



Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання

*Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри
обліку і оподаткування Таврійського державного
агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного*



Мелітополь, 2020

***Науково-методологічні засади
обліково-аналітичного та фінансово-
інвестиційного забезпечення сталого
розвитку суб'єктів господарювання***

**Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри
обліку і оподаткування Таврійського державного
агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного**

***Scientific and methodological bases of
accounting and analytical and financial
and investment support of sustainable
development of economic entities***

**The collective monograph is dedicated to the 25th anniversary
of the Department of accounting and taxation of Dmytro
Motorny Tavria state agrotechnological University**

Мелітополь-2020

УДК 631.155:658.511

Н-34

Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання: Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри обліку і оподаткування (українською та англійською мовами) / за заг. ред. д. е. н., доц. Сокола О.Г. – Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2020. – 268 с. – ISBN 978-966-2489-98-9.

Рецензенти:

Бруханський Руслан Фектистович, д-р. екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільського національного економічного університету

Тарасова Тетяна Олексіївна, д-р. екон. наук, професор, професор кафедри фінансів, аналізу та страхування Харківського державного університету харчування та торгівлі

Нестеренко Світлана Анатоліївна, д-р. екон. наук, професор, завідувач кафедри менеджменту Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного

Головний редактор: Сокіл О.Г., доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного

Рекомендовано вченою радою Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (протокол № 10 від 28.05.2020 р.)

Колективна монографія виконана в межах комплексної теми дослідження «Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний номер 0107U001146) і розрахована на широке коло вітчизняних фахівців, науковців, політиків, державних службовців, причетних до розробки та впровадження регіональної політики, студентів та викладачів та усіх тих, хто цікавиться актуальними проблемами бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування, аудиту та звітності.

ISBN 978-966-2489-98-9

© ТДАТУ імені Дмитра Моторного
© ТОВ “Колор Принт”, 2020

ПЕРЕДМОВА

«Бухгалтер вирішує ті проблеми, про які директор може навіть не здогадуватись»

Сьогодні існує гостра потреба на ринку праці у фахівцях бухгалтерсько-аналітичного та фінансового профілю. Це не міф, це дійсно так: хто розуміється на економічно-фінансових, виробничих, екологічних та соціальних процесах суб'єкта господарської діяльності? Звісно — це фінансист, менеджер, маркетолог, або економіст. Але нині, одного розуміння цих процесів замало. Завжди існує потреба у кваліфікованому управлінні, наданні зважених пропозицій та виконанні ефективних дій щодо управлінню економічною, соціальною та екологічною діяльністю підприємства або установи в умовах мінливого законодавства, міжнародних стандартів, світових економічних криз та пандемій, що тепер змінюють напрям макро (державної) та мікро (підприємницької) орієнтації від глобалізації до локалізації та зосередження власних сил і ресурсів. Сутність цих завдань зводиться до нового образу професіонала – «облікового гаранта»¹, що відповідає теоретичним і прикладним уявленням про місію й предметну функціональність професії бухгалтера.

За теорією циклічності всі процеси у світі підвладні коливанням та перебувають як у стадії піднесення, так і занурюються у занепад, характеризуючись взаємозалежністю та відносністю. Ці хвили нестабільні, непослідовні та вимагають застосування концепції проактивного управління. За даними провідних рекрутингових агентств України та потужних платформ пошуку роботи вакансія «бухгалтер» входить до трійки найзатребуваніших на ринку праці за останні три роки². Більше 20% усіх вакансій — це ринковий попит на спеціалістів з фаховими компетентностями з обліку і оподаткування³. Сьогоднішньому притаманна «хвиля» підвищеного попиту на бухгалтерів, який ринок не в змозі задовольнити через спад популярності серед абітурієнтів та випускників 11-их класів та коледжів. Проте наступні роки очікує «хвиля» трансформації переконань та життєвих сценаріїв: від глобалізації до локалізації, від загальних професій до професій потужного спектру забезпечення компетенціями та фаховими навиками — професіонал з обліку і оподаткування.

Саме підготовкою цих спеціалістів займається кафедра обліку і оподаткування, що починає свою історію з 3-го січня 1995 року, коли наказом ректора було організовано кафедру бухгалтерського обліку, фінансів

¹ Жук В.М., Попко Є.Ю., Шендерівська Ю.Л. Бухгалтерський облік: перегляд предмету і назви професії. Облік і фінанси. № 1 (87). 2020. С. 36-44. DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-36-44](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-36-44).

² Ким бути: кого шукають роботодавці та які спеціальності обирають студенти? Vox Ukraine. 9 травня 2020 р. UKR: <https://voxukraine.org/uk/kim-buti-kogo-shukayut-robotodavtsi-ta-yaki-spetsialnosti-obirayut-studenti/>.

