правового захисту трудових прав, формує певну ідеологію захисту

Куцевич М.П. [8] стверджує, що кримінальне законодавство Польщі не обмежує суб'єктний склад злочину певними формальними вимогами з огляду на посаду чи формально визначені повноваження. З огляду на це можемо констатувати, що відповідний підхід у більшій мірі захищає права найманого працівника, так як у ряді випадків керівник підприємства делегує повноваження із забезпечення трудових прав найманих працівників іншим особам, які теж є працівниками.

Наступна ст. 219 КК Польщі встановлює також відповідальність за порушення вимог законодавства про соціальне страхування, незважаючи на наявність згоди працівника на те. Воно полягає у ненаданні відомостей або наданні неправдивих відомостей, які впливають на право працівника на соціальне забезпечення та його розмір. За відповідний злочин передбачено штраф, обмеження або позбавлення волі строком до двох років. Як бачимо, у питаннях соціального забезпечення кримінально-правове законодавство Польщі є доволі суворим. На відміну від українського законодавства, воно не передбачає певної великої шкоди чи значних розмірів недоотримання соціальних внесків на загальнообов'язкове пенсійне чи соціальне страхування найманих працівників. Цей підхід є доволі позитивним і може бути запровадженим в Україні, адже сплата страхових внесків нерозривно пов'язана з офіційним оформленням зайнятості та виплатою заробітної плати у повному розмірі.

Аспекти захисту трудових прав працівників у Франції розглядалися Д.О. Новіковим [9, с.69]. Так, Кримінальним кодексом Франції встановлено відповідальність за дискримінацію (статті 255-1, 255-2 КК Франції), зокрема і таку, що стосується трудових правовідносин. Так, дискримінація під час прийняття на роботу чи звільнення з підстав дискримінації тягне за собою покарання у вигляді до трьох років ув'язнення та штрафу у розмірі 45 000 євро. При цьому покарання може бути збільшеним за наявності кваліфікуючих обставин. Однак слід підкреслити, що кримінальне законодавство Франції, будучи доволі комплексним і чітким, встановлює певні винятки, відповідно до яких відповідальність за дискримінацію у трудових правовідносинах не настає. Так, відповідно до ст. 225-3 КК Франції кримінально-правове регулювання ст. 225-2 не застосовується до випадків: дискримінації з приводу стану здоров'я, якщо вона здійснена з метою недопущення небезпеки смерті, небезпеки для здоров'я, втрати працездатності чи інвалідності, за винятком підстав генетичної схильності до хвороб певного типу.

Запозичити досвід Франції щодо дискримінації у сфері трудових правовідносин у частині деталізації винятків, під час яких відсутній склад злочину

у трудових правовідносинах. Більше деталізувати та диференціювати положення кримінального й адміністративного законодавства, якими охоплюються більшість можливих порушень трудових прав найманих працівників. Запровадити систему жорстких санкцій за приховування трудових правовідносин, які встановлені законодавством Франції.

Список використаних джерел:

1. Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю. постанова №1132 від 04.12.2019 р./ *Кабінет Міністрів України*. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KP190823?an=1> (дата звернення 07.03.2020 р.)
2. Новий порядок перевірок Держпраці: що очікувати бізнесу в 2020 році. URL: https://biz.ligazakon.net/ua/analytics/192524_noviy-poryadok-perevrok-derzhprats-shcho-ochkuvati-bznesu-v-2020-rots (дата звернення 07.03.2020 р.)
3. Відповідальність за порушення трудового законодавства та оплати праці. URL: <https://services.dtki.ua/catalogues/penalty/15> (дата звернення 05.03.2020 р.)
4. Кодекс законів про працю України (КЗпП) від 18.03.2015 № 259-VIII / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 05.03.2020 р.)
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення (КпАП): 218-VIII *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення 05.03.2020 р.)
6. Кримінальний кодекс України (КК) від 02.03.2015 № 218-VIII / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення 05.03.2020 р.)
7. Кримінально-процесуальний кодекс України (КПК) від 13.02.2020 № 233-VIII / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (дата звернення 05.03.2020 р.)
8. Куцевич М.П. Зарубіжний досвід захист трудових прав працівника засобом кримінального права. *Visegrad journal of human rights*. 2015. №6/2. р. 88-91.
9. Новіков Д.О. Політико-правові аспекти реформування трудового права Франції. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди / Харківський національний педагогічний університет імені Г.С. Сковороди*. Харків, 2017. Вип. 27. С. 69-76.

РОЗДІЛ 3

МОДЕРНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІКИ І СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ АКТИВНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ В КОНТЕКСТІ АДАПТАЦІЇ ДО СВІТОВОГО РОЗВИТКУ

3.1 Інструменти управління соціально-економічною безпекою агропідприємств

Мікро- та макроекономічні інструменти управління розвитком та функціонуванням аграрних підприємств, їх соціально-економічною безпекою й підвищенням її рівня мають велике значення у їх тактичному й стратегічному менеджменті. Серед них як найбільш ефективні виділяються цінове регулювання й митна політика, встановлення стандартів, нормативів і керівництв з якості продукції, оподаткування [1]. Менш ефективними й такими, що потребують подальшого розвитку, є інструменти кредитування, страхування, валютного регулювання, реінвестицій, формування вільних економічних зон і територій пріоритетного співробітництва. З іншої сторони, подальших досліджень потребує не тільки оптимізація вказаних інструментів як процес, але й визначення її шляхів.

Важливим є доповнення складу та забезпечення впливу на ті або інші сторони соціально-економічної безпеки аграрних підприємств підготовки кадрів і збереження робочих місць, скорочення плінності фахівців, вирішення екологічних проблем, проблем підвищення природної продуктивності агроресурсів, створення додаткових або супутніх видів діяльності. При цьому необхідно враховувати й використовувати механізми їх співіснування у менеджменті агроутворень з мікроекономічними інструментами прийняття управлінських рішень щодо стійкого розвитку й підвищення рівня соціально-економічної безпеки – диверсифікацією виробництва, кооперацією та інтеграцією, соціальною відповідальністю та ін. важливими заходами й чинниками.

У різних регіонах України станом на 2017 р. (згідно Закону України "Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон" № 2673-ХІІ) діє ряд ВЕЗ.

Разом з тим, у єдиному економічному просторі ВЕЗ (у т.ч., у межах ВТО) розгадаються як інструменти, використання котрих порушує рівність умов ведення торгівлі. Ситуація ускладнюється у зв'язку із мінімізацією ефективності «території пріоритетного розвитку» (далі – ТПР) як комплексного інструменту забезпечення соціально-економічної безпеки аграрних підприємств та регіонів. Так, наприклад, в Україні ТПР почали з'являтися з 1998 р. При цьому було обґрунтовано та утворено 72 такі території у 14 областях та в АР Крим.

Зокрема, у розвинених (таких як: Донецька, Луганська, Харківська та Сумська області), слаборозвинених (таких як, тимчасово окупована територія АР Крим, Волинська, Житомирська, Чернігівська області) та депресивних регіонах, а саме у Закарпатській області. У межах ТПР було передбачено створення спеціального режиму інвестиційної діяльності, з метою створення нових робочих місць на територіях, на яких склалися несприятливі соціально-економічні умови. Так, використання ТПР дозволило до 2009 р. залучити значні обсяги інвестицій, створити 54703 тис. робочих місць [2] і відіграло значну позитивну роль у зміцненні соціально-економічної безпеки підприємств, регіонів та країни загалом.

Разом з тим, ефективність окресленого інструменту почала знижуватися у поліноміальній площині, починаючи з 2010 р. Це, на нашу думку, пов'язане, у т.ч., із тим, що форми й обсяги державної допомоги суб'єктам господарювання ТПР не були узгоджені із такими, які були дозволені у межах певних міжнародних організацій, у т.ч., нормами та стандартами ЄС та правилами ЄС (якщо передбачене надання допомоги слаборозвинених регіонам). Угоди про партнерство і співпрацю були підписані 14 червня 1994 року.

У зв'язку із виявленими особливостями, соціально-економічна безпека аграрних підприємств у глобалізованому економічному просторі може

забезпечуватися за допомогою інноваційних інструментів, що ґрунтуються на впливі держави на їх розвиток; на основі формування інноваційних технологічних та наукових парків та інноваційних кластерних структур (регіональні й міжнародні агрокластери) для опосередкованого сприяння розвитку високих і надвисоких технологій та синергетичної взаємодії агротоваровиробників, спроможних забезпечити ефективну, здатну до інновацій систему їх соціально-економічної безпеки. Це пов'язане із тим, що на світовому ринку товари та послуги, що є інноваційними, є більш конкурентоспроможними у порівнянні з іншими їх видами, а це забезпечує стійкий розвиток аграрних підприємств. Більшість інноваційних інструментів почали активно застосовуватися у країнах пострадянського простору лише на початку XXI ст., однак вже мають вдалий досвід застосування у розвинених країнах світу. Наприклад, технологічні (Technology park) та наукові парки (Science park), із відповідним режимом сприяння їх розвитку, динамічно розвиваються у США, Європі, Японії, Китаї і Індії, ще з часів великої депресії 1929-1933 рр., а з 1996 р. – в Україні.

Так, з 2000 р. і до сьогодні в різних регіонах України діє 13 технологічних парків: 1) м. Київ – «Напівпровідникові технології і матеріали, оптоелектроніка та сенсорна техніка», «Інститут електрозварювання ім. Є.О. Патона, «Інститут технічної теплофізики», «Київська політехніка», «Інтелектуальні інформаційні технології», «Укрінфотех», «Агротехнопарк»; 2) Харківська область, м. Харків – «Інститут монокристалів»; 3) Львівська область – «Яворів»; 4) Одеська область, м. Одеса – «Український мікробіологічний центр синтезу та новітніх технологій»; 5) Дніпропетровська область, м. Дніпропетровськ – «Машинобудівні технології»; 6) Сумська область, м. Суми – «Наукові і навчальні прилади»; 7) Херсонська область, м. Херсон – «Агротекстиль».

Виявлено, що застосування окреслених інструментів забезпечення соціально-економічної безпеки аграрних підприємств є достатньо актуальним у зв'язку із низьким рівнем інноваційної активності середнього та малого бізнесу. Так, наприклад, за 1992-2014 р. [3, с. 79]: у 3,0 разів знизилася кількість

працівників, зайнятих у інноваційній сфері (у той час, як у США та країнах Західної Європи за цей період показник збільшився у 2,0 разів); у 14,0 разів зменшився рівень освоєння нових видів техніки і технологій; у 5,0 разів (з 60,0 до 11,2 %) впала частка інноваційно-активних промислових та аграрних підприємств у регіонах України (у той час, як їх частка становить у Польщі – 16,0 %, у країнах ЄС – 60,0 %). Галузева наука знаходиться у занепаді (із 220 науково-дослідних установ і організацій залишилось 20). Приріст ВВП за рахунок впровадження нових технологій становить лише 0,7 %. При цьому у США, країнах Західної Європи такий показник досягає 60,0 – 90,0 %. Окреслене становище пов'язане з тим, що економіка України у цілому, її аграрної сфери (за даними Інституту економіки та прогнозування НАНУ) складається лише на 3,0 % із технологій майбутнього. При цьому слід констатувати, що застосування окреслених інноваційних структур до 2009-2010 рр. забезпечило створення 1,8 тис. нових робочих місць та інший позитивний ефект у площині соціально-економічної безпеки аграрних підприємств.

Разом з тим, виявлено значне згортання режиму сприяння розвитку технологічних та наукових парків з 2009-2010 рр., що призвело до нівелювання акцентованого нами позитивного ефекту від застосування вивезеного інструменту. Державна підтримка проектів технопарків практично не здійснюється. Крім того, Новікова О. Ф., Покотиленко Р. В. [4, с. 247] пов'язують виявлене нівелювання позитивного ефекту також із постійними змінами чинного законодавства. Також йдеться про прийняття у 2010 р. податкового кодексу. Він скасував дію більшості видів підтримки підприємницької діяльності в агросфері, у т.ч.: звільнення від перерахування до бюджету податку на прибуток, ПДВ, мита; повного або часткового безвідсоткового кредитування та ін. Наведені вище дані свідчать про обмеженість використання у країні технологічних та наукових парків (із відповідним режимом сприяння їх розвитку), незважаючи на їх ефективність для забезпеченні соціально-економічної безпеки аграрних підприємств у глобалізованому економічному просторі.

На початку XXI ст. в Україні набуло актуальності використання кластерних структур (кластерів) як інструменту для забезпечення соціально-економічної безпеки аграрних підприємств у глобалізованому економічному просторі.

Згідно з аналізом праць Полянської А. С., Трощенкої Т. А., під даним інструментом, в основному, розуміються групи взаємозалежних компаній і підприємств (постачальники, виробники, логісти та ін.), що територіально наближених до інших, пов'язаних з ними організацій (освітні заклади, органи державного управління та ін.), що діють в одній сфері, взаємно допомагають одне одному [5, с. 165].

Визначено, що аграрні кластери передбачають здійснення бізнесових операцій за наступними функціональними напрямками [6]: технологічний (у кластері створюються технології на основі фундаментального знання); організаційно-виробничий (серійне виробництво кластеру формується на основі дослідно-експериментальних зразків продукції чи послуг); маркетинговий (учасниками кластеру здійснюється визначення можливого попиту на продукцію, послуги чи нову технологію, позиціонування взаємозалежних учасників кластеру на аграрному ринку та ін.); інвестиційний (учасники кластеру здійснюють оцінку перспективності проекту зі створення продукту, послуги чи технології, оцінку ризиків проектів та ін.); кадровий або трудоворесурсний (що припускає підготовку працівників, здатних працювати в умовах інноваційної діяльності високої невизначеності, крос-культурної взаємодії, технологічної гнучкості виробництва).

Враховуючи вищенаведене, необхідно відзначити, що охарактеризовані нами інноваційні інструменти достатньо ефективні у глобалізованому економічному просторі (що доведено на основі достатньо вагомого практичного досвіду багатьох країн світу). Разом з тим, для їх ефективного застосування необхідне вдосконалення системи управління й регулювання соціально-економічної безпеки аграрних підприємств на інноваційних засадах,

урахуванням динаміки їх розвитку, конкурентоспроможності й особливостей аграрних ринків.

Наразі необхідною умовою забезпечення соціально-економічної безпеки аграрних підприємств у глобалізованому економічному просторі є її державне, регіональне й місцеве регулювання, виражене у певній системі заходів цілеспрямованого впливу. У процесі їх здійснення державою встановлюються певні вимоги до агробізнесу, власників селянських домогосподарств, сільських громад. Це передбачає існування розвиненого державного регулюючого механізму із реалізацію складного управлінського циклу, що значно розширився у межах державного управління у період фінансово-економічної кризи 2008-2009 рр.

Це пов'язане із популяризацією концептуальних розробок 90-х р. з орієнтацією на «розумне регулювання» у регіонах («smart regulation», прийняте ЄС у 2010 р.), що ґрунтується на детальній оцінці та раціональному виборі варіантів регуляторних заходів [7, с. 171]. Сьогодні такий механізм є базовою основою реалізації процесу державного управління у визначеній площині. Він інтерпретується як певна управлінська структура та спеціалітет підпорядкування всіх державних організацій і установ.

Конфігурація заходів стратегії гарантування соціально-економічної безпеки аграрних підприємств визначається наявністю та особливостями зовнішніх і внутрішніх загроз їх життєдіяльності. Лише за належного захисту від негативних чинників та загроз створюються передумови підвищення ефективності використання ресурсного забезпечення та фінансово-господарської діяльності в цілому. У цьому аспекті важливим є також моніторинг чинників, які формують загрози соціально-економічній безпеці, оскільки він є основою формування заходів її забезпечення [8].

Отже, це система управління, складники якої забезпечують цілеспрямований вплив на соціально-економічну безпеку аграрних підприємств у межах покладених на них законодавством завдань та функцій [9, с. 103]. При цьому, враховуючи, що головним системоутворюючим початком та основною

якісною особливістю аграрних господарських формацій як територіальних осередків суспільства на селі є наявність функцій самоврядування, дієвість окресленого механізму забезпечується: державним управлінським механізмом на макрорівні, регіональним механізмом та механізмом впливу сільських територіальних громад. Дієвість їх взаємодії та використання забезпечується:

- вимогами аграрної політики й політики розвитку сільських територій, законами, державними цільовими програмами, реформами соціальної інфраструктури й адміністративно-територіальної;

- механізмом державного управління та самоврядування території на мезо-, макрорівні (рівні окремих областей або економічних районів, у які входять декілька областей у складі країни);

- механізмом управління на мікрорівні (рівнях окремих аграрних підприємств як господарських формацій, що утворилися на основі тісних виробничо-технологічних і соціально-економічних зв'язків та взаємодіють, з урахуванням об'єктивно існуючих обмежень управління (наприклад, таких як: кількість населення, розміри й транспортна доступність аграрних підприємств). Самоврядування та державне управління сільських територій, де розміщуються аграрні підприємства, забезпечується законами, стратегією, рядом функціонально-галузевих програм й політикою регіонального розвитку. Виходячи з виділених положень, на соціально-економічну безпеку аграрних підприємств впливають механізми державного управління та місцевого самоврядування сільських територій, які розрізняються за кількома принциповими відмінностями. До них, згідно досліджень Костюка Ж.С., можна віднести наступні:

- за специфікою створення. Так, державне управління соціально-економічною безпекою створюється у межах системи державного управління регіонами (а її конфігурація визначається, виключно, державою, в особі законодавчих органів влади). У той же час, місцеве самоврядування також може певним чином здійснювати управління в окресленій сфері, однак держава

визначає їх на принципах природного права та законодавчо регламентує таку діяльність;

- за способом призначення розпорядників та виконавців. Так, для реалізації функцій державного управління соціально-економічною безпекою посадові особи призначаються компетентними державними органами, у той час як місцеве самоврядування реалізують особи на виборних засадах;

- за способом контролю та підзвітності. Органи державного управління соціально-економічною безпекою підконтрольні і підзвітні перед центральними чи іншими вищими органами державної влади (у межах їх компетенцій), а органи місцевого самоврядування підконтрольні і підзвітні перед територіальною громадою (жителями села чи добровільного об'єднання у сільську територіальну громаду жителів кількох сіл, селища та міста);

- за порядком вирішення пріоритетних завдань. Так, органи державного управління в регіонах, в рамках управління соціально-економічною безпекою, є фактично агентами державної влади на місцях. Територіальна структура системи державного управління соціально-економічною безпекою в Україні є достатньо диференційованою. Основні її елементи можна диференціювати у розрізі органів виконавчої влади та в системі регіональних агентів, у межах органів державної і місцевої адміністрацій.

У той же час, роль місцевого самоврядування у визначеній площині, є обмеженою, через недосконалість вітчизняного законодавства. Так, з одного боку місцевого самоврядування є одним із суб'єктів державного управління соціально-економічною безпеки, що пов'язане із дією ст. 4. Закону України про «Основи національної безпеки України» [10]. Так, даним пунктом зазначається, що окреслені органи є одним з суб'єктів національної соціально-економічної (а відповідно, й регіональної) безпеки, разом із обласними державними (далі – ОДА) та місцевими (далі – МДА) адміністраціями. Крім того, Конституцією України (ст. 141) закладається необхідне правове підґрунтя для розуміння органів місцевого самоврядування (у межах їх функції та завдань) як виразників поведінки інтересів місцевих сільських громад, що повинні взяти на себе

управління життєдіяльністю сільських територій та відповідальність за її економічну безпеку і соціальний розвиток. Разом з тим, чітко визначених повноважень органів місцевого самоврядування, а також питань взаємодії їх із територіальною структурою системи державного управління безпекою країни, регіонів, підприємств у існуючих нормативно-правових актах України (у цій сфері). Не виключенням є і діючі, на сьогодні, Закони України «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про Раду національної безпеки і оборони України» та Накази Президента України «Питання Апарату Ради національної безпеки і оборони України» та «Про міністерство економічного розвитку та торгівлі України».

Виділена нами територіальна структура системи державного управління соціально-економічної безпеки є досить приблизною. Констатуємо, що властивості території регіонів, сільської місцевості та їх ознаки формують унікальність [11]. Це забезпечує, у свою чергу, специфічність такої структури (відповідно до системи регіональних агентів та їх внутрішньої структури і сфер управління), що визначається дією певних закономірностей територіального устрою (у т.ч., специфікою територіальної диверсифікації та співвідношення із територіальними структурами основних функціональних підсистем фундаментальної основи соціально-економічної безпеки у даному разі аграрних підприємств).

Реалізація окреслених закономірностей доповнюється рядом законів регіонального розвитку, що нами визначаються, та мають принципіальне значення у формуванні механізму управління соціально-економічної безпеки регіону. Констатуємо, що дієвість системи забезпечується у межах єдиного державного упорядкування суспільних відносин, на основі права та правових забезпечуючих засобів, а також їх юридичного закріплення, охорони та розвитку, що обумовлено дією принципу верховенства права, відповідно до ст. 8 Конституції України.

Список використаних джерел:

1. Вишняков Я.Д., Харченко С.А. Управление обеспечением безопасности предприятий: экономические подходы. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.mevriz.ru/articles/2001/5/1533.html>
2. Пойда-Носик Н.Н. Сутність фінансової безпеки суб'єктів підприємництва та її роль в забезпеченні національної економічної безпеки. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 1(55). С. 340–342.
3. Пилипенко К. А. Менеджмент аграрних підприємств в системі продовольчої безпеки України: механізми, інструменти, стратегії : монографія. Харків: «Смугаста типографія», 2018. 325 с.
4. Новікова О. Ф., Покотиленко Р. В. Економічна безпека : концептуальні визначення та механізми забезпечення : монографія. Донецьк : НАН України, Ін-т економіки промисловості, 2006. 408 с.
5. Полянська А. С., Трощенко Т. А. Сучасні технології управління економічною безпекою підприємства. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 28. С. 164-168.
6. Прус Н.В. Теоретичні аспекти забезпечення економічної безпеки підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені В. Даля*. 2011. №3 (157). С. 183-193.
7. Устенко С.В., Іванченко Н.О. Процеси забезпечення адаптивного моніторингу економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. №11. С. 169–173.
8. Мармуль Л.О., Величко Т.Г., Рогатіна Л.П. Стратегічне управління фінансово-економічною безпекою аграрних та харчових підприємств. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2016. № 2(34). С. 47-51.
9. Ткаченко А.М., Резніков О.Л. Оцінка рівня економічної безпеки підприємства. *Вісник економічної науки України*. № 1, 2010. С. 101-106.
10. Про основи національної безпеки України: Закон України від 19 червня 2003, №964-IV. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Пастернак-Таранушенко Г. Безпека: система, підсистема, оцінка, нова зброя. *Економіка України*. 2000. № 12. С. 53-57.

3.2 Підвищення економічної ефективності підприємств в умовах євроінтеграційних процесів

Для сучасного етапу розвитку економіки характерний підвищений інтерес до питань ефективності виробництва продукції, товарів у системі конкурентних відносин.

Дослідження, присвячені питанням підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва свідчать про те, що категорія "ефективність" є дуже складною і багатогранною. Вона відбиває результативність різноманітної людської діяльності в процесі виробництва ними матеріальних і духовних благ. Виходячи з цього ефективність являє собою єдність двох взаємозалежних принципів – максимізації результату, тобто ступеня досягнення поставленої мети і мінімізації витрат живої й упередженої праці, пов'язаних з одержанням результату.

Критерієм економічної ефективності сільськогосподарського виробництва в ринкових умовах є прибуток, а узагальнюючим показником господарської діяльності організації варто вважати рівень рентабельності.

Важливою характеристикою ефективності, стійкого функціонування сільськогосподарських організацій і заставою їх виживання в ринковій економіці є конкурентоспроможність – одна з найбільш важливих категорій ринку.

Ми розділяємо точку зору більшості вчених у тому, що конкурентоспроможність як економічна категорія виражає функціональний результат дії виробників на різних рівнях і сегментах ринку, що повинен відповідати якісним, економічним, організаційним і іншим характеристикам з урахуванням вимог споживачів у визначений період часу.

Умови ринкової економіки, наявність конкурентного середовища змушують учасників ринку приділяти величезну увагу розробці і впровадженню систем якості. Світова практика свідчить про те, що фірми потерпають невдачі через невідповідність якості їхньої продукції очікуванням споживачів. Тому накопичено значний досвід в області менеджменту якості. При цьому слід мати на увазі, що

якісна продукція є одним з основних чинників збільшення прибутку і стабільності функціонування будь-якого господарюючого суб'єкта.

Для ефективного використання землі й організації фермерського господарства необхідно уміти правильно вибрати напрямок своєї діяльності й оцінити виробництво з урахуванням технологічних і організаційно-економічних факторів. У цій ситуації вчені та фахівці бачать необхідність наукового обґрунтування розвитку фермерських господарств.

Сільське господарство країни вступило в такий етап свого розвитку, коли без корінного поліпшення якості продукції не може бути вирішена сьогодні як виробнича, так і соціальна задача. Тому вважаємо за необхідне досліджувати роль параметрів якості в підвищенні ефективності виробництва, виявити вплив різних факторів на поліпшення якості та визначити ефективність її підвищення по конкретних видах продукції. Ця проблема складна і багатогранна. Визначення ролі якості і її місця у процесах виробництва має важливе теоретичне і практичне значення. В економічній літературі проблема підвищення якості продукції вивчається давно [1, С.176]. Однак багато дослідників недооцінюють багатоплановий характер категорії якості, особливо її економічних аспектів. Цим пояснюється недостатня теоретична розробленість питання, від якого багато в чому залежить практичне рішення цієї проблеми.

У процесі історичного розвитку проблема якості в одних випадках розглядалася ізольовано від тих факторів, що її формують [3, С.97], в інших – лише з позиції поліпшення якісних показників засобів виробництва та предметів споживання [4, С.77]. Працівники різних галузей знаходять у якості те, що властиво кожній області знань. Вочевидь тому агрономи, зоотехніки, інженери вважають якість технологічною категорією, соціологи – соціальною, а економісти – економічною. Якщо запитати, що таке якість, можна почути суперечливі судження й пропозиції, що пояснюються складністю розглянутої проблеми, часто відсутністю цілеспрямованої методичної роботи з поліпшення якості продукції. Тому потрібно не тільки фіксувати факти поганої якості продукції, але і докладно аналізувати стан справ і розробляти заходи, спрямовані на постійне підвищення якості.

У сільському господарстві виробництво продукту відбувається за визначеною технологією, тому параметри якості значною мірою залежать від ступеня її досконалості. Так, зміна якості зерна, кормів немислима без високої культури землеробства, використання відповідної агротехніки, оброблення і дотримання технологічних операцій у процесі збирання і переробки. Вплив удосконалювання технологічних прийомів на якість можна простежити при виробництві інших продуктів. Тому категорія якості виступає і як технологічне поняття, значення його суті у цьому смислі дозволяє керувати процесом формування якості.

У виробництві якість виступає також і як економічна категорія. Було б недостатнім підкреслювати лише її технологічну сторону. В економічному плані важливішим є економічний ефект, що виникає в зв'язку зі зміною рівня якості, чим просто вимір якості, як суми споживчих властивостей. Лише отриманий ефект визначає доцільність використання матеріальних і трудових витрат на підвищення якості продукції.

Однак у сільському господарстві важко враховувати ці показники по різновидах сільськогосподарських культур, тому доцільним є вирішити питання ціноутворення. Від удосконалення ціноутворення, правильної диференціації продукції на споживчі вартості багато у чому залежить підвищення ефективності виробництва. Тому якість як економічна категорія, вивчена ще не повною мірою.

У якості продукції втілена її корисність, а завданням будь-якого виробництва є всіляке збільшення виробництва споживчих вартостей й підвищення ступеня їх корисності. Стосовно споживачів, властивості речей насамперед виявляються як корисні за ступенем росту якості продукту. Як відомо, споживча вартість продукту зростає не за допомогою збільшення кількості продукту, а внаслідок підвищення його якості. Це означає, що ступенем споживчої вартості продукту служить якість, що у свою чергу характеризується кількістю визначених корисних властивостей. Так, мірою споживчої вартості кормів є насамперед наявність у них кормових одиниць, протеїну й обмінної енергії у визначеній кількості, що характеризують ступінь їх корисності.

Тому корисність речей, їх здатність задовольняти запити споживачів характеризує якість як соціальну категорію. Соціальну сутність якості потрібно бачити в постійному задоволенні зростаючих потреб людей у різних видах продукції, якість яких з кожним разом поліпшується.

Вивчення сутності якості продукції і факторів її формування в технологічному, економічному, соціальному аспектах дозволяє зрозуміти, що її роль у підвищенні ефективності виробництва величезна.

Для планування натуральних, вартісних показників продукції й оцінки результатів роботи необхідно розробити науково обґрунтовані методи, що враховують мінливі якісні характеристики та властивості продукції. При цьому коректування об'ємних показників із якісними параметрами кінцевої продукції підприємства може стати ефективною формою ув'язування та кращого поєднання інтересів кожного виробничого колективу.

Нам здається, що перерахування об'ємних показників з урахуванням коефіцієнтів, що характеризують якісну сторону продукції, цілком обґрунтовано, якщо поліпшення споживчих властивостей, якості продукції є еквівалентом росту її кількості. Взаємозалежність між кількістю і якістю не можна розглядати спрощено. Оскільки споживачу потрібна не будь-яка продукція, а тільки у визначених, корисних властивостях, вочевидь пріоритет якості уявляється головним. У літературі з цього приводу є різні судження, з деякими з них важко погодитися. Наприклад, Т.Шаталова пише, що "Поліпшення якості продукції завжди означає збільшення її кількості" [5, С.51]. З такого судження виходить, що поліпшення якості визначеної продукції на деяку величину відповідає збільшенню обсягу даних продуктів. При такому підході створюється враження, що є два шляхи задоволення потреб: перший – підвищення якості без кількісного росту, другий – кількісне збільшення виробництва продукції низької якості. У цьому випадку мається на увазі, що підвищена якість завжди перераховується на більш збільшений обсяг продукції гіршої якості.

У цьому зв'язку А.Шафранов для визначення залежності кількості продукції від її якості розглядає кілька методів взаємозалежності [6, С.60]. Один з них

полягає у тому, що з підвищенням якості зростає і кількість виробленої продукції, оскільки поліпшення якості стимулює збільшення потреби у цій продукції. Стосовно до кормів така оцінка означає, що чим краще якість сіна, сінажу, силосу, тим більшу кількість можна реалізувати споживачам, зацікавленим у придбанні фізіологічно корисних і економічно вигідних кормів високої якості.

На наш погляд, така залежність, коли поліпшення якості призводить до зменшення споживання визначеної кількості продукції, також може бути використана при визначенні залежності кількості кормів від їх якості. З економічної точки зору зростання якості є завжди вигідним, тому що при цьому підприємство заощаджує матеріальні ресурси та досягає більш повного задоволення у його відповідних потребах.

Кількість і якість взаємозалежні та впливають один на одного. Трави, прибрані на початку бутонізації, дадуть корма кращої якості, але меншу вагу зібраної маси. Існування такого взаємозв'язку необхідно враховувати у виробництві, тому що це впливає на загальну вартість одиниці корму, а через зниження якості кормів недобирається велика кількість продукції тваринництва і знижується ефективність галузі.

Складність досягнення дослідниками єдиного підходу в трактуванні сутності і ролі якості продукції в підвищенні ефективності виробництва обумовлює необхідність у кожному конкретному випадку мати своє розуміння розглянутого питання. Оскільки якість це явище складне, вона вивчається різними науками. Предметом дослідження економічної науки є результати виробничих відносин між виробниками і споживачами продукції.

У сільському господарстві підвищення якості продукції супроводжується безліччю об'єктивних обмежень технічного, технологічного, організаційно-економічного і соціального характеру. Існує точка зору, відповідно до якої відзначається лише соціальне значення підвищення якості продукції [7, С.68]. Безумовно, в умовах інтенсифікації економіки важливого значення набуває соціальна ефективність. Однак бачити тільки соціальну сторону поліпшення якості, було б неправильним.

Наразі правомірною є й інша думка, яка зводиться до того, що ефективність підвищення якості продукції повинна розглядатися всебічно. При цьому під технічною ефективністю підвищення якості продукції мається на увазі "...співвідношення технічного рівня вітчизняної продукції та світового технічного рівня аналогічної продукції", економічною ефективністю – "...співвідношення економії витрат праці споживача, обумовленої використанням їм продукції підвищеної якості, і витрат праці, витрачених на виробництво цієї продукції", соціальною ефективністю – "...економія вільного часу, обумовлена підвищенням якості використовуваних матеріальних благ у порівнянні з робочим часом на їх виробництво" [8, С.62].

Остання точка зору більш повно охоплює значення підвищення якості і дає підставу зробити висновок про комплексний її характер. Однак і в цих визначеннях, на наш погляд, не відбивається та обставина те, що задоволення потреб у даному виді продукції повинне здійснюватися при найменших витратах усіх видів ресурсів без збитку кількісних параметрів. Наявний обсяг потреби може бути задоволений за рахунок визначеної кількості при заданій його якості.

Таке наукове розуміння й осмислення аналізованої проблеми є особливо важливим для фермерів, оскільки багато хто з них до виробництва сільськогосподарської продукції підходять спрощено, ґрунтуючись на бажаннях і прагненнях. У такій ситуації є необхідність на конкретних видах продукції основних галузей сільськогосподарського виробництва показати фермерам вплив параметрів якості на підвищення ефективності фермерського виробництва і визначення економічного ефекту підвищення якості цих продуктів. Такі дослідження нами проведені на прикладі вирощування овочів.

Рівень ефективності і конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції залежить від наступних факторів, що впливають на обсяги виробництва продукції, якість, собівартість і ціну продукції (рис. 1).

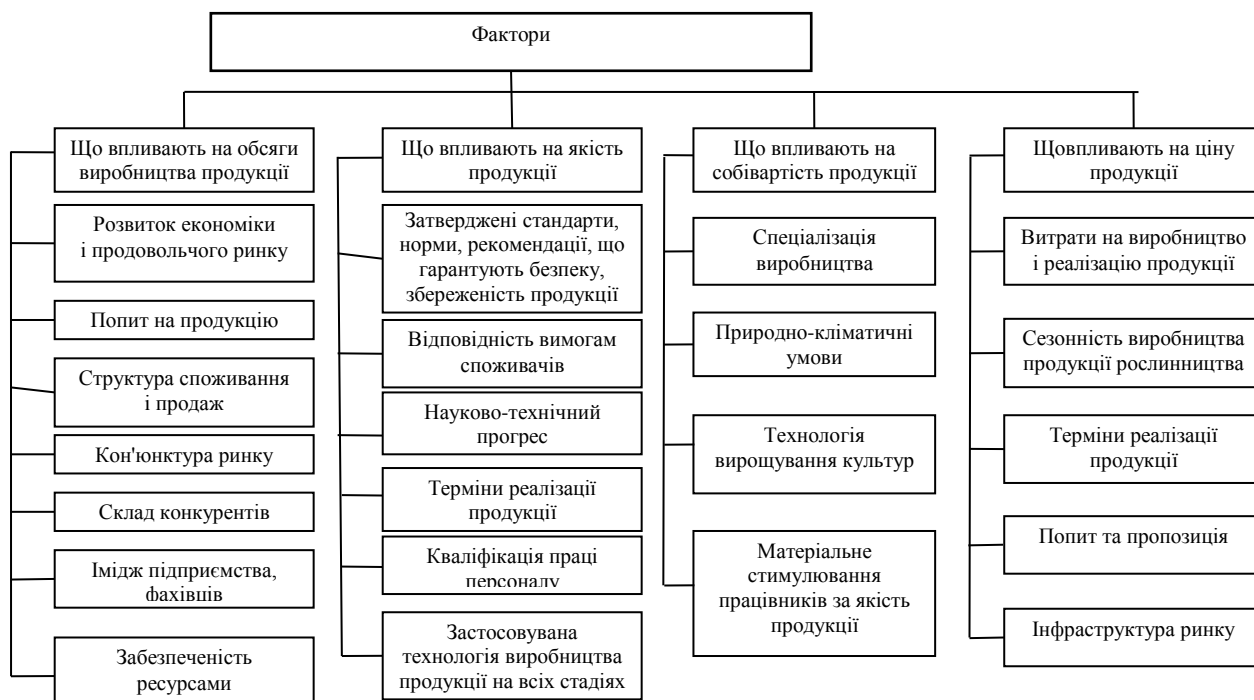


Рис. 1. Класифікація факторів ефективності і конкурентоспроможності продукції

Для того, щоб продукція фермерських господарств була конкурентоспроможною слід виробляти продукти високої якості, знижувати витрати виробництва, удосконалювати всю систему збуту овочів.

Результати проведених досліджень дозволили установити тісний взаємозв'язок ефективності і конкурентоспроможності з якістю кінцевої продукції, цінами, що знаходять своє відображення у виборі системи якості продукції рослинництва (на прикладі овочів). Остання містить у собі всі етапи життєвого циклу овочевої продукції, від розробки технологій її вирощування до реалізації і переробки (рис. 2).

В умовах ринку висока ефективність виробництва овочів можлива тільки при наявності економічно обґрунтованої системи цін і ціноутворення, оскільки ціна встановлюється у відповідності не тільки з ринковою рівновагою, але і з рівновагою між витратами на виробництво овочевої продукції й економічних можливостей кожного товаровиробника. Для товаровиробника – фермерського господарства важливо, щоб ціни реалізації дозволяли отримувати прибуток і проводити розширене відтворення. Дослідження показали, що розмір прибутку

на 10% знижує попит на 15%, що відповідно впливає на зменшення грошового виторгу. Здійснення правильної цінової політики буде сприяти максимізації прибутку підприємства і поліпшенню його фінансового стану. У ОФГ "Тетяна" переважає ринковий метод ціноутворення, тобто враховується попит на овочеву продукцію підприємства.

Таблиця 1

Вплив зміни цін на рентабельність овочівництва в об'єднанні фермерських господарств (ОФГ) "Тетяна" Високопільського району Херсонської області

Показник	I варіант*	2019 г.	II варіант*
Ціна реалізації 1 ц, грн.	354	393	432
Обсяг продаж, ц	11573	10050	8542
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	4085	3947	3690
Сукупні затрати, тис. грн.	4110	3740	3369
в тому числі:			
постійні	1271	1271	1271
змінні	2839	2469	2098
Маржинальний доход, тис. грн.	1246	1478	1592
Частка маржинального доходу	0,30	0,37	0,43
Прибуток (збиток) від продажу продукції, тис. грн.	-25	207	321
Беззбиткових об'єм продаж:			
тис. грн.	4236	3435	2956
ц	10957	8046	6833
Рентабельність продаж, %	-0,6	5,5	9,5
Строк окупності постійних затрат, міс.	12,4	10,4	9,6

I варіант – зниження цін на 10%, II варіант – підвищення цін на 10%

В області склалися різні організаційно-правові форми господарювання підприємств, що дають можливість вирощувати овочі з різним рівнем економічної ефективності виробництва. Проведені дослідження показали, що ОФГ "Тетяна" одержало прибутку більше і показник рентабельності вище процентних пункти, ніж у сільськогосподарських виробничих кооперативах.

Економічна ефективність виробництва овочевих культур визначається не тільки організаційно-правовою формою господарювання, але і розміром.

Найефективнішим є виробництво томатів, врожайність у середньому по господарствах склала 68,6 ц з 1 га, при цьому собівартість 1 ц відносно низька. У групі, де площа посіву понад 20 га, врожайність томатів склала 75,3 ц з 1 га, тоді як у групі з площею посіву 5 га врожайність дорівнює 58,9 ц з 1 га.

Отримані дані аналізу стану овочівництва й окремих овочівницьких господарств Херсонської області показують доцільність розробки рекомендацій для підвищення ефективності виробництва і конкурентоспроможності овочів.

В умовах ринкової економіки одним із заходів підвищення ефективності виробництва овочів є спеціалізація і раціональне поєднання галузей для виробництва конкурентоспроможної продукції. Під спеціалізацією організації розуміють зосередження її діяльності на виробництві визначеного виду або видів продукції, що буде на ринку конкурентоспроможною.

Проведені дослідження дозволили визначити для ОФГ "Тетяна" рівень спеціалізації на основі наступної формули:

$$K_c = \frac{100}{\sum U_m(2i-1)} = \frac{100}{87(2.1-1) + 20(2.2-1) + 3(2.3-1)} = 0,6. \quad (1)$$

де K_c - коефіцієнт спеціалізації;

U_t - питома вага окремих галузей в обсязі товарної продукції;

i - порядковий номер окремих галузей по питомій вазі товарної продукції в ранжированому ряду.

У результаті розрахунку отримана величина коефіцієнту 0,6, що означає високий ступінь спеціалізації виробництва томатів.

Удосконалення розміщення і спеціалізації сприяє збільшенню виробництва овочевої продукції і підвищенню її якості при мінімальних витратах праці і засобів, зміцненню економіки фермерського господарства, підвищенню ефективності і конкурентоспроможності виробництва (табл. 2)

Таблиця 2

Вплив спеціалізації на економічну ефективність вирощування томатів у сільськогосподарських організаціях Херсонської області, 2019 р.

Показник	Частка площі посіву томатів у загальній посівній площі, %				В середньому
	до 60	60,1-70,0	70,1-80,0	вище 80	
Кількість господарств у групі	9	3	6	13	8
Площа посіву в середньому по групі, га	4,5	11,0	17,3	45,0	19,5
Урожайність, ц/га	71,6	73,1	74,6	75,3	73,7
Собівартість 1 ц томатів, грн.	63,8	94,5	56,5	62,8	69,4
Прямі затрати праці на 1 ц томатів, чол.-ч.	5,39	6,20	5,17	5,12	5,47
Валовий збір томатів, ц	322,2	804,1	12406,0	3388,5	1451,4
Рентабельність, %	38,2	41,5	46,3	91,9	54,4

Наукове обґрунтоване розміщення овочевих культур передбачає їхню обробку в таких природно-економічних зонах, що краще відповідають біологічним особливостям культур. При цьому одержують найбільшу врожайність овочів при найменших витратах, виключаються перевезення на великі відстані, забезпечується більш повне задоволення потреби населення у свіжій і переробленій овочевій продукції. Наші дослідження показали, що для вирощування визначених овочевих культур потрібні спеціалізовані території, де ґрунтово - кліматичні умови для них більш сприятливі.

У процесі досліджень установлена необхідність тісного взаємоув'язування між господарствами, районами, що виробляють сировину і місцем розташування переробних організацій.

Одним з напрямків підвищення конкурентоспроможності овочів є селекційний процес, що орієнтований на створення гетерозисних гібридів, використання яких істотно підвищить врожайність і якість овочівницької продукції, дозволить швидко реалізувати переваги нових генетичних донорів, одержання гетерозисного ефекту по ряду адаптивно значимих і господарсько-коштовних ознак.

Підвищення толерантності гібридів до хвороб і шкідників значно знижує пестицидне навантаження на рослини, зменшує ступінь економічного й екологічного ризику, високих витрат технологічних факторів інтенсифікації овочівництва.

Для підвищення ефективності і конкурентоспроможності овочів, завоювання відповідного сегмента ринку для виробленої овочевої продукції необхідно розвивати маркетингову діяльність.

На практиці необхідно чітко досліджувати ринок, вивчаючи і дотримуючись поєднання форм і методів торгівлі, діяльності господарств-конкурентів з аналізом попиту, пропозиції, вимог споживача до товару. Однією з форм торгівлі є заготівельна організація (оператор), що проводить вивчення ринку, здійснює закупівлю і реалізує овочеву продукцію, бере участь у торгах, укладає угоди і здійснює постачання в бюджетні установи та ін.

Для розвитку конкурентоспроможності овочевої продукції необхідне створення консультаційно-маркетингового центру (КМЦ), основними функціями якого є надання інформаційних і аналітичних послуг в аграрній сфері, організація і проведення електронних торгів, здійснення раціональних фінансових торгових операцій.

Для обґрунтування економічної доцільності використання послуг КМЦ фермерським господарствам проведений розрахунок показників на матеріалах ОФГ "Тетяна" (табл. 3).

Оцінка вигідності використання послуг КМЦ у роботі ОФГ "Тетяна"
(на прикладі виробництва і реалізації овочів), 2019 р.

Показник	Без послуг КМЦ	З урахуванням послуг КМЦ
Обсяг реалізації, т	7339	7339
Ціна реалізації 1 ц, грн.	590	710
Виручка від продаж, тис.грн.	43306	52107
Виробнича собівартість, тис.грн.	28172	28172
Комерційні витрати, тис.грн.	1533	1426
Вартість послуг КМЦ, тис.грн.	×	50
Повна собівартість, тис.грн.	29705	29598
Маржинальний дохід, тис. грн.	21445	30246
Прибуток, тис.грн.	13601	22509
Рівень рентабельності, %	72,2	102,2
Поріг рентабельності, тис.грн.	12749	10881

Аналіз табл. 3 показує, що при використанні в ОФГ «Татьяна» послуг консультаційно-маркетингового центру спостерігається підвищення ефективності міжгалузевих зв'язків, скорочення трансакційних витрат на 7,2%, збільшення виторгу за рахунок реалізації продукції за цінами, що перевищує їх рівень, пропонований регіональними торгово-закупівельними організаціями на 20%, що обумовлює зростання прибутку в 1,7 рази. Поріг рентабельності при цьому знизився на 1868 тис. грн., тобто при використанні послуг КМЦ обсяг продажів, що перевищує 12749 тис. грн., беззбитковий і рентабельний. Таким чином, доцільність і необхідність використання КМЦ очевидна.

Розроблена методика обґрунтування розмірів та оптимальної галузевої структури фермерських господарств з попереднім визначенням їх спеціалізації, яка дозволяє реалізувати економіко-математичну модель фермерського господарства, проводити багатоваріантні розрахунки в короткі терміни, що особливо необхідно за умов ринкової економіки. Визначені сім основних напрямів спеціалізації, найбільш характерних для фермерських господарств

Херсонської області: виробництво зерна; зерна та соняшнику; зерна та цукрових буряків; овочів; молока; м'яса великої рогатої худоби; м'яса свиней. Результати проведених досліджень дозволили установити тісний взаємозв'язок ефективності і конкурентоспроможності з якістю кінцевої продукції, цінами, що знаходять своє відображення у виборі системи якості продукції рослинництва (на прикладі овочів), яка містить у собі всі етапи життєвого циклу овочевої продукції, від розробки технологій її вирощування до реалізації і переробки.

Список використаних джерел

1. Зіновчук В. В. Організаційні основи сільськогосподарського кооперативу.- 2-е вид., перероб. і доп. / В. В. Зіновчук.- К.: Логос, 2001.- 254 с.
2. Мохненко А.С. Виникнення, еволюція та сутність фермерських господарств / А.С. Мохненко / Таврійський науковий вісник. – Херсон, 2009. – № 62. – С. 299-306.
3. Четыркин Е. М. Диверсификация и риск / Е. М. Четыркин // Финансовый анализ производственных инвестиций.- М., 1998.- С. 96-115.
4. Чудаков А. Б. Внутрифирменные факторы предпринимательского успеха / А. Б. Чудаков // Экономика и коммерция.- 1996.- №4.- С. 77-84.
5. Шаталова Т. Ресурсный потенциал и размеры сельскохозяйственных предприятий / Т. Шаталова // АПК: экономика, управление.- 1999.- №7.- С. 49-57.
6. Шафронов А. Факторы роста эффективности и устойчивости сельскохозяйственных предприятий / А. Шафронов // АПК: экономика, управление.- 1999.- №1.- С. 59-60.
7. Шевелев С. О. Формування та рангування мети / С. О. Шевелев // Диверсифікація у сільськогосподарському виробництві: темат. добірка.- К.: Центральна наукова сільськогосподарська бібліотека, 1999.- С. 67-69.
8. Шелковников Н. Эффективность новых форм хозяйствования / Н. Шелковников // АПК: экономика, управление.- 1994.- №4.- С.62-63.
9. Mokhnenko A. Formation of account of reservoir expenses model / I.Perevozova, A.Mokhnenko, L.Mykhailyshyn, O.Stalinska, O.Vivchar // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – London, 2019. – № 23. – Special Issue 2. – Access mode: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-account-of-reservoir-expenses-model-8224.html>

3.3 Методичні засади економічної оцінки конкурентоспроможності галузей тваринництва

Дослідження методів оцінки конкурентоспроможності показало відсутність єдиного методичного підходу до цього питання, як в Україні, так і за кордоном. У роботах з дослідження конкуренції та конкурентоспроможності основну увагу акцентовано на вивченні структури і ступеня монополізації ринків, розвитку моделей і видів конкуренції. У більшості досліджень економісти фокусуються на певних моментах оцінки конкурентного середовища.

Узагальнені коефіцієнти, що характеризують стан конкурентного середовища, прийнято класифікувати за змістом на групи:

1. Коефіцієнти, відображають рівень концентрації ринку. До них відносяться: індекс Герфіндаля - Гіршмана, двох-, трьох - і чотирьохдольные коефіцієнти ринкової концентрації, коефіцієнт відносної концентрації, індекс Розенблюта, коефіцієнт Баришевої.

2. Коефіцієнти, що відображають результати функціонування ринку і конкурентної поведінки його суб'єктів: індекси Лернера, локалізації.

3. Коефіцієнти, що відображають ступінь нерівномірності розподілу ринку між суб'єктами. До коефіцієнтів нерівності присутності на ринку відносять індекс Лінда, коефіцієнти варіації і дисперсії часток, показник нерівнозначності конкурентів, коефіцієнти ентропії, індекс Джині.

Показники концентрації зручні при класифікації ринків за рівнем монополізації ринку і показують, яке місце, частку на даному ринку займають більш дрібні суб'єкти, є передумови для протидії більш дрібних суб'єктів найбільшим. Слід зазначити, що в умовах, недосконалість інформаційної бази по окремим господарюючим суб'єктам значення індексу Герфіндаля - Гіршмана і коефіцієнтів ринкової концентрації лише частково відображають реальну ситуацію на ринку. У зв'язку з цим доцільно використовувати коефіцієнти ринкової концентрації тільки як вихідний етап моніторингу конкурентного середовища.

Друга група показників - коефіцієнти, що відображають результати функціонування ринку і конкурентної поведінки суб'єктів, можуть використовуватися тільки в якості додаткових показників, що характеризують рівень розвитку конкурентного середовища товарного ринку, так як лише побічно характеризують стан конкуренції на ринку й піддані впливу інших факторів. Наприклад, на значення показника локалізації можуть впливати такі умови, як сформована система поділу праці і територіальної спеціалізації, специфіка природно-кліматичних та інших виробничих умов і т.д. Третю групу показників - коефіцієнти варіації часток ринку і дисперсії часток ринку - застосовують в якості інструментів аналізу нерівномірності присутності на ринку. Дисперсія часток ринку показує ступінь нерівномірності присутності суб'єктів ринку: чим більша дисперсія, тим слабкіше інтенсивність конкуренції і, як наслідок, сильніше ринкова влада лідируючих суб'єктів ринку. Відносний аналіз коливання ринкових часток здійснюється розрахунком коефіцієнта варіації часток ринку. Чим вище відхилення від середнього крайніх значень ряду, тим вище показник варіації часток ринку і менш інтенсивна конкуренція. Недолік цих коефіцієнтів полягає в тому, що вони відображають тільки нерівність у розподілі часток, але не рівень концентрації ринку, тому можуть бути використані тільки для додаткового аналізу нерівномірності присутності на ринку суб'єктів при оцінці рівня концентрації ринку на базі інших показників.

Аналізуючи в цілому методичні підходи до оцінки конкурентоспроможності через аналіз конкурентного середовища, слід зазначити, що більшість методик не забезпечують комплексності, глибини дослідження, залишаючи без уваги базове поняття - конкурентоспроможність продукції. Більше того, навіть з точки зору оцінки тільки конкурентного середовища ринку, ці методики не вільні від недоліків, представляючи собою просту послідовність дій і не передбачаючи багатоваріантність, алгоритмічність.

Наприклад, методика оцінки конкурентного середовища товарного ринку має наступні недоліки [1]: передбачає аналіз тільки з погляду державних органів управління і не досить ефективний для вироблення конкурентних

стратегій окремими підприємствами на ринку; використовує обмежену кількість агрегованих показників (тільки коефіцієнт концентрації, індекс Герфіндаля - Гіршмана та індекс Лінда), не передбачає оцінку ступеня інтенсивності конкуренції на ринку, що не дозволяє дати повну достовірну оцінку сучасного стану і перспектив розвитку конкурентного середовища товарного ринку; не відрізняється адаптивністю до різних умов (до цілей, в яких проводиться моніторинг та необхідної відповідно з ними глибини дослідження; до достатності вихідної інформації, і іншим); не передбачає аналіз чинників формування конкурентного середовища та їх вплив на тенденції її розвитку і, в зв'язку з цим, ускладнює оцінку перспектив.

Ми вважаємо, що невід'ємним елементом діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта повинен бути аналіз конкурентоспроможності продукції, так як розгляд тільки конкурентного середовища ринку не дозволяє вирішувати питання про місце та роль підприємства на ринку, його рейтингу відносно конкурентів. Для вибору основних напрямів розвитку, оцінки ефективності обраної конкурентної стратегії, більш точного планування діяльності, оптимального формування номенклатури, встановлення цін на продукцію необхідна оцінка рівня конкурентоспроможності продукції.

На основі дослідження багатьох існуючих методів оцінки показників конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств розроблено й запропоновано один із можливих варіантів визначення економічного показника конкурентоспроможності продукції тваринництва, що дає можливість оперативного її визначення на місцевих, регіональних, міжрегіональних ринках (внутрішній ринок), зовнішньому ринку, а також на внутрішньо-зовнішньому ринку виробничим підрозділом, господарством, районом, областю, регіоном, об'єднанням, асоціацією й державою.

Статичні показники конкурентоспроможності продукції тваринництва: загальна формула (1.1):

$$K_{\text{кст}} = \frac{ОРПТ_p}{ОРПТ_б} \quad (1.1)$$

де $K_{\text{кст}}$ – коефіцієнт конкурентоспроможності реалізованої продукції тваринництва; $ОРПТ_p$ – обсяг реалізованої продукції тваринництва за розрахунковий період; $ОРПТ_б$ – обсяг реалізованої продукції тваринництва за базовий період.

Динамічні показники конкурентоспроможності продукції тваринництва: загальна формула (1.2):

$$K_{\text{кст}} = \frac{ОРПТ_p}{ЗОРПТ_p} - \frac{ОРПТ_б}{ЗОРПТ_б} \quad (1.2)$$

де $K_{\text{кст}}$ – коефіцієнт конкурентоспроможності продукції тваринництва; $ОРПТ_p$ – обсяг реалізованої продукції тваринництва за розрахунковий період; $ЗОРПТ_p$ – загальний обсяг реалізованої продукції тваринництва за розрахунковий період; $ОРПТ_б$ – обсяг реалізованої продукції тваринництва за базовий період; $ЗОРПТ_б$ – загальний обсяг реалізованої продукції тваринництва за базовий період.

Запропонований підхід з визначення економічного показника конкурентоспроможності можна застосовувати і для інших видів продукції сільського господарства, а також для визначення економічної конкурентоспроможності продукції як окремо взятих інших галузей народного господарства, так і країни в цілому.

Для об'єктивного визначення питомої ваги й місця кожної з підгалузей тваринництва в загальному виробництві продукції запропоновано один із можливих варіантів визначення її інтегрального показника. З цією метою для продукції великої рогатої худоби (яловичина й телятина та молоко) і птахівництва (м'ясо птиці та курячі яйця) нами введено інтегральні показники, що є показниками сумарного виробництва білкової продукції. Для розрахунків за основу брали наявність білка в продукції на певному етапі технологічної та виробничої завершеності, яким є виробництво м'яса в забійній масі – формула (1.3):

$$I_m = \frac{M_m}{\kappa} \quad (1.3)$$

де I_m – інтегральна молочна продукція, прирівняна до м'яса в забійній масі; M_m – маса молока, взята для розрахунку; κ – коефіцієнт переведення молока в умовне молоко.

Інтегральний сумарний показник, одержаний у результаті економічної діяльності підгалузі скотарства (яловичина й телятина), та інтегральну молочну продукцію визначаємо за формулою (1.4):

$$I_{врх} = M_{врх} + I_m \quad (1.4)$$

де $I_{врх}$ – інтегральний сумарний показник продукції великої рогатої худоби (яловичина й телятина в забійній масі та інтегральна молочна продукція); $M_{врх}$ – маса великої рогатої худоби в забійній масі; I_m – інтегральна молочна продукція.

Інтегральний показник продовольчої продукції птахівництва (м'ясо в забійній масі і яйця) знаходимо за формулою (1.5):

$$I_{сн} = M_n + Я_m \quad (1.5)$$

де $I_{сн}$ – інтегральний сумарний показник продовольчої продукції птахівництва; M_n – маса м'яса птиці в забійній масі; $Я_m$ – маса умовних яєць.

Загальну формулу можна подати в такому вигляді (1.6):

$$I_{mn} = \sum_{i=1}^n \kappa_i \cdot n_i \quad n \in Z; i = \overline{1, n} \quad (1.6)$$

де I_{mn} – сумарний показник різних видів інтегральної продукції тваринництва; κ_i – коефіцієнт переведення білка певного виду тваринницької продукції в еталонний білок; n_i – кількість певного виду тваринницької продукції. Розроблені підходи дають можливість визначити місце й роль продукції тваринництва та її конкурентоспроможності в забезпеченні продовольчої безпеки та продовольчої незалежності країни.

Виробництво продукції тваринництва залежить від багатьох об'єктивних та суб'єктивних факторів, основним з яких є продовольча доступність. Споживання продукції можна визначити і в показниках інтегральної продукції. Річний сумарний показник спожитої сумарної інтегральної продукції тваринного походження на одного пересічного жителя України[2].

Таблиця 1

Індикатора достатності споживання продуктів харчування
(на одну особу за рік; кілограмів)

Вид продукту харчування	2005 р.	2010 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Хліб і хлібопродукти (у перерахунку на борошно)	1,22	1,10	1,07	1,07	10,2	1,00	1,00
М'ясо і м'ясопродукти	0,49	0,65	0,70	0,67	0,64	0,64	0,65
Молоко і молокопродукти	0,59	0,54	0,58	0,58	0,55	0,55	0,53
Риба і рибопродукти	0,72	0,73	0,73	0,55	0,43	0,48	0,54
Яйця (шт.)	0,82	1,00	1,07	1,06	0,67	0,92	0,94
Овочі та баштанні	0,78	0,89	1,01	1,01	1,00	1,02	0,99
Плоди, ягоди та виноград	0,53	0,41	0,63	0,58	0,57	0,55	0,59
Картопля	1,09	1,04	1,09	1,13	1,11	1,03	1,16
Цукор	1,00	0,97	0,98	0,95	0,94	0,88	0,80
Олія рослинна всіх видів	1,03	1,13	1,02	1,01	0,95	0,90	0,90

Достатність споживання окремого продукту наведено у табл. 1. На окрему увагу заслуговує такий показник продовольчої безпеки в сфері споживання, як споживання харчових продуктів на душу населення. Цей показник багато в чому є інтегральним, характеризуючи одночасно різні аспекти продовольчої безпеки: і наявність продовольства на внутрішньому ринку, і його економічну та фізичну доступність, про що мова піде в третьому розділі.

Стійкий високий рівень споживання продуктів харчування за інших рівних умов дає підстави зробити висновки про стабільність продовольчого забезпечення, а аналізуючи структуру споживання харчових продуктів, можна характеризувати повноцінність харчування. Майже весь період незалежності

Україна постала перед проблемою недостатності харчування. Значна частина населення не має змоги купувати необхідну кількість продуктів харчування для забезпечення активного і здорового життя, а деякі можуть споживати лише дешеві продукти, не отримуючи необхідну кількість калорій[4].

Запропоновано визначення середньодобових норм фізіологічних потреб населення країни або регіону в енергії, білках, жирах та вуглеводах – складових продуктів харчування – з урахуванням статистичних даних демографічної структури населення. З цією метою ми застосували формулу (1.7):

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i \cdot n_i}{\sum_{i=1}^n n_i} \quad n \in Z; \quad i = \overline{1, n} \quad (1.7)$$

де \bar{x} – зважене середнє значення ознаки – енергія, білки, жири або вуглеводи продуктів харчування на одного пересічного мешканця; x_i – варіанта – середнє значення ознаки – енергія, білки, жири або вуглеводи продуктів харчування на одного пересічного мешканця певної вікової категорії; n_i – кількість осіб, що віднесені до певної вікової категорії.

Собівартість продукції галузі тваринництва, як аргумент конкурентоспроможності, дає уявлення про сукупні усереднені витрати на виробництво та реалізацію продукції тваринництва по всіх підприємствах галузі. На собівартість певного виду продукції тваринництва як на один із ціноутворюючих показників економічної діяльності має вплив велика кількість різних за значенням і походженням чинників. Зовнішні чинники залежать від економічного, політичного й соціального становища в країні, внутрішні - як від підгалузі тваринництва, так і від господарських і технологічних особливостей виробника продукції тваринництва. Рівень показника собівартості продукції тваринництва вказує на ступінь розвитку технологічної системи, використання робочого часу, продуктивність праці, продуктивність сільськогосподарських тварин, використання кормової бази, адміністративні витрати та схему структуризації статей собівартості, а також ставлення держави до питання

необхідності розвитку цієї галузі. Структура собівартості продукції тваринництва за статтями витрат дозволяє оцінити економічний стан підрозділу та підприємства – виробника тваринницької продукції, отримати уявлення про джерела перевитрат або економії, висвітлює загальний рівень необхідності оптимізації/мінімізації витрат за допомогою економічних, організаційних, управлінських і технологічних важелів.

Виходячи з цього, залежно від змін вартості виробничих витрат та реалізаційної ціни, нами запропоновано механізм оперативного визначення, за певний період господарської діяльності, показників собівартості та рентабельності – формули (1.8, 1.9):

$$CB_p = \frac{CB_{\delta} \cdot K_{\epsilon}}{K_{\eta} \cdot K_n} \quad (1.8)$$

де CB_p – собівартість продукції розрахункова; CB_{δ} – собівартість продукції базова; K_{ϵ} – коефіцієнт зміни вартості витрат на виробництво одиниці продукції; K_{η} – коефіцієнт зміни реалізаційної ціни одиниці продукції; K_n – коефіцієнт зміни продуктивності;

$$P_p = \frac{P_{\delta} \cdot K_{\eta}}{K_{\epsilon}} \cdot K_n \quad (1.9)$$

де P_p – рентабельність одиниці продукції розрахункова; P_{δ} – рентабельність одиниці продукції базова; K_{η} – коефіцієнт зміни реалізаційної ціни одиниці продукції; K_{ϵ} – коефіцієнт зміни вартості витрат на виробництво одиниці продукції; K_n – коефіцієнт зміни продуктивності.

Такий підхід дає можливість своєчасно здійснювати необхідні заходи щодо підтримки конкурентоспроможності продукції тваринництва, однієї з основних функцій собівартості, на рівні виробничих підрозділів, підприємств і галузі в цілому. Наведений принцип оперативного визначення собівартості та рентабельності продукції тваринництва, залежно від змін витратно-цінових

показників і навпаки, можна застосовувати не лише в галузі тваринництва, а й в інших галузях народного господарства країни.

Технологічна взаємодія матеріальних ресурсів з виробництва конкурентоспроможної продукції тваринництва має цикловий характер. За цикл виготовлення продукції тваринництва витрачаються необхідні для цього обсяги ресурсів різних категорій, які оцінюються певними вартісними витратами, і ця оцінка подається у вигляді собівартості. Похідною від собівартості є ціна продукції тваринництва, а функцією собівартості - конкурентоспроможність. Від собівартості і ціни сільськогосподарської продукції залежить економічна й фінансова результативність економічної та господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Враховуючи те, що у виробництві продукції тваринництва використовуються багато видів сільськогосподарських тварин, показано, що на кожній ланці технологічного ланцюга кожного з циклів виготовлення певного виду продукції тваринництва можна виділити різні види основних засобів, які беруть участь як на різних рівнях циклів, так і в повторних циклах, що можуть мати різну ступінь повторюваності, до повного одержання продукту, сформованого в даному циклі або багатьох інших технологічних циклах. У багатоетапному виробництві, в процесі цілої серії циклів виготовлення продукту, на кожній із його стадій відбувається формування потенційного товару.

Розв'язання проблеми конкретизації циклічності виробництва в тваринництві дає можливість підвищити рівень оцінки участі різних категорій капіталу в різних етапах виготовлення відповідних продуктів і виробничого процесу в цілому, а також рівень аналізу ефективності результатів кожного з циклів в етапах виробництва, оскільки і на етапі обґрунтування, і на етапі доведення до споживача виробляються свої специфічні продукти, складові перетворення продукту на товар, які мають різні форми виразу та оцінки. Виробничі зусилля виробників продукції тваринництва завжди направлені на те, щоб конкурентоспроможний продукт, вироблений на певному етапі, був своєчасно трансформований у товар.

Зміни у виробництві продукції тваринництва спричиняють зміни структури такого показника, як собівартість, а звідси й структури ціни продукції. Тому існує нагальна проблема з вдосконалення відображення структури, особливо у тваринництві. Незважаючи на цілу низку нормативно-правових документів, що регламентують підходи в структуризації виробничих економічних показників, спеціалістам господарств доводиться багато в чому покладатися як на свою інтуїцію, так і на кмітливість. Це ще раз свідчить про те, що регламентуючі нормативи повинні постійно удосконалюватися, адаптуючись до постійно еволюціонуючих суспільно-економічних процесів. Чим досконаліше ми підійдемо до вивчення питання й визначення економічних показників, тим об'єктивніше буде розкрито якість обліково-аналітично-планово-контрольної системи забезпечення управління виробничим процесом і розуміння складових виробничих витрат різного рівня. Нині обліково-аналітично-планово-контрольна система галузі тваринництва переглядається.

Розкрито стан, проблеми та необхідність змін різних категорій амортизації у тваринництві. Обґрунтовано необхідність видово-часової конкретизації амортизації біологічних активів у тваринництві. Для деяких підгалузей галузі тваринництва характерним є сезонне використання основних засобів, а оперативне прийняття рішень з метою забезпечення господарсько-економічної діяльності підприємства неможливе без об'єктивного визначення витрат на виробництво тваринницької продукції за певний часовий інтервал. У зв'язку з видово-технологічними особливостями основні засоби у тваринництві використовуються не повний рік, а певний відрізок часу, проте амортизаційні відрахування здійснюються рівномірно, упродовж 12 місяців [3]. Такий підхід нівелює амортизацію основних засобів і призводить до деякого спотворення відображення собівартості продукції.

Запропоновано ділити річну суму амортизації основних засобів у тваринництві не на 12 місяців, а на кількість місяців, упродовж яких вони використовуються, виходячи з технологічних особливостей виробництва різних видів продукції тваринництва. При цьому річну суму амортизації різних

категорій основних засобів відносити на обсяги продукції тваринництва, одержані за період їх безпосередньої технологічної (сезонної) експлуатації – формула (1.10):

$$A_{mc} = \frac{A_{pc}}{T_e} \quad (1.10)$$

де A_{mc} – місячна сума амортизації; A_{pc} – річна сума амортизації; T_e – термін експлуатації основних засобів у специфічних умовах технологічного процесу отримання продукції тваринництва, місяців.

Такий підхід дає можливість більш об'єктивно оцінювати собівартість виробництва одиниці продукції тваринництва за певний відрізок часу та впливати на формування цінової політики, а також на її конкурентоспроможність.

Поряд з амортизацією великої рогатої худоби, обґрунтовано й запропоновано методику амортизаційних відрахувань птиці – формула (1.11):

$$A_{mc} = \frac{\Pi_{en} - K_{en}}{T_e} \quad (1.11)$$

де A_{mc} – сума амортизаційних відрахувань щомісячна; Π_{en} – вартість птиці на початок періоду технологічного використання; K_{en} – очікувана виручка від реалізації птиці, виведеної з періоду технологічного використання; T_e – термін технологічного використання птиці, місяців; а також амортизацію птиці з урахуванням кратності комплектації пташників продуктивним поголів'ям птиці – формула (1.12):

$$A_{mc} = \frac{\Pi_{en} - K_{en}}{M_a}, \quad (1.12)$$

де A_{mc} – сума амортизаційних відрахувань щомісяця; Π_{en} – вартість птиці на початок технологічного періоду використання; K_{en} – очікувана вартість реалізованої птиці, виведеної з технологічного використання; M_a – кількість

місяців, упродовж яких проводитиметься амортизація птиці, враховуючи кратність комплектації – формула (1.13):

$$M_a = \frac{T_6}{K_k} \quad (1.13)$$

де T_6 – термін технологічного використання птиці, місяців; K_k – кратність комплектації, виходячи з господарсько-технологічних особливостей.

Окреслені пропозиції амортизаційних відрахувань різних категорій активів у тваринництві мають практичне значення в господарсько-економічній діяльності сільського господарства, спонукають до подальшого обговорення та пошуку шляхів удосконалення технології з калькуляції собівартості різних видів продукції тваринництва.

Список використаних джерел:

1. Беляєв О.О., Бебело А.С. Політична економія [Текст] : навч. посібник. К. КНЕУ, 2001. 328 с.
2. Блонська В.І., Яцусь П.Ю. Підвищення конкурентоспроможності продукції підприємства як основний фактор ефективності його діяльності. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2008. Вип. 18.1. С. 173-177.
3. Павлова В.А. Конкурентоспроможність підприємства: оцінка та стратегія забезпечення [Текст] : монографія / В.А. Павлова. – Д.: Вид-во ДУЕП, 2006. – 276 с.
4. Залізнюк В. П. Оцінка І індикаторів продовольчої безпеки України. *Державне управління. Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С.128-133. URL:http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2019/22.pdf (дата звернення 09.03.2020).

3.4 Вплив інвестиційного клімату на формування фінансових та інвестиційних потоків аграрних підприємств

На формування інвестиційного клімату впливають політичні, соціальні, організаційно-економічні, інноваційні, географічні, природно-кліматичні та інші чинники [1]. Різними авторами поняття інвестиційного клімату тлумачиться по-різному [2], [9], але сутність його зводиться до визначення, що інвестиційний клімат – це середовище, в якому здійснюються інвестиційні процеси і є важливим чинником економічного розвитку держави, регіону, галузі, підприємства.

Фактори, що формують інвестиційний клімат, поділяються на загальнодержавні та регіональні й визначаються державною і регіональною інвестиційними політиками закріпленими на законодавчому рівні. Вони спрямовані на підвищення інвестиційної привабливості об'єктів приватизації; залучення як вітчизняних так і іноземних інвестицій; формування нормативно-правової бази; розвиток конкурентного середовища; збільшення обсягів надходжень інвестицій та ін.

Загальнодержавна політика визначає пріоритетність інвестиційних вкладень у сільськогосподарську галузь, так як від обсягів та напрямів спрямування інвестиційних потоків залежить вирішення багатьох економічних і соціальних проблем, в тому числі і забезпечення якісними продовольчими товарами населення країни. При цьому враховуються специфіка аграрного виробництва, відносно повільний обіг капіталу, незначні фінансові доходи від вкладення інвестицій, велика залежність отримання врожаю та прибутку від кліматичних, погодних і природних умов.

Сутність інвестиційної діяльності суб'єктів аграрного виробництва полягає у пошуку джерел інвестування, організації руху потоків інвестиційних ресурсів й управління ними з метою отримання додаткових економічних вигід та фінансових прибутків.

Дефіцит обігових коштів є одним з основних чинників, який стримує розвиток сільського господарства, обмежує можливість збільшення обсягів інвестування аграрних підприємств у власне виробництво. До причин дефіциту обігових коштів слід віднести: обвальну сезонну лібералізацію цін на вирощену продукцію; підвищення у цей же період цін на пальне та мастильні матеріали; підвищення цін на зберігання та транспортування виробленої продукції й сировини; вилучення обігових коштів з метою погашення заборгованості по податках, обов'язкових платежах та банківських кредитах; високі ціни на добрива та засоби захисту рослин; низький рівень управління виробництвом та ін.

Джерелами поповнення власних обігових коштів можуть бути: реінвестування прибутку; скорочення тривалості виробництва тваринницької продукції; впровадження сучасної техніки й енергозберігаючих технологій; скорочення терміну зберігання матеріальних ресурсів; зменшення складських запасів продукції; організація переробки вирощеної продукції безпосередньо у господарстві; скорочення терміну перебування обігових коштів у грошовій формі та ін.

Лібералізація цін на промислову продукцію на початку ринкових перетворень і утримання державою в «ручному режимі» цін на сільськогосподарську продукцію не відповідало потребам економічного відтворення основних виробничих фондів, поглибило нееквівалентність міжгалузевого обміну та руйнівно вплинуло на інвестиційні процеси в аграрній сфері. Перевищення диспарименту цін у 5 разів, імпорт засобів виробництва по цінах світового ринку, спад виробництва сільськогосподарської техніки в країні значно скоротило обсяги обігових коштів в аграрних господарствах, негативно вплинуло на розвиток АПК. Тому збалансування обміну між промисловою і сільськогосподарською продукцією може стати значним чинником поповнення обіговими коштами аграрних формувань та спрямування їх частини на інвестування власного виробництва, створення додаткових робочих місць та соціальної інфраструктури.

Рівень активності інвестування сільського господарства у регіонах залежить від джерел та форм інвестиційних вкладень; структури та обсягів інвестиційних потоків; інвестиційного клімату, який визначається, перш за все, ступенем привабливості об'єкта інвестування та ризиками вкладень і формувань під впливом рівня економічного розвитку сільського господарства регіону, його галузевої спеціалізації й кооперації, відповідності виробничої та соціальної інфраструктури запитам ринкової економіки.

Інвестиційна діяльність у сільському господарстві визначається сукупністю практичних дій фізичних осіб, підприємницьких структур й держави спрямованих на реалізацію інноваційно-інвестиційних програм і проектів з метою отримання максимального прибутку та соціального ефекту. Основними принципами інвестиційної діяльності є невтручання органів державної влади в інвестиційну діяльність приватних підприємств; державні гарантії захищеності інвестиційних вкладень; добровільний характер інвестування; добровільність і узгодженість вибору критеріїв інвестиційної діяльності всіма учасниками інвестиційного процесу.

Інвестиційна діяльність у сільському господарстві повинна розглядатися як єдність і безперервність процесів вкладання коштів та отримання доходів. Основні функції інвестиційного процесу полягають у:

- виявлені джерел інвестування підприємства за окремими формами інвестицій;
- науковому обґрунтуванні прогнозування потреб у інвестиційних ресурсах для реалізації інвестиційної стратегії підприємства;
- реальній оцінці привабливості підприємства та створення умов для її покращення;
- доборі найбільш ефективних інвестиційних проектів та їх моніторингу;
- стратегічному та оперативному управлінні реалізацією інвестиційних проектів;
- оцінці ефективності реалізації інвестиційних проектів.

До особливостей інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств належать: довгий період технологічного циклу виробництва; інвестування соціальної сфери села та інфраструктури; високі ризики неповернення інвестованих коштів або запланованих прибутків; низький рівень платоспроможності; залежність від погодних та кліматичних умов; незадовільний стан технічного й технологічного оновлення.

Формування інвестиційного ринку є необхідною умовою акумуляції інвестиційних ресурсів, їх перерозподілу з метою виконання відповідних інвестиційних програм, підвищення ефективності використання інвестиційних коштів. В економічній літературі України виділяють такі способи акумулювання підприємством інвестиційних ресурсів як внутрішнє фінансування; зовнішнє фінансування; фінансові сурогати або лізинг. Кожному способу відповідає джерело інвестування, з якого кошти надходять для реалізації підприємством інвестиційних проектів.

Внутрішнє (власне) джерело формування інвестиційних та фінансових потоків аграрних підприємств складається з частини чистого прибутку; амортизаційних відрахувань; страхової суми відшкодування збитків в наслідок втрати майна; раніше здійснених довгострокових фінансових вкладень, строк погашення яких має скінчитися у поточному періоді; реінвестованої частини основних фондів шляхом продажу; іммобілізованої у інвестиції частини оборотних активів.

Дослідження інвестування аграрних підприємств за рахунок власних коштів показало, що використання цього Фінансового потоку є найрозповсюдженішим явищем. Щорічно не менше 80% сільськогосподарських підприємств використовують прибуток для розширення та модернізації власного виробництва. Але не дивлячись на значимість використання власних коштів, вони не є ефективним джерелом забезпечення розширеного відтворення та здійснення заходів з технічного й технологічного переоснащення аграрних підприємств.

До зовнішніх (залучених і запозичених) джерел формування інвестиційних ресурсів підприємства належить довгострокові кредити банків та інших кредитних установ; цільові державні кредити; податкові інвестиційні кредити; емісія акцій підприємства; емісія інвестиційних сертифікатів; надання державними органами та комерційними установами коштів на цільове інвестування окремих проектів та ін.

Спрямування бюджетних та інвестиційних потоків до агроформувань здійснюється на підставі розробки і прийняття певних бюджетних програм підтримки сільськогосподарського виробництва. Державні фінансові ресурси концентруються центральними та місцевими органами виконавчої влади й органами місцевого самоврядування відповідно до стратегічних завдань і спрямовуються у головні напрямки розвитку.

Національним банком України щорічно виділяються короткострокові, середньострокові та довгострокові кредити. При цьому відзначаються позитивні тенденції довгострокового кредитування інвестиційних проектів аграрних підприємств. Крім того аграрні підприємства отримують підтримку з боку держави у формі часткової компенсації відсоткової ставки по залучених ними кредитах.

Бюджетні кошти, що передбачаються для здешевлення кредитів, направляються, першочергово, на часткову компенсацію відсоткової ставки за кредитами, які були надані господарствам для реалізації інноваційних проектів. Компенсація надається аграрним підприємствам за кредитами, що були залучені, на покриття виробничих витрат пов'язаних з придбанням паливно-мастильних матеріалів, кормів, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, насіння, технічних засобів та обладнання.