³ Важное исследование. Печальное несоответствие: Кто нужен на рынке труда Украины, а на кого идет учиться молодежь. Ліга. Бізнес. URL: <https://biz.liga.net/ekonomika/all/article/pechalnoe-nesovpadenie-kto-nujen-na-rynke-truda-ukrainy-a-na-kogo-idet-uchitsya-molodej>.

і аудиту. З цього часу почалося активне будівництво потужного осередку підготовки висококласних професіоналів бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, оподаткування та фінансів. 7 серпня 2017 року кафедра отримала сучасну назву — кафедра обліку і оподаткування.

Очолювали кафедру з 1995 р. по 1998 р. – к.е.н., доцент Адаменко В.П., з 1999 р. по 2001 р. – к.е.н., доцент Коба Є.Є., з 2002 р. по 2009 р. – к.е.н., доцент Вороновська О.В., з 2010 р. по 2011 р. – д.е.н., доцент Кузнецова С.А., з 2011 р. по 2013 р. – к.е.н., доцент Трачова Д.М., з 2013 р. по 2015 р. – д.е.н., професор Синяєва Л.В., з 2016 р. по 2018р. – д.е.н., доцент Трусова Н.В., з 2018 р. по 2019 р. – к.е.н., доцент Голуб Н. О., з 1 липня 2019 р. – завідувачем кафедри був призначений д.е.н., доцент Сокіл О.Г.

Мета кафедри – якісна підготовка кваліфікованих фахівців з бухгалтерського, фінансового, управлінського, бюджетного та податкового обліку, зовнішнього, внутрішнього аудиту та оподаткування. Універсальність підготовки дозволяє випускникам зі спеціальності «Облік і оподаткування» швидко адаптуватись до сучасних вимог на ринку праці та працювати на підприємствах різноманітних галузей і форм власності. За 25 років кафедрою підготовлено 1341 бакалавр, 1052 спеціалісти та 289 магістрів, які успішно працюють та будують кар'єру у різних сферах народного господарства України.

Співробітниками кафедри розроблено більше 50 авторських курсів з питань обліку, звітності, оподаткуванні суб'єктів господарювання, податкового контролю, аудиту, організації аудиторських перевірок в агропромислових підприємствах, стандартизації фінансової звітності за міжнародними вимогами, управлінського обліку та управління витратами.

З 2000 року на кафедрі підготовлено та видано 11 навчальних посібників з грифом МОН, 15 підручників з грифом Вченої Ради університету, 24 монографії, більше 3000 наукових та методичних статей у фахових, іноземних збірках матеріалів та виданнях, включених до переліку Scopus і Web of Science.

За 20 років наукова школа кафедри кілька разів змінювала свою спеціалізацію в залежності від тематики державних програм, досліджень, всеукраїнських і світових трендів та конкретних досліджень під час підготовці кандидатських та докторських дисертацій.

Інтелектуально творча діяльність викладачів кафедри спрямована на виконання науково-дослідних програм «Обліково-аналітичне забезпечення та аудит діяльності підприємств в умовах глобалізації економіки» та «Формування витрат в системі інформаційно-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання», які в рамках Науково-дослідного інституту стратегії соціально-економічного розвитку АПВ Півдня України формують комплексний підхід до потреб аграрних підприємств в обліку господарських операцій, управлінні витратами та комп'ютерно-інформаційних системах.

За матеріалами дослідження на кафедрі захищено 3 докторські та 17 кандидатських дисертацій. Викладачі кафедри пройшли сертифікацію і

отримали свідоцтво міжнародного зразка «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» (CAPA) та ACCA DipIFR.

При кафедрі діє Запорізьке представництво Науково-методичного центру «Облік, звітність, аудит в АПВ» при Міністерстві аграрної політики та продовольства України і філія територіального відділення федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України в Запорізькій області.

Викладачі кафедри є співавторами державних проектів та програм з обліку і оподаткування, бюджетного фінансування та державної фінансової підтримки суб'єктів аграрної сфери при Аграрному союзі України, виконавцями госпрозрахункових договірних послуг з консультативного забезпечення економічного аналізу. Кафедра має творчі зв'язки з однопрофільними кафедрами провідних ЗВО та організаціями України, країн СНД та Європи: проекти TEMPUS – TACIS, Український проект бізнес-розвитку плодоовочівництва (УПБРП) при підтримці Міністерства закордонних справ, торгівлі та розвитку Канади, програми FER USDA, EMAN (Німеччина) та MASHAV (Ізраїль).

Кафедра обліку і оподаткування особливо вдячна за постійну підтримку у сприянні розвитку керівництву ТДАТУ в особі ректора, доктора технічних наук, професора, члена-кореспондента НААН України, Заслуженого працівника освіти України Кюрчева Володимира Миколайовича.