Міжнародна економічна інтеграція та створення привабливого інвестиційного клімату, призвела до появи на українському ринку капіталу такого потужного фінансового потоку якими є іноземні інвестиції. Досвід розвинутих країн свідчить, що без залучення іноземних інвестицій України неможливо провести технічне переоснащення аграрного виробництва,

скоротити витрати та підвищити якість продукції, тим самим підвищити її конкурентоспроможність [3].

Основними інвесторами аграрно-промислового комплексу України є Великобританія, США, Німеччина, Кіпр, Китай. Пріоритетні напрями капіталовкладень: вирощування овочів та їх переробка, зернове господарство, будівництво овочесховищ, елеваторів, комбикормових заводів, теплиць, тваринницьких приміщень. Найкращий інвестиційний клімат для іноземного капіталу створено у Київській, Полтавській, Вінницькій областях. Найменший обсяг прямих інвестицій направляється у сільське господарство Закарпатської, Івано-Франківської, Донецької, Волинської областей. Всі без винятку регіони зацікавлені у поглибленні співпраці з іноземними інвесторами у питаннях модернізації та розвитку аграрно-промислового комплексу.

Разом з цим ми відмічаємо, що іноземні інвестори більш активно співпрацюють з великими інтегрованими аграрно-промисловими формуваннями, які характеризуються сталістю економічного розвитку та мають досвід взаємовідносин з інвесторами. Це пояснюється також тим, що невеликі розміри сільськогосподарських підприємств, значні відстані між населеними пунктами, здорожують створення відповідної комунальної та транспортної інфраструктури, що не є привабливим чинником для вкладення інвестицій безпосередньо у сільськогосподарське виробництво. Тому іноземці бажають, як правило, вкладати свої капітали у переробні підприємства, відновлення та будівництво зрошувальних й дренажних систем, рекультивація земельних угідь сільськогосподарського призначення. Такий напрямок спрямування інвестиційних потоків є корисним для розвитку аграрної галузі, так як:

- збереження та підвищення родючості землі потребує значних інвестиційних вкладень;
- сприяє регулюванню земельних відносин з метою здійснення природоохоронної діяльності;
- націлене на реалізацію продовольчої Програми та зростання продовольчої безпеки країни;

- створює реальні перспективи для покращення умов проживання населення на еколого небезпечних територіях.

Однією з найважливіших форм інвестування аграрних формувань є надання їм лізингових фінансових послуг на активність яких впливає сприятливий інвестиційний клімат в державі. У нашій країні лізинг є відносно новим інвестиційним механізмом, який дозволяє аграрним підприємствам істотно знизити потреби у капітальних вкладеннях. Завдяки йому підприємства можуть без придбання у власність засобів виробництва отримати різноманітні знаряддя праці. На відміну від економічно розвинених країн світу, часта лізингу, по відношенню до загальної в Україні, коливається від 4 до 7%. Незначна їх частина припадає на кожен гектар сільськогосподарських угідь, не перевищує 500 гр, що суттєво не впливає на технічне переоснащення агроформувань та впровадження ними інноваційних технологій.

Дослідження регіональних особливостей лізингового бізнесу виявило значну розбіжність у кількості техніки отримуваної аграрними підприємствами різних областей. Найбільше технічних засобів отримують аграрні підприємства Київської, Дніпропетровської, Вінницької, Запорізької, Кіровоградської областей. Незадовільно співпрацюють з лізинговими компаніями товаровиробники Закарпатської, Івано-Франківської, Львівської, Чернівецької областей. Такий факт указує на низький рівень підприємницької активності у сільському господарстві цих регіонів.

Фінансовий лізинг є вигідною формою співпраці селян і машинобудівників. Аграрникам він дає можливість акумулювати обігові кошти для інвестування їх у будівництво будівель для утримання тварин, ангарів для зберігання техніки й зібраного збіжжя тощо. Для машинобудівників фінансовий лізинг дає можливість нарощувати обсяги виробництва, збільшувати прибутки; створювати нові робочі місця й вирішувати багато соціальних проблем що стосуються виробничих колективів.

В Україні фінансовий лізинг має великі перспективи для свого подальшого розвитку так як існує потреба сільськогосподарських виробників у придбанні

технічних засобів на суму не менше 20 млрд. грн. при купівельній спроможності 2,5 млрд. грн. В той же час виробничі потужності машинобудівних підприємств можуть забезпечити виробництво технічних засобів на суму не менше 10 млрд. грн. на рік. Зважаючи на це очевидно, що для активізації послуг з фінансового лізингу необхідно оновити законодавчу базу, стимулювати лізингову діяльність з боку держави, розвивати інформаційну інфраструктуру, яка б давала селянам можливість знати більше про переваги лізингового інвестування.

Разом з цим ми відмічаємо, що вже сьогодні лізингові як вітчизняні так і іноземні компанії прагнуть до співпраці тільки з великими аграрними підприємствами, або ж з їх об'єднаннями, які мають достатню фінансову стійкість і здатність своєчасно розраховуватись за придбану техніку та інші засоби виробництва. Таким чином інтегровані об'єднання, утворюючи на макрорівні більш привабливий інвестиційний клімат, дають можливість окремим підприємствам, які є учасниками угруповань, у більших обсягах отримувати техніку, оновлюючи застарілий машино-тракторний парк.

Являючись основою великого бізнесу, інтегровані об'єднання акумулюють фінансові ресурси з метою здійснення масштабної інвестиційної діяльності. Накопичення ресурсів відбувається за наступною схемою:

- накопичення власних коштів;
- залучення коштів інвесторів;
- акумуляція коштів на інвестиційних рахунках для наступного їх спрямування на виконання інвестиційних проектів.

Інвестиційні потоки спрямовуються на розширення виробництва, технічне і технологічне переоснащення, виконання інших проектів, які можуть охоплювати не тільки виробничу сферу, а й бути націлені на поліпшення екологічних та соціальних умов проживання населення на територіях здійснення виробничої діяльності інтегрованих об'єднань, зміцнення співпраці з науковими установами й вищими навчальними закладами.

Плідна співпраця науковців і виробників має бути взаємовигідною. З одного боку технологічні інноваційні розробки є основою розвитку інтегрованих формувань, з іншого – тільки великі інтегровані структури здатні фінансувати та реалізовувати широкомасштабні наукові здобутки. Тісна співпраця наукових установ з інтегрованими об'єднаннями створює можливості для безпосередньої участі науковців у виробничій діяльності та одержувати відповідну матеріальну винагороду. Комерціалізація науки та зміцнення зв'язків з реальним виробництвом є тим напрямом, яким повинні рухатись наукові установи в умовах ринкового середовища.

Великий вплив на формування інвестиційних потоків має стан екологічної безпеки того чи іншого регіону країни. Тому аграрна регіональна політика націлена на покращення умов ведення господарської діяльності та проживання сільського населення. Стратегія управління цим процесом спирається на такі чинники як науково обґрунтоване землекористування, впровадження інноваційних технологій обробітку ґрунтів, раціональне використання водних ресурсів для зрошення сільськогосподарських культур та ін..

Збільшення обсягів інвестування заходів, направлених на охорону довкілля та поліпшення екологічної безпеки населення, дасть змогу усунути протиріччя, які виникають між економічним розвитком та соціально-економічними наслідками господарювання. Підвищення рівня екологічної безпеки окремих територій та впровадження сучасних екологобезпечних технологій може значно підвищити рівень привабливості аграрного сектору для інвесторів та створить інвестиційний клімат сприятливим для формування повноцінного інвестиційного потоку аграрних підприємств.

Розвиток сільськогосподарської галузі повинен ґрунтуватись на інноваційній моделі економічного зростання. Підтвердженням цього є висновки вчених, які стверджують, що високорозвиненим виробництвом є таке, коли воно на 2/3 приростає за рахунок впровадження інноваційних технологій і на 1/3 – за рахунок інших факторів. Як складова частина аграрної політики держави, інноваційна політика реалізується за такими напрямками:

- загальне структурування інноваційної системи АПК;
- управління інноваційними процесами та стимулювання їх розвитку через формування стійкого організаційно-економічного механізму;
- забезпечення нормативно-правового регулювання інноваційної діяльності.

Це вказує на те, що перебудова аграрного сектору економіки повинна мати масштабний інноваційний характер, а не бути звуженою і стосуватись небагатьох аграрних формувань, які в кінцевому рахунку не зможуть забезпечити економічне та соціальне зростання галузі. Ні в кого не виникає сумніву, що подальший розвиток сільськогосподарського виробництва залежить від державної інноваційно-інвестиційної політики, науково-технічного й інформаційного потенціалу, рівня розвитку комерційної діяльності наукових успіхів та вищих навчальних закладів, якості трудових і виробничих ресурсів. Тільки враховуючи ці чинники можливо здійснити перебудову над витратного й малоефективного аграрного виробництва, перейти на інноваційну модель розвитку сільськогосподарської галузі.

Інноваційна складова інвестиційних потоків впливає на підвищення рівня їх якості та ефективність використання інвестицій інвестордержувачами. Застосовуючи сучасні технології вони здобувають суттєві конкурентні переваги над своїми супротивниками, отримують надприбутки, впливають на формування цін на продукцію аграрного походження. Тому великі інтегровані виробничі структури намагаються тісно співпрацювати з науковими установами, частково або повністю фінансуючи розробку вигідних для свого економічного розвитку технологій. Враховуючи те, що на сьогоднішній день, багато малих і середніх виробничих структур не в змозі залучатись до активного фінансування інноваційних розробок, але прагнуть до їх впровадження, держава повинна регулятивними діями підтримувати їх та наукові установи здійснюючи заходи у напрямі:

- прямого державного фінансування наукоємних технологій та цільових інноваційних програм розвитку того чи іншого сектору аграрної галузі;

- непрямого державного фінансування загальнодержавних і регіональних інноваційних програм, шляхом надання податкових канікул, пільгового кредитування та страхування, часткової компенсації вартості лізингових послуг, підготовки і перепідготовки кадрів, створення інноваційної інфраструктури;

- бюджетного фінансування розвитку інноваційних проєктів, аграрної науки і освіти, соціальної сфери у сільській місцевості;

- відновлення і збільшення пільгового оподаткування для аграрних виробничих формувань, які активно здійснюють інноваційно-інвестиційну діяльність;

- створення сприятливих умов для проведення науковцями дослідницької діяльності безпосередньо на підприємствах АПК;

- запровадження спеціальних грантів й створення ефективної системи стимулювання для молодих науковців, які здійснюють наукову діяльність безпосередньо на підприємствах, з метою прискорення впровадження у виробництво результатів наукових досліджень.

Слід відзначити, що наука відіграла вирішальну роль в економічному зростанні усіх без винятку високорозвинених країн світу. Так, у США ще у 1862 році були прийняті закони, які виділили науку в окремий сектор економіки та була сформована служба впровадження сільськогосподарських знань (Extension service). В кожній з європейських країн, як і у США, виробляється власна науково-технічна політика, ефект якої підсилюється за рахунок загальної стратегії розвитку науки ЄС.

Наслідуючи приклади економічно розвинених країн світу, наша держава намагається відшукати свої шляхи розвитку аграрної науки спираючись на власний досвід та національні традиції. Вже тепер частина інвестиційних потоків спрямовується на створення бізнес-інкубаторів та технополісів, які є центрами підготовки сільських бізнесменів та впровадження інноваційних технологій в аграрне виробництво.

Здійснюючи комплексну реформу аграрного сектору економіки країни, необхідно брати до уваги те, що напрями стимулювання інноваційної діяльності аграрних формувань повинні враховувати специфіку економічного розвитку кожного окремого регіону, створювати умови для додаткового інвестування інноваційних програм.

Звільнення від оподаткування прибутку комерційних банків, які кредитують інноваційні проекти та звільнення від оподаткування частини прибутків, що спрямовуються підприємствами АПК на науково-технічний розвиток, слугуватиме мотивацією до збільшення власних і запозичених коштів у загальній сумі інвестицій що спрямовуються на розширення виробничих потужностей. А звільнення від імпортного мита на наукоємне та високотехнологічне устаткування сприяло б прискореному впровадженню інноваційних енергозберігаючих технологій.

Необхідно звернути особливу увагу на розвиток сільського господарства у депресивних регіонах, які є до того ж, як правило, й екологонебезпечними. Позики та кредити, які надає держава підприємствам у таких регіонах, повинні мати мінімальні відсоткові ставки. Аграрні формування різної форми власності повинні отримувати від держави спеціальні гранти на технічне переоснащення та впровадження інноваційних технологій.

Фінансові та фіскальні пільги, спрощена процедура реєстрації підприємств, сприятливі умови здійснення підприємницької діяльності позитивно вплинули б на розвиток малого й середнього бізнесу на депресивних територіях. Створення спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку дасть змогу застосувати інноваційні технології підприємствам на проблемних територіях, сприятиме підвищенню рівня їх конкурентоспроможності та створенню нових робочих місць.

Модель інноваційного розвитку сільського господарства потребує нових методів і механізмів управління фінансовими ресурсами, господарським комплексом, науковою діяльністю, що відповідає запитам ринкової економіки.

Тому одним з основних завдань, яке стало перед органами влади і науковцями – це активне впровадження у регіонах служби маркетингу.

На даному етапі розвитку аграрної галузі гостро стоїть проблема впровадження у сільськогосподарське виробництво таких інноваційних інформаційних систем, які б сприяли покращенню якості управління. Наші спостереження показують, що діючі системи інформаційного забезпечення на більшості аграрних підприємств мають такі недоліки як: відсутність системи виробничо-фінансового планування; невпорядкованість звітів; не узагальненість інформації структурних підрозділів; відсутність інформації щодо використання інвестиційного потенціалу структурними підрозділами та ін.

Світовий досвід показує, що для формування стратегії виходу з кризи та попередження дії негативних явищ у економіці, насамперед необхідна діагностика економічного стану підприємства. Здійснюючи діагностичний аналіз підприємства з врахуванням змін фінансово-економічних показників за відповідний період, система контролінгу дозволяє своєчасно виявити і усунути недоліки у фінансовій діяльності, відшукати резерви збільшення обсягів інвестиційних потоків, які постійно змінюються під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників та здійснити моделювання розвитку підприємства на майбутній період.

Планування в системі контролінгу дає можливість завчасно сформулювати порядок дії підприємства, врахувати весь комплекс факторів, який буде забезпечувати його ефективне функціонування, більш раціонально використовувати усі наявні ресурси, поліпшувати фінансовий стан, уникати ризиків банкрутства. План інвестування, ґрунтуючись на довгостроковій стратегії розвитку підприємства, повинен передбачати:

- доцільність інвестування;
- інвестування найбільш рентабельних проектів;
- забезпечення найбільш економічної вигоди з найменшим ступенем ризику.

Економічне обґрунтування залучення інвестицій повинно здійснюватися на основі порівняння таких критерій як індекс інфляції, процентна ставка банківського кредиту, розмір дисидентів, норма рентабельності тощо.

Вагоме місце в системі контролінгу повинен займати внутрішньогосподарський контроль, який має здійснюватися у вигляді перевірки, господарського і службового розслідування, забезпечувати достовірність господарської й фінансової інформації суб'єкта господарювання. Внутрішньогосподарський контроль слід розглядати як невід'ємну частину загальної системи управління підприємством. Він покликаний виконувати контрольні функції в залежності від мети і завдань, покладених на внутрішніх контролерів керівництвом підприємства. Основними завданнями контролю в системі контролінгу повинно бути:

- забезпечення процесу прийняття ефективних управлінських рішень;
- запобігання появі помилок в оцінці активів, власного капіталу, доходів й витрат;
- контроль за виконанням планових показників;
- контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових, фінансових й інвестиційних ресурсів, тощо.

Головним завданням оперативного управління інвестиціями є здійснення контролю за своєчасним отриманням інвестицій з різних джерел та ефективністю їх використання підприємством.

Розробляючи модель системи оперативного управління інвестиційними потоками, необхідно враховувати інтереси держави, інвесторів та суб'єктів господарської діяльності. Неузгодженість та диспропорції між напрямками дій учасників інвестиційного процесу та відсутність системного підходу до управління інвестиційним капіталом у розвиток аграрного виробництва не сприятиме збільшенню обсягів інвестиційних потоків, покращенню привабливості та конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Результативність управління інвестиційними потоками залежить від якості розрахунків потреб господарства в інвестиційних коштах, використання

інноваційних розробок і рекомендацій вчених, застосування сучасних інформаційних технологій в системі управління господарством, підтримці взаємозв'язку з державними органами управління. Завдяки таким інноваційним системам як контролінг, державні управління можуть оперативно здійснювати контроль за вчасністю виконання договірних зобов'язань між усіма учасниками інвестиційного процесу та ефективності використання інвестиційного потенціалу аграрними формуваннями регіону, впливати на покращення інвестиційного клімату й зростання інвестиційної привабливості АПК.

З метою покращення якості управління інвестиціями у розвиток сільського господарства, координації взаємовідносин між інвесторами та отримувачами інвестицій, прозорості використання інвестиційного капіталу у регіонах доцільно створити спеціалізовані управлінські інститути які б здійснювали управління інвестиційним потенціалом та інноваційно-інвестиційними програмами розвитку аграрного сектору економіки.

Список використаних джерел:

1. Гончаров А.Б. Інвестування. Харків, ХДЕУ. 2002. 179с.
2. Петіна Л.В. Інвестиційна привабливість сільського господарства Південного регіону України. *Бізнес-навігатор*. №3 (20), 2010. с.100-103.
3. Петіна Л.В. Державне регулювання інвестиційної діяльності аграрної сфери Херсонської області. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. вип.1 (52). Т-1. 2010. С.209-214.
4. Танклевська Н.С., Петіна Л.В. Управління фінансовими потоками аграрних підприємств: монографія. Херсон: Айлант. 2011. 268с.
5. Татаренко М.О., Поручник А.М. Теорія інвестицій : навч. посіб. К.: КНЕУ, 2000.160с.

3.5 Економіко-географічний аналіз динаміки розвитку сільського господарства херсонської області та його модернізація в умовах євроінтеграційних процесів

У народногосподарській системі України відбулися структурні зрушення, які обумовили процеси трансформації функціонування кожної складової частини національної економіки. Суттєві зміни відбулися у територіальній організації агропромислового комплексу держави, зокрема у розвитку сільськогосподарського виробництва.

В Україні за вартістю продукції рослинництво перевищує тваринництво. Станом на 2018 рік, агросектор займає майже 17 % ВВП України. Свою продукцію держава експортує більш ніж у 190 країн світу.

Вивчення трансформаційних змін у територіальній організації сільського господарства є важливою умовою для ефективного вирішення сучасних проблем у агропромисловому комплексі держави на різних територіальних рівнях. Особливого значення у цьому контексті набувають дослідження регіонів, в яких аграрне виробництво є найбільш важливою складовою господарського комплексу, серед них і Херсонська область.

Відзначимо, що поряд із значними доробками економічного та соціального характеру, дослідження сільського господарства проводились М. Г. Ігнатенком, М. Д. Пістуном, В. П. Нагірною, І. М. Дудником, О. Г. Топчієвим та іншими географами - суспільниками. Разом з тим, комплексне суспільно - та економіко-географічне вивчення сільського господарства у розрізі районів адміністративних областей країни практично не проводилося. Повною мірою це стосується і Херсонської області.

Земельні ресурси є однією зі складових агровиробничого потенціалу території. Вони відіграють важливу роль у сільськогосподарському виробництві. Залежність від землі, як основного засобу виробництва у рослинницькій галузі значно більша, ніж у тваринництві. Зв'язки рослинництва

із землею опосередковані через продукцію землеробства, а саме через кормове виробництво.

На сьогоднішній день в Херсонській області основними землевласниками є різні акціонерні товариства, з обмеженою відповідальністю, сільськогосподарські товариства, значна частка сільськогосподарських угідь належить особистим господарствам населення.

Сучасна система землекористування Херсонщини характеризується великою часткою ріллі, причому при середній розораності сільськогосподарських угідь 87%, деякі райони області, наприклад, Іванівський, Каланчацький, Нижньосірогозький мають розораність більше 90 %, що суперечить раціональному землекористуванню.

Окремою категорією земель, яка використовується для ведення сільського господарства в Херсонській області, є зрошувані землі, площа яких є найбільшою в Україні. На зрошуваних землях вирощують в основному культури, які найбільш вимогливі до вологи та здатні забезпечити максимальний вихід продукції саме при належному зрошенні, це – картопля, овоче-баштанні культури, деякі кормові культури, виноград та плодіві насадження. Динаміка змін площ зрошуваних земель у загальній земельній структурі Херсонської області дещо змінилася - за останні роки помітна тенденція поступового збільшення площ зрошуваних земель за рахунок поступової реконструкції зношених та введенням нових систем зрошення.

Структура посівної площі є одним з показників, який відображає інтенсивність і напрям використання земель, сполучення галузей землеробства, в деякій мірі дозволяє судити про його спеціалізацію.

Херсонська область спеціалізується на вирощуванні зернових та технічних культур, овочівництві, баштанництві, садівництві і виноградарстві.

Серед зернових культур Херсонщини найбільш поширені – пшениця, жито; круп`яних – просо, гречка; зерновофуражних – ячмінь, кукурудза; та зерновобобових – горох і соя.

Зернове господарство є найважливішим у всьому сільському господарстві Херсонської області. Воно дає основні продукти харчування для людей та являє собою кормову базу для тварин.

Виробництво технічних культур Херсонської області представлено вирощуванням олійних культур.

Важливе значення у структурі рослинництва посідає олійнопродуктовий підкомплекс. На території Херсонської області особливе місце займає вирощування соняшника та сої. У структурі посівних площ технічних культур соняшник займає 69,3 %.

Збільшення площ соняшнику пояснюється кон'юнктурою ринку, в результаті якої збільшуються посіви найбільш рентабельних культур. При цьому не враховується той факт, що соняшник який вирощують по декілька років на одному полі дуже сильно виснажує землю, швидко знижуючи продуктивність і родючість ґрунтів. А відтак, господарства постійно збільшують посіви соняшнику, щоб збільшити приріст валового збору культури, що характеризує екстенсивність ведення господарства. При цьому всі ці заходи нівелюються зменшенням валового збору інших культур, а також зниженням загальної продуктивності земель.

Овочівництво області є основною сировинною галуззю плодоовочевопродуктового підкомплексу. До складу підкомплексу входять овочівництво і садівництво. Посівні площі овочів складають 37,9 тис. га [1].

Отже, з усього вищезазначеного можна дійти висновку, що землекористування Херсонщини є нераціональним.

Херсонська область є важливим регіоном України, де у галузевій структурі валової продукції сільського господарства провідне місце належить рослинництву. У 2017 році, за обсягами виробництва сільськогосподарської продукції Херсонщина зайняла дев'яте місце, а за виробництвом на одну особу – п'яте місце. Це свідчить про доволі високий рівень розвитку.

Саме тому, для подальшого розвитку сільськогосподарського комплексу та зростання обсягу виробництва продукції досить важливу роль відіграє вивчення природних та суспільно-географічних особливостей регіону [2].

Основними факторами, які впливають на розвиток рослинницької галузі є природно-географічні (грунти, рельєф, клімат), суспільно-географічні (ЕГП, населення, транспорт) та економічні (ефективність, спеціалізація, кон'юнктура ринку).

Загальні агрокліматичні показники Херсонщини досить сприятливі для розвитку рослинництва:

- середньорічні температури: літня +22,4 °С, зимова -2,1 °С;
- тривалість безморозного періоду – приблизно 179 днів на рік;
- середньорічна кількість опадів – від 300 до 420 мм/рік;
- територією регіону протікає 19 річок, найбільші з них – Дніпро (178 км.) та Інгулець (180 км.) [4].

Земельний фонд Херсонської області складає 2846,1 тис. га. Основну його частину займають сільськогосподарські угіддя – приблизно 1969,7 тис. га., що становить 62,9 % від загальної площі земельного фонду області.

Серед особливих і високо розвинених галузей рослинництва Херсонської області є вирощування зернових і технічних культур.

Серед зернових культур найбільш поширена озима пшениця, вирощують також ячмінь, кукурудзу, зерновобобові та просо. Основна технічна культура – соняшник.

Для аналізу ефективності використання сільськогосподарських угідь розглянемо динаміку зміни посівних площ Херсонської області за останні 6 років [таблиця 1].

Починаючи з 2012 року в області спостерігається збільшення частки посівних площ, що говорить про позитивну динаміку розвитку галузі рослинництва.

Динаміка зміни посівних площ основних сільськогосподарських культур Херсонської області

Рік	Вся посівна площа	Зернові і зерновобобові культури	Технічні	Овочеві	Баштанні	Плодово-ягідні
2012	1241,40	642,30	511,40	43,00	28,70	16,00
2013	1344,20	796,20	462,40	40,80	28,90	15,90
2014	1323,40	777,20	495,80	42,70	26,80	15,40
2015	1301,10	782,40	436,70	40,20	27,10	14,70
2016	1267,00	664,60	523,40	40,30	24,60	14,10
2017	1337,66	736,63	535,51	40,36	24,62	0,54

Складено автором за [4, 5, 6]

Найбільша частка посівів припадає на 2017 рік, головним фактором підвищення якої є розвиток нових меліоративних систем у області. З 2012 по 2017 роки спостерігається невелике коливання частки угідь, оскільки в області наявний процес збільшення деградації ґрунтів та недостатня матеріально-технічна забезпеченість. Проте з 2017 року розміри посівних площ поступово починають стрімко збільшуватись. Для аналізу розвиненості окремих сільськогосподарських культур розглянемо посівні площі Херсонської області за 2012 та 2017 роки.

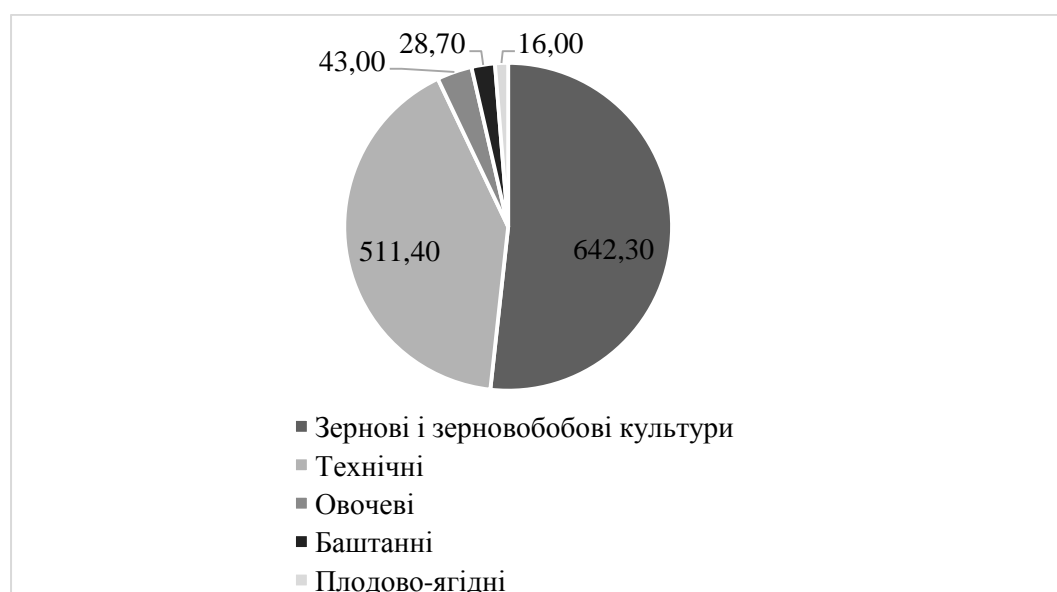


Рис. 1. Посівна площа сільськогосподарських культур по Херсонській області за 2012 рік

Складено автором за [4]

Як видно з даних діаграми посівна площа різних сільськогосподарських культур досить неоднорідна. Найбільшу площу у 2012 році займали зернові, зерновобобові та технічні культури. Досить добре в області були розвинені овочеві культури. Найменша частка припадала на баштанні та плодово-ягідні культури.

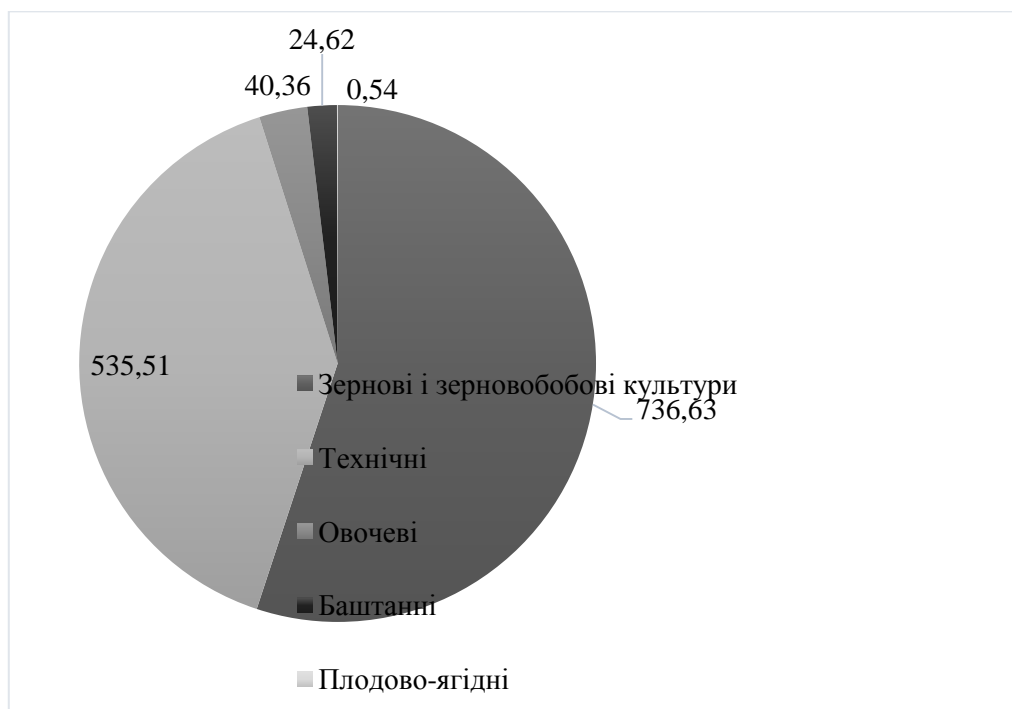


Рис. 2. Посівна площа сільськогосподарських культу по Херсонській області за 2017 рік

Складено автором за [5]

З 2012 по 2017 роки галузева структура рослинництва в області дещо змінилася. Помітно збільшилась посівна площа зернових та технічних культур; зменшилась овочевих та баштанних. Щодо плодово-ягідних, то їх посіви скоротились майже у 30 разів.

Такі коливання посівів сільськогосподарських культур пов'язані з кліматичними і економічними факторами, зокрема рівнем агротехніки та інтенсифікацією виробництва.

Розглядаючи посівні площі Херсонської області в розрізі районів можна простежити спеціалізацію районів на вирощуванні тих чи інших сільськогосподарських культур.

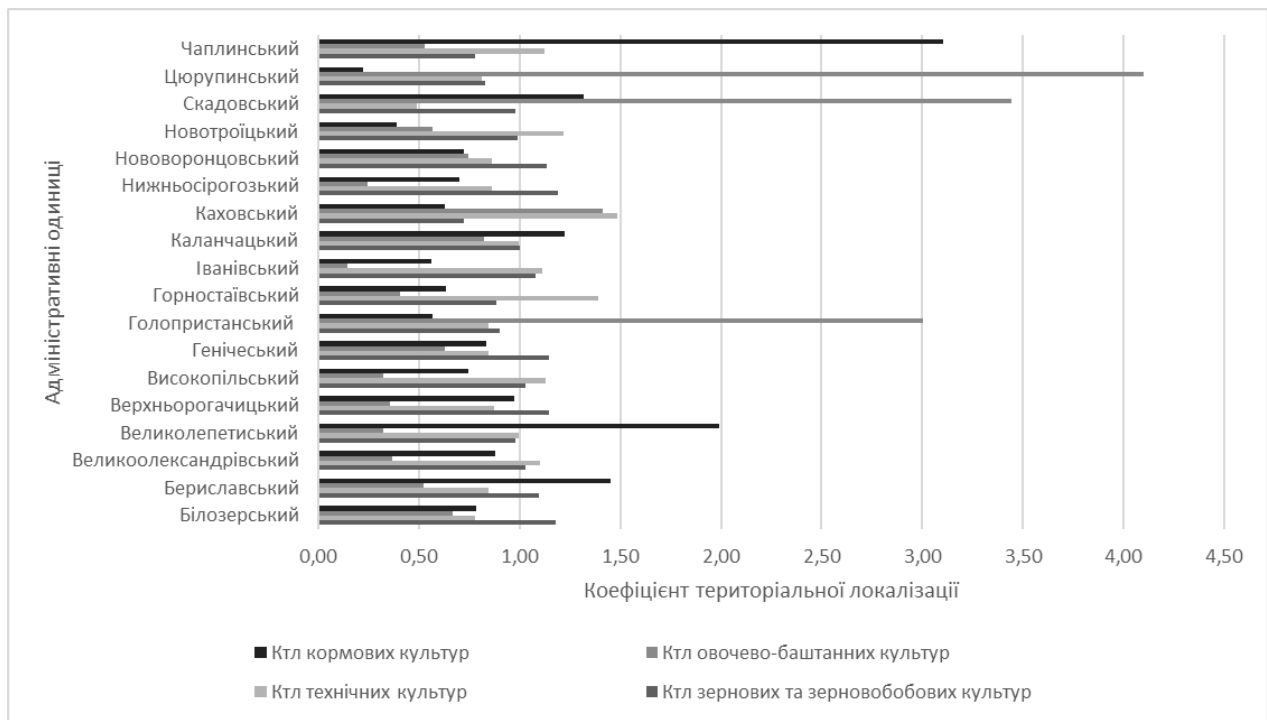


Рис. 3. Коефіцієнти територіальної локалізації сільськогосподарських культур в розрізі районів за 2016 рік

Складено автором за [6]

Характеризуючи показники спеціалізації зернових та технічних культур, слід зазначити, що більшості районів вони більше 1, що говорить про досить велику частку їх посівів у області.

Щодо овочево-баштаних та кормових культур, то їх частка в області досить незначна, а отже коефіцієнт спеціалізації по районах досить незначний, і майже по всіх районах менше 1.

За результатами досліджень, було визначено такі райони спеціалізації сільськогосподарських культур:

- зернові та зерновобобові: Білозерський, Бериславський, Великоолександрівський, Верхньорогачицький, Високопільський, Генічеський, Іванівський, Каланчацький, Нижньосірогозький та Нововоронцовський;
- технічні: Великоолександрівський, Великопетиський, Високопільський, Горностаївський, Іванівський, Каховський, Новотроїцький та Чаплинський;

- овочево-баштанні: Голопристанський, Каховський, Скадовський та Цюрупинський;

- кормові: Бериславський, Великолепетиський, Каланчацький, Скадовський та Чаплинський[7].

Тваринництво є важливою галуззю економіки Херсонської області, воно забезпечує населення продуктами харчування, а промисловість – сировиною. Основну частину поголів'я регіону складають: велика рогата худоба, свині та птиця. Значно меншу частку у галузі займає кролярство та бджільництво.

Проте у період з 2013 по 2017 роки у регіоні спостерігається негативна динаміка галузі [таблиця 2].

Таблиця 2

Динаміка зміни поголів'я худоби з 2013 по 2017 рік

Рік	Всього	ВРХ	Свині	Коні	Вівці та кози	Птиця	Крол і	Бджолосім' ї
2013	8393845	16157	83561	241	17746	8275679	163	298
2014	9882313	15857	82814	223	17687	9765384	50	298
2015	5505726	16100	79022	174	16497	5393406	125	402
2016	5220384	15607	78264	149	15043	5110869	62	390
2017	4220082	14904	66259	136	12991	4125383	50	359

Складено автором за [8, 9, 10].

Особливо помітно це спостерігається на конярстві, кролярстві та птиці–поголів'я яких, за п'ять років зменшилося в декілька разів. Менш чіткі тенденції до зменшення спостерігаються в поголів'ї великої рогатої худоби, свиней, овець та кіз.

Позитивну динаміку ми спостерігаємо лише в бджільництві, яка порівняно з 2013 роком зросла на 61 бджолосім'ю. Таку тенденцію можна пояснити тим, що для цієї галузі кількість посівів кормових культур не відіграє великого значення, а отже і не впливає на її функціонування.

Така ж динаміка спостерігається і в 2018 році. За розрахунками, в усіх категоріях господарств на 1 січня 2019 року кількість великої рогатої худоби

зменшилась проти 1 січня 2018 року на 2,8% (в т. ч корів на 2,1%), свиней на 13,5%, овець та кіз на 0,7% та птиці на 9,5% [12].

В процесі досліджень було розраховану частку поголів'я в розрізі адміністративних одиниць Херсонської області [рисунок 4].

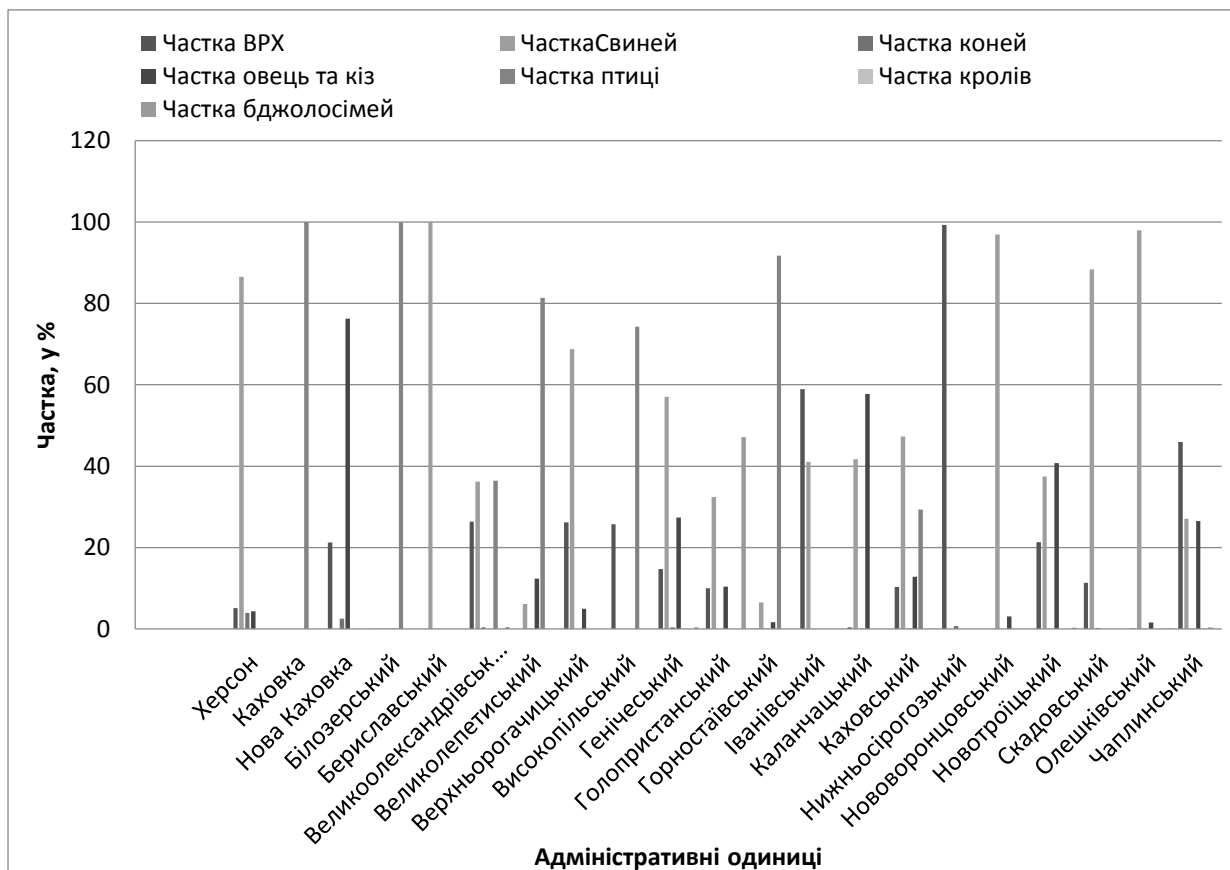


Рис.4. Частка галузей тваринництва по адміністративним одиницям Херсонської області у 2017 році

Складено автором за [10]

Було виявлено, що найбільша частка поголів'я припадає на велику рогату худобу та на свиней. Ці галузі тваринництва добре розвинені майже у всіх районах Херсонської області.