Колектив кафедри висловлює глибоку вдячність за співпрацю у проведенні спільних навчальних, науково-методичних досліджень, заходів та появи у світ цієї монографії співробітникам інших кафедр факультету економіки та бізнесу Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного, колективам ННЦ «Інститут аграрної економіки», працівникам ТОВ «Інститут обліку і фінансів» НААН, фахівцям Департаментів і управлінь обласного і районного значення, колегам з інших навчальних закладів України, Румунії, Німеччини, Індії, США, Ізраїлю, Канади, Польщі та інших країн.

Колективна монографія виконана в межах комплексної теми дослідження «Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний номер 0107U001146) і розрахована на широке коло вітчизняних фахівців, науковців, політиків, державних службовців, причетних до розробки та впровадження регіональної політики, студентів, викладачів та усіх тих, хто цікавиться актуальними проблемами бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування, аудиту та звітності.

1. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємництва

Manisha Kakkar

PhD (Research Scholar) Department –commerce,
University-JayotiVidyaapeethWomens's University

Amit Kumar

Assistant Professor, Department of Commerce & Business Management
Integral University, Lucknow India

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ENTREPRENEURSHIP

Historically, an enterprise's success was explained almost exclusively based on its economic performance. The purpose of entrepreneurship research was to generate economic gains or, in some cases, to create employment sources. Those were the factors that traditionally would determine the entrepreneurship contribution to the territories development. Therefore, value creation was commonly measured in economic-financial terms, by indicators such as sales, profit or returns on investment (ROI), and it was always exclusively understood as the maximization of individual profit. In other words, entrepreneurship was committed to economic development and wealth generation; meanwhile, environmental and social issues were mostly avoided. The issues related to the environmental and social role that enterprises play are not recent and have been the subject of discussion since the last century. For example, many scientists insist on the idea that the planet cannot physically sustain for much longer the impact of current economic activity. However, over the last decade, the wish to understand the real impact and value of companies on society has grown exponentially. Indeed some authors talk about an economic paradigm shift .The traditional understanding of value creation merely in terms of economic profit has extended to cover non-economic gains. Indeed, sustainability-related entrepreneurship still faces complex choices with the detection of basic components/factors and how these factors correlate with each other .While the number of studies considering sustainable entrepreneurship has increased, little is known about the factors and determinants influencing on entrepreneurs to become sustainable , or the mechanisms that might make it possible. For that reason, this paper presents an attempt to identify a comprehensive set of sustainable entrepreneurship (SE) factors derived from analysis reviewing SE factors that underpin sustainable entrepreneurship. As a consequence, it yields the heterogeneous picture research with a focus on sustainable entrepreneurship, such as distribution analysis, research topics, corresponding authors, country of residence of corresponding authors and institutions. A visible need for a detailed elaboration of keyword co-occurrences [9,21,22], their influence on each other, as well as existing relations, may help and carry out future research to build more innovative sustainable entrepreneurship models, frameworks and other

constructs, which need to be adjusted to the various business environments. Exploring perspectives and variables that focus on nature and lifestyle, as well as on conducting

Sustainable businesses, should strengthen the role and the perception of SE. The other Important factor is that researchers may focus on knowing how sustainable enterprises develop their roadmap, and which factors are most influential on social and environmental issues . Other implication is related to help in identifying most prominent cooperative categories and also value creation contributing positively to develop sustainable businesses.

Sustainable Entrepreneurship Definition

Initially the research on sustainable entrepreneurship was basically focus on the entrepreneurial activity and its relationship with environmental problems and solutions . Gradually the term was evolving to a broader approach closer to the idea discussed by Elkington, in 1997, the triple bottom line perspective. As it was stated in the introduction, companies needed to be aware of their activity impact from an environmental and social point of view, not only using economic glasses. For this reason, it is evident that sustainable entrepreneurship has received much attention from different research domains, such as social entrepreneurship and environmental management research, which leads to a wide range of definitions too.

In general terms, there are two key perspectives on sustainable entrepreneurship. On the one Hand, there are those academics that believe that any entrepreneurial activity must be subordinated to the relationship between sustainable entrepreneurship and the triple bottom line. Their researches are mainly published in sustainable management journals . They concluded, “innovators and entrepreneurs will consider sustainable development as one of the greatest business opportunities in the history of trade” . These authors stress the link between sustainable development and entrepreneurship, pointing out that companies sustainability is attested by the main activities performed in their environments, impact evaluation, goal achievement, transparent communication of results, and that they must be oriented to the satisfaction of the people vital needs by applying the concept of creative destruction , as precondition and driving force in the transition to a more sustainable entrepreneurial ecosystem.

Therefore new ventures are key transformer of a sustainable economy, and their capacity to.