Значно менша частка припадає на конярство, вівчарство, кролярство та бджільництво. Середнього рівня розвитку вони набули лише в деяких районах (рис. 4.).

Доволі висока частка поголів'я припадає на птахівництво, проте воно не набуло значного поширення, і має високий рівень розвитку лише в деяких районах: Білозерський, Горностаївський та Каланчацький.

За результатами розрахунків були складені гістограми територіальної локалізації галузей тваринництва по адміністративних районах Херсонщини.

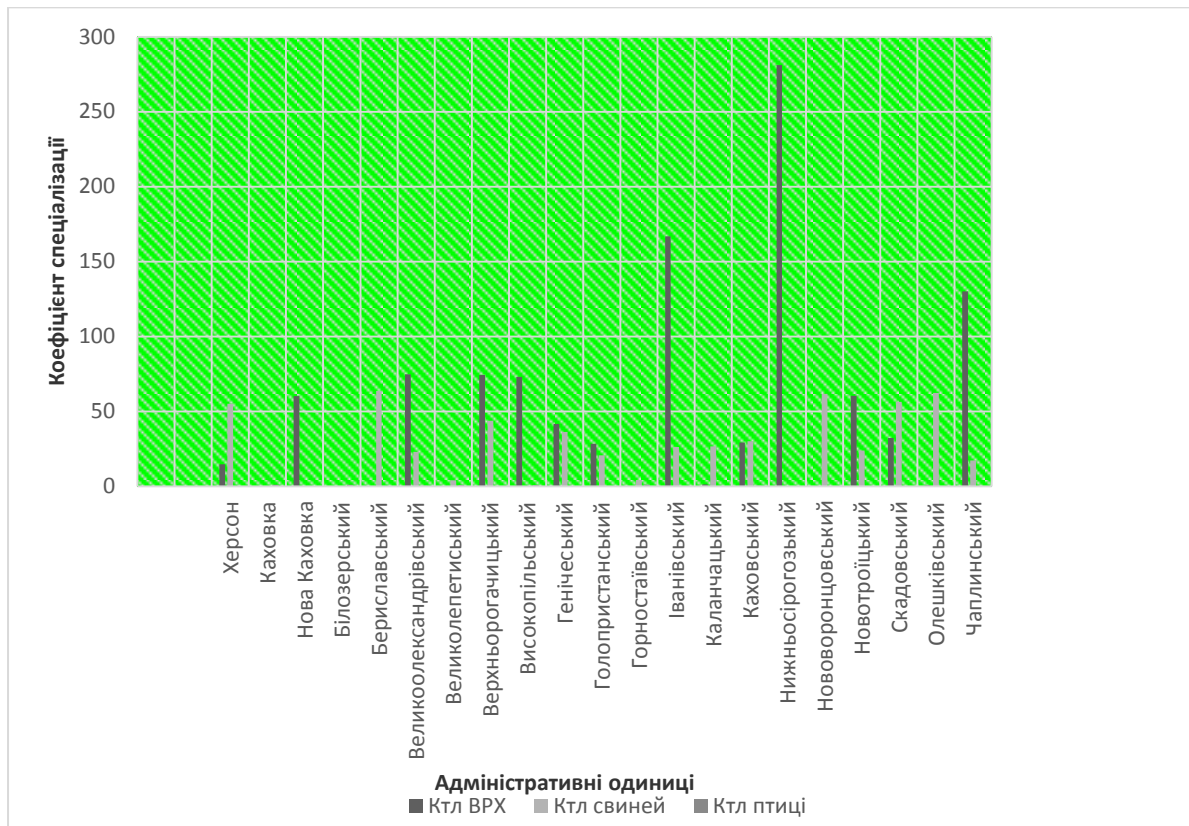


Рис. 5. Коефіцієнт спеціалізації великої рогатої худоби, свиней та птиці по адміністративним одиницям у 2017 році

Складено автором за [10]

За рисунком 5, по адміністративним районам можна виділити наступні райони спеціалізації:

1. *Велика рогата худоба*: Великоолександрівський, Верхньорогачицький, Високопільський, Генічеський, Голопристанський, Іванівський, Каланчацький, Каховський, Нижньосірогозький, Новотроїцький, Скадовський та Чаплинський;
2. *Птиця*: Білозерський та місто Каховка;

3. *Свині*: Бериславський, Великоолександрівський, Великолепетиський, Верхньорогачицький, Генічеський, Голопристанський, Горностаївський, Іванівський, Каланчацький, Каховський, Нововоронцовський, Новотроїцький, Скадовський, Олешківський та Чаплинський.

Дещо інша ситуація в регіоні спостерігається з іншими галузями тваринництва [рисунок 6]. Оскільки вирощування овець, коней та кролів за останні роки дуже сильно скоротилося, то відповідно і спеціалізація цих галузей в районах досить низька.

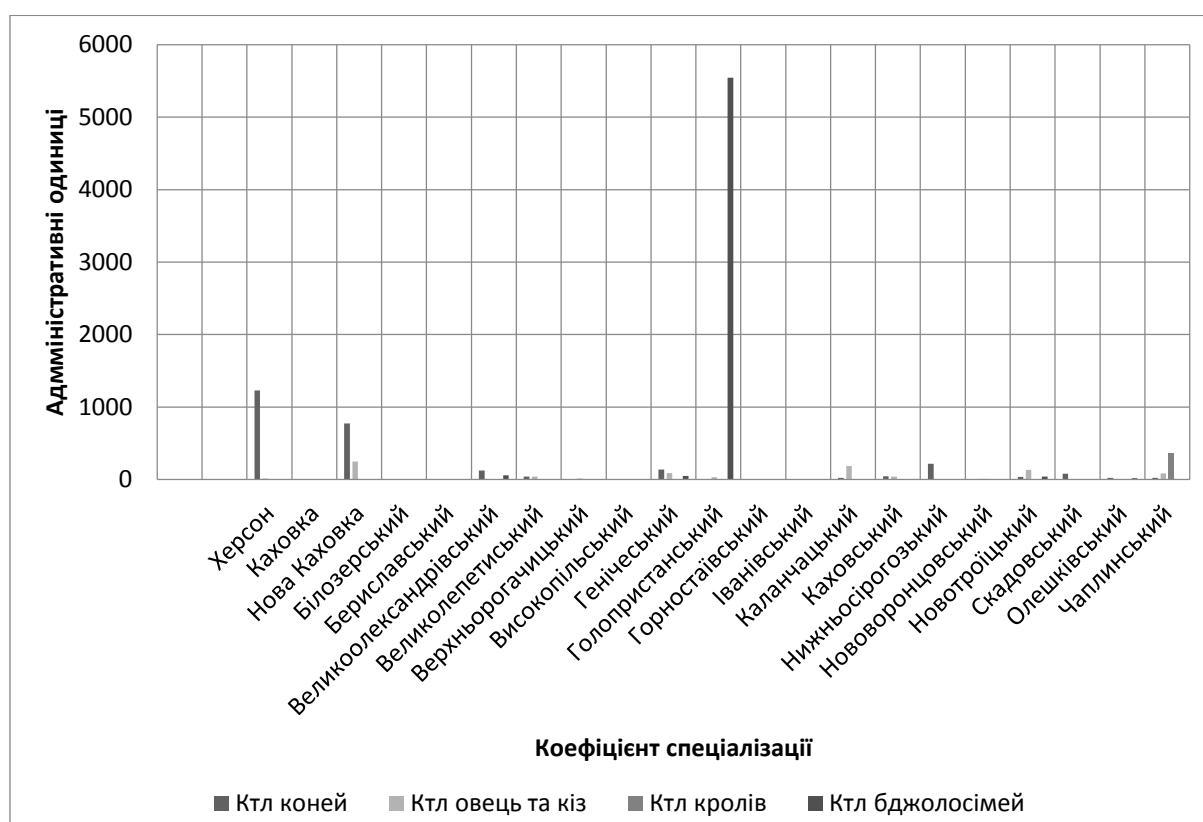


Рис. 6. Коефіцієнти спеціалізації коней, овець та кіз, кролів та бджолосімей по адміністративним одиницям у 2017 році

Складено автором за [10]

Тут теж можна виділити наступні райони спеціалізації:

1. *Конярство*: Великоолександрівський, Великолепетиський, Генічеський, Горностаївський, Каланчацький, Каховський, Нижньосірогоський, Новотроїцький, Скадовський, Олешківський та Чаплинський;

2. *Бджолосiм'ї* (галузь, яка стрiмко розвивається): Великоолександрiвський, Генiчеський, Голопристанський, Каховський, Новотроїцький та Олешкiвський;

3. *Вiвчарство*: Чаплинський, Олешкiвський, Новотроїцький, Нововоронцовський, Каховський, Каланчацький, Горностаївський, Голопристанський, Генiчеський, Верхньорогачицький та Великолепетиський;

4. *Кролярство*: Чаплинський.

Отже, тваринництво Херсонщини – є важливим стратегiчним вектором для подальшого розвитку. До найбільш розвинених його напрямiв слiд вiднести: скотарство, свинарство та птахiвництво.

Проте останнiм часом простежується тенденцiя до зниження поголiв'я. Це негативно позначається не лише на добробуту населення, але й на економiцi регiону вцiлому.

Основною проблемою, яка впливає на зниження частки тваринництва, є зменшення частки посiвiв кормових культур, що негативно впливає на кормовиробництво. Тому дуже важливим напрямком вирiшення негативноi динамiки тваринницької галузi стане поступове нарощення та стабiлiзацiя частки посiвiв кормових на рiвнi попереднiх рокiв[12, с. 73 - 75].

В процесi дослiдження, ми дійшли висновкiв, що рослинництво та тваринництво є головними галузями економiки Херсонської областi. Проте розвиток сiльського господарства за роки аграрних трансформацiй у всiх категорiях господарств та галузях, мав негативнi тенденцiї, щодо скорочення сiльськогосподарського виробництва. Тому дуже важливим кроком, на сучасному етапi розвитку України буде впровадження заходiв щодо полiпшення умов для сталого розвитку сiльського господарства на всiх територiальних рiвнях.

Шляхи розвитку агропромислового сектору України передбачають збалансованi та взаємозв'язанi структурнi перебудови усiх його галузей, максимальне впровадження у виробництво найважливиших досягнень науково-технiчного прогресу, свiтового досвiду, найбільш прогресивних форм економiки i органiзацiї

виробництва на основі першочергового розв'язання актуальних проблем: перерозподіл землі та майна, включаючи поглиблення відносин власності на землю та запровадження механізмів реалізації права на власність; приватизація переробних підприємств; реструктуризація підприємств та форм господарювання; розвиток кооперації; впровадження ринкових методів господарювання – менеджменту та маркетингу; державне регулювання аграрної економіки шляхом ефективнішого використання цінових важелів, фінансово-кредитної і податкової систем; розвиток ринків сільськогосподарської продукції, матеріально-технічних ресурсів та послуг; інтенсифікація і диверсифікація зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Пріоритетність розвитку агропромислового сектору Херсонщини і його провідних галузей дасть можливість забезпечити населення продовольчими товарами, промисловість - сировиною, а зовнішню торгівлю – експортними товарами.

Список використаних джерел:

1. Бабенкова О. О. Державна служба статистики України. Головне управління статистики у Херсонській області. Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області. – 2016. – С. 194.
2. Богадьорова Л.М. Особливості та фактори розвитку особистих господарств населення Херсонської області // Географія і сучасність. Зб. наук. праць Націон. пед. ун-ту ім. М.П.Драгоманова. – К.: Вид-во Націон. пед. ун-ту ім. М.П.Драгоманова, 2005. – Вип.14. – С.147-154.
3. Географія Херсонщини: Навчальний посібник / І. О. Пилипенко, Д. С. Мальчикова, О. М. Єрмакова. – Херсон: ПП Вишемирський, 2007. – 221 с.
4. Бабенкова О. О. Державна служба статистики України. Головне управління статистики у Херсонській області. Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області. – 2013. – С. 194.
5. Бабенкова О. О. Державна служба статистики України. Головне управління статистики у Херсонській області. Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області. – 2015. – С. 194.

6. Бабенкова О. О. Державна служба статистики України. Головне управління статистики у Херсонській області. Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області. – 2017. – С. 194.
7. Мельниченко С. Г. Аналіз динаміки розвитку рослинництва Херсонщини. Наукові записки Херсонського відділу Українського географічного товариства. – 2019. – №11. – С. 109 – 113.
8. Виробництво продуктів тваринництва і чисельність поголів'я худоби та птиці в господарствах Херсонської області за 2014 рік. // Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області.
9. Виробництво продуктів тваринництва і чисельність поголів'я худоби та птиці в господарствах Херсонської області за 2016 рік. // Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області.
10. Виробництво продуктів тваринництва і чисельність поголів'я худоби та птиці в господарствах Херсонської області за 2017 рік. // Статистичний бюлетень Головного управління статистики у Херсонській області.
11. Державна служба статистики України. Головне управління статистики в Херсонській області. 2019. URL: <http://www.ks.ukrstat.gov.ua/publikatsiji/503-pres-vipuski/silske-gospodarstvo/7114-pres-vipusk-tvarinnitstvo-khersonskoj-oblasti-u-2018-rotsi-poperedni-dani-23-01-2019.html>.
12. Мельниченко С. Г. Регіональний просторово-часовий аналіз тваринництва Херсонщини. Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції // Міжнародні та регіональні системи: актуальні питання міжнародних відносин і регіональних студій. – 2019. – С. 73 – 75.

3.6 Гендерні аспекти сільського розвитку

Серед пріоритетів, які визначила для себе Україна щодо Цілі сталого розвитку «Забезпечення гендерної рівності», є подолання різниці в можливостях самореалізації в публічній і приватній сферах для чоловіків та жінок як на законодавчому рівні, так і в реальному житті. Керуючись результатами аналізу національних доповідей, звітів, моніторингів, аудитів, можна з упевненістю стверджувати, що проведення політики гендерної рівності, здійснення на її основі належного державного управління однозначно успішно вирішується на законодавчому рівні. Водночас, не подолані реальні перешкоди, до яких науковці відносять стереотипи, ментальні уявлення про ролеву взаємодію чоловіків та жінок, відтворену практичними діями, зумовлених контекстом культури та потребами й інтересами окремих індивідів, релігійні, та ідеологічні чинники. Шлях усвідомлення необхідності приєднання до згаданої міжнародної угоди Україна проходила впродовж багатьох років.

У процесі інтеграції України до європейського простору особливо актуальним є вивчення європейського та українського досвіду подолання реальних перешкод на шляху впровадження гендерної рівності. Питання важливе, оскільки досвід кожної окремої європейської країни щодо запровадження принципу паритетної участі жінок і чоловіків у сферу державного управління концентрується навколо характерних для конкретного соціокультурного середовища усталених ментально-етнічних і гендерних домінант та стереотипів.

Оскільки в Україні здійснюється реформа децентралізації, часто особливим аспектом цієї постійної трансформації є зміни в гендерному складі сільського населення та робочої сили та які наслідки можуть мати ці зміни. для політики сільського розвитку. Демографічні явища, такі як зниження рівня народжуваності, внутрішня та міжнародна міграція та зростаючі темпи керування домогосподарствами жінками, взаємодіють з економічними тенденціями в сільській місцевості - зростанням значення зайнятості та джерел

доходів у сільській місцевості - для генерування потенційно значних змін у ролі жінок та чоловіків у стратегіях існування їхніх домогосподарств та в сільській економіці загалом. У той же час, доступ до ключових ринків, послуг та факторів виробництва, які роблять можливим засоби існування сільської місцевості, продовжують диференціюватися за статтю. Зокрема, права власності на землю та сільські можливості працевлаштування є надзвичайно неоднаковими для чоловіків та жінок в Україні.

У цьому разі необхідними є аналіз і наукове обґрунтування адекватної потребам українського суспільства інноваційної моделі гендерної політики в державному управлінні, яка б корелювалася з новаторською ідеєю гендерної паритетності при врахуванні притаманних українському народові історико - культурних стереотипів щодо соціального статусу, норм поведінки та ролі чоловіка і жінки в приватній та публічній сферах життєдіяльності.

Окремі науковці визначають, що «державна політика, має вибудовуватися на принципах гендерної рівності». Це означає:

- дотримання конституційного принципу рівних прав, свобод, можливостей для чоловіків та жінок у всіх сферах суспільного життя;
- викорінення фактів дискримінації у відношенні до жінок та чоловіків на робочому місці;
- координацію зусиль держави, громадянського суспільства і бізнесу по запровадженню і посиленню контролю за створенням справедливої гендерної кадрової політики;
- розробку балансу трудових ресурсів з урахуванням гендерної специфіки окремих секторів виробництва;
- забезпечення гендерного балансу в керівній ланці будь-якого підприємства і в державному/недержавному управлінні;
- вирівнювання рівнів оплати праці між галузями та зниження різниці в характері та оплаті праці між жінками та чоловіками з дотриманням вимог рівної оплати за рівнозначну працю;

- забезпечення рівних можливостей на ринку праці і сприяння жіночій зайнятості;

- запровадження гендерного підходу в усі діючі і перспективні державні плани та програми.

Сталого розвитку неможливо досягти без усунення видимих і невидимих бар'єрів, які стримують більше половини населення. За даними Державної служби статистики на 01.01.2019р. в Україні проживало 41,9 млн. осіб, серед яких 46,3% – чоловіки та 53,7% – жінки. Українські жінки економічно активні: офіційно зайняті 55,7% від кількості жінок, старших за 15 років, ще 19,5% – зайняті неформально [1].

Попри усе більше визнання ролі гендерної рівності як каталізатора сталого розвитку, нерівність проявляється у таких аспектах: нерівний доступ жінок до економічних ресурсів, включаючи земельні ресурси та право власності, фінансових кредитів, розроблення та трансферу технологій, природних ресурсів та фінансування екологічних програм; дискримінація жінок на ринку праці, яка проявляється у нерівній оплаті праці, нерівних можливостях та незахищеній зайнятості; непропорційне навантаження на жінку у частині неоплачуваної праці (догляд за дітьми, людьми похилого віку та хворими тощо); низький рівень участі жінок у прийнятті рішень; насильство щодо жінок; непропорційний вплив на жінок зміни клімату, природних катаклізмів та погіршення стану навколишнього середовища.

У суспільстві, за даними обстежень, є поширеною думка, що жінки в Україні мають рівні можливості з чоловіками, було б бажання і здібності їх втілити. Втім, статистика доводить інше: жінки в Україні зазнають дискримінацій за ознакою статі. Серед найбільших порушень прав жінок в Україні є домашнє насильство: 90% українців, які потерпають від насильства, це жінки. Щороку від рук кривдників гине близько 600 українок, такими є дані МВС. У 2017 році до поліції надійшло понад 110 тисяч заяв від жертв домашнього насильства, про знуцання вдома звернулися понад 150 тисяч осіб тобто це лише 10-15% від загальної кількості реальних випадків, що свідчить

про те, що дана проблема перебуває переважно «в тіні». За даними опитування Українського інституту соціологічних досліджень, 68% українок не вважають проявом насильства приниження, лише для 49% жінок насильство – це побої, а для 56% – зґвалтування.

Відповідно статистичних даних жінки в Україні заробляють у середньому на 28% менше, ніж чоловіки. Однією з причин цього є те, жінка частіше обирає менш оплачувану роботу, але з більш гнучкими умовами, крім того більшість посад для жінок пропонується в тих сферах, де нижчий прибуток. Важливим кроком на шляху до гендерної рівності стало скасування розподілу професій на «жіночі» і «чоловічі», але не означає, що в Україні зникла дискримінаційна практика у професійній діяльності. З метою матеріального забезпечення себе та своєї сім'ї досить часто жінка змушена, як правило, працювати в дві зміни. Але окрім оплачуваної роботи на плечі жінки лягає домашня праця, яка вважається «жіночою» – прибирання, готування, догляд за дітьми, хоча народження дітей – це благо для всього суспільства. Окрім того, заробляти більше заважає «скляна стеля» – умовна кар'єрна планка, вище якої жінка «не стрибне».

Освітній рівень жінок за даними статистика є досить високим: на початок 2017/2018 навчального року жінки становили 55,8% від загальної кількості студентів коледжів, технікумів, училищ та 51% від загальної кількості студентів університетів, академій, інститутів. Втім, щорічне глобальне дослідження «Індекс гендерного розриву 2017», здійснене Світовим економічним форумом, засвідчило, що для України, на тлі високого рівня кваліфікації жінок стала тенденцією їх низька залученість до прийняття рішень у політичній та економічній сфері. Так, відповідно до аналітичного звіту комісії Ради Європи з питань гендерної рівності за 2017 рік, Україна перебуває в групі країн із найнижчим представництвом жінок у владі. Український парламент усього на 12% складається із жінок, в обласних радах – 15%, міських радах – 18%, голів ОТГ – 16%, голів селищних рад – 19,3%, голів міст обласного значення – 9,6%, голів міст районного значення – 9,6%. В Україні, незважаючи на встановлене законодавством квотування, є дуже чіткий тренд: чим вищий

орган влади, тим менше там жінок. А участь жінок у списках партій є часто формальним, тому й не отримують достатньої організаційної та фінансової підтримки, щоб перемогти у виборчих перегонках. Попри те, що цей показник є рекордним для України за всі попередні скликання, він є досить низьким порівняно з практикою демократичних країн. Так, у країнах ЄС жінок у парламентах в середньому удвічі більше – 26%. А у Швеції, Фінляндії, Іспанії – понад 40%.

І чоловіки, і жінки в Україні прагнуть бачити зміни в традиційних ролях чоловіків та жінок. За результатами першого національного опитування у 2018 році щодо рівності чоловіків та жінок, виконаного Національним демократичним інститутом (НДІ) в Україні на замовлення Офісу Віце-прем'єр-міністра із питань європейської та євроатлантичної інтеграції України, 77% українців стверджують, що рівність між чоловіками та жінками важлива для них, а 71% респондентів вважають, що чоловіки та жінки мають бути рівною мірою залучені до сімейного життя, і лише 40% погоджуються, що поточна ситуація є такою. Дві третини українців бачать, що наразі в політичному житті країни домінують чоловіки, але лише 36% вважають, що так має бути. Чоловіки, так само, як і жінки, занепокоєні питанням сексуальних домагань на робочому місці. 13% респондентів, що відповідає 4,5 мільйонам дорослих українців, зазначили, що вони знають когось, хто став жертвою сексуальних домагань. Четверть населення (8,7 мільйонів українців) знає особисто когось, хто став жертвою домашнього насильства (частина людей може знати одну й ту саму жертву, тому не йдеться про 8,7 мільйонів жертв), але про більшість цих випадків не було повідомлено.

Гендерна нерівність особливо відчутна в українських селах, де проживає кожна третя жінка країни, тобто понад 7,5 мільйонів жінок. На додачу до різноманітних форм спрямованої проти них дискримінації, жінки та дівчата в сільській місцевості часто страждають від множинної дискримінації через такі фактори як місце проживання, вік, інвалідність, переміщення, етнічна приналежність та ін. Як показують статистичні дані, жінки в сільській

місцевості зазнають дискримінації щодо доступу до процесів прийняття рішень, працевлаштування, охорони здоров'я, освіти та інших базових послуг:

За результатами обстежень виявлено, що лише 8% підприємств аграрного бізнесу очолюють жінки, майже 48% сільських жінок не мають доступу до медичних послуг у своїх районах, 36% не беруть участі в ухваленні рішень у своїх спільнотах, 32% не мають доступу до питної води у своїх домівках, 67% не мають доступу до домашнього інтернету, лише 21% сільських жінок мають банківські рахунки. За даними опитування лише 16% сільських жінок беруть участь у роботі різних організацій суспільно-політичного або професійного спрямування – зокрема 7% залучені до релігійних організацій, 5% – до громадських, 2% – до політичних, а 64% жінок, що не беруть участі в роботі різних організацій, не зацікавлені в цьому. Водночас близько третини назвали різні бар'єри для відповідних активностей: 15% зазначили нестачу часу, 14% брак цікавих або ефективних організацій, 2% – що їм важко добиратися до відповідних організацій.

Одним із надскладних завдань проведення реформи децентралізації є зміна свідомості самого населення, його активізація і залучення до вирішення місцевих проблем. На відміну від всеукраїнських виборів або місцевих виборів у великих містах, під час місцевих виборів у селах громадяни обирають людей, яких безпосередньо знають і з якими безпосередньо взаємодіють, і небажання 44% сільських жінок брати у цьому участь свідчить про високий рівень їхньої пасивності. Основні причини відмови від участі у вирішенні проблем села – невіра у власні можливості, відсутність відповідних знань та досвіду, невіра в результати змін, відсутність авторитету, нестача вільного часу. Важливим є те, що серед сільських жінок немає тих, хто відчував би перешкоди з боку чоловіка до їх участі у громадському житті села.

Внутрішньо переміщені жінки в сільській місцевості стикаються з багатьма проблемами. Відповідно, рівень зайнятості серед жінок цієї категорії, які живуть у селах, на 17% нижчий, ніж серед жінок, які проживають у великих містах. Важливо, що 36% внутрішньо переміщених жінок у сільській

місцевості є головами домогосподарств та переважно залежать від пенсії (42 %) і соціальної допомоги (32 %).

Таким чином, розширення прав і можливостей жінок та дівчат у сільській місцевості і дотримання їхніх прав людини та гендерної рівності є фактором не тільки добробуту окремих осіб, родин та сільських громад, але й загальної економічної ефективності, враховуючи значний відсоток жінок серед працівників сільського господарства України. Урядом України запропоновано 7 кроків до гендерної рівності в громадах, які підсилять спроможність громад через розширення участі жінок у місцевих процесах. Вони включають впровадження Типових профілів громад за визначеною методикою. Ці профілі врахують з урахуванням гендеру та забезпечення прав людини (в тому числі, вразливих груп (гендерний аудит доступності)). Вони потрібні як основа для аналізу гендерних потреб та врахування їх у місцевих планах та бюджетах; впровадження гендерно-орієнтованого бюджетування, збільшення кількості гендерно-орієнтованих проектів шляхом закріплення на законодавчому рівні заборони на будівництво та на введення в експлуатацію багатоквартирних житлових будинків, не забезпечених соціальною інфраструктурою, зокрема дитсадками, навчальними та медичними закладами; впровадження гендерно-правової експертизи проектів нормативно-правових актів органів влади, а також рішень органів місцевого самоврядування; створення секторальної гендерної Платформи для ОТГ; створення руху «Громада розвитку можливостей жінок»; врахування в Індексі регіонального людського розвитку гендерних показників.

В результаті реалізації цих кроків має відбутися збільшення представництва жінок у місцевому самоврядуванні до 30%, збільшення кількості гендерно-орієнтованих проектів регіонального розвитку, підвищення індексу регіонального людського розвитку – головного результату реформи децентралізації. Сільськогосподарська політика, яка сприяє закриттю гендерних розривів у доступі до активів, ресурсів, послуг та можливостей, є одним із найефективніших підходів до боротьби з бідністю в сільській місцевості,

покращенням сільського господарства та сприяє сталому та справедливому розвитку сільської місцевості. Розширення можливостей сільських жінок для повного участі у процесі прийняття рішень у домогосподарствах та громадах призводить до покращення добробуту та кращих перспектив для своїх дітей та сімей, що сприяє подальшому економічному зростанню. Політика повинна підтримувати жінок для участі однаково з чоловіками у сільських організаціях та установах як осіб, що приймають рішення, та у формуванні законів, політик та програм.

Більшість сільських жінок залучені до ведення сільського господарства через вирощування овочів, фруктів, зелені, виробництві молокопродукції. Вони приймають безпосередню участь в операційній діяльності свого домогосподарства, планують сівозміну, доглядають худобу. Жінки все більше постачають на вітчизняних та міжнародних сільськогосподарських ринках з високоякісною продукцією. Проте в порівнянні з чоловіками жінки-фермери та підприємці стикаються з більшими недоліками, такими як менша мобільність та менша кількість можливостей для навчання, інформація про ринок та пов'язані послуги. Політикам необхідно збільшити участь жінок у ланцюгах сільськогосподарської та харчової цінностей та забезпечити однаково користь як на місцевому, так і на експортному ринках та сільськогосподарських підприємствах. Жінки частіше за все, ніж чоловіки, виконують безліч завдань, об'єднуючи дохідну роботу як фермерів із неоплаченими домашніми обов'язками, такими як приготування їжі, збір паливної деревини та води, а також догляд за дітьми та людьми похилого віку. Це обмежує їх здатність скористатися новими можливостями. Політикам потрібно вкладати кошти в економію праці та підвищення продуктивності технологій та інфраструктури, щоб вільний час жінки для більш продуктивної діяльності. Одним з пріоритетів державної політики гендерної рівності має бути розвиток жіночого підприємництва. Український проект бізнес-розвитку плодоовочівництва провів опитування 95 представниць мікробізнесу з сільської місцевості з обсягом виробництва від кількох соток до кількох гектар, віком від 20 до 60

років, за результатами якого рівень інформатизації жінок щодо ведення агробізнесу є досить низьким: 82% опитаних жінок мають вдома комп'ютер, проте лише 3% з них використовують його для покращення знань щодо ведення агробізнесу.

Отже, враховуючи сучасний стан гендерної ситуації на селі, є важливим впровадження підтримки зайнятості жінок у сільськогосподарському та несільськогосподарському секторі: Пріоритетами такої підтримки повинні бути: навчання з питань кооперації, сприяння створенню у сільській місцевості кооперативів та інших об'єднань жінок – спілок, асоціацій, які слугуватимуть підвищенню професійних можливостей жінок через розширення комунікаційних зв'язків між жінками, обмін досвідом.

В Україні проблемам сільських жінок приділено недостатньо уваги, адже часто у дослідженнях загалом місцеві жінки та представниці сільської місцевості розглядаються як одна група групи. Однак, жінки з великих міст і сільської місцевості стикаються з різними проблемами, як і мешканки села – залежно від статі – можуть мати різні пріоритети. Отже, інколи доцільно зазначати про так звані подвійні (чи навіть множинні) нерівності, з якими можуть стикатися певні групи людей. Згідно з даними Державної служби статистики України, сільські жінки становлять близько 7,5 млн. осіб [1]. У середньому в сільській місцевості розмір домогосподарства є більшим, ніж у міській. Та кількість членів домогосподарства у селах переважає не за рахунок малих дітей, а за рахунок людей літнього віку. У сільських районах бракує сприятливих умов для поєднання материнства і професійного зростання: за останні десять років закрилося чимало дошкільних закладів, а сама робота в сільській місцевості супроводжується постійним навантаженням на жінок – вони практично не відпочивають, не піклуються про своє здоров'я [2].

Велика і зростаюча кількість досліджень показує, що пряма відповідальність за забезпечення домашнього харчування в основному поширюється на жінок. Незважаючи на це, жінки, які проживають у сільській місцевості, знаходяться в кризовому стані. Коли їм не вистачає доступу до

земельних ресурсів (це дуже часто зустрічається), вони не мають права на отримання кредиту, членства в фермерських організаціях та навчання та підвищення кваліфікації. Найважливіші навантаження на жінок та брак необхідних їм ресурсів для підвищення продуктивності є головними обмеженнями, що посилюють продовольчу незахищеність та недоїдання у мільйонах домашніх господарств, особливо жінок [3]. В Україні лише 18% господарств очолювані жінками, і вони мають 15% земельної площі. Це означає, що розмір їх середнього господарства менше. Рівень рентабельності сільськогосподарської діяльності в цих господарствах 29,8% жінок, на відміну від 32,8% очолюваних чоловіками. Господарства, очолювані жінками в галузі тваринництва, мають негативний рівень рентабельності (-0,6%). У той же час, очолювані жінками господарства отримали 24% коштів в якості державних субсидій і з податку на додану вартість.

Більше 780 мільйонів людей у країнах, що розвиваються, страждають від голоду та недоїдання. Багато з них жінки дітородного віку, особливо ті, хто вагітні або грудне вигодовування. Важливо підкреслити прямий зв'язок між доступом жінок до ресурсів домогосподарств та управління доходами та покращення сімейної продовольчої безпеки та благополуччя харчування. Ця зв'язок разом з важливістю підвищення продуктивності жінок та, отже, їхнього внеску в системи харчування повинна бути основним видом політики та програм, спрямованих на підвищення продовольчої безпеки та харчування.

Згідно з доповіддю Програми розвитку Організації Об'єднаних Націй (ПРООН) про людський розвиток, понад 70 відсотків 1,3 мільярдів людей, що живуть у абсолютній бідності, є жінками. Економічні кризи, програми структурної перебудови, збройні конфлікти та посуха призвели до «фемінізації бідності»[4].

Розвиток сільських територій має виняткову характеристику, яка відрізняє її від міського сектору. Нехтування цими відмінностями, пов'язане в багатьох випадках з експлуатацією сільських територій на користь міст та міст, призвело до застою сільського та сільського господарства, що обмежувало весь процес

соціального та економічного розвитку. Саме ці відмінності вимагають чіткої та чіткої політики сільського розвитку від уряду та уваги з боку міжнародних донорів.

Низькі доходи та висока вразливість до ринків поєднуються з поганою освітою та медичними послугами, складним доступом до послуг та політичною маргіналізацією у сільській місцевості. На сільських територіях України проживають 30,9% населення, з них 30,3% жінок. Нерівність між чоловіками і жінками в доступі до виробничих ресурсів, послуг і можливостей є однією з причин незадовільного життя на селі, що також сприяють на економічне зростання та розвиток в цілому. Огляд Світового банку 33 країн, що розвиваються, показав, що майже в усіх їх частка населення, яке проживає за межею бідності, було значно більшою у сільській, ніж у міській місцевості, як правило, на рівні від 30 до 150%.

Парадоксально, але ситуація з продовольчою безпекою також погіршується в сільській місцевості. Чим нижчий дохід домашнього господарства, тим вища частка витрачається на їжу і тим нижча частка витрат на освіту та охорону здоров'я. Сільські домогосподарства в середньому витрачають три чверті свого доходу на харчування, порівняно з двома третинами міських сімей, а їхні витрати на харчування трохи менше половини витрачаються на основні харчові продукти (зернові), порівняно з лише чвертю для міських домогосподарств. Такий же розрив між сільськими та міськими районами є і в інших показниках, що впливають на рівень бідності: наприклад, рівень освіти, доступ до якісних медичних послуг тощо.

Жінки стикаються зі багатьма труднощами, оскільки вони відіграють більш активну роль в забезпеченні продовольчої безпеки домашніх господарств, генеруючи доходи і сприяючи сільськогосподарське виробництво. Обмеження, з якими стикаються жінки в повному обсязі брати участь у програмах розвитку сільської місцевості, виникають через дискримінацію справедливості, яка має своє походження в культурних традиціях, релігійних переконаннях і часто не усвідомлення своїх прав.

За даними вибіркового опитування Служби статистики України домогосподарств у 2019 році повну вищу освіту мають 30% осіб у віці 14–35 років (36% – жінок та 25% – чоловіків), 20% – повну загальну середню (відповідно – 19% та 21%), 18% – професійно-технічну (13% та 22%), 14% – неповну вищу (15% та 14%), 4% – базову вищу (5% та 3%) [1].

Існує декілька можливих підходів до гендерної політики у розвитку сільської місцевості. Діагностичний аналіз первинної економічної діяльності сільських жінок дозволяє припустити, який підхід був би найбільш доцільним. Основні підходи, які могли б вплинути на більшу інтеграцію жінок у програми розвитку сільського населення, можна узагальнити наступним чином:

1. Цільова підтримка жінок. Така політика надала б пріоритет спрощенню доступу жінок до ключових виробничих ресурсів, таких як земля та кредит, а також навчанню та технічній допомозі з урахуванням діяльності, яку здійснюють жінки. Різні форми землеволодіння не повинні розглядатися як обмеження для отримання кредиту або отримання переваг від зрошення.

2. Навчання жінок з тематики несільськогосподарської підприємництва, сприяючи працевлаштуванню в сільській місцевості. Впровадження у законодавстві такої норми може бути критерієм гендерної рівності на ринку праці. Особливий акцент на підвищенні можливостей заробітної плати жінок у несільськогосподарській діяльності свідчить про те, що саме тут виявляються найбільші відносні надходження доходів для сільських жінок.

3. Поліпшення доступу жінок до освіти і інформаційних технологій і зв'язку. Цей напрямок стосуватиметься цілеспрямованої грамотності та програм освіти для жінок, а також полегшення доступу жінок до сільських інформаційних центрів. Навчальні програми є важливим фактором у просуванні належних практик охорони здоров'я для запобігання або зменшення захворювань. Інформаційні програми

повинні мати легкий доступ у сільській місцевості, і вони можуть бути носіями дуже необхідної інформації щодо інтеграції жінок до програм розвитку сільського господарства та інших програм, чутливих до потреб жінок та здатних відповідати на такі потреби.

4. Поліпшення доступу жінок до інституційної діяльності. У рамках цієї політики може бути застосовано кілька дій. Одним із них було б сприяння асоціаціям жінок як каналів для надання більшої інформації, можливостей навчання та відстоювання потреби в рівності. Іншим було б гарантувати принципи рівних можливостей у всіх громадських організаціях, пов'язаних із розвитком сільських територій.

5. Підтримка інтеграції гендерного соціально-економічного аналізу у формулювання та розвиток проектів розвитку сільського господарства. Є багато визнаних гендерних соціально-економічних інструментів (FAO, 2001; GWA, 2006; IFAD 2007; IFAD, 2002), які слід інтегрувати в проектний цикл. Підтримка такої інтеграції забезпечить кращі можливості для жінок, і проекти будуть більш безпосередньо спрямовані на задоволення потреб сільського населення.

6. Підтримка комплексних підходів в розробці і реалізації проектів з гендерної тематики. Оскільки жінки будуть головними споживачами результатів проектів, інтегровані підходи дозволять збільшити соціальні і економічні переваги проектів на сільських територіях.

7. Розширення бази статистичної інформації щодо домашнього господарства і сільського господарства з розбивкою за ознакою статі. Що стосується вдосконалення даних для гендерного аналізу сільського господарства, то існує три пріоритетні напрями: зайнятість, землеволодіння та міграція.

В розвитку сільської місцевості можна визначити щонайменше три можливі шляхи гендерної політики, деякі з яких мають спільні риси. Детальний аналіз економічної діяльності сільських демонструє, що першою моделлю було б спрямування підтримки жінок як незалежних фермерів; це стосується обставин, коли є велика кількість домогосподарств з очолюваними жінками, які мають певний доступ до землі, або в регіонах, де жінки відіграють особливо велику роль у сімейному господарстві. Така політика надала б пріоритет спрощенню доступу жінок до ключових виробничих ресурсів, таких як земля та кредит, а також навчанню та технічній допомозі з урахуванням сільськогосподарських культур та діяльності, що проводяться жінками. Другий тип гендерної політики в сільській місцевості може зосередитись на підтримці участі жінок на сільському ринку праці: з боку пропозиції, інвестуючи в цільові програми з питань грамотності та освіти для жінок, інфраструктуру та транспорт, що пов'язують проживання жінок з їх робочими місцями та громадою - або заклади по догляду за дітьми на робочому місці; та з боку попиту, сприяючи зайнятості в сільській місцевості та законодавчим законодавством та впроваджуючи гендерну рівність на ринку праці. Особливий акцент доцільно спрямувати увагу на розширенні можливостей заробітної плати жінок у несільськогосподарському господарстві, оскільки наявні дані свідчать про те, що саме тут виявляються найбільші відносні надходження доходів для сільських жінок. Нарешті, враховуючи важливість самозайнятості для сільських жінок, увагу могло б бути зосереджено на «модернізації» жінок з низькою продуктивністю, низькою оплатою праці з вливаннями навчання та покращення капіталу та інфраструктури, а також на програми для полегшення подвійного тягаря внутрішня праця та отримання доходу.

Країни з високим рівнем представництва жінок у політичних інституціях мають не лише вищий ступінь забезпечення громадянських прав і свобод. Такі держави — більш економічно розвинуті, оскільки створюють умови для політичного й економічного різноманіття, толерантності, інклюзивності та міжособистісної довіри.

Забезпечення гендерної рівності – це частина широкої культурної трансформації, що змінює функціонування традиційних суспільств і сприяє розвитку демократичних інституцій. Затвердженні цінності гендерної рівності надають можливість переходу до самореалізації суспільства, що сприяє економічному розвитку країн.

Саме тому гендерна політика в Україні, яка побудована на основі принципів європейських демократичних інститутів, постає зовсім у новому, актуальному світлі. І вимагає утвердження цінності гендерної рівності як у суспільстві загалом, так і у різних його інституціях, зокрема. Це, насамперед, недопущення гендерної дискримінації, забезпечення рівної участі жінок і чоловіків у прийнятті суспільно важливих рішень (у першу чергу, через обрання в представницькі органи та призначення на урядові посади), забезпечення рівних можливостей для жінок і чоловіків щодо поєднання професійних і сімейних обов'язків, унеможливлення проявів гендерного насильства тощо

Дані міжнародних звітів свідчать про доволі незадовільний стан реалізації гендерної політики в Україні. У Звіті з людського розвитку Програми розвитку ООН 2016 р. (UNDP Human Development Report) [5] зазначено, що Україна посідає 84 місце в індексі забезпечення гендерної рівності (Gender Equality Index). Відповідно до Звіту з глобального гендерного розриву 2017 р. (Global Gender Gap Report 2017) [6], наданого Світовим економічним форумом (World Economic Forum), Україна займає доволі посередню позицію (61 місце) у вимірі величини гендерного розриву (gender gap) у чотирьох важливих сферах нерівності між чоловіками та жінками: економічна участь, рівень освіти, політичне представництво, сфера здоров'я. Однак, за рівнем рівних заробітних плат це найбільше зростання за останні роки. В суспільстві існують помилкові упередження стосовно причин гендерного розриву в оплаті праці, які полягають в тому, що жінкам платять менше на аналогічних посадах. В сучасних реаліях розрив в оплаті праці спричинений не прямою дискримінацією під час встановлення зарплати, а горизонтальною й вертикальною стратифікацією

ринку праці: жінки частіше працюють у менш оплачуваних секторах економіки й на нижчих посадах. В Україні найгіршою є ситуація із політичною компонентою (участю жінок у процесі прийняття рішень на вищому рівні державної влади) – 12,1% місць, що свідчить про суцільну гендерну нерівність.

Напрацювання нормативно-правової бази щодо регулювання гендерної політики в Україні розпочалося ще в 1980 році з ратифікації «Конвенції ООН про ліквідацію всіх форм дискримінації щодо жінок». У 2000 році були ратифіковані «Цілі розвитку тисячоліття ООН» (обов'язкові для виконання до 2015 року), серед яких була визначена мета «забезпечення гендерної рівності». Базові аспекти у сфері гендерної політики закладені в Законі України «Про забезпечення рівних прав і можливостей жінок і чоловіків». Новим поштовхом для розвитку гендерної політики в Україні стала Угода про асоціацію з Європейським Союзом. Згідно її принципів забезпечення рівних можливостей жінок і чоловіків, було підготовлено «Державну програму забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків на період до 2016 року». Також у 2016 році проблема гендерної рівності та балансу в державних інституціях була включена до Стратегії розвитку державного управління на період 2016-2020 років.

У 2017 році Кабінетом міністрів України було затверджено Концепцію Державної програми забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків на період до 2021 року [7], метою якої є удосконалення механізму забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків у всіх сферах життя суспільства та впровадження європейських стандартів рівності, зростання кількості жінок серед народних депутатів України, депутатів обласних рад та місцевих рад. Концепція враховує міжнародні рекомендації щодо впровадження гендерної рівності Ради Європи, які є серед пріоритетів Стратегії Ради Європи щодо гендерної рівності на 2018-2023 роки. Для забезпечення виконання зобов'язань щодо реалізації програм гендерної політики у 2017 році було запроваджено посаду Урядового уповноваженого з питань гендерної політики та затверджено відповідне Положення [8].

Прийняття державних програм передбачає просвітницьку роботу серед населення щодо забезпечення гендерної рівності та безпеки, подолання суспільних стереотипів. Це визначає стратегічний підхід до формування державної політики в країні та формує загальнодержавні підходи до ідентифікації гендерних проблем та шляхів їх вирішення.

Список використаних джерел:

1. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Марценюк Т. Становище сільських жінок в Україні: актуальність подвійних нерівностей. Гендерний журнал «Я», 2015.
3. Розширення прав та можливостей сільських жінок: розробка гендерно-чутливого законодавства та національних програм. ІКЖЦ, К.: ФОП Москаленко О. М., 2013, 64 с.
4. Волосевич І., Коноплицька Т., Костюченко Т., Марценюк Т. Комплексне дослідження становища жінок, які проживають у сільській місцевості К.: ВАІТЕ, 2015, 88 с.
5. Human Development Report 2016: Human Development for Everyone: [Director and lead author: Selim Jahan]. — New York, NY 10017, 2016, 286с.
6. The Global Gender Gap Index 2017. World Economic Forum. URL: <http://reports.weforum.org/global-gender-gap-report-2017/dataexplorer/#economy=UKR>
7. Про схвалення Концепції Державної соціальної програми забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків на період до 2021 року. Постанова Кабінету Міністрів України від 5. 04. 2017 р. № 229-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/229-2017-%D1%80>
8. Про Урядового уповноваженого з питань гендерної політики. Постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 р. №390. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/250049925>.

3.7 Інвестиційна привабливість та методи її оцінки

Нині інвестиції є домінуючим чинником економічного зростання будь якої країни та визначають ефективну діяльність соціально-економічної системи в цілому. Інвестиції дозволяють перейти на наступний етап розвитку. Приплив інвестицій відбувається тільки в інвестиційно привабливі країни, регіони, галузі та підприємства. У зв'язку з цим інвестиційна привабливість є одним з ключових питань сучасної економіки. Усі суб'єкти ринкових відносин зацікавлені в якісній оцінці інвестиційної привабливості. На сьогоднішній день існує велика кількість різних методик оцінки інвестиційної привабливості за різними критеріями, що розроблені для окремих рівнів економічної системи.

Для того щоб визначити максимальну ефективність прийняття інвестиційного рішення введено поняття «інвестиційна привабливість». Але не зважаючи на те, що велика кількість робіт вчених-економістів й економістів-практиків присвяченні цьому поняттю, уніфікованого підходу до трактування та методів оцінки не існує. Це пов'язано в першу чергу з тим, що кожен автор дає визначення виходячи з факторів які закладенні в процес оцінки інвестиційної привабливості.

Також більшість визначень зводиться до загальному розумінні інвестиційної привабливості як системи чи поєднання різних чинників чи факторів зовнішнього чи внутрішнього середовища без чіткої конкретизації та деталізації.

Так, на думку О.І. Дадія та В.Г. Горника, інвестиційна привабливість – це узагальнююча характеристика, яка відображає всі переваги та недоліки для інвестора в об'єкті інвестування [6].

О.В. Михайловська визначає інвестиційну привабливість як інтегральний показник, що об'єднує характеристику кожного виду галузі із сторони ефективності функціонування та рентабельності [18].

О.С. Ривак вважає, що інвестиційна привабливість відображає ринок капіталу, економічні важелі якого можуть приводити до поживлення

інвестиційних процесів в галузях [21].

О. В. Бражко характеризує інвестиційну привабливість в загальному сенсі та вважає, що - це інтегральна характеристика, достатня соціально-економічна, організаційно-правова, морально-психологічна і суспільно-політична зацікавленість суб'єкта інвестиційної діяльності вкладати свої кошти у той або інший об'єкт [4, с. 18].

В.М. Хобта розглядає інвестиційну привабливість "як об'єкт інвестування який є важливим показником, під яким слід розуміти його інтегральну характеристику з точки зору наявного стану, можливостей розвитку, обсягів і перспектив отримання і розподілу прибутку, ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості підприємства, ділової активності та рентабельності. Вона поєднує у собі дані про ступінь очікуваної доходності, ризикованості та ліквідності потенційного капіталовкладення" [23, с. 322].

А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк вважають, що інвестиційна привабливість, це узагальнена характеристика переваг і недоліків інвестування окремих об'єктів чи напрямів із погляду інвестора [11, с. 392].

Т.І. Костюк розглядає інвестиційну привабливість як складне економічне поняття, яке має системний характер, що виявляється в комплексі правил та умов вкладання інвестиційних ресурсів у той чи інший об'єкт у визначений час [14, с. 50].

Г.П. Лайко розуміє під інвестиційною привабливістю об'єктів господарювання як сукупність виробничо-фінансових кількісних і якісних умов та критеріїв, які характеризують їхні потенційні можливості та економічні переваги порівняно з іншими об'єктами інвестування [15, с. 42].

У своїх працях П.Т. Саблук, М.І. Кісіль, М.Ю. Коденська стверджують, що інвестиційна привабливість визначається інтегральною сукупністю критеріїв дієвості умов інвестування, які забезпечують особистий інтерес інвесторів до вкладення капіталу з метою його примноження або отримання соціального ефекту [12, с. 8].

О.А. Сталінська розглядає інвестиційну привабливість як інтегральний

показник, який об'єднує комплекс формалізованих і неформалізованих критеріїв, що характеризують доцільність вкладення капіталу в досліджуваний потенційний об'єкт інвестування [22, с. 68].

В нормативно-правових документах інвестиційна привабливість підприємства розглядається як - рівень задоволення фінансових, виробничих, організаційних та інших вимог чи інтересів інвестора щодо конкретного підприємства, яке може визначатися чи оцінюватися значеннями відповідних показників, у тому числі інтегральної оцінки [17].

Узагальнюючи трактування «інвестиційна привабливість» можливо стверджувати, що вони мають певні спільні риси:

- інвестиційна привабливість характеризує об'єкт інвестування;
- інвестиційна привабливість розраховується кожним інвестором окремо та визначає позитивні та негативні сторони процесу інвестування.

Але інвестиційна привабливість та доцільність здійснення інвестування повинна розглядатися не лише виходячи з характеристик об'єкта інвестування, але враховувати інші фактори які впливають на приток інвестицій.

Тому інвестиційну привабливість слід розглядати комплексно та на різних рівнях її прояву, таких як:

- мегарівень – інвестиційна привабливість країни;
- макрорівень – інвестиційна привабливість регіону;
- мезорівень - рівень інвестиційної привабливості галузі;
- мікрорівень – інвестиційна привабливість суб'єкта господарювання чи проекту.

Систематизація методичних підходів оцінки інвестиційної привабливості дала можливість виділити три основні підходи до її оцінки: експертний, статистичний та рейтинговий [19, с. 119].

Метод експертних оцінок полягає в експертній оцінці різноманітних показників розвитку: експерт з власних міркувань і власного досвіду обирає найбільш важливі показники, аналізує їх динаміку розвитку та формує висновки стосовно інвестиційного клімату. Слід зазначити, що до цього методу

найчастіше звертаються іноземні інвестори. Перевагою використання експертного підходу є можливість адаптації показників і факторів, що вивчаються для потреб конкретних інвесторів або поглиблений аналіз привабливості певних галузей. Водночас до суттєвих недоліків використання методу експертних оцінок слід віднести суб'єктивність оцінки та залежність висновків від позицій експерта [19, с. 119].

Статистичний підхід базується на аналізі фактичних статистичних даних надходження інвестицій і ґрунтується на припущенні, що високий рівень визначених показників свідчить про високу інвестиційну привабливість. Цей метод носить формалізований характер і базується на конкретних соціально-економічних показниках [10].

Рейтинговий підхід включає два різновиди – рейтинговий-аналітичний підхід та рейтинговий підхід на основі опитувань. Рейтинговий-аналітичний метод полягає в аналізі різних аспектів розвитку галузей економіки, формуванні на їхній основі аналітичних показників, подальшого їх групування та консолідації і формуванні інтегрального показника, за яким будується рейтинг по країні. Рейтинговий підхід на основі опитувань, як зрозуміло з його назви, базується на опитуванні суб'єктів економічної діяльності або експертів, в процесі якого визначають ступінь та напрям впливу тих чи інших факторів.

Дані опитування групуються і на основі інтегрального показника будується загальний рейтинг регіону. Ця методика впроваджена у практику провідних світових консалтингових та аналітичних агенцій [10].

Для оцінювання інвестиційної привабливості також застосовуються такі методи:

- бальний метод полягає у кількісному співставленні основних характеристик інвестиційної привабливості для окремих галузей промисловості та розрахунку результуючого показника, який враховує величини всіх складових і виступає критерієм для ранжування галузей за їх привабливістю для інвестицій;

- універсальний метод охоплює максимальну кількість економічних

характеристик та показників, та ігнорує людський фактор. Недоліками цього методу є також його адаптованість здебільшого до економічно розвинених країн; відсутність чіткого розподілу між можливостями потенційних інвесторів та їх ризиками від вкладання інвестицій;

- порівняльний метод акцентується увага на темпах та перспективах реформ. Ефективний при наявності детальної інформації про об'єкти інвестування, але метод не використовує інтегральні показники, що не дозволяє його застосовувати під час оцінювання інвестиційної привабливості для окремих галузей економіки.

Розрізняють абсолютну інвестиційну привабливість і порівняльну інвестиційну привабливість регіону, галузі (останнє припускає зіставлення з показниками інвестиційної привабливості інших регіонів, галузей).

Інвестиційна привабливість країни формується крупними консалтинговими компаніями або спеціалізованими державними установами. При визначенні інвестиційної привабливості основна увага приділяється ролі підприємства щодо збереження та економічного розвитку потенціалу країни, забезпечення технологічної та економічної безпеки країни, досягнення пріоритетів світового науково-технологічного розвитку і т.д.

Оцінка інвестиційної привабливості підприємства на рівні регіону проводиться територіальними органами державної влади і, відповідно, її критеріями виступають: місце підприємства на регіональному ринку, вплив на соціально-економічний розвиток регіону, відношення територіальних органів державної влади до досліджуваного об'єкту і т.д. Така оцінка дозволяє формувати ефективну регіональну інвестиційну політику [2, с. 71]. Інвесторами, як правило, виступають регіональні органи державної влади або крупні фінансово-кредитні компанії, які привертають інвесторів через гарантії з боку держави.

Інвестиційна привабливість підприємств на рівні галузі визначається зважаючи на необхідність відділення галузевих підприємств, здатних самостійно здійснювати відтворювальний процес, від підприємств, що

вимагають дотацій з боку держави або пільгового кредитування процесів оновлення виробництва. Дана характеристика дозволяє будувати інвестиційну стратегію розвитку галузі.

Кожному об'єкту інвестиційного ринку притаманна власна інвестиційна привабливість. Інвестиційна привабливість підприємства, окрім власного потенціалу, формується під впливом галузі, регіону і країни. У свою чергу, сукупність підприємств утворює галузь, яка впливає на інвестиційну привабливість цілого регіону, а із привабливості регіонів формується привабливість країни.

Як стверджує О.С. Ривак, інвестиційну привабливість відображає ринок капіталу, економічні важелі якого можуть приводити до пожвавлення інвестиційних процесів в галузях. У зв'язку з цим автор наголошує, що галузі національного господарства поділяються на дві групи:

- перша група – це ті, які виробляють матеріальні блага безпосередньо у речовій формі (промисловість, будівництво, сільське господарство, торгівля та громадське харчування, видобувні галузі та інші);

- друга група – це галузі, які надають послуги. У процесі виробництва послуг діяльність людини задовольняє потреби суспільства [21].

Для оцінки стану інвестиційної привабливості та її прогнозування використовують наступні принципи:

- рівень перспективного розвитку, рентабельність діяльності підприємств окремих галузей та їх динаміка;

- інвестиційний клімат в галузі та рівень інвестиційного ризику [18].

Так оцінку інвестиційної привабливості слід здійснювати на мегарівені, макрорівені, мезорівені, мікрорівені.

Для оцінки інвестиційної привабливості країни ЮНКТАД (організація з досліджень зарубіжного інвестування) пропонує використати два показники, які характеризують позиції різних країн на світовому ринку інвестицій [7, с. 119]:

1. Індекс фактичного становища по ввезенню інвестицій (ІФС) - розраховується як співвідношення частки країни - реципієнта в обсягах світових іноземних інвестицій до її частки у світовому ВВП.

2. Індекс потенціалу по ввезенню інвестицій (ІП), - розраховується на основі середнього арифметичного значення наступних показників:

- темпу росту ВВП; ВВП на душу населення;
- частки експорту у ВВП;
- кількості телефонних ліній на 1000 жителів;
- комерційне енерговикористання на душу населення;
- частки витрат на науково-дослідні та експериментально-конструкторські розробки у ВВП;
- частки студентів вузів у загальній чисельності вузів;
- політичного і комерційного ризику країни [16, с. 22–26].

Оцінку інвестиційної привабливості країни на основі глобальних індексів економічної свободи у процесі виробництва, споживання товарі та послуг пропонує Heritage Foundation/Wall Street Journal, ця оцінка базується на 50 показниках [25, с. 9]. На основі 10 груп показників пропонує оцінювати інвестиційну привабливість Economic Intelligence Union, до них відносять: політичне середовище, макроекономічне середовище, ринкові можливості, політику вільної конкуренції, політику відносно іноземних інвестицій, міжнародну торгівлю і валютний контроль, податки, фінанси, ринок праці та інфраструктури [26, с. 48].

І.А. Бланк пропонує оцінювати інвестиційну привабливість галузі інтегральним показником при прийнятті інвестиційного рішення, який розраховується шляхом підсумовування добутоків рангового значення кожного синтетичного показника на його значимість (у відсотках) [3, с. 86]. Центральний економіко-математичний інститут (ЦЕМІ) розробив методику оцінки інвестиційної привабливості галузі, яка ґрунтується на показниках прибутковості активів, що використовуються, розвитку галузі, її важливості для потреб економіки країни [19, с. 128–129].

Світовий банк в свою чергу при оцінці інвестиційної привабливості регіону рекомендує використовувати наступні показники: розмір валового регіонального продукту та основних фондів на душу населення, характеристику природних та людських ресурсів [1, с. 12].

С. А. Гуткевич запропонувала для оцінки інвестиційної привабливості регіонів використовувати п'ять груп показників:

- оцінки економічного розвитку регіону;
- оцінки рівня розвитку інвестиційної інфраструктури;
- оцінки демографічної характеристики регіону;
- оцінки рівня розвитку ринкових відносин та інфраструктури;
- оцінка інвестиційного ризику [8, с.44].

Для оцінки інвестиційної привабливості регіонів О. В. Сталінська пропонує використати матричний метод та наступні показники [22, с. 68–69]:

- зростання виробництва;
- освоєння інвестицій;
- чисельність населення;
- експорт;
- рівень заробітної плати;
- фінансові результати;
- кредиторська заборгованість; заборгованість в оплаті праці.

По кожному показнику пропонується розрахувати конкретні, мінімальні, максимальні, нормовані та еталонні значення. При порівнянні цих значень показників визначається рівень інвестиційної привабливості регіону відносно інших регіонів.

Для оцінки інвестиційної привабливості господарюючих суб'єктів важливо визначити їх потенційні та конкурентоспроможні переваги, які цікавлять інвесторів.

Ю. Б. Іванов зробив узагальнення методів визначення інвестиційної привабливості підприємств та поділив їх на групи [13, с. 47–48]:

- методи, що засновані на аналізі порівняльних переваг;
- методи, що базуються на теорії рівноваги підприємства та галузі;
- методи, побудовані на основі теорії ефективної конкуренції;
- методи, засновані на теорії якості продукції;
- матричні методи оцінки конкурентоспроможності;
- інтегральний метод.

Зазначені методи не позбавлені недоліків, зокрема недостатнє врахування динаміки економічних та інвестиційних процесів, неможливе узагальнення великої кількості показників, обчислених на різній методичній базі, недостатнє врахування важливих для інвесторів аспектів.

Агентство з питань запобігання банкрутства підприємств і організацій запропонувало методику обчислення інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств і організацій, в якій враховується майновий стан підприємства, його платоспроможність, ліквідність активів, прибутковість, ділова та ринкова активність [19, с. 132].

Для характеристики інвестиційної привабливості аграрних підприємств А. О. Шепіцен пропонує застосувати показники: "продуктивність сільськогосподарських угідь, чисельність працівників, зайнятих у сільському господарстві, фондоозброєність, фондозабезпеченість, енергоозброєність, енергозабезпеченість, продуктивність праці, рівень виробництва валової продукції сільського господарства, рівень прибутковості виробництва і реалізації продукції" [24, с. 68].

Найбільше методичних розробок створено для оцінки привабливості інвестиційних проектів. За даними С. Онікієнко, у Великобританії дослідження прикладних методів оцінки інвестиційної привабливості проектів проводились упродовж 20 років по 150 компаніях [20, с. 49]. За наслідками обстеження з'ясована така поширеність різних методів, зокрема: "Період окупності (PP)" – 81%; "Дисконтовані грошові потоки (NRV)" – 75%; "Внутрішня норма дохідності (IRR)" – 57%; "Недисконтована норма прибутку (ARR)" – 55%; "Чиста теперішня вартість (NPV)" – 46%. На наш погляд, ці методи мають

більше значення для оцінки привабливості конкретних інвестиційних проектів або для обґрунтування конкретних (локальних) інвестиційних рішень.

О.Бугрова у своїх дослідженнях концентрує увагу на трьох методах, прийнятних для оцінки ефективності інвестиційних проектів, зокрема: методі очікуваної чистої нинішньої вартості (ENPV), аналізі чутливості (SA), методі ризик-приспосованого коефіцієнта дисконтування (RADR) [5, с. 29–30]. Однак ці методи є більш прийнятними для оцінки ризикованості інвестиційних рішень.

Л. І. Губанова узагальнює декілька основних методів при виборі інвестиційних проектів:

- метод середньої ставки доходу;
- метод визначення періоду окупності;
- метод чистої теперішньої вартості;
- метод індексу прибутковості;
- метод внутрішньої ставки доходу [9, с. 126].

Ці методи мають власні переваги і недоліки і не завжди адекватно відображають інтереси інвесторів щодо повноти оцінки інвестиційної привабливості. Аналіз підходів до оцінки інвестиційної привабливості для різних рівнів економічної системи показав, що велика кількість вказаних методів специфічні та не враховують у повному обсязі особливості інвестиційної привабливості різних рівнів економічної системи. Також проаналізовані методичні розробки мало узгодженні між собою та мають різну методологічну базу, що унеможлиблює їх синергетичне використання для побудови якісних комплексних моделей відбору об'єктів для інвестування та оцінки інвестиційної привабливості.

Список використаних джерел:

1. Алымов А.Н., Емченко В.Н. Конкурентоспособность национальной экономики. К., 2001. 59 с. – Препр. / НАН Украины. Ин-т экономики; 2001.
2. Біляк Н. І. Визначення інвестиційної привабливості галузей сільського господарства Карпатського регіону. *Економіка АПК*. 2005. № 9. С. 67 - 72.
3. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. К.: МП "ИТЕМ ЛТД", "Юнайтед

Лондон Трейд Лимитед", 1995. 448 с.

4. Бражко О.В. Особливості формування оцінки інвестиційної привабливості економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 12. С. 16 - 20.

5. Бугрова О. Методологічні оцінки ризику при прийнятті інвестиційних рішень. *Економіка України*. 2003. №10. С. 29-33.

6. Горник В.Г., Дацій Н.В. Інвестиційно-інноваційний розвиток промисловості : монографія. К. : Вид-во НАДУ, 2005. 200 с.

7. Гайдуцький А.П. Оцінка інвестиційної привабливості економіки. *Економіка і прогнозування*. 2004. Вип. 3. С. 119-128.

8. Гуткевич С.А. Инвестиционная привлекательность аграрного сектора экономики. К.: Изд-во Европ. ун-та, 2003. 251 с.

9. Губанова Л.І. Оцінка інвестиційних проектів. *Фінанси України*. 2001. №10. С. 126–131.

10. Дяченко М.І., Саковська О.М. Формування інвестиційного клімату та інвестиційна привабливість регіону. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики: всеукраїнський науково-виробничий журнал / Вінницький нац. аграрний ун-т*. Вінниця, 2016. № 4(8). С. 15-24.

11. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Інвестиційний словник: Навч. посібник. Львів: „Бескид Біт”, 2005. 512 с.

12. Саблук П.Т., Кісіль М.І., Коденська М.Ю. та ін. Інвестиційна привабливість аграрно-промислового виробництва регіонів України / за ред. М.І. Кісіля, М.Ю. Коденської. К.: ННЦ ІАЕ, 2005. 478 с.

13. Иванов Ю.Б. Конкурентоспособность предприятия в условиях формирования рыночной экономики. Харьков: ХГЭУ, 1997. 246 с.

14. Костюк Т.І. Інвестиційна привабливість економіки України: реалії та перспективи. *Вісник Донецького інституту соціальної освіти*: у 3-х т. 2005. Т. I. № 1. С. 48–58.

15. Лайко Г.П. Формування інвестиційної привабливості підприємств АПК. К. : ННЦ ІАЕ, 2005. 200 с.

16. Лучко М. Прямые иностранные инвестиции: движение и значение. *Экономист*. 2002. № 3. С. 22–32.

17. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій» затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій N 22 від 23.02.98 / Верхов. Рада України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0214-98> (дата звернення 21.03.2020)

18. Михайловська О.В. Сучасний стан інвестиційної привабливості України. *Збірник наукових праць Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Економіка/4. Інвестиційна діяльність і фондові ринки*. URL: http://www.rusnauka.com/14_nprrt_2010/economics/66417.doc (дата звернення: 21.03.2020)

19. Носова О. В. Оцінка інвестиційної привабливості України: основні підходи. *Економіка і прогнозування*. 2003. № 3. С.119-137.

20. Онікієнко С. Облікові методи оцінки інвестиційної привабливості. *Вісник Нацбанку України*. 2001. № 7. С. 49–51.

21. Ривак О.С. Інвестиційна діяльність в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.13. С. 228-241. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2010/20_13/228_Ryw.pdf (дата звернення: 21.03.2020)

22. Сталинская Е. Оценка инвестиционной привлекательности регионов Украины. *Економіст*. 2003. № 9. С. 68–72.

23. Хобта В.М. Управління інвестиціями: навч. посіб. Донецьк: ДонНТУ, 2006. 394 с.

24. Шепіцен А.О. Оцінка конкурентоспроможності аграрного підприємства. *Фінанси України*. 2003. № 8. С. 66-73.

25. Index of economic freedom in 1999. Washington D.C./ed. K.R.Holmes, Johnson. The Heritage Foundation. *The Wall Street Journal*. Washington D.C.: New York. 1999. P.9.

26. New scoreboard of Economic Intelligence Union ranks business climate across the world. *Transition Newsletter* 2001. Vol.12. № 3. P. 47–48.

3.8 Однопродуктова модель оптимального розвитку аграрного підприємства

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює діяльність підприємств, умов їх функціонування на ринку. Тому підприємствам необхідно правильно визначати свою стратегію та тактику поведінки на ринку та здійснювати комерційну діяльність. Перехід до ринкових відносин, особливості становлення ринку в Україні, складні тенденції в реалізації методів і засобів державного регулювання в економіці перехідного періоду обумовили необхідність пильної уваги до теорії і практики товарного забезпечення роздрібного товарообороту. [1, с.154]

Загальновідомо, що економічні системи функціонують і розвиваються за умов невизначеності, коли досить важко, а іноді і неможливо, мати точні значення деяких параметрів математичної моделі, особливо при прогнозуванні деяких процесів у майбутньому. Тому головною метою використання стохастичних моделей і методів оптимального планування є врахування всього діапазону можливих значень параметрів, що визначаються, та імовірнісного характеру використаної інформації.

Вивчення, а також практичне застосування цих моделей дає змогу не лише підвищити наукову обґрунтованість та точність планових розрахунків в інвестиційній діяльності, але і максимізувати ефективність оперативних та перспективних планів підприємств.

Створення та впровадження новітніх інформаційних технологій, у сучасних умовах, впливає на підвищення ефективності виробництва, конкурентоспроможності продукції та послуг. Для досягнення ефективних форм господарювання та управління сільськогосподарським виробництвом, активізації підприємництва, ініціативи та ін. потрібен пошук нових форм і методів управління виробництвом. У цьому плані особливий інтерес представляють новітні інформаційні технології, які базуються на використанні комп'ютерної техніки та економіко-математичних методах, що дозволяють

оперативно виробити стратегію та тактику розвитку підприємства, управлінські рішення, резерви підвищення ефективності виробництва, оцінювати результати діяльності підприємства, та його підрозділів і працівників. [1, с.236]

Кваліфікований керівник підприємства, фінансист, бухгалтер, аудитор повинен добре володіти сучасними методами досліджень, методикою системного аналізу на основі сучасних інформаційних технологій.

Вирішення проблем перехідної економіки має особливості, пов'язані з їх динамікою, відмінної від стаціонарних станів, а також відіграє надзвичайну роль, з погляду прийняття відповідних рішень. Існуючі кібернетичні теорії, як правило, розроблялися, для того, щоб пояснити ті явища, які вже мали місце в економічній діяльності на мікро- або макроекономічному рівнях. Вони використовуються також для того, щоб прогнозувати економічну політику на майбутнє. Основна відмінність теорії економіки перехідного періоду полягає в тому, що рішення, які приймаються на її основі, необхідно негайно впроваджувати в життя, щоб домогтися позитивного ефекту. [2, с.18-21]

При переході від одного типу соціально-економічного устрою суспільства до іншого виникає безліч проблем, що вимагає глибокого аналізу з метою прийняття оптимальних або близьких до них рішень і впровадження їх у життя у відносно короткий термін. Разом з тим процеси перехідного періоду є набагато складнішими для аналізу, моделювання та управління ними.

Теорія економіки перехідного періоду має винятково важливе значення, оскільки вона являє собою інструмент для вирішення комплексу практичних задач на великих територіях і в обмежений термін. Вона повинна не просто пояснити функціонування існуючої соціально-економічної системи, а запропонувати шлях переходу від однієї суспільної системи до іншої.

Процеси, що протікають у суспільстві з перехідною економікою, також мають свої особливості. У загальному випадку можна назвати наступні особливості цих процесів:

- дуже висока динаміка розвитку процесів у порівнянні зі сталими режимами функціонування економіки.

- високий ступінь невизначеності, характерний для цих процесів. При цьому розрізняють невизначеності структурного, параметричного та статистичного характеру. Структурні невизначеності викликані детермінованими та випадковими (майже безперервними) змінами структури економіки держав, що надзвичайно затрудняє аналіз процесів економіки перехідного періоду та побудову моделі для них. Параметричні невизначеності зв'язані зі структурними, оскільки структура економіки, що змінюється, не дозволяє одержати достовірні оцінки параметрів моделей. Невизначеності статистичного характеру пов'язані з неточною, найчастіше суперечливою, статистикою, що до того ж є важкодоступною. Перераховані типи невизначеності приводять до неможливості побудови моделей деяких процесів економіки перехідного періоду;

- велике число математично важко описуваних обурень. Сюди можна віднести розрив економічних зв'язків між країнами; нестабільне законодавство та, зокрема, податкова політика; недостача сировинних і енергетичних ресурсів; відсталі технології в промисловості та сільському господарстві; витік великих об'ємів капіталу за кордон; зростаючий об'єм тіньової економіки, що приводить до відтоку грошової маси від банківської системи та ухилянню від сплати податків; непогодженість виконавчої та законодавчої влади; гостра нестача фахівців.

Наведений короткий аналіз проблем перехідного періоду показує наскільки складною та динамічною є сучасна соціально-економічна ситуація. Очевидно, що без застосування сучасних методів системного аналізу, математичного моделювання та управління неможливо досягти ефективного вирішення проблем економіки перехідного періоду.

Виробництво - складний керований процес перетворення ресурсів у суспільний продукт. При розробці економіко-математичного апарата для аналізу, планування й прогнозування виробництва створюється система моделей, заснована на поданні економіки підприємств як складної ієрархічної

системи. Економічні моделі дозволяють виявити зміни зведених показників і подають коштовну інформацію про темпи й пропорції розвитку народного господарства.

При математичному моделюванні взаємозв'язок між факторами виробництва і його результатом звичайно відображають за допомогою виробничих функцій. При побудові виробничих функцій варто 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 приводить до нульового випуску продукції. Думають також, що фактори виробництва міняються безупинно, 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.

Перерахованим 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 відбити ефект масштабу виробництва, що існує тільки при одночасній зміні факторів K и L . Нехай ці фактори змінюються в λ раз. Тоді

$$F(\lambda K, \lambda L) = \lambda^{\alpha+\beta} F(K, L).$$

У цьому випадку:

1) якщо $\beta+\alpha > 1$, то має місце інтенсивний спосіб розвитку, тобто з зростанням масштабу виробництва в λ раз випуск продукції зростає більш ніж в λ раз;

2) якщо $\beta + \alpha < 1$, то зростання масштабу виробництва негативно позначається на випуску продукції, тобто при зростанні витрат в λ раз випуск продукції зростає менш чим в λ раз;

3) якщо $\beta + \alpha = 1$, 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 приводить до зниження ефективності його використання, тобто

$$\frac{\partial^2 F(K, L)}{\partial K^2} < 0, \frac{\partial^2 F(K, L)}{\partial L^2} < 0. \text{ Це означає, що кожна наступна одиниця}$$

зростаючого фактору з'єднується з меншою кількістю іншого фактору і його зростання дає зменшуваний приріст продукції. Для екстенсивного способу

розвитку характерно $\lim_{K \rightarrow 0} \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} = \infty, \lim_{L \rightarrow 0} \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} = \infty$ та

$$\lim_{K \rightarrow \infty} \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} = 0, \lim_{L \rightarrow \infty} \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} = 0. \text{ Виробнича функція Кобба - Дугласа є}$$

моделлю екстенсивного способу розвитку

$$X = aK^\alpha L^\beta, \alpha + \beta = 1,$$

де α - коефіцієнт еластичності випуску по виробничих фондах;

β - коефіцієнт еластичності випуску по труда.

Під еластичністю виробничої функції по фактору (фонду, труда, тощо) розуміється відношення відносного приросту функції до відносного приросту фактору. Еластичність чисельно дорівнює числу відсотків, на яке зміниться випуск продукції при зміні фактору на 1%. Неважко показати, що коефіцієнти еластичності можна визначити як відношення граничної ефективності функції

по фактору до середньої ефективності: $\alpha = \frac{\partial F(K, L)}{\partial K} / \frac{F(K, L)}{K}$ і

$$\beta = \frac{\partial F(K, L)}{\partial L} / \frac{F(K, L)}{L}.$$

Важливою характеристикою виробничих функцій є еластичність заміни ресурсів σ , тому що вона буває постійною для більшості виробничих функцій, що використовуються у економіко-математичному моделюванні. Еластичність

заміни ресурсів показує, на скільки відсотків змінився фондоозброєність $k=K/L$ при зміні граничної норми заміщення $s=dK/dL$ (граничної фондоозброєності) на

1% при незмінному випуску продукції: $\sigma = \left. \frac{d \ln k}{d \ln s} \right|_{F=const}$. Тут під граничною

нормою заміщення розуміють кількість фондів, які необхідно додатково ввести при зменшенні витрат труда 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

$$s = \frac{dK}{dL} = - \frac{\frac{\partial F(K,L)}{\partial L}}{\frac{\partial F(K,L)}{\partial K}}, \text{ де } \frac{\partial F(K,L)}{\partial L} - \text{ гранична ефективність по труда; } \frac{\partial F(K,L)}{\partial K} -$$

гранична ефективність по основних виробничих фондах.

Еластичність заміни ресурсів σ для функції Кобба - Дугласа дорівнює

$$\sigma = \frac{d \ln k}{d \ln s} = 1, \text{ тому що для неї гранична норма заміщення } s = \frac{1-\alpha}{\alpha} k, \text{ де}$$

$k = K/L$. Часто економічні міркування підказують, що хоча еластичність заміщення ресурсів і можна вважати постійною, але все-таки вона відмінна від одиниці. У зв'язку із цим еластичність заміни ресурсів для функції Солоу

$$\sigma = \frac{d \ln k}{d \ln s} = \frac{1}{1 + \rho}.$$

Неважно помітити, що функція Кобба - Дугласа є частинним випадком функції Солоу при $\rho=0$.

Розглянемо економіку аграрного підприємства, що характеризується в кожний 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 - об'єм основних виробничих фондів; L - трудові ресурси.

Ці змінні взаємозалежні. Насамперед має місце умова балансу в кожний момент часу $X=a+Y$, де $0 < a < 1$.

У свою чергу, кінцевий продукт розподіляється на валові капітальні

вкладення й 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 $u=C/Y$ - частка невиробничого споживання:

$$0 \leq u \leq 1. \quad (2)$$

Будемо вважати, що розміри валового продукту визначаються заданою виробничою функцією, що характеризує можливості виробництва залежно 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 $F(K, L, t)$ безперервна й двічі диференційована, причому виконуються наступні умови:

1) функція завжди ненегативна: $F(K, L, t) > 0$;

2) функція зростає по кожному з аргументів: $\frac{\partial F}{\partial K} > 0$, $\frac{\partial F}{\partial L} > 0$

3) якщо хоча б один з ресурсів K або L дорівнює нулю, тоді й $F(K, L, t) = 0$, $F(0, L, t) = 0$, $F(K, 0, t) = 0$;

4) передбачається, що з ростом кожного з аргументів приріст валового продукту спадає: $\frac{\partial^2 F}{\partial K^2} < 0$, $\frac{\partial^2 F}{\partial L^2} < 0$

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 аргументах K и L , тобто зміна масштабу виробництва приводить до пропорційної зміни випуску продукту: $F(\lambda K, \lambda L, t) = \lambda F(K, L, t)$. Параметр t уводиться у виробничу функцію, щоб урахувати цілий ряд зовнішніх факторів, що впливають на модель, у тому числі вплив науково-технічного прогресу;

7) функція зростає за часом: $\frac{\partial F}{\partial t} > 0$.

Рішення задачі будемо знаходити за умови:

$$K \geq K_3, \quad (4)$$

де K_3 - заданий рівень основних виробничих фондів.

Нехай задані виробничі фонди в початковий момент часу:

$$K(0) = K_0. \quad (5)$$

Припустима множина M у розглянутій задачі описується умовами (2)-(5). Припустимий процес представлений сукупністю функцій $v=(K(t), X(t), u(f))$, що задовольняє цим умовам. Він описує стан господарства, а X і u – управління. [3, с.168] Очевидно, що такий процес не єдиний. Задача управління даною економікою господарства полягає в тому, щоб знайти такий процес $v=(K(t), X(t), u(f))$, що забезпечував би найбільше середньодушкове споживання на розглянутому тимчасовому інтервалі з обліком дисконтування споживання, тобто

$$f = \int_0^T e^{-\delta t} \frac{C}{L} dt.$$

Проведемо редукцію задачі. Для цього введемо в диференціальне рівняння (1) відносні змінні: $k=K/L$ - фондоозброєність, $c=C/L$ - середньодушкове споживання, $x=X/L$ - продуктивність труда. Тому що $K=kL$, $X=xL$, тоді рівняння (1) прийме вигляд $(\dot{k}L) = (1-a)(1-u)xL - \mu kL$. З огляду на правило диференціювання складної функції, одержимо

$$\dot{K} = (\dot{k}L) = \dot{k}L + k\dot{L}.$$

Будемо вважати, що приріст трудових ресурсів здійснюється з постійним темпом, тобто $\dot{L} = nL$. Тоді $(\dot{k}L) = (\dot{k} + kn)L$. Остаточне диференціальне рівняння зв'язку у відносних змінних прийме вигляд

$$\dot{K} = (1-a)(1-u)x + (\mu + n)k.$$

Обмеження на управління u залишається тобто

$$0 \leq u \leq f \quad (6)$$

а на продуктивність труда x прийме вигляд

$$0 \leq x = f(k, t) \quad (7)$$

де $f(k, t) = \frac{1}{L} F(K, L, T)$

Обмеження на виробничі фонди замінимо обмеженнями на фондоозброєність:

$$k(t) \geq k_3(t). \quad (8)$$

$$k(0) = k_0 \quad (9)$$

Проведемо перетворення функціонала до відносних змінних:

$$f = \int_0^T e^{-\delta t} (1-a)ux dt \rightarrow \max \quad \text{або} \quad (10)$$

$$I = \int_0^T e^{-\delta t} (1-a)ux dt \rightarrow \min$$

Потрібно визначити процес $v=(k(t),u(t),x(t))$, що обертає в мінімум функціонал (10) на множині (6) - (9).

Таким чином, у скороченій задачі стану системи є фондоозброєність k управління - продуктивність труда x і частка споживання u . Рівнянням процесу служить диференціальне рівняння зростання фондоозброєності.

Для рішення поставленої задачі скористаємося теоремою про достатні умови оптимальності. Уведемо функцію R . [3, с.175]

$$R(k, x, u, t) = \frac{\partial \phi(k, t)}{\partial k} = [(1-a)(1-u)x - (\mu + n)k] + e^{-\delta t} (1-a)ux + \frac{\partial \phi(k, t)}{\partial t}$$

де $\phi(k, t)$ - функція, підібрана з конкретних передумов про тип процесу й необхідного наближення.

Виділимо в R доданки, що містять компоненти вектора управління (u, x) , дорівнюємо 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 $\phi(t, k) = ke^{-\delta t} + c(t)$, 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 $\bar{k}(t), x(t) \rightarrow \max_{0 \leq x \leq f(k, t)} R(t, k, x)$, тому що $a < 1$, тоді $(1-a) > 0$ і, отже, $\max R$ досягається при $x = f(k, t)$.

Для однопродуктової моделі ця рівність очевидна, але в багатогалузевій моделі може виявитися, що деякі галузі недовантажені.

Проведемо тепер максимізацію R по k при оптимальному $x = \bar{x}$.
 Позначимо: $R_1(t, k) = \max_x (t, k, x) = e^{-\delta t} [(1-a)f(k, t) - (\mu + n + \delta)k]$.
 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, з огляду на, 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 та лінійного виразу.

Функція $r(t, k)$ строго опукла по k : $\frac{\partial^2 r}{\partial k^2} < 0$ при всіх $t, k > 0$. Графік $r(t, k)$ біля нуля близький до $(1-a)f(t, k)$, тому що, зокрема, $\left. \frac{\partial r}{\partial k} \right|_{k \rightarrow 0} \rightarrow \infty$, а на нескінченності близький до $-(\mu + n + \delta)k$, тому що $\left. \frac{\partial r}{\partial k} \right|_k \rightarrow -(\mu + n + \delta) < 0$. Тому функція $r(t, k)$ має єдиний максимум по k , що досягається в точці $\hat{k} > 0$.

Необхідною умовою максимуму $r(t, k)$ по k є рівність нулю частинної похідної: $\frac{\partial r(t, k)}{\partial k} = 0$. З огляду на, що $f(k, t) = be^{pt}k^\alpha$, маємо $(1-a)bae^{pt}k^{\alpha-1} - (\mu + n + \delta) = 0$. Тому що $0 < \alpha < 1$ і $1 - \alpha = \beta$, тоді

$$\hat{k}(t) = \left(\frac{(1-a)ba}{\mu + n + \delta} \right)^{\frac{1}{\beta}} e^{\frac{\rho t}{\beta}}. \quad (11)$$

Знайдене $\hat{k}(t)$ назвемо магістраллю даної динамічної моделі економіки підприємства. Вона відіграє важливу роль у структурі оптимального рішення. Управління, що реалізує цю магістраль, знайдемо підстановкою знайденого $\hat{k}(t)$ в диференціальне рівняння розвитку системи (1): $\dot{\hat{k}}(t) = (1-a)(1-u)x(t) - (\mu - n)\hat{k}(t)$. Тому що $\bar{x}(t) = f(k, t)$, де $f(k, t) = be^{pt}k^\alpha$ є виробничою функцією, тоді, вирішуючи рівняння процесу відносно u , одержимо $\hat{u}(t) = 1 - \frac{\dot{\hat{k}}(t) - (\mu + n)\hat{k}(t)}{(1-a)be^{pt}\hat{k}^\alpha}$. З формули (11) знайдемо $\dot{\hat{k}}(t) = \hat{k}(t)\frac{\rho}{\beta}$.

Тоді $\hat{u}(t) = 1 - \frac{\hat{k}(t) \left(\mu + n + \frac{\rho}{\beta} \right)}{(1-a)be^{\rho t} \hat{k}^{\alpha}}$. Або $\hat{u}(t) = 1 - \frac{\mu + n + \frac{\rho}{\beta}}{(1-a)be^{\rho t} \hat{k}^{\alpha}}$. Тому що

$\hat{k}^{\alpha-1} = k^{-\beta} = \left(\frac{(1-a)b\alpha}{\mu + n + \delta} \right)^{-1} e^{-\rho t}$, тоді одержимо оптимальне управління

$$\hat{u}(t) = 1 - \alpha \frac{\mu + n + \frac{\rho}{\beta}}{\mu + n + \delta} \quad (12)$$

у 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 – у силу незалежності R від управління u , що досягається вибором функції $\phi(k, t)$;

б) по k і x - по побудові.

З іншої сторони u являє собою припустимий процес, тому що:

а) задовольняє рівнянню процесу (u знаходиться підстановкою \hat{k} в рівняння процесу);

б) $0 \leq u \leq 1$;

в) граничні умови були спеціально підібрані.

Відзначимо, що умова $0 \leq u \leq 1$ у даній задачі виконується. Це можна перевірити. [4, с.184] Для функції Кобба - Дугласа економічною магістраллю є крива постійного темпу зростання фондоозброєності, пропорційного темпу зростання технічного прогресу ρ , а оптимальне управління, 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 приділяється істотна роль.

У дійсності 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 рішення цієї задачі застосуємо прийом, аналогічний рішенню задачі, лінійної відносно управління. Знайдемо $\bar{k}(t) = \arg \max_{k \in \tilde{V}_b^t} R(t, k)$. В реальних економічних задачах мінімальний рівень споживання строго позитивний: $0 < u_1 \leq u \leq 1$. Побудуємо границі $\gamma_{ij}(t)$, $i=1, 2, j=0, 1$, припустимої 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 обмеженнях на управління (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 із трьох ділянок з моментами перемикання τ_1 і τ_2 , де τ_1 є точкою перетинання границі γ_{10} з магістраллю $\hat{k}(t)$, а τ_2 - точкою перетинання магістралі $\hat{k}(t)$ із границею γ_{11} .

Знайдемо рішення диференціального рівняння (14). З огляду на $f(t)=be^{\rho t}k^\alpha$, одержимо

$$\dot{k} = (1-a)(1-u)be^{\rho t}k^\alpha - (\mu + n)k. \quad (15)$$

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 $\beta=1-\alpha$. Тому що $\dot{z} = (1-\alpha)k^{-\alpha}\dot{k}$, тоді маємо

$$\dot{k} = \frac{k^\alpha}{(1-\alpha)}\dot{z}. \quad (17)$$

Підставляючи (17) у диференціальне рівняння (16), одержуємо

$$(1-\alpha)^{-1}k^\alpha\dot{z} + \lambda k = b(1-a)(1-u)e^{\rho t}k^\alpha. \quad (18)$$

Розділивши обидві частини диференціального рівняння (18) на k^α , одержимо

$$(1-\alpha)^{-1}\dot{z} + \lambda z = b(1-a)(1-u)e^{\rho t} . \quad (19)$$

Загальне рішення лінійного неоднорідного диференціального рівняння дорівнює сумі загального рішення однорідного диференціального рівняння z_{00} і частки рішення неоднорідного рівняння $z_{\text{чн}}$: $Z = Z_{00} + Z_{\text{чн}}$. Знайдемо загальне рішення лінійного однорідного рівняння $(1-\alpha)^{-1}z + \lambda z = 0$, характеристичним рівнянням, якого є $(1-\alpha)^{-1}q + \lambda = 0$. [5, с.64-68] Звідси визначимо корінь характеристичного рівняння: $q = -\lambda\beta$. Тоді загальне рішення однорідного диференціального рівняння прийме вигляд

$$z_{00} = C_j e^{-\lambda\beta t}, \quad i = 0, 1.$$

Частинне рішення неоднорідного диференціального рівняння шукаємо у вигляді правої частини (19): [6, с.1494]

$$z_{\text{чн}} = B e^{\rho t}, \quad (20)$$

де B - невизначений коефіцієнт, що підлягає визначенню.

Диференціюючи (20) його по t , одержимо $\dot{z}_{\text{чн}} = B\rho e^{\rho t}$. Підставимо $z_{\text{чн}}(t)$ у 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 $e^{\rho t}$ одержимо $(1-\alpha)^{-1}B\rho + \lambda B = b(1-a)(1-u)$ звідки $B = \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda}$.

Тоді загальне рішення неоднорідного диференціального рівняння (17) має вигляд $z_{00}(t) = C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t}$. [5, с.64-68] Тому що $z = \frac{1}{k^{\alpha-1}} = k^\beta$ тобто $k = z^{1/\beta}$, тоді загальне рішення диференціального рівняння (14) 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. По визначенню, $\gamma_{ij}, i=1, j=0, 1$, є границями припустимої області \tilde{V}^t й виходять як частинні рішення диференціального рівняння (14) при заміні u на граничні значення $u_i, i=1, 2$, і виборі $C_j, j=0, 1$, залежно від крайової умови. Тоді

$$\gamma_{ij}(C_j, u_j, t) = \left[C_j e^{-\lambda\beta t} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t} \right]^{1/\beta}, \quad \text{де } i=1, 2, j=0, 1. \quad [6, \text{с.1494}]$$

Знайдемо інтегральні константи C_j , $j=0,1$, залежно від граничних умов.

Тому що $k_0 = k(0) = \gamma_{i0}(C_0, u, 0) = \left[C_0 + \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} \right]^{1/\beta}$, тоді $C_0 = k_0 - \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda}$.

Аналогічно визначаємо C_1 із граничної умови

$$k_1 = k(T) = \gamma_{i1}(C_1, u_i, T) = \left[C_1 e^{-\lambda \beta T} + \frac{b(1-a)(1-u)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho T} \right]^{1/\beta}.$$

Одержуючи $C_1 = \left[k_1^\beta - \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho T} \right] e^{\lambda \beta T}$, знайдемо точки перемикання.

Позначимо через τ_{ij} , $i=1,2$, $j=0,1$, точки перетинання границь γ_{ij} , $i=1,2$, $j=0,1$, з магістраллю $\hat{k}(t)$. Моменти перемикання τ_i j одержимо, дорівнявши

$$\hat{k}(t_{ij}) = \lambda_{ij}(C_j, u_i, t), \text{ одержимо } \left(\frac{(1-a)b\alpha}{\mu+n+\delta} \right)^{1/\beta} e^{\frac{\rho}{\beta} t} = \left[C_j e^{-\lambda \beta t} + \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t} \right]^{1/\beta}. \text{ Звідси:}$$

$$\frac{(1-a)b\alpha}{\mu+n+\delta} e^{\rho t} = C_j e^{-\lambda \beta t} + \frac{b(1-a)(1-u_i)}{\rho/\beta + \lambda} e^{\rho t}.$$

Показано необхідність адаптації й доробки моделей і методів управління аграрними підприємствами, використовуючи як керуючий вплив об'єм інвестицій. Зроблено уточнення моделі запізнювання при освоєнні капітальних вкладень. Розрахунок планових нормативів припускає облік намічених галузевих заходів щодо вдосконалення технології виробництва та його організацій, впровадженню новітньої техніки, а також відповідних структурних зрушень у виробництві.

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:

1. Бланк І. О., Гуляєва Н. М. Інвестиційний менеджмент: підручник. Київ: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2003. 398 с.
2. Бутник О. Використання потенціалу формування інноваційного розвитку в сучасних економічних умовах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. №4. С. 18–21.
3. Вітлінський В. В., Верченко П. І. Аналіз, моделювання та управління економічним ризиком: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2000. 292 с.
4. Вітлінський В. В. Моделювання економіки: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2003. 408 с.
5. Лобода О. М. Вирішення задачі ідентифікації структури управління підприємства. *Сучасна спеціальна техніка*. Київ. 2012. №3. С.64-68.
6. Лобода О. М. Побудова моделі динаміки розвитку аграрного підприємства в вигляді магістралі росту. *Економіка та суспільство*. Мукачево, 2018. Вип.13. С.1494- 1500.

3.9 Підвищення активності виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу промислового виноградарства в умовах інтеграційних процесів

На сучасному етапі економічного розвитку агропромисловий сектор України є однією з найважливіших ланок економічних систем більшості країн світу з ринковою економікою. Він розвивається в умовах високої енергетичної забезпеченості, застосування широкого спектра агротехнічних прийомів, екологізації на основі використання сучасних енерго- та природозберігаючих технологій, методів і способів меліорації та хімізації.

Внаслідок невдалих трансформаційних змін та нерегульованого агробізнесу було обумовлено суперечливу динаміку структурних змін в галузях

і регіонах сільськогосподарського виробництва, а в деяких галузях (виноградарство, вирощування фруктів та ягід, льону тощо) негативну навіть у тенденціях. Особливо негативні тенденції спостерігаються у виробництві винограду, де валовий збір має тенденцію до зниження внаслідок скорочення площ насаджень і зниження урожайності. Окрім того, нинішній негативний стан багатьох продуктивних підкомплексів, зокрема виноградарсько-виноробного підкомплексу України, значною мірою має «успадкований» характер.

Південь України є основним регіоном вирощування високоякісного врожаю ягід винограду для споживання у свіжому вигляді та виготовлення різноманітної виноградної продукції. В межах цього, локального регіону, зосереджено більше 80% площі промислових насаджень, для ефективного культивування яких розроблено оригінальний, найбільш доцільний сортимент, інноваційні формування кущів, відповідні технологічні прийоми догляду за рослинами. Проте, не дивлячись на досить сприятливі умови середовища, перманентне удосконалення технологічних прийомів культивування, промислове виноградарство сьогодні у цьому регіоні знаходиться в доволі глибокому кризовому стані, а його майбутнє мало прогнозоване. Підставою для такого твердження є статистичні дані про співвідношення між площею плодоносних та молодих насаджень, яке виглядає як 97% до 3%. Потенційна загроза втрати галузі значно зростає, якщо врахувати, що наявні площі плодоносних насаджень культивуються близько 15-17 років, мають досить високу зрідженість, значно меншу, порівняно з нормативною, ємність формування рослин, чисельні пошкодження багаторічної деревини різного походження, незадовільний фітосанітарний стан, сукупна дія яких суттєво зменшує біологічний потенціал виноградників, їх перспективи. Потенційні можливості подовження задовільної продуктивності наявних плодоносних насаджень, зменшує і тенденція зміни клімату в регіоні, зокрема нестійкість температурного режиму взимку, а отже і ризику морозних пошкоджень, часті посухи та нерівномірний розподіл опадів в процесі вегетації рослин.

Комплексна взаємодія зазначених факторів може спричинити дуже швидке, обвальне скорочення площі насаджень, відновити які за короткий час дуже складно, так як пов'язане це з великими довгостроковими фінансовими та ресурсними витратами, дефіцитом висококваліфікованих робітників, необхідних технічних засобів виробництва, тощо.

Але необхідно відмітити, що виробництво винограду та виноробство мають значні перспективи розвитку. По-перше, ці види діяльності, у випадку належної організації, здатні приносити значну прибутковість. По-друге, виноградарство та виноробство має так звану «позааграрну» компоненту, оскільки сприяє поширенню культурних традицій, розвитку туризму тощо. По-третє, виноробство здатне акумулювати значні надходження до бюджету. Відтак, підвищення ефективності виноградарства та виноробства представляє собою актуальну наукову та практичну проблему, яка потребує вирішення. Проблемам підвищення ефективності виноградарства та виноробства присвячується чимало наукових праць. Вченими розроблені пропозиції щодо економічної підтримки виноградарства та виноробства, методики ефективного регулювання розвитку виноробства, рекомендації з питань ефективного акцизного оподаткування продукції виноробства та інше. Проте в умовах сучасних соціально-економічних трансформацій, які характеризуються економічною кризою, дефіцитністю бюджетних надходжень, низькою платоспроможністю споживачів, стрімким перерозподілом ринків збуту, запровадженням нових «правил гри» (у тому числі внаслідок реалізації курсу економічної інтеграції до ЄС), необхідно провести додаткові дослідження з питань підвищення ефективності виноградарства та виноробства, в першу чергу з урахуванням нових ризиків та викликів.

Україна в колишньому СРСР за площами виноградників (250.000 гектарів) посідала перше місце, а за виробництвом вина — друге. В період Незалежності різке падіння доходів населення знизило попит на винопродукцію, що не є предметом першої необхідності. Так, обсяги виробництва виноградного вина у 1998 р. скоротилися порівняно з 1990 р. на 73 %. Протягом 1991-2012 років

площі виноградників в Україні знизилися в 1,6 раза, випуск виноградного вина — у 5,6 раза, споживання вина на душу населення — у 16 разів [2; 3; 4]. Основними виноробними регіонами України є: Автономна Республіка Крим (тимчасово окупована), Закарпаття, Бесарабія, Нижнє та Середнє Подніпров'я (Одеська, Херсонська, Запорізька області). Основні сорти винограду, що мають промислове значення: Ркацителі, Аліготе, Каберне-Совіньйон, Сапераві, Рислінг, Совіньйон Верт, Піно Грі та деякі інші. Протягом останніх років виведено понад 30 нових порід, що мають потенційно високу ефективність. Технологія вирощування врожаю винограду, що застосовується сьогодні в Україні, включає 40 технологічних операцій різного рівня складності для технічних сортів і 48 для столових [2].

Обсяг виробництва винограду становив 171530,4 т. Виробники винограду задекларували 216737,8 тис. грн. прибутку. При цьому повна собівартість виробництва винограду у сільськогосподарських підприємствах становила 208,4 грн. за центнер, середня ціна реалізації – 328,3 грн. за центнер, рівень рентабельності досяг 57,5% (для порівняння: рівень рентабельності виробництва зернових – 25,7%, цукрових буряків – 17,8%, картоплі – 9,9%). Але, згідно звітних даних Держстату, рівень рентабельності виробництва винограду у фермерських господарствах був від'ємним – мінус 14,7%, що пов'язане, на нашу думку, із намаганням суб'єктів господарювання приховати справжні дані про результати своєї діяльності [1]. Серед областей України найбільш рентабельним виробництво винограду зафіксовано у Миколаївській (154%) та Херсонській (109%) областях, найбільший обсяг виробництва винограду зафіксовано в Одеській області (92699,4 т) [1].

Економічні перспективи розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу України залежать від успіхів аграрних реформ взагалі та розвитку національного ринку вина зокрема. Протягом років Незалежності сільськогосподарські підприємства орієнтуються в основному на виробництво високорентабельних культур (що і не дивно), в основному зерна та соняшника. Крім того, крупні підприємства не могли продемонструвати належну

(економічно ефективно) урожайність винограду, внаслідок чого його виробництва залишалось недостатньо рентабельним. В цих умовах виробництво винограду як вид економічної діяльності не було доцільним, а нарощування виробництва винограду фіксувалося за рахунок збільшення активності приватних господарств. Як наслідок – зазнала занепаду і виноробна галузь, ступінь використання виробничих потужностей окремих виноробних підприємств становив менше 50%. Національний ринок вина в значній мірі розвивався завдяки імпортній продукції [2]. З середини 90-х рр. світовий ринок вина, який до того часу формувався як відносно вузький сегмент ринку алкоголю, контрольований великими транснаціональними корпораціями, став стрімко зростати головним чином за рахунок зростання споживання якісних вин, збільшення площ виноградників у перспективних регіонах світу, інтенсифікації інвестицій у національні 30 виноградарсько-виноробні підкомплекси тощо. Основними чинниками такого розвитку ринку виноградарсько-виноробної продукції стали: аргументація позитивного впливу помірною споживання натуральних вин; ріст доходів та зміна якісних стандартів стилю життя; підвищення якості вин та падіння попиту на дешеві вина; зростання поінформованості споживачів про якісні характеристики вина, зокрема через сучасні інформаційні засоби. Наявна тенденція змін структури продажу до зменшення частки кріплених вин і збільшення столових. Найпоширенішими є червоні вина. Серед них виділяються такі сорти, як: Каберне, Мерло, Сапераві, Одеський чорний тощо. Серед білих – Шардоне, Фетяска, Тамянка, Совіньон. Враховуючи світові тенденції споживання вина та дефіцит сировини для сортових вин в Україні, слід збільшувати площі під високоякісними європейськими сортами винограду. Протягом років Незалежності модель державного регулювання виноградарсько-виноробного підкомплексу України формувалася загалом в традиціях так званого «галузевого управління», коли рішення проектувалися галузевим відомством без урахування об'єктивних соціально-економічних процесів. Нині галузева структура управління виноградарством і виноробством є розпорошеною

(представлена багатьма організаціями). Вважається, що така роздібнена система управління розвитком національного виноградарсько-виноробного підкомплексу є явищем нормальним та необхідною умовою створення конкурентного середовища. Водночас існує необхідність удосконалення застарілої структури управління, зокрема у напрямі її гармонізації з механізмами СОТ [4]. Наявна модель економічного управління виноградарсько-виноробним підкомплексом України недосконала. Вона блокує становлення нових економічних відносин, не сприяє підвищенню конкурентоспроможності виноградарсько-виноробного підкомплексу і зниження високого коефіцієнта його ризику, не досягає поставлених перед ним цілей і тому ускладнює розробку комплексної стратегії його ринкового розвитку, яка першочергово має бути орієнтованою на максимальне стимулювання інтеграції всіх учасників ланцюжка “виноградарство – виноробство - ринок вина”. Роз’єднаність, переважання відомчих інтересів негативно впливають на вирішення багатьох проблемних питань, зокрема процесів інтеграції, залучення інвестицій та інновацій у виноградарсько-виноробному підкомплексі України. 31 Недосконалість існуючої системи управління виноградарсько-виноробним підкомплексом у системі АПК негативно впливає і на темпи процесів реформування вітчизняного виробництва та якісного розвитку ринку вина. Однією з найсерйозніших проблем, які спричинюють нестабільність розвитку виноробної галузі, є кліматично-сировинна. Сьогоднішній стан сировинної бази для виноробної галузі України має своє коріння ще з радянських часів, коли поступальному розвитку галузі виноградарства і виноробства завдав шкоди антиалкогольний закон 1986 р., внаслідок якого значна кількість виноградних плантацій була знищена і всі аутентичні сорти винограду припинили своє існування. Відродження виноградарства та виноробства як галузі відбувалося вже за рахунок сортів винограду, привезених з країн Західної Європи, які, хоча й придатні були для виробництва вина, але, на відміну від місцевих сортів, не були морозостійкими. Відтак, враховуючи потенційну вірогідність аномально

низьких температур, які притаманні інколи взимку південним областям України, існує реальна загроза втрат врожаю при сильних морозах. Така кліматична невизначеність є значною об'єктивною перешкодою для планування економічних показників виноградарсько-виноробних підприємств і сталого розвитку галузі в цілому. Ще однією проблемою, що стоїть на перешкоді сталому розвитку вітчизняного виноробства, є застарілі виноградники. Як відомо, критичний вік виноградної лози в Україні – 30 – 40 років. Враховуючи, що посадка виноградних плантацій на території України здійснювалася ще за радянських часів, головним чином у 70 – 80 роки ХХ століття, істотна частина їх на даний момент є вже нерентабельною. Зважаючи, що на території України кількість таких виноградників з кожним роком зростає, це робить їх неефективними у формуванні конкурентоздатного виноградарства і виноробства: застарілі кущі просто не можуть дати належного врожаю. Свій негативний вплив на розвиток виноробства накладають також старіння матеріально-технічної бази господарств і виноробних заводів і неможливість її оновлення, порушення зв'язків між сільським господарством і переробними підприємствами, а також наявність великої частки низькосортного вина, підробка та підміна марок і сортів і фальсифікація продукції [3]. Крім того, виноробна галузь України потерпає від недоліків у плануванні сортового складу винограду для виробництва вина та 32 виноматеріалів. Втрата налагоджених партнерських зв'язків, що притаманна сьогоднішньому дню, охолодження інвестиційного клімату внаслідок останніх політичних подій, прорахунки в податковій і ціновій політиці та різке зменшення бюджетного фінансування виноробних підприємств також призводять до негативних результатів функціонування виноградарсько-виноробного комплексу АПК України. Виноградарсько-виноробний підкомплекс як органічна частина агропромислового сектора економіки України значною мірою залежить і буде залежати від того як ефективно будуть працювати регулюючі механізми агропродовольчого ринку. У випадку продовження їх неефективної дії з прихованими або явними ознаками продовольчої кризи, розвиток сільського

господарства буде мати інерційний характер. За таких умов виникає загроза кризи виноградарсько-виноробного підкомплексу. Потенційні можливості виноградарства та виноробства України можуть бути реалізовані тільки у тому випадку, якщо держава підвищить увагу до їх розвитку. Незважаючи на деяку невизначеність перспектив та термінів вступу України до ЄС, європейський напрям розвитку її економіки має враховувати тенденції змін у аграрній політиці ЄС. Для багатьох країн з перехідною економікою, зокрема і для України, надзвичайно гостро стоїть питання адаптації їх агропродовольчих систем до правил та торгових режимів світової організації торгівлі СОТ. З 1996 р. Україна є членом Міжнародної організації винограду та вина (МОВВ). В більшості країн-членів МОВВ сформовано спеціалізовані органи державного управління: наприклад в Австралії це WBC (корпорація вина та бренді), в країнах ЄС – національні галузеві (секторні) організації в складі аграрних міністерств, в Німеччині – Німецький винний фонд (DVF) Федерального міністерства продовольства, тощо [4]. Слід врахувати, що розвиток виноградарства та виноробства відбувається в умовах дії новітніх соціально-економічних факторів, які виникли під впливом світової фінансової кризи. На світовому ринку вина з'явилися такі явища, як демпінг, недобросовісна конкуренція, «недружні атаки», рейдерство тощо. Посилюється залежність сценаріїв розвитку усіх виробничих секторів АПК, з одного боку, від стабільного зростання макропоказників і впливу державного регулювання, управління та протекціонізму, а з іншого, з від особливостей розвитку кожного сектора, його адаптації до кон'юнктури ринків [2]. Для досягнення економічно ефективного рівня виробництва вина необхідним є розширення площ виноградників до 150-180 тис. га за щорічного закладання виноградників на площі 9,0-9,5 тис. га з врахуванням реконструкції старих виноградників. Важливою умовою є також збільшення продуктивності виноградників до рівня 70 ц/га (в більшості європейських країн прийнятий рівень в 80 ц/га). За умови досягнення такого рівня врожайності плодоносні площі мають становити 115-120 тис. га [4]. Відтак, для ефективного розвитку агропродовольчого комплексу

України та його продуктивних підкомплексів, зокрема виноградарсько-виноробного, в умовах глобалізації необхідно: гармонізувати загальні (міжгалузеві) та спеціальні (галузеві) державні регулятори та систему управління до відповідних регуляторів та систем управління, правил та торгових режимів розвинутих ринкових країн, світової організації торгівлі, а у перспективі до спільних механізмів відносин в країнах ЄС. Необхідність цього процесу виходить з того, що багато механізмів державного регулювання та управління агропромисловим комплексом, та виноградарсько-виноробним підкомплексом зокрема, не тільки не були своєчасно гармонізовані з правилами СОТ, але навіть необхідність цього не ставилась повною мірою як завдання державної ваги. Виноградарсько-виноробний підкомплекс України має усі потенційні можливості за допомогою держави, державного регулювання, стратегічного планування за досвідом розвинутих країн світу – головних виробників виноградарсько-виноробної продукції, стимулювання інноваційного розвитку та інвестицій підвищити виробництво і споживання вітчизняного вина. Тільки за ефективною регуляторною функцією держави, за жорсткого контролю на ринку вина, виноградарсько-виноробний підкомплекс АПК України має можливість стати конкурентним на світових ринках вина, де прогресують процеси торгової інтеграції та лібералізації. Виконання даних умов надасть можливість виноградарсько-виноробному підкомплексу реалізувати наявний високий природно-кліматичний потенціал регіонів України з традиційно розвинутим виноградарсько-виноробним виробництвом.

Концепція підтримки розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу України має містити такі основні положення:

- 1) мету та задачі державної політики розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу;
- 2) механізми і регулятори державної підтримки та розвитку виноградарства;
- 3) механізми регулювання розвитку виноробства, підвищення якості вина;

4) підтримку кооперації виноградарства та агропромислової інтеграцію в системі виноградарсько-виноробного підкомплексу;

5) управління, організацію та стратегічне планування наукових досліджень та дослідного виробництва;

6) формування ринкових структур виноградарсько-виноробного підкомплексу;

7) державне регулювання, моніторинг та контроль на національному ринку вина;

8) законодавче та нормативне забезпечення розвитку виноградарсько-виноробного під комплексу [3].

Доцільне подальше інституційне стимулювання розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу: посилення участі комерційних структур (банків, переробних підприємств та торгівлі) в інноваційному розвитку технологічного ланцюга “вирощування винограду - його переробка - реалізація на ринку”; інтеграція усіх видів діяльності (сільське господарство, переробна промисловість, торгівля) та різних форм власності за справедливого розподілу доходів між усіма учасниками виробництва та реалізації; об'єднання усіх структур державного управління виноградарсько-виноробного підкомплексу в одну організаційну управлінську структуру.

Аналіз результатів досліджень в Україні та за її межами, публікацій, тенденцій зміни клімату і сучасної практики промислового виноградарства, за останній період, дозволяє визначити наступні пріоритетні напрямки:

- закладання нових виноградників переважно на основі чіткого ампелоекологічного районування територій для раціонального та ефективного використання природних ресурсів;

- удосконалення асортименту винограду з метою зменшення ризику пошкоджень рослин, забезпечення сталої врожайності і високої якості ягід за нестійких параметрів клімату;

- створення та удосконалення альтернативних енерго- і ресурсозберігаючих технологій закладання та догляду за багаторічними насадженнями винограду;

Ключовим фактором, що визначає нормативні строки культивування виноградників, енергоємність технології створення та догляду за насадженнями, урожайність ягід, їх якість, ефективність використання хіміко-техногенної енергії, перспективи впровадження енергозберігаючих прийомів догляду являється вибір ділянки з оптимальними агроекологічними параметрами, які включають агрохімічні та воднофізичні властивості ґрунту, рельєф та експозицію ділянки, температурний режим зимового періоду, тощо. В минулому, промислові виноградники господарств займали великі площі, включаючи і ділянки з найкращими агроекологічними умовами. За сучасного соціально-економічного устрою країни, нові насадження винограду, найбільш часто закладаються у фермерських господарствах, площа яких коливається в межах 3-50 га. Скорочення площі насаджень дозволяє розміщувати їх на локальних ділянках з оптимальними або найкращими агроекологічними умовами, оптимізувати сортимент винограду, підвищити його якість, визначити перспективні напрямки переробки та реалізації врожаю ягід. Ігнорування агроекологічними особливостям територій, яке доволі часто спостерігалось в практиці промислового виноградарства минулого, стали головним фактором суттєвих втрат врожаю ягід, погіршення якості, постійного зростання зрідженості кущів, збільшення інвестицій хіміко-техногенної енергії для регулювання умов середовища, суттєвого скорочення строків нормативного культивування насаджень.

Державне регулювання розвитку поряд з механізмом державної підтримки розвитку виноградарства, організації селекційної та розсадницької діяльності і підтримки інновацій має стимулювати поширення великих підприємств, здатних впроваджувати наукові дослідження та протистояти транснаціональним корпораціям. Механізм державного регулювання має включати також моніторинг та контроль на національному ринку вина.

До концептуальності заходів регулювання ринкового розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу слід віднести інтеграцію учасників ланцюжка „виробництво винограду – виноробство – ринок вина”. Важливими чинниками інноваційного розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу мають стати: участь в його діяльності комерційних структур (банків, переробних підприємств та торгівлі); міжгалузева інтеграція підприємств (сільського господарства, переробної промисловості, торгівлі) різних форм власності за справедливого розподілу доходів між усіма учасниками виробництва та реалізації; об’єднання державного управління виноградарсько-виноробного підкомплексу в одну організаційну управлінську структуру. Державне регулювання розвитку виноградарсько-виноробного підкомплексу України з позиції управління та стратегічного планування має бути гармонізоване до правил та торгових режимів СОТ, а в перспективі до спільних економічних відносин країн ЄС.

У подальшому мають бути розроблені методики прогнозування розвитку виноградарства та виноробства з урахуванням очікуваних змін макроекономічної динаміки.

Шляхи розвитку агропромислового сектору України передбачають збалансовані та взаємозв’язані структурні перебудови усіх його галузей, максимальне впровадження у виробництво найважливіших досягнень науково-технічного прогресу, світового досвіду, найбільш прогресивних форм економіки і організації виробництва на основі першочергового розв’язання актуальних проблем: перерозподіл землі та майна, включаючи поглиблення відносин власності на землю та запровадження механізмів реалізації права на власність; приватизація переробних підприємств; реструктуризація підприємств та форм господарювання; розвиток кооперації; впровадження ринкових методів господарювання – менеджменту та маркетингу; державне регулювання аграрної економіки шляхом ефективнішого використання цінових важелів, фінансово-кредитної і податкової систем; розвиток ринків сільськогосподарської

продукції, матеріально-технічних ресурсів та послуг; інтенсифікація і диверсифікація зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Список використаних джерел:

1. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2014-2018 рік [статистичний бюлетень], Держстат України. – К., 2019.

2. Павлова О.С. Актуальні проблеми розвитку виноградарства та виноробства О.С.Павлова. – Електронний ресурс. Доступний з: <http://dspace.nbuiv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/19488/08-Pavlova.pdf?sequence=1>

3. Попова М. М. Сучасний стан виноградарства і виноробства України та роль її окремих регіонів у розвитку галузі. М.М.Попова. – Електронний ресурс. – Доступний з: http://businessinform.net/pdf/2014/7_0/136_142.pdf

4. Тінтулов Ю.В. Державне регулювання розвитку виноградарства та виноробства в Україні. Ю.В.Тінтулов. – Електронний ресурс. – Доступний з: http://www.br.com.ua/referats/dysertacii_ta_autoreferaty/89565.htm.

5.Гадзало Я.М., Власов В.В., Мулюкіна Н.А., інші. Система сертифікованого виноградного розсадництва України. -Київ. Аграрна наука,2015. – 288с.

6.Гоголев И.Н. Особенности изменения микроморфологического строения черноземов юга Украины - Бюл. Почвенного института им. В.В. Докучаева. – М.,1989. – С.14-15.

7.Жученко А.А. Адаптивное растениеводство. – Кишинев: Штиинца,1990. –431с.

8.Зеленянська Н.М. Наукове обґрунтування та розробка сучасної технології вирощування садивного матеріалу винограду //Автореф. дис.доктора с.г. наук. Одеса,2015.48с.

9. Комарова О.С. Прищиплення окорінених чубуків американської лози у шкілці. Київ-Харків, 1999.

10.Костенко В.М. Розробка енергозберігаючих прийомів закладання виноградників та виробництва садивного матеріалу винограду. //Автореф. дис.....канд .с.г. наук. Одеса,2005.-22с.

11.Лянной А.Д., Шевченко И.В. Поляков В.И., др. Методические указания по энергетической оценке агротехнических приемов и технологий в виноградарстве. Одесса. 1994.-37с.

12.Николенко В.Г., Таргулов С.Г., Гончар А.Ф., др. Производство привитых виноградных саженцев. Симферополь». Таврия»,1980-72с.

13.Носко Б.С. Шляхи підвищення родючості ґрунтів у сучасних умовах сільськогосподарського виробництва (рекомендації). Київ. Наукова думка. - 2009.-110с.

14.ОдумЮ.Экология. – М.: Мир,1986.-742с.

15. Олефір О.В. Розробка технологічних прийомів підвищення виходу і якості саджанців винограду //Автореф. Дис.. канд. с.г. наук. Одеса,2014.- 19с.

16.Подуст Н.В. Удосконалення технологічних прийомів вирощування саджанців винограду в умовах півдня України //Автореф. дис.....канд. с.г. наук. Одеса – 2010.-20с.

17. Сологуб Ю.І. Зелене добриво в інтенсивному землеробстві. Землеробство ХХІ століття - проблеми та шляхи вирішення. –Київ - Чабани,1999. – С.18-19.

18.Технологічні карти вирощування винограду в південному степу України. Одеса,2007.- 82с.

19.Тараріко Ю.О., Несмашна О.Ю., інші. Біоенергетична оцінка сільськогосподарського виробництва. Київ.: Аграрна наука, 2015.- 200с.

20. Унгурян В.Г. Почва и виноград. Кишинев.:Штиинца,1979. – 212с.

21. ШевченкоІ.В., Поляков В.І. Прогресивна технологія вирощування винограду в умовах зрошення. Одеса,2007.- 155с.

3.10 Концептуальні аспекти розвитку підприємництва в Україні

У сучасних умовах реалізації євроінтеграційного напрямку розвитку держави, розвиток малого та середнього підприємництва розглядається, як передумова підтримання конкурентного середовища, імплементації інноваційно-інвестиційної моделі економіки на регіональному та національному рівнях, як основа економічної безпеки держави.

Особливості формування, проблеми і перспективи розвитку підприємництва, його державного регулювання досліджували: Р. Кантільйон, А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.Д. Сей, А. Маршалл, Г. Андрусенко, З. Варналій, К. Ващенко, В. Геєць, М. Ільчук, Т. Іщенко, Е. Лібанова, В.Ляшенко, О.Кашуба, С. Мочерний, С. Реверчук, Г.Толмачова, О.Якушенко та інші.

Дослідження концептуальних засад розвитку підприємництва, впорядкування теоретичних позицій та методологічних протиріч, розгляд історичного розвитку підприємництва як організаційної форми господарської діяльності, аналіз статистики демографії підприємств, виокремлення проблем і пошук заходів вирішення потребують подальшого розгляду, а тому стали предметом наших досліджень.

Підприємництво категорія історична, воно розвивається разом з еволюцією суспільства, його економічної системи та властивих їй суспільних відносин. Головне призначення концептуальних аспектів, полягає у визначенні вихідних теоретичних категорій, принципів, методології та процесу формування, особливостей функціонування підприємництва як організаційної форми.

Ринкова економіка — це економіка вільного підприємництва, а історія підприємництва розпочалася з античних віків. У той час підприємницька ініціатива реалізувалась в успішній колонізації прибережної смуги Чорного й Азовського морів, у формуванні середземноморського цивілізаційного простору.

Середньовічна доба створила особливий тип підприємця – купця, а розвиток торгових зв'язків з країнами Азії та Західної Європи обумовив

виділення купецтва в окремий стан, а правове поле підприємництва цього часу окреслювалось «Статутом Володимира Всеволодича».

В 14—16 ст. сформувались принципово нові умови для підприємництва, які обумовили появу нових організаційних структур: гільдій, мануфактури, цехів. У цей період свій розвиток українське підприємництво започаткувало на засадах європейських економічних традицій, завдяки розвитку міст, запровадженню магдебурзького права. Розвиток мануфактурного виробництва Західної Європи зумовив зростання попиту на сировину, а зростаючі міста - на продукти харчування, що обумовило організацію панського фільваркового господарства, яке в свою чергу спонукало зростання попиту на робочу силу і сприяло покріпаченню селян. Змінився курс і сформувався власний напрям розвитку українського підприємництва. Підприємництво у цей час реалізувалось розвитком промислів, козацьких господарств на засадах товарного виробництва. Відбувалося влиття українського підприємництва у російський економічний простір, і як наслідок порушення та деформація європейських економічних зв'язків. Козацьке підприємництво - чумацтво проявилось як вільна торговельно-мандрівна асоціація зі своїми традиціями. Однак в подальшому ліквідація козацької державності негативно позначилася на наступному розвитку підприємництва і міста заповнила купецька еліта переважно неукраїнського походження. До підприємницької діяльності активно залучалися купці, дворяни, селяни.

Підприємництво в усі часи існувало у двох економічних режимах (авторитарно-регулюючому і вільноринковому), в наслідок чого розвиток господарства України наприкінці XVIII– XIX ст. ст. відбувався в авторитарно-регулюючому режимі. Український купець-підприємець постійно перебував під жорстким контролем абсолютистської держави, яка через систему державних монополій і прямих податків не лише вилучала значну частину його прибутків, але й визначала потрібні їй напрямки розвитку, форми і розмах підприємницької діяльності.

В 19 столітті відбулося поживлення підприємництва, а суспільство стало більш поміркованим у своєму ставленні до підприємців. Законодавством 60-х років було ліквідовано станові обмеження в підприємстві, а із виданням «Положення про державний промисловий податок» 1898 року поняття «купець» і «підприємець» уже не ототожнювались, оскільки купецьке звання вказувало на стану, а не на професійну належність. Розпочалось становлення класового суспільства — формувалася буржуазія, найвідомішими династіями українських підприємців цього часу стали Яхненки, Симиренки, Терещенки.

На рубежі 19—20 ст. розвиток отримало дрібне і середнє підприємництво, однак питома вага українців-підприємців була малою, через незначну інтегрованість їх в індустриальне суспільство. Сферою діяльності українських підприємців були сільське господарство, переробка його продуктів, цукроваріння, торгівля сільськогосподарською сировиною. Підприємці неукраїнського походження працювали в промисловості: вугільній, залізорудній, металообробній, машинобудівній, деревообробній.

Особливостями подальшого розвитку українського підприємництва стала трансформація підприємницького хисту в уміння співпрацювати із владою, вкладати кошти в потрібні галузі та вести справи у визначений спосіб, що і уповільнило розвиток підприємництва.

В подальшому стримали розвиток підприємництва перша світова війна та домінування соціалістичних поглядів.

Новим етапом розвитку підприємництва, його поживлення стала запроваджена радянською владою нова економічна політика, проте вона уможливила розвиток підприємництва, але зберегла контроль за економікою та суб'єктами господарської діяльності розглядаючи підприємництво як вимушений крок. Тому «непманство» як підприємництво, характеризувалось політичною безправністю, обмеженістю економічної ініціативи, функціонуванням в сферах — торгівлі, дрібної промисловості і наприкінці 1920-х рр відбулось його згорання та еміграція підприємців.

Об'єктивні соціальні потреби 50-х років, а саме гострий дефіцит, зумовили розвиток підприємництва в тіні, а відтак появу цеховиків, фарцовщиків, у наслідок чого відбулось нагромаджувалися капіталу для свого розвитку в подальшому.

В незалежній Україні відбулась приватизація, були зняті законодавчі обмеження на підприємницьку діяльність, однак проходило формування фінансово-промислових груп зрощених з державною владою, а становлення малого та середнього підприємництва розпочалось лише з 2000 року.

В умовах становлення ринкової економіки України підприємницька діяльність стає основною ланкою економіки країни.

В теоретико-методологічному аспекті завдяки підприємницькій діяльності створюються необхідні суспільству нові блага та поліпшується якість існуючих благ, впроваджуються нові способи виробництва, використовуються досягнення науково-технічного прогресу, та насамперед забезпечується ефективна зайнятість населення. Особливістю підприємницької діяльності є: самостійність, діяльність «за власний рахунок», ініціативність, систематичність, діяльність під власну майнову відповідальність, а відтак підприємництво дозволяє реалізувати соціально-економічний, економічний та соціальний аспект зайнятості.

Для успішного ведення економічної діяльності, уникнення невдач і провалів, слід розуміти сутність підприємницької діяльності, особливості її формування та функціонування. Однак і дотепер немає серед науковців єдиного підходу до визначення категорій підприємництво, бізнес, підприємець.

Історичний аспект розвитку понять підприємець, підприємництво досить не однозначний. Вперше поняття підприємець ввів у науковий обіг англійський економіст Річард Кантильйон. За його визначенням підприємець — це людина, яка на свій страх і ризик спрямована до ринкового обміну з метою отримання прибутку.

Адам Сміт та Давид Рикардо вважали, що підприємець, як власник капіталу заради реалізації певної комерційної ідеї та отримання прибутку йде на ризик, компенсацією якого і є підприємницький прибуток.

Відомий французький економіст Жан Батіст Сей указував на активний, інноваційний характер підприємництва, пов'язаний не лише з пошуком, але і з необхідністю створення нових факторів виробництва.

Отже підприємець — це людина, яка планує, контролює, організовує і володіє підприємством і він поєднує в собі функції власника капіталу і функції управління цим капіталом.

На думку американського вченого Пітера Друкера, підприємець це людина, яка відкриває свій власний, новий бізнес, створює новий ринок, формує нових покупців.

Таким чином підприємець — це власник капіталу, його керівник, що часто поєднує функції власника з особистою продуктивною працею та бере на себе всі види ризиків, які можуть виникнути в процесі виробничої діяльності.

Усвідомлення значення, ролі та головним чином мотиваційного механізму підприємництва відбулося на межі XIX — XX ст.

Ряд науковців, підприємництво розглядають як активний елемент бізнесу, який є самостійною ініціативною діяльністю, що здійснюється на власний розсуд та ризик і під свою майнову відповідальність громадянами, об'єднаннями громадян з метою отримання прибутку [1]. За цим підходом розглядається діяльність лише підприємця.

Як особливий вид діяльності, підприємництво – це самостійна (за рахунок власних коштів), ініціативна, інноваційна, систематична діяльність господарюючих суб'єктів з виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, що здійснюється на власний ризик з метою одержання прибутку або власного доходу [2]. Тобто підприємництво за цим підходом розглядає діяльність всіх господарюючих суб'єктів як категорія є більш широким поняттям ніж бізнес.

Українське законодавство ототожнює “підприємництво” та “бізнес”, згідно економічної енциклопедії, підприємництво це самостійне організаційно-господарське новаторство на основі використання різних можливостей для випуску нових або старих товарів новими методами, відкриття нових джерел сировини, ринків збуту тощо з метою отримання прибутків і самореалізації власної мети. Розглядається діяльність всіх учасників економічних відносин.

Основу підприємницької діяльності складає певна форма чи вид власності: приватна, акціонерна, державна, кооперативна. Економічною основою підприємництва є приватна власність, яка обмежує небезпеку концентрації влади в руках не багатьох, сприяє збереженню ресурсів, визначає добробут людей.

На сучасному етапі розвитку підприємництва законодавством України не передбачено обмежень обрання організаційно-правових форм підприємництва, його функціонування як юридичним, так і фізичним особам, котрі пройшли державну реєстрацію [3].

Підприємництво дозволяється у будь-якій галузі господарської діяльності, яка не забороняється законом: у промисловості, сільському господарстві, торгівлі, побутовому обслуговуванні, у сфері операцій з цінними паперами, банківській, юридичній, видавничій та інформаційно-консультативній діяльності. Основними сферами підприємницької діяльності розглядають виробництво (продукції, послуг), комерцію (торгівля), фінансове та комерційне посередництво.

Особливістю розвитку підприємництва натепер є зростання його ролі як складової конкурентоспроможності національної економіки. Його розвиток в сучасних умовах суттєво залежить від зовнішнього середовища, особливостями якого натепер є: стимулювання індивідуальної споживацької поведінки диференціюючої попит та скорочуючої життєвий цикл товарів, обсяги виробництва однотипних й стандартизованих товарів; розвиток комутаційних та інформаційних технологій; динамізм життя; глобалізація конкуренції; дотримання національних традицій та звичаїв; збільшення попиту на товари з

особливими характеристиками призначеними для певних груп споживачів та дуже коротким життєвим циклом. Це спонукує до пошуку нових підходів до спеціалізації, концентрації, та кооперації виробництв та виробників.

Рівень науково-технічного і виробничого потенціалу держави визначають великі підприємства, однак на жаль їх чисельність в Україні з початку воєнних дій скоротилась на 32.3% що обумовлено і втратою територій і зниженням рівня інвестицій [4]. Основою життя економіки країни залишається мале та середнє підприємництво (МСП) як найбільш масова, динамічна і гнучка форма ділового життя. Саме малий та середній бізнес є провідним сектором економіки, що визначає темпи економічного зростання, структуру ВВП, рівень соціальної комфортності населення.

Міжнародний досвід мале і середнє підприємництво розглядає як невід'ємний елемент функціонування конкурентної ринкової системи господарювання, тому його розвиток має бути одним із основних завдань з точки зору його потенціалу створення нових робочих місць, підвищення рівня добробуту населення та забезпечення економічного зростання країни. В країнах ЄС мале та середнє підприємництво складає 99% усіх підприємств [5 с. 104].

Перехід України до Європейських стандартів ведення бізнесу в умовах військових дій, що ведуться на території нашої держави, різкого зниження інвестиційної привабливості української економіки, ускладнили розвиток підприємництва в Україні. Аналіз наявного стану сучасного підприємництва дає змогу стверджувати, що нестабільність політичного середовища наносить відчутну шкоду економічному розвитку країни та регіонів а мале і середнє підприємництво, у першу чергу, реагує на негативний вплив дестабілізаційних факторів, що знаходить своє вираження у скороченні кількості активних підприємств. З 2013 по 2015 роки спостерігалось зменшення частки народжених та зростання частки померлих підприємств в загальній кількості активних, однак з 2016 року започаткована позитивна динаміка в життєвому циклі підприємств. Показники статистики демографії підприємств засвідчують, що з 2016 року частка народжених стала перевищувати частку померлих

підприємств у загальній кількості активних підприємств відповідно 10% та 5,9% [6].

Переважна більшість українських компаній в секторі підприємництва – це малі та середні підприємства (МСП). Відповідно до класифікації Господарського кодексу України структура підприємств за розміром представлена на 0,1% великими, та на 99,9 % малими і середніми підприємствами, з яких 80,8 % – це мікропідприємства з кількістю працівників до 10 осіб та річним доходом до 2 млн євро [4].

В економіці підприємництва України у 2017 році підприємства з кількістю найманих працівників менше 250 осіб становили понад 99% всіх підприємств, проте на їх долю припадало 61% загальної зайнятості в підприємстві, 54% загального обсягу реалізованої продукції та 47% створеної у підприємстві доданої вартості. У секторі бізнесу 96% українських підприємств – це мікропідприємства (менше десяти робітників), 83% підприємств – це індивідуальні підприємства (ФОП).

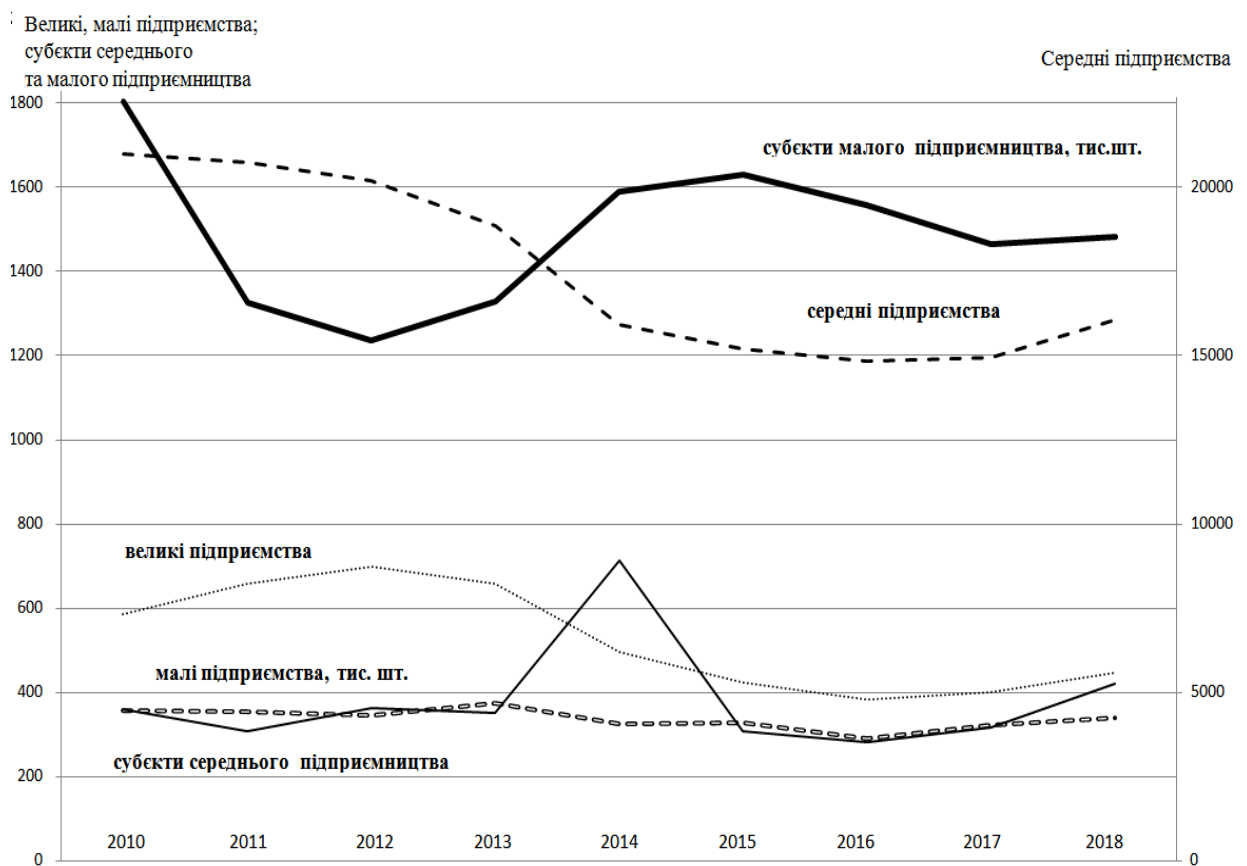


Рис. 1 Динаміка розвитку підприємництва в Україні

Натепер в сфері середнього та малого бізнесу економіки України працює, – 1,47 млн. фізичних осіб-підприємців проте з 2015 року спостерігається тенденція їх зменшення.

На теперішньому етапі, проблемою вітчизняного підприємництва на макрорівні залишається незначна чисельність підприємств малого і середнього бізнесу, а також нетривалість їх життєвого циклу, що обумовлено недостатньою підтримкою їх з боку держави. А це середній клас, на якому тримається економіка розвинених країн, тоді як в Україні до середнього класу, згідно з критеріями ЄС, можна віднести лише 5% населення [5 с.105].

Дж. Кейнс писав: «Найбільш значними вадами суспільства, в якому ми живемо, є його нездатність забезпечити повну зайнятість» [6]. Найперспективнішим шляхом вирішення цієї проблеми залишається створення сприятливих умов для підтримки розвитку малого підприємництва. За умов нестабільної економіки, якою є економіка України, натепер, саме підприємництво як організаційно-господарське новаторство здатне до пошуку і реалізації нових можливостей, нових сфер прикладання капіталу та не потребує великих стартових інвестицій, має швидке обертання ресурсів може сприяти стабілізації зайнятості. Проте потенціал малого та середнього підприємництва України в аспекті стабілізації зайнятості може бути реалізованим за умов формування державної підтримки його розвитку

Сучасна тенденція розвитку підприємництва це загострення конкуренції в глобальному масштабі і ключовим фактором успіху є вивчення особливих запитів споживачів і специфіки різних регіонів господарювання, скорочення часу на розробку і просування.

Особливістю сучасного розвитку підприємництва є зростання ролі внутрішнього підприємництва а саме створення гібриду великої і малої фірми. Науковці визначають внутрішнє підприємництво як розвиток у великій організації внутрішніх відносно невеликих і незалежних підрозділів.

За роки незалежності України умови ведення підприємницької діяльності змінились, покращилась законодавча база а основними тенденціями розвитку

підприємництва є територіальне розповсюдження; розвиток комерційного підприємництва при незначному розвитку виробничого; розвиток підприємництва в сфері юридичних, страхових, туристичних, готельних послуг.

Відбулась метальна перебудова свідомості українців, майже 46% громадян бажають відкриття власної справи для самореалізації та фінансової самостійності.

Українське підприємництво має обмежений доступ до сировинних матеріалів, відчуває проблеми з реалізацією готової продукції на деяких ринках.

На сферу підприємництва України найбільший вплив натеper має поєднання нових реформ і війни а відтак невизначеність і надмірне навантаження податками. Реформування має передбачати державну допомогу у формуванні стартового капіталу, сприяння залученню інвестицій, спеціальних пільг, сприяння підготовці кадрів, формуванню мотиваційних механізмів.

Проблемою що стримує розвиток підприємництва залишається недостатній захист приватної власності. У рейтингу країн за рівнем захисту прав на приватну власність Україна займає 135 місце з 144, що не могло не відобразитись на скороченні тривалості життєвого циклу малих і середніх підприємств [5 с.104].

Тому основну роль в усуненні перешкод у подальшому розвитку підприємництва повинна відігравати держава, її правильна політика дозволить зреалізувати потенціал підприємництва. На сьогоднішній день у сфері розвитку малого і середнього підприємництва, потребують регулювання впершу чергу створення ефективного конкурентного середовища, в умовах ринкової економіки ефективність функціонування конкурентоспроможного виробника досягається на умовах забезпечення адміністративної незалежності товаровиробника, що гарантується приватною власністю на засоби виробництва, що є результатом його праці і на продукцію яку він виробляє. Держава має забезпечити стимулювання підприємницької ініціативи, спрощення дозвільних процедур та процедур здійснення державного контролю,

отримання документів дозвільного характеру та скорочення термінів проведення таких процедур, подальше удосконалення порядку ведення податкового і статистичного обліку та звітності, зниження податкового тиску на економіку та забезпечення його рівномірності, зниження тиску з боку контролюючих органів, протидія рейдерству та корупції; удосконалення інфраструктури розвитку підприємництва, реалізація регіональної політики сприяння розвитку малого підприємництва; розширення структури пропозиції на внутрішньому ринку товарів та послуг.

Список використаних джерел:

1. Варналій З. С. Основи підприємництва: навч. посіб. Вид. 2-ге. випр. і доп. -Київ, 2006. 350с.
2. Варналій З. С. Мале підприємництво: навч. посіб. Вид. 4-те. Київ, 2008. 302 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року №436-IV.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/436-15> (дата звернення 1.03.2020)
4. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 05.03.2020)
5. Кашуба О.М. Підприємництво в Україні: проблеми і перспективи розвитку. *Економіка та держава*. 2015. №6 С. 103-106
6. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег: пер. с англ. - Москва, 1978.
7. Якушева О. В. Стратегічні засади формування системи підтримки малого й середнього бізнесу в регіонах України. *Економіка, фінанси, право*. 2016. № 4(2). С. 60–63.
8. Новицька О. В. Інструменти стимулювання малого та середнього бізнесу в контексті регіонального розвитку. *Вісник ЧДТУ Серія: Економічні науки*. 2015.Вип. 39. С. 143–149.
9. Горбачевська О.В. Рим Н.Н. Проблема підприємництва в економічній теорії. *Науковий вісник*. 2006. №16.(1). С. 242—249.

3.11 Обґрунтування та економічний аналіз інноваційних технологій вирощування та глибокої переробки льону олійного подвійного призначення

Виробництво та переробка олійної сировини відносяться до провідних галузей світового агропромислового виробництва, що є особливо важливим для України, враховуючи першості у позиції держави на світовому ринку. Ефективне функціонування ринку олійних культур має першочергове значення для забезпечення продовольчої та енергетичної безпеки держави, економічної стабільності всієї аграрної галузі оскільки Україна сьогодні є одним з визначальних суб'єктів на світовому ринку рослинних олій та займає провідні позиції за обсягами експорту соняшникової олії. Успішний подальший розвиток ринку олійних культур вимагає пошуку шляхів підвищення ефективності виробництва, асортименту й якості продукції та рівня забезпечення олійною сировиною зростаючих потреб вітчизняних переробних підприємств. Зважаючи на динамічність світового та відкритість внутрішнього ринків особливої актуальності набувають аналіз тенденцій їх сучасного стану ринку та прогнозування змін. Розвиток ринку олійних культур безпосередньо впливає на аграрне виробництво та є однією з найважливіших економічних і продовольчих складових агропромислового комплексу в Україні.

Світовий ринок олійної продукції на сучасному етапі набув стрімкого розвитку, що зумовлено як зростанням харчового попиту на олію та жири рослинного походження, так і застосуванням олійної сировини в енергетиці, медицині, косметології та в технічних цілях. Маркетингові дослідження свідчать, що за 2018 рік попит на олійні культури у світі вищий ніж на зернові культури та визначений на рівні + 136% [1].

Під впливом соціально-економічних факторів кон'юнктура на ринку олійних культур постійно змінюється, міняються обсяги, формуються та розвиваються нові напрямки використання і споживання продукції, змінюються позиції окремих культур на внутрішньому та зовнішньому ринках.

У Світі спостерігається переорієнтація на виробництво високоолеїнового соняшнику, спрямування ріпакової олії на виготовлення біодизелю, використання олій в проектах «Зеленої хімії». Причинами таких трансформацій також є глобальні зміни клімату та погодні умови, політика та приріст населення планети.

Дослідження потенціалу агропромислових підприємств України щодо виробництва олійних культур свідчить, що вони мають широкі можливості нарощування. При цьому для поживлення ринку олійних культур необхідно розвивати виробництво олії «нішевих» культур, зокрема гірчичної, лляної, конопляної, гарбузової, кунжутної [2, с. 48].

Передбачається, що у середньостроковій перспективі виробництво сировини всіх олійних культур буде розширяться, завдяки більшій прибутковості таких культур в порівнянні з іншими, однак це неминуче зумовить зниження рентабельності. Тому актуальним питанням є дослідження стану та пошук нових напрямків підвищення економічної ефективності виробництва олійних культур. Така економічна ситуація вимагає об'єктивної оцінки стану галузі, обумовлює потребу в проведенні глибоких досліджень питань щодо місця, ролі окремих олійних культур в системі землеробства та для обґрунтування умов подальшого розвитку і підвищення ефективності галузі.

Актуальність проблеми зумовлена тим, що в сучасних умовах від ефективності виробництва олійних культур залежить зростання дохідності підприємств, підвищення конкурентоспроможності аграрних галузей на внутрішньому та світовому ринках, забезпечення сталого розвитку агропромислового комплексу в цілому [3, с. 53].

Малопоширені олійні культури розширюють можливості аграрної економіки України, забезпечуючи як внутрішні потреби, так й формуючи експортний потенціал вітчизняного агропромислового комплексу. На думку фахівців у галузі економіки головним напрямком підйому ефективності вирощування насіння малопоширених олійних культур має стати зниження

собівартості виробництва, в основному за рахунок зменшення частки загально виробничих витрат у загальній структурі собівартості продукції, що відповідно сприятиме зростанню їх питомої частки [4, с. 33].

Через високу ринкову ціну насіння льону є предметом експорту, що зумовлює його прибутковість близьку до соняшника. Не менш привабливі перспективи відкриваються для переробників льону, особливо для льонозаводів. Резервом підвищення рентабельності може бути диверсифікація його виробництва, націленість на випуск різноманітних видів кінцевої продукції з льону для споживачів різних галузей господарства України і зарубіжжя [5, с. 26].

Зважаючи на місце та роль в аграрній економіці, питання виробництва використання та переробки олійних культур є предметом наукових пошуків значного кола вчених різних напрямків. Вагомий внесок у дослідження цієї галузі зробили Р.А. Вожегова, О.А. Єременко, О.І. Поляков, В.К. Пузік, Ю.М. Сафонов, В.І. Ткачук, В.Я. Хоміна, І.В. Чехова, В.Я. Щербаков та інші. У їх працях досліджуються основні аспекти сучасного стану, структуру виробництва та перспективи розвитку ринку окремих олійних культур та галузі в цілому. Особлива увага звертається на дослідження світових тенденцій у виробництві використанні та переробці найбільш поширених культур. В той же час питання щодо малопоширених, або так званих «нішових» культур залишаються недостатньо дослідженими, зважаючи на зональні особливості та особливості елементів технології вирощування.

Метою даної роботи є дослідження та аналіз економічної ефективності виробництва льону олійного в сільськогосподарських підприємствах зони Сухого Степу України; особливостей виробництва культури в сучасних умовах, та основних агротехнічних чинників, що впливають на ефективність виробництва. Основними завданнями є дослідження економічної ефективності виробництва насіння льону олійного без зрошення та при зрошенні в сільськогосподарських підприємствах Сухого Степу України, виявлення загальних тенденцій впливу базових елементів технології вирощування

культури на обсяги виробництва та прибутковість аграрних підприємств. Інформаційною базою даної роботи стали матеріали Державної служби статистики України та результати наукових досліджень, що були проведені в «Асканійській» державній сільськогосподарській дослідній станції Інституту зрошеного землеробства НААН.

Льон надзвичайно пластична культура зони помірного клімату. Різні напрямки його тривалого використання у рільництві, відмінність агрокліматичних зон вирощування, природна таксономічна несхожість зумовлюють неоднорідність виду як за анатомічними ознаками, так й специфікою біологічних вимог до екологічних умов середовища. Зазнавши тривалих різносторонніх змін у результаті культивування людиною та переміщення в інші зони, він проявляє великий поліморфізм й характеризується великим різноманіттям форм. Усі підвиди культурного льону легко схрещуючись між собою навіть дають плодове потомство між окремими видами [6, с. 58].

З позиції практики агровиробничого застосування доцільно виділити три головні групи (підвиди) сортів льону культурного: льон-довгунець, що використовується для отримання волокна; льон низький – який знаходить застосування в зонах аридного клімату для отримання олієнасіння. Третя підгрупа проміжних сортів, призначених для споживання переважно насіння, але солома яких може використовуватися для отримання волокна.

Льон олійний – більше господарський термін, що включає в себе два підвиди: межеумки та кучерявці, серед яких більше значення мають саме межеумки [7, с. 53].

Біологія цих підвидів краще відповідає умовам Лісостепової та Степової зони України, де вони є більш урожайними та можуть мати подвійне використання для отримання насіння та соломи.

Враховуючи можливість схрещування, сильної реакції на умови та елементи агротехніки не проявляється чітко виражений поділ об'єктів на підвиди льон низький (олійний, кучерявець) та льон межеумок за масою 1000

насінин, висотою, вмістом волокна тощо. Умови вирощування, особливо загушення, вологозабезпечення, температурний режим та зміна тривалості світлового дня у розрізі географічних широт, істотно впливають на морфологічні та анатомічні параметри рослин, що через коливання ознак дозволяє успішно впроваджувати подвійне використання продукції льону для господарського використання як насіння так і стебел.

В даний час головним продуктом льону олійного безумовно є насіння, яке містить до 49% швидковисихаючої олії. У насінні льону олійного домінують полі ненасичені кислоти, у складі яких переважає ліноленова кислота. Так серед досліджених нами 11 сортів льону олійного незміненого жирно кислотного складу у середньому на пальмітинову кислоту припадало – 5,6%, стеаринову – 3,23, олеїнову – 21,1, лінолеву – 15,1 ліноленову – 55,0%.

Проте можливе застосування олії льону у технічній, медичній та харчовій промисловості зумовлює несхожі вимоги щодо її жирно кислотного складу.

Лляну олію з високим вмістом поліненасичених жирних кислот, особливо ліноленової, використовують переважно на технічні цілі, а з низьким для харчових потреб. Популяризація здорового харчування в розвинених країнах, а також потреба світової олієжирової промисловості в нових видах олії, які мають необхідні якості, зумовлюють актуальність спрямованого вирощування продукції із визначеними показниками якості олії. У найближчому майбутньому очікується підвищення вимог до олії харчового і технічного призначення високої якості у зв'язку із запровадженням обов'язкового маркування продуктів із зазначенням джерела.

Досягнення вітчизняних селекційних установ дозволяють розвивати даний виробничий напрям із використанням сучасного сортового складу. Так Інститутом олійних культур НААН створені сорти зміненого жирно кислотного складу для технічних потреб Золотистий, Світлозір, Водограй, Патріцій, Вогні Дніпрогесу, та для харчових цілей Ківіка, Живинка. Проводяться роботи по створенню сортів медичного призначення зі збалансованим вмістом ненасичених жирних кислот.

Світовий історичний досвід свідчить, що стабілізація виробництва льону олійного можлива лише за умов найбільш повного використання потенціалу культури, що передбачає отримання сумарного ефекту як від переробки насіння так і соломи. Найбільш простим шляхом утилізації соломи є використання як біологічного палива, проте сучасні інновації дозволяють досягати більшого.

За нових технологій первинної обробки соломи, льон є єдиною вітчизняною рослинною сировиною, здатною повноцінно замінити бавовну, забезпечуючи стратегічну незалежність економіки. Коротке волокно льону межує успішно використовується при виготовленні тканих матеріалів, багато компаній виробляють матеріали, складовою яких є волокна льону. Це різні технічні тканини, волокнисті вироби, утеплювачі, композитні і будівельні матеріали, сорбенти, біологічно активні речовини, компоненти харчових добавок, ефіри целюлози, вибухові речовини, високоякісний папір, тощо.

Виробництво екологічно чистих будівельних матеріалів із унікальними гігієнічними та ізоляційними властивостями на основі льняної соломи, костриці чи соломи це приклад технології безвідходної переробки льону.

Продукти переробки льону є джерелом для отримання нетканих матеріалів, які технологічно потребують короткі або малоцінні волокна. Сфера їх застосування достатньо широка : панелі для будівництва, оздоблення та меблів, вироби геотекстилю для зміцнення насипів, схилів, берегів водоймищ. Газонні мати з насінням трави виготовляють із відходів переробки волокон льону, які після дефібрації пресуються в повсть завтовшки 4-5 мм.

Достатньо перспективним є напрям використання лубоволокнистої сировини для виготовлення композитних матеріалів. Вироби, в яких скловолокно замінене на рослинне є легшими та менш ламким, дешевшим, екологічнішим а тому широко застосовуються в автомобільній промисловості.

Проблема глибокої переробки льону є також важливою заміною деревної целюлози, використанням відходів виробництва у якості біологічного, щорічно відновлювального палива, що не проявляє негативного впливу на екосистему.

Враховуючи обмежені обсяги та незначні потужності необхідного промислового обладнання, вирощування льону олійного за технологіями подвійного використання сприятиме розвитку сільських територій.

В умовах формування ринкової економіки України змінюються вимоги щодо прийняття господарських рішень з питань організації та реалізації технологій виробництва. Значення абсолютних показників, які відображають об'єми виробництва зменшується, тоді як зростає роль критеріїв, що пов'язані із економічною результативністю, якістю та екологічною безпечністю підприємства. Це потребує економічного аналізу та застосування спеціальних методів дослідження функціонування систем взаємопов'язаних економічних процесів та господарських комплексів, темпів, пропорцій, та тенденцій їх розвитку, виявлення глибинної суті окремих елементів технології, що спричиняють різні відхилення та впливи.

Економічний аналіз. на підставі розрахунку технологічних карт, демонструє, що найбільш витратними агротехнологічними заходами є іригація та внесення мінеральних добрив. Це зумовлене високою вартістю цих ресурсів та постійним зростанням їх за останні роки. Так лише протягом 2018 року вартість води із урахуванням її транспортування зросла на 35%. Безпосередньо додаткові витрати пов'язані із зрошенням складають близько 3,9 тис грн/га. Застосування добрив нормою $N_{45}P_{30}K_{30}$ потребувало додатково 2,15 тис грн/га, та 2,99 тис грн/га за норми $N_{60}P_{45}K_{45}$ й 4,25 тис грн/га при зростанні норми до $N_{90}P_{60}K_{60}$.

Виробничі витрати, залежно від інтенсивності технології, коливаються в межах 5,72-11,8 тис грн/га при вирощуванні культури без зрошення та 10,8-17,0 тис грн/га при зрошенні (рис. 1 та рис 2).

Закономірно, що в наслідок додаткових заходів більш витратним було вирощування льону олійного для харчового використання із міжряддям 45 см, та при підвищенні норми висіву. Зростання виробничих витрат, пов'язане із підвищенням урожайності культури на мало вагомому впливу.

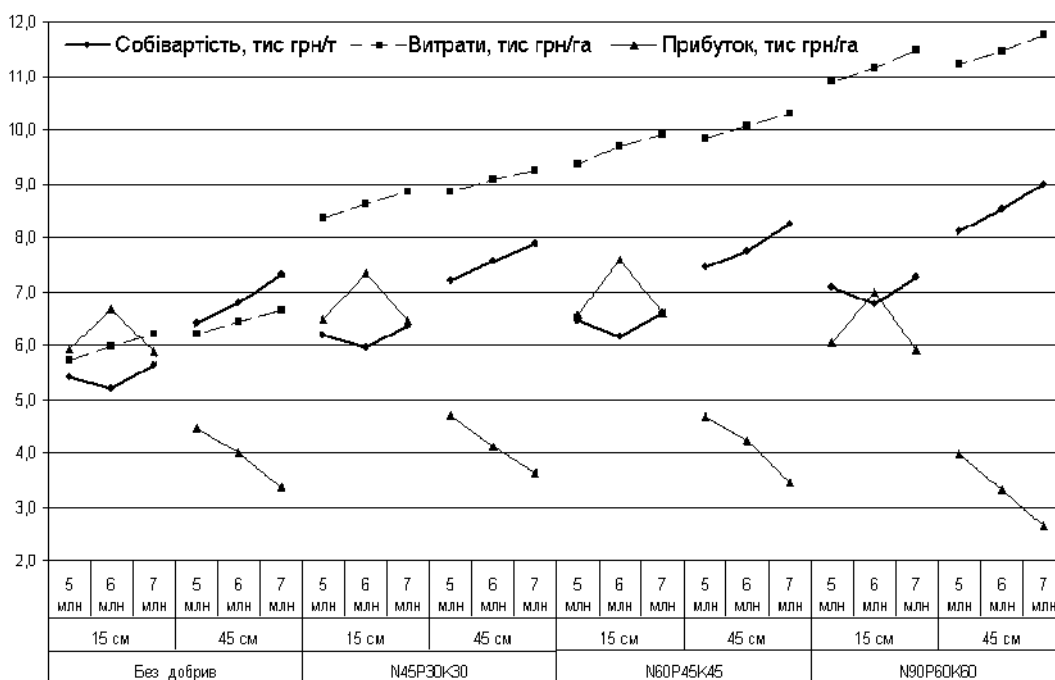


Рис. 1 Економічна ефективність заходів вирощування льону без зрошення

Розрахунки собівартості свідчать про її зростання в наслідок застосування усіх досліджуваних засобів інтенсифікації. Найбільш суттєво на собівартості відобразилися зміни ширини міжряддя культури та зрошення. Переважно це зумовлено зміною урожайності культури. Без зрошення при посіві із міжряддям 15 см найменшу собівартість забезпечувало норма висіву 6 млн шт./га. При зрошенні на фоні внесення добрив більш ефективним було загущення посівів а відповідно такою була норма висіву 7 млн шт./га.

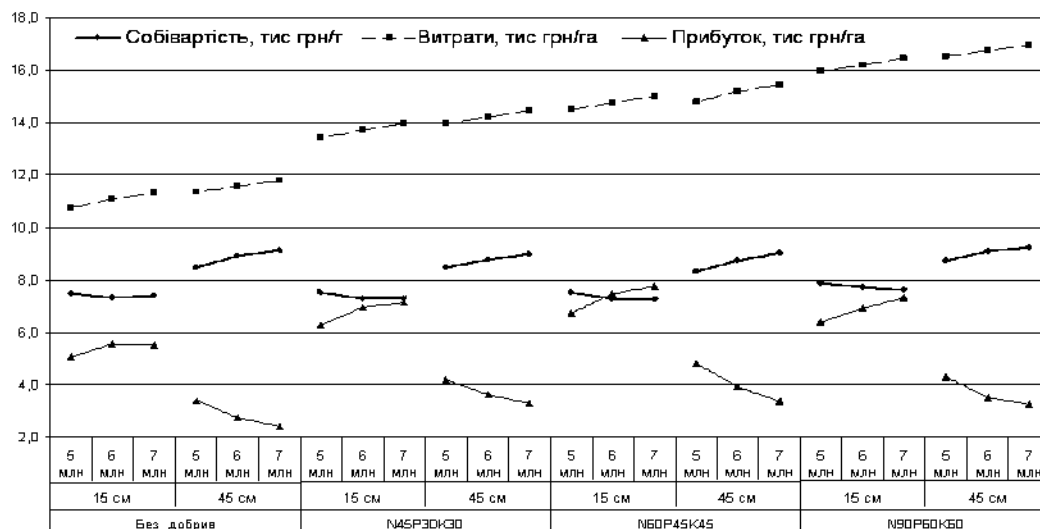


Рис. 2 Економічна ефективність заходів вирощування льону при зрошенні

На фоні природного зволоження внесення мінеральних добрив сприяє стійкому зростанню собівартості насіння, тоді як при зрошенні такі зміни проявляються лише на максимальному фоні живлення. Така особливість зумовлена значним зниження окупності мінеральних добрив при зростанні норми їх внесення на фоні природного зволоження, порівняно із умовами зрошення. Ефект синергії зрошення та удобрення є підтвердженням. Що в зоні дослідження волого забезпечення є чітко вираженим лімітуючим фактором.

Без зрошення величина прибутку змінювалася від 2,65 тис. грн/га на фоні внесення $N_{90}P_{60}K_{60}$ при посіві нормою 7 млн. шт./га із міжряддям 45 см до 7,58 тис. грн/га на фоні застосування $N_{60}P_{45}K_{45}$ й посіву на 15 см нормою 6 млн. шт./га. При зрошенні прибуток змінювався у межах від 2,4 тис. грн/га на контролі без добрив при посів нормою 7 млн. шт./га із міжряддям 45 см до 7,78 тис. грн/га при застосуванні $N_{60}P_{45}K_{45}$ й посіві на 15 см нормою 7 млн. шт./га. У середньому в наслідок зрошення льону олійного, при застосуванні добрив, виробничі витрати зросли на 51,7%, собівартість збільшилася на 12,8 %, а прибуток на 2,6 %. Зміна величини прибутку відповідно до зростання фону мінерального живлення є закономірним відображенням біологічної властивості льону олійного - невисокої потреби, порівнюючи із іншими польовими культурами, в мінеральному живленні. Навіть на фоні зрошення ефективність використання максимальної норми добрив $N_{90}P_{60}K_{60}$ є з економічної точки зору недоцільним.

Рівень інтенсивності технології зумовлює різну величину та структуру витрат. Із технологічної точки зору зростання витрат на удобрення повинно супроводжуватися посиленням інших заходів інтенсифікації, яким наприклад є зрошення, сортовий склад, система захисту рослин, тощо. Аналіз структури витрат свідчить про зростання, у ході посилення інтенсивності технологій вирощування льону, частки агрохімікатів від 4,3 до 40,6 % (рис.3)

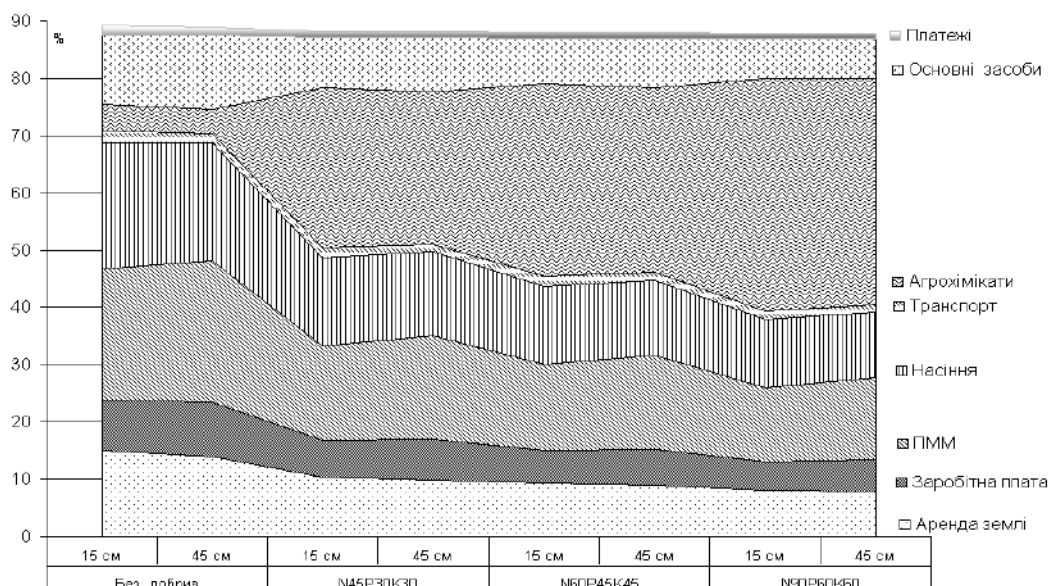


Рис. 3. Структура витрат вирощування льону олійного без зрошення, %

Стабільно високою є частка паливо мастильних матеріалів 12,6...25,6 % та вартість якісного посівного матеріалу 9,8...25,0%, залежно від інших елементів технології. За посилення інтенсивності технології частка заробітної плати зменшується від 4,9 до 9,9 %. У результаті за екстенсивних технологій частка витрат на насіння паливо мастильні матеріали та заробітну плату є більш високими, проте за абсолютними значеннями виробничі витрати є меншими.

За умов високого рівня забезпеченості господарства матеріальними і технічними ресурсами без зрошення фон мінерального живлення повинен складати $N_{60}P_{45}K_{45}$, що за оптимального поєднання інших факторів забезпечить отримання прибутку 7,58 тис. грн./га та рентабельності 78,2%. За обмеженості господарства в ресурсах доцільним є фон мінерального живлення $N_{45}P_{30}K_{30}$, за якого прибуток становитиме 7,33 тис. грн./га а рентабельність 85,1%. При вирощуванні льону олійного на зрошенні відповідно зазначених рівнів мінерального живлення це забезпечить отримання прибутку 7,78 тис. грн./га із рентабельністю 51,9%. та 7,15 тис. грн./га й рентабельністю 51,1%.

При зрошенні поява вагомої статті витрат на меліорацію призводить до зменшення частки інших складових витрат (рис. 4).

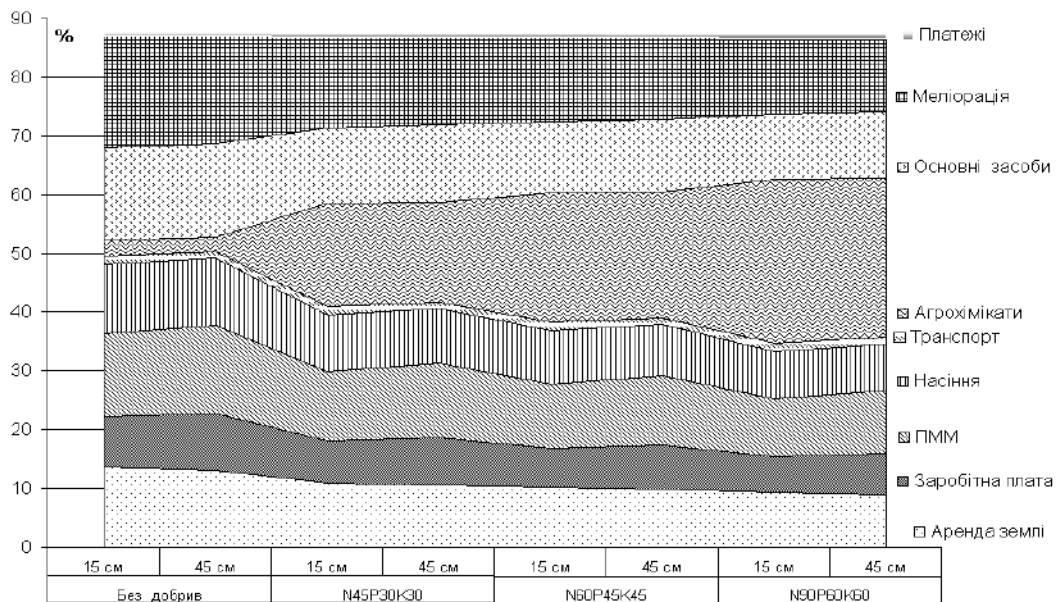


Рис. 4 Структура витрат вирощування льону олійного при зрошенні, %

Другий рівень розмірів видатків після агрохімікатів, доля яких складає 2,4...28,3%, становлять саме меліоративні витрати 19,5...12,4%. Частка коштів на паливо мастильні матеріали при посиленні інтенсивності технології зменшується від 15,3 до 9,7%. Відповідно при зрошенні та без зрошення заходи обґрунтування рівня мінерального живлення рослин, режиму зрошення, за його наявності, та управління засобами механізації є головними складовими оптимізації виробничих витрат при вирощуванні льону олійного. Їх рівень повинен забезпечувати, за визначених інших умов, оптимальні режими та високу окупність цих ресурсів. Ефективним способом покращення умов вирощування, яке може відбуватися шляхом удосконалення режиму мінерального живлення рослин. Це передбачає застосування розрахункового методу визначення норми добрив на запланований урожай, визначення оптимального співвідношення азоту фосфору та калію, а також розробка науково обґрунтованої схеми внесення добрив. Дані заходи підвищують окупність мінеральних добрив та підвищують показники економічної ефективності вирощування льону олійного.

Льон олійний чітко проявляє ознаки стресу за високих температур повітря та нестачі ґрунтової вологи. Визначення терміну посіву культури має велике

значення оскільки наперед визначає ступінь відповідності змінних у часі характеристик освітленості, водного та теплового режимів вимогам виду. Цим пояснюється значне коливання як величини урожаю так і якості продукції відповідно до сівби культури у різні терміни. Враховуючи, що оптимальними для росту та розвитку культури є значення температур в межах 9-11°C під час проростання та на протязі морфотипу «ялинка», 15-18°C в період формування стебла, та 20-22°C під час цвітіння і утворення насіння більш, сприятливими умови росту та розвитку льону формуються за раннього та середнього термінів сівби [8, с. 285].

Науковими дослідженнями встановлено, що управління щільністю стеблостою, відповідно до умов забезпечення посівів вологою та строків сівби, зумовлює продуктивну структуру стеблостою, що визначає величину та якість урожаю. При цьому льон олійний, за рахунок біологічної здатності до галуження, формує урожай на відносно стабільному рівні в широкому діапазоні норм висіву.

У більшості випадків вищим був урожай насіння у перший термін сівби культури (при досягненні ґрунтом стану фізичної стиглості), тоді як її зменшення на десять та двадцять днів супроводжувалося зменшенням урожайності насіння на 0,02 та 0,18 т/га відповідно. Найбільш близькими були значення урожайності льону при ранньому та середньому терміні, тоді як при пізньому спостерігалось різке зменшення. При ранньому та середньому термінах сівби максимальної врожайності досягали встановленням норми висіву 6 млн. шт/га, тоді як при пізньому 8 млн/га.

Економічний аналіз строків та норм висіву свідчить про значимість визначення терміну сівби, що надає економічні переваги, без додаткових витрат (рис 5). Останні можуть бути зумовлені лише збиранням та транспортуванням додаткової продукції, а у більш пізній період пов'язані із додатковим поверхневим обробітком ґрунту.

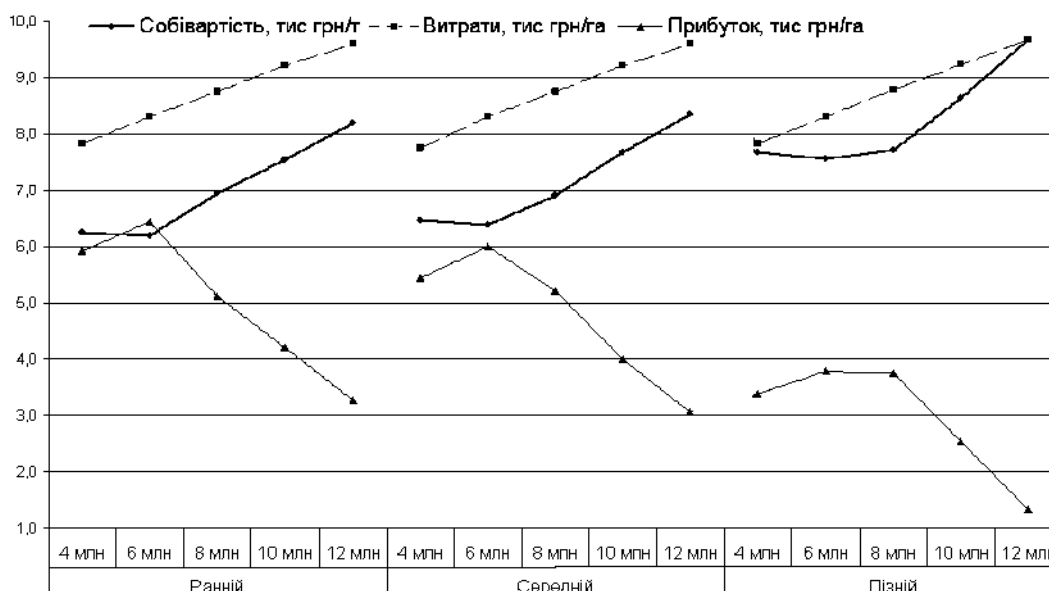


Рис. 5 Економічна ефективність вирощування льону залежно від термінів посіву та норми висіву

При збільшенні норми висіву на кожні 2 млн. шт/га, витрати зростали у середньому на 0,46 грн/га. Собівартість насіння при перевищенні норми висіву понад 6 млн. шт./га мала тенденцію до зростання. Тому найбільший прибуток 6,43 тис. грн/га був отриманий при сівбі у ранній термін, (настання ґрунтом стану фізичної стиглості) за встановлення норми висіву 6 млн. шт/га. Зміщення часу сівби на 10 днів спричиняло зменшення прибутковості до 5,95 тис. грн/га, а на 20 днів до 3,79 тис грн/га. Таким чином зволікання із посівом понад 10 діб від часу набуття ґрунтом стану фізичної стиглості зумовлює прямі економічні втрати та спричиняє до різкого зменшення прибутковості вирощування культури. Структура виробничих витрат у наслідок зміщення термінів сівби не зазнає суттєвих змін. Проте при збільшенні норми висіву із 4 до 12 млн. шт./га частка витрат на насіння зростає із 11,2 до 27,5%. Враховуючи високу вартість посівного матеріалу нових сортів, об'єктів спеціального призначення та іноземного походження, встановлення оптимальної до умов вирощування норми висіву є вагомим заходом оптимізації витрат.

Економічний аналіз сортового складу льону олійного свідчить про визначальне значення їх урожайності. За однакових інших умов, сорти, що

формували вищу урожайність насіння потребували більших витрат на збирання, та забезпечували вищий прибуток й меншу собівартість насіння (рис. 6). В умовах природного зволоження найвищий прибуток забезпечувало вирощування сортів Айсберг, ВНИИМК 620, 6,88 тис. грн/га та Орфей 6,78 тис. грн/га.

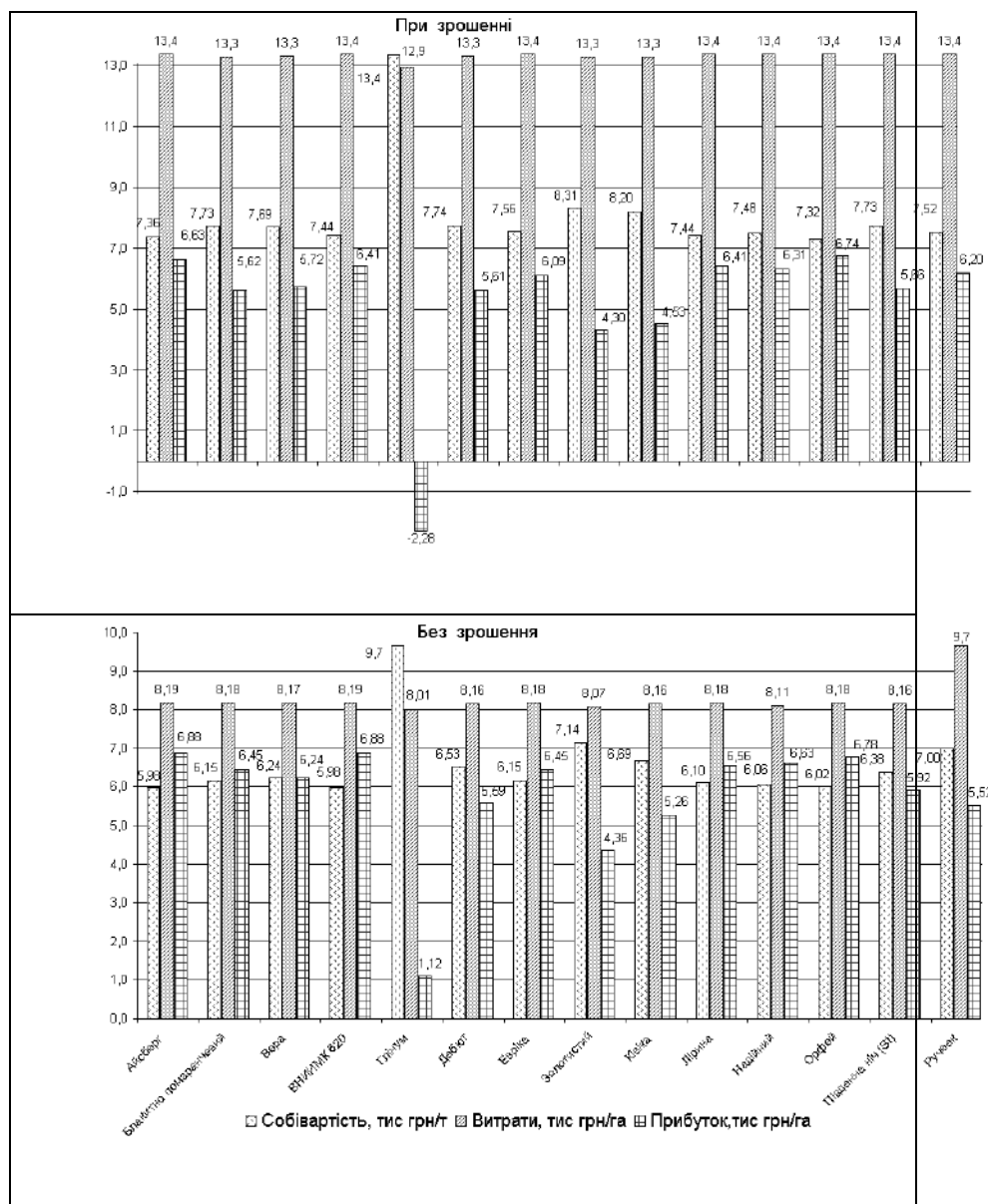


Рис. 6 Економічна ефективність вирощування сортів льону за різних умов волого забезпечення

Серед олійних сортів найменший прибуток, 4,36 тис. грн/га, забезпечувало вирощування сорту зі зміненим жирно олійним складом Золотистий оскільки в даний час не передбачено різницю цін відповідно до вищої якості олії

технічного призначення. Зважаючи на кращий жирно олійний склад сортів технічного та харчового призначення вартість такого товарного насіння повинна бути вищою на 7-10%, що забезпечить економічну привабливість їх вирощування.

При зрошенні кращі економічні результати отримані при вирощуванні сортів Орфей, айсберг, а також ВНИИМК 620 та Лірина. Вони забезпечували отримання прибутку 6,74; 6,63 та 6,41 тис. грн/га. Серед олійних сортів найменш прибутковим було вирощування сорту Золотистий 4,3 тис. грн/га.

Насіннєве використання сорту льону-довгунця Глінум є економічно недоцільним. Без зрошення собівартість його насіння була найвищою в досліді 9,7 тис. грн/т, а прибуток склав 1,12 тис. грн/га. При зрошенні собівартість склала 13,4 тис. грн/га, а вирощування спричиняло збиток 2,28 тис. грн/га.

Льон олійний як біологічний об'єкт має незавершений цикл розвитку, у наслідок чого за наявності вологи відновлює вегетацію. Зважаючи також на схильність посівів до забур'янення, це ускладнює збирання. Тому на таких посівах проводять десикацію або застосовують двофазне збирання.

Традиційні схеми збирання льону потребують різних за кількістю та змістом технологічних заходів, що впливає на економічні результати процесу в цілому. Тому різниця виробничих витрат між варіантами досліду була істотною та досягала 16,7% (рис 7).

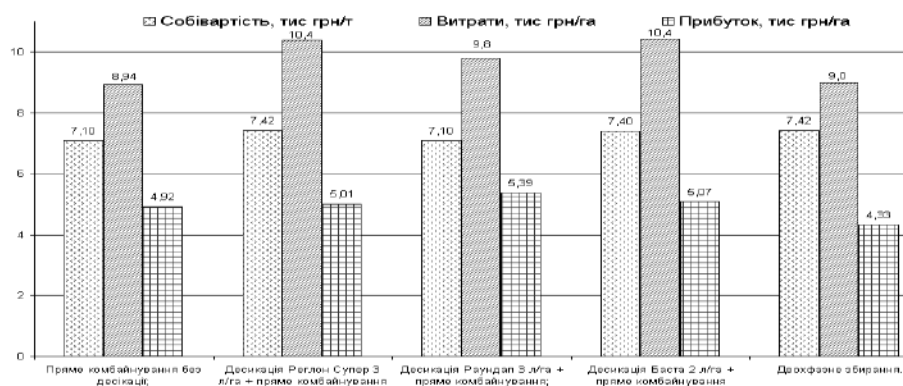


Рис. 7 Економічна ефективність вирощування льону залежно від технології збирання

При вирощуванні льону олійного із збиранням прямим комбайнуванням без десикації витрати склали 8,94 тис. грн/га. У випадку проведення двохфазного збирання виробничі витрати зросли на 60 грн/га. Найбільше коштів потребувало вирощування льону олійного із застосуванням попередньої десикації. У випадку використання для підсушування маси препаратів Реглон Супер 3 л/га та Баста 2 л/га витрати збільшилися до 10,4 тис. грн/га, а Раундап 3 л/га до 9,8 тис. грн/га, що було зумовлено переважно вартістю препарату.

При цьому собівартість вирощування насіння льону коливалася від 7,1 тис. грн/т, у варіанті прямого комбайнування без обробки та десикації Раундап 3 л/га + пряме комбайнування, до 7,42 тис. грн/т при двохфазному збиранні. У підсумку максимальний чистий прибуток 5,39 тис. грн/га було отримано при десикації Раундап 3 л/га + пряме комбайнування, а найменший при двохфазному збиранні 4,19 тис. грн/га. Різниця між варіантами застосування для десикації різних препаратів не перевищувала 7,5%.

Застосування десикації не призводило до значних змін в структурі витрат (рис. 8). Проте видатки на агрохімікати збільшувалися із 28,7% до 30,8..34,2%, а паливо мастильні матеріали зменшилися із 17,8% до 16,2...17,2%. Це зумовлено різною вартістю препаратів, які були використані для десикації.

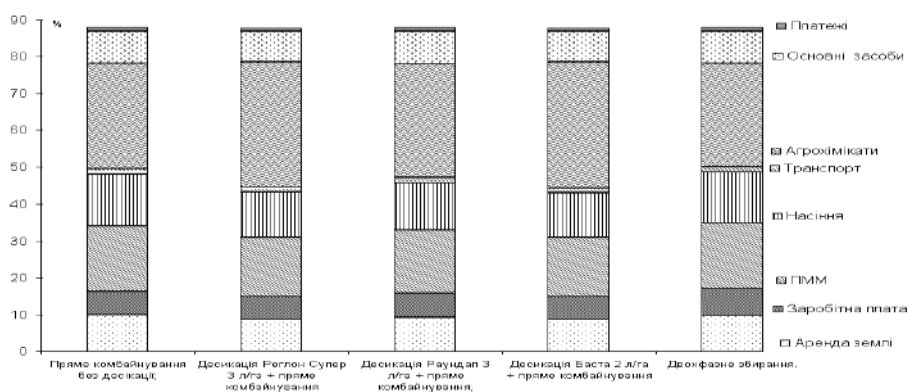


Рис.8 Структура витрат залежно від технології збирання льону олійного, %

У традиційних технологіях вирощування льону олійного солома не використовується й заходи по її збиранню не проводяться. Потреби в соломі як сировині формують необхідність у розробці технології збирання цієї культури та

засобів для її реалізації, що дозволяють отримувати як насіння так і льоносировину придатну для виділення з неї волокна.

В зоні Степу, де льон олійний використовується як попередник для озимих культур, а погодні умови унеможливають отримання трести способом росяного мочіння, доцільним є збирання соломи в рулони. Наступне приготування трести відбувається за інноваційними технологіями або в штучних умовах [9, с. 129].

Подібні методи нашли застосування в зарубіжних країнах. Так наприклад у Польщі, Румунії, Угорщині лляну солому в тресту переробляють на льонозаводах тепловим мочінням. Тому технологічний процес збирання соломи передбачав як безпосереднє пресування в рулони так і їх транспортування на різні відстані до пунктів переробки. Впровадження технології переробки соломи можливе лише за встановлення на підставі економічного обґрунтування справедливої ціни на солому.

Розрахунки свідчать, що при підборі стебел із валка прес-підбирачем рулонного типу ПРП-1,6 питомі витрати залежатимуть від урожайності (рис 9).

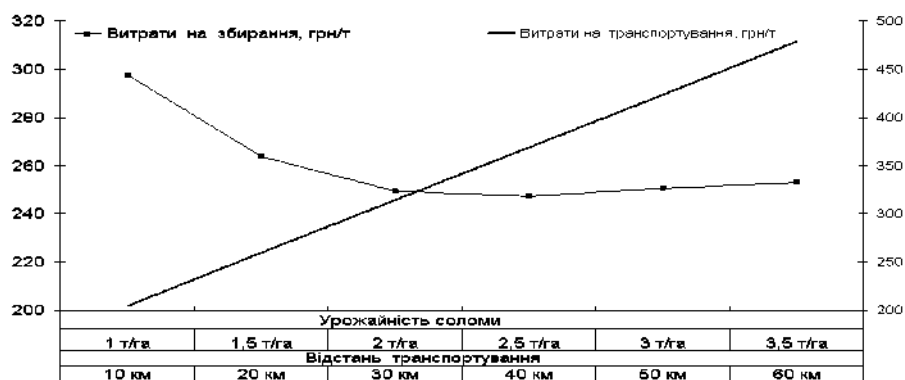


Рис 9. Вплив урожайності соломи та відстані транспортування на виробничі витрати, грн/т

При значеннях на рівні 1 т/га витрати на збирання соломи складатимуть 297 грн/т. При підвищенні урожайності до 1,5 т/га витрати різко зменшуються до 264 грн/т та в подальшому коливаються в межах 245-255 грн/т.

Іншою важливою складовою є транспортні витрати, які лінійно залежать від відстані транспортування. Так при транспортуванні на 10 км вартість соломи зростатиме на 205 грн/т, а на 60 км досягне 480 грн

Собівартість збирання та доставки соломи залежно від урожайності та відстані перевезення представлено на Рис 10. При середній урожайності соломи на рівні 2-2,5 т/га за відстані перевезення в 10 км собівартість соломи зростає на 80%, а на 40 км в 2,5 рази. Таким чином для збереження прибутковості, місця первинної переробки сировини повинні бути розташовані безпосередньо в зоні вирощування культури.

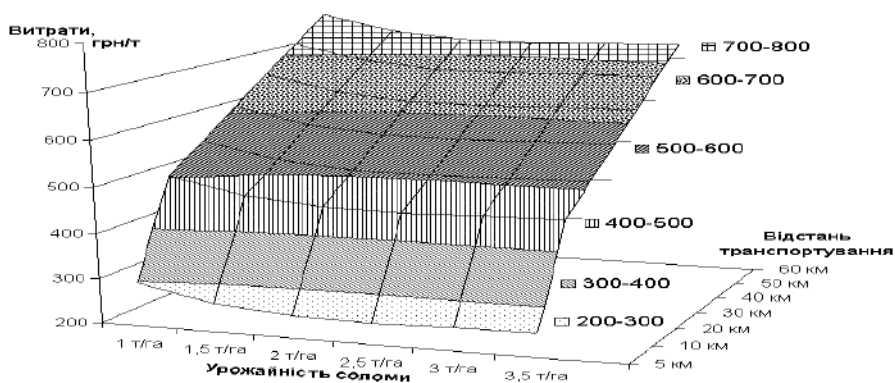


Рис 10. Залежність виробничих витрат від урожайності соломи та відстані транспортування, грн/т.

Відповідно до біології культури, спеціалізації господарств у головних природно-господарських зонах України формується різний сировинний потенціал соломи. Він переважно визначається площею вирощування льону в певній області, а також повинен враховувати технологічні властивості соломи як продукту. В даний період найбільший сировинний потенціал соломи льону олійного зосереджений в Харківській, Херсонській та Миколаївській областях. Однак враховуючи якісні показники, вищій умовний вихід лубу може забезпечити розміщення виробництва більш північніше - в Харківській, Чернігівській Черкаській областях, де погодні умови краще відповідають біологічним потребам культури для формування волокна. За результатами аналітичних досліджень та узагальнення доступної наукової інформації система

глибокої переробки соломи льону олійного за принципами «Зеленої хімії» може бути побудоване за схемою, представленою на Рис 11.

Відповідно технологічних характеристик сировини та варіантів технологій її збирання, можливі три головні зони з відповідними напрямками інноваційної переробки. В зонах де загальна довжина стебел льону не перевищує 45 см, а вміст лубу 13% доцільно застосовувати технології збирання зернових культур та використовувати солому для хімічної переробки, виробництва будівельних матеріалів або отримання сировини для целюлозно-паперової промисловості.

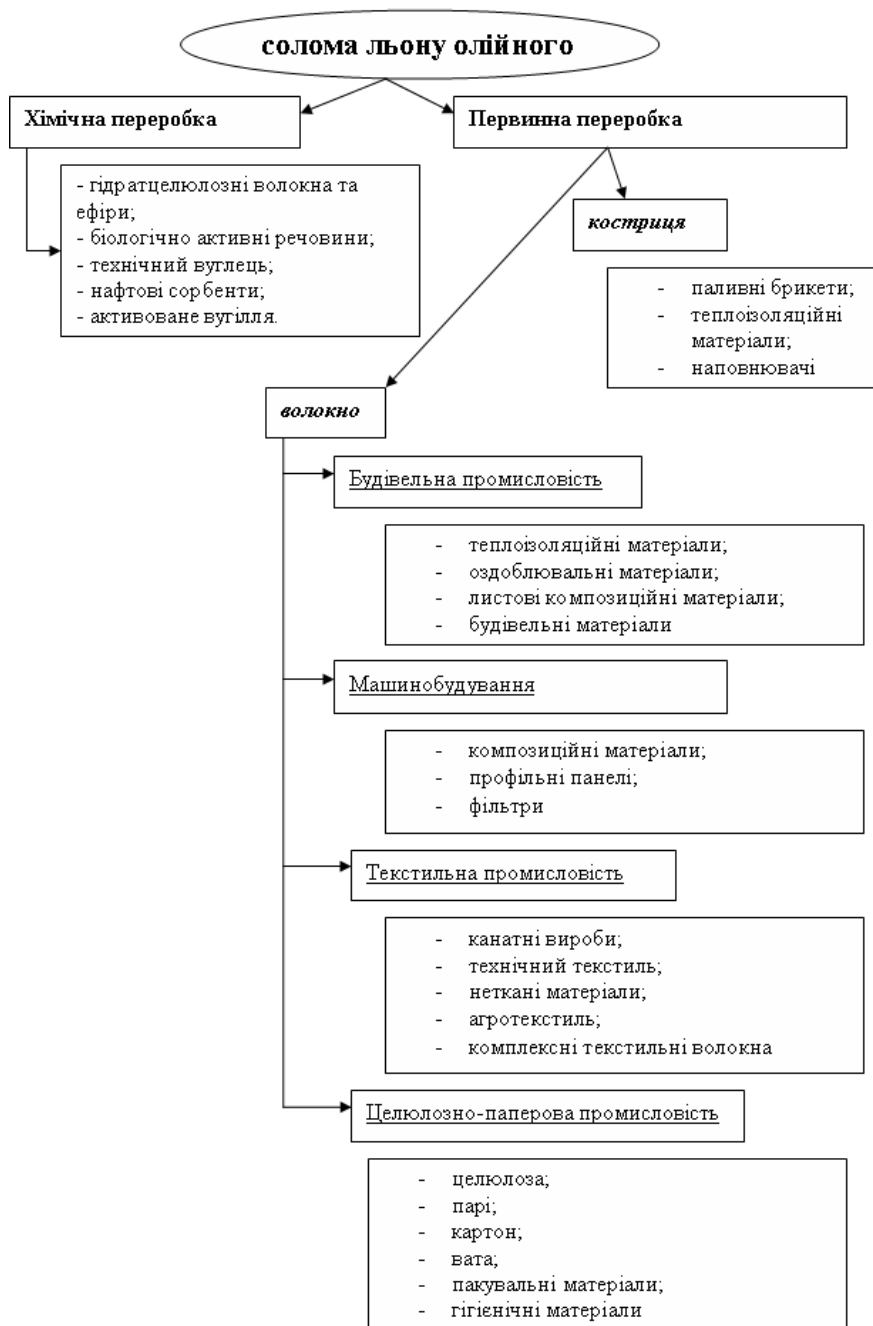


Рис 11. Загальна схема глибокої переробки льону олійного

В зонах де загальна довжина стебел складає 45-50 см, а вміст лубу перевищує 16% доцільно застосовувати технології збирання зернових культур та використовувати соломку для вилучення короткого волокна, виробництва будівельних матеріалів або виробів целюлозно-паперової промисловості. В зонах де загальна довжина стебла перевищує 50 см, а вміст лубу перевищує 18% доцільно застосовувати технології збирання льону-довгунця

Посіви льону олійного, де довжина стебла нижче 40 см не представляють цінності як сировина для отримання волокна, проте може бути використана при виробництві будівельних матеріалів та як паливо.

За результатами інженерно-економічних розрахунків технологічних ліній вони є прибутковими та залежно від комплектації обладнанням розраховані на переробку 0,8-1 тис т сировини [10, с. 70].

Це дозволяє розміщувати такі виробництва безпосередньо в осередках вирощування льону олійного, що зменшуватиме транспортні витрати та вирішуватиме соціальні проблеми та створюватиме робочі місця в сільській місцевості.

Проведені дослідження свідчать, що глибока переробка льону олійного є прибутковою, відповідає глобальній стратегії «Екологізації» та використання відновлювальних ресурсів. Поява сортів різних напрямків використання значно розширює сферу вживання його насіння. Льон олійний, при побудові технології вирощування за принципами системності та адаптивності, забезпечує економічну окупність факторів інтенсифікації, заходи, що підвищують урожайність насіння, поєднання зрошення та удобрення покращують його цінність як відновлюваної промислової луб'яної сировини. Застосування для подвійного використання сортів льону-довгунця на Півдні України є економічно недоцільним, це потребує окремого напрямку селекції. Технологічні схеми переробки та використання соломи льону повинні мати зонально-територіальний принцип побудови та враховувати обсяги, якість сировини, можливі технології збирання, наявне технологічне обладнання.

Список використаних джерел:

1. <https://www.growhow.in.ua/black-sea-oil-trade-2018-globalni-zminy-na-rynku-olijnyh-nemynuchi/> (дата звернення 28.02.2020).
2. Славкова О.П. Тенденції розвитку ринку олійних культур в Україні. *Економіка та управління національним господарством* 2018. Випуск 26. С. 44-49.
3. Чехова І. В., Чехов С. А., Шкурко М. П. Вітчизняний ринок льону. *Економіка України*. 2017. № 1. С. 52–63.
4. Тонюк М. О., Концеба С. М. Шляхи підвищення економічної ефективності виробництва насіння олійних культур у регіоні. *Економіка АПК*. 2015. № 3. С. 28–33.
5. Сафонов Ю. М. Економічна ефективність вирощування і переробки льону олійного. *Агросвіт*. 2011. № 3. С. 24–26.
6. Товстановская Т. Г. Изменчивость селекционно ценных признаков у льна масличного. *Научно-технический бюллетень Института олійных культур НААН*. 2010. № 15. С. 57–61.
7. Минкевич, И.А. Лен масличный в СССР. / И.А. Минкевич. // Краснодар. 1940. С. 108
8. Рудік О.Л., Рудік Н.М. Агробіологічні засади та зональні особливості розміщення льону олійного подвійного використання. *Перспективні напрями та інноваційні досягнення аграрної науки* : Матеріали Всеукраїнської наук.-практ. Інтерн.-конф., 24 травня 2019 р. м. Херсон : ДВНЗ «ХДАУ» С. 284-287
9. Бобирь С. В., Островська А. В., Чермошенцева К. М., Кузьміна Т. О. Одержання трести з соломи льону олійного за допомогою штучного зволоження хімічним композиційним препаратом. *ВЕСТНИК ХНТУ*. 2012. № 2 (45). С. 127–131.
10. Клевцов К. М., Соболев О. А., Князев О. В. Перспективи розширення сировинної бази текстильної промисловості. *Проблемы легкой и текстильной промышленности Украины*. 2009. № 11 (5). С. 67–72.

Наукове видання

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ,
ОПОДАТКУВАННЯ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА
СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ: НОВІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ В
УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

ISBN 978-966-630-261-1

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 29.05.2020 р. Формат 60 x 84 1/16.
Папір офсетний. Друк різнографія. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 20,75. 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.