Innovate can introduce more environmental and social solutions . Sustainable entrepreneurship is able to generate employment, enhances products and processes, and sets up new companies and changes people’s lives. It is not only about the exploration of opportunities and market threatens, but also about consciously analyzing the social, economic and environmental impact that corporations’ performance is having on territories. Between the typology of the companies, it is important to highlight the role that, in general, small and medium sized enterprises play in the percentage of employment in most countries around the world. The individual impact generated by SMEs is relatively small, but their collective impact is substantial and indispensable for most of the regions. Frequently SMEs represents around 95% and due to their more limited resources, their understanding of sustainable practices may differ from large enterprises.

Up to the author's knowledge and based on surveying the obtainable literature, previous works were dedicated to environmentally oriented entrepreneurship [50–52]. The initial literature studies of sustainable entrepreneurship were carried out by Staber [51], Keogh and Polonsky, and Pastakia about twenty years ago. Staber described on organizational ecological theory to test hypotheses concerning temporal variations in the relationship between cooperation, competition, and business founding rates. Then, Keogh and Polonsky emphasized the role of a model of environmental entrepreneurship. On the basis of a survey of ecopreneurs in the agricultural sector, Pastakia introduced the term “commercial ecopreneurs” (or ecopreneurial corporations) who seek to maximize personal (or organizational) gains by identifying green business opportunities (i.e., eco-friendly products and processes) and transforming them into viable business ventures.

The further development of the SE problem was elaborated by Isaak, Schaltegger, Linnanen, and Walley and Taylor. Isaak proposed firm–society concept of green–green as a

dominant production–consumption model for a future society. Besides, Schaltegger introduced a framework to position ecopreneurship in relation to other forms of environmental management. It contained a reference for managers to introduce ecopreneurship. Linnanen examined then phenomenon of ecopreneurship from two sides: Academic and practical on the base of personal experience in the creation and management of environmentally oriented business ventures in Finland. Then, Walley and Taylor reviewed the current perspectives on the concept of Entrepreneurship and existing approaches to classifying entrepreneurs in order to gain insights for developing a typology of green entrepreneurs. Moreover, they explored conceptualizations of ‘green’, ‘greening’, ‘green-green’ and sustainability. In general, these works are treated as the early stage of development in this area. Several authors underlined the prominence of entrepreneurship and sustainable development as promoting behavior within entrepreneurial organization for competitive advantage by reaching economic success, innovative environment and social practices. Moreover, Richomme-Huet and Freyman have also stressed that sustainable entrepreneurs should create values that produce economic prosperity, together with social justice and environmental protection. The authors also proposed the categorization of the field of entrepreneurship into several sub-fields: Regular/economic entrepreneurship, green/environmental entrepreneurship, social entrepreneurship and sustainable entrepreneurship. The social dimension (aspect) of SE was highlighted in the works proposed by Brinckerho, Borzaga and Solari, Prahalad, Bright, Nicholls, and Mort, Weerawardena and Carnegie. Perhaps the most elaborate model of social entrepreneurship was proposed by Mort, Weerawardena and Carnegie. The author's reason that social entrepreneurship is a “multidimensional” construct formed by the intersection of a number of defining characteristics.

Sustainable entrepreneurship did not occurred as a chance phenomenon; its Development is as a result of rising need of the society. It was developed to create employment and to nullify unemployment, to bring prosperity and to eradicate poverty.

High level of unemployment is still very prevalent among graduates, this has brought to the fore, social vices such as kidnapping, robbery, prostitutions, child-trafficking, cattle rustlers, extremists, cultism, pipeline vandalism, resistant groups, militancy, among others. In all these, one will need to appreciate:

- To what extent can accounting promotes sustainable entrepreneurship development?
- To what extent can sustainable entrepreneurship promotes development?
- What are those factors militating against sustainable entrepreneurship development?

The main objective of the study is to examine the role of accounting in sustainable

Entrepreneurship development. The specific objectives include:

1- To examine the extent to which accounting promotes sustainable entrepreneurship development.

2- To determine the extent sustainable entrepreneurship promotes development.

3- To identify those factors militating against sustainable entrepreneurship development.

This study is based on the secondary sources only. The secondary data collected from the relevant publications.

The flood of literature on sustainability is among the main findings of this bibliometric study on sustainable entrepreneurship. The first articles appear at the beginning of the 90s, after 2006 the number of articles on this topic increases significantly. The data reflects that this growth has not stopped and that the topic of sustainable entrepreneurship is still a developing stream of research.

Hence, the existence of a diversity of definitions to describe it is not surprising.

When aiming to really understand the research field and be able to provide theoretical and practical contributions, quality scientific research requires the access to knowledge accumulated in previous studies on the specific topic. Thus, this study contributes to developing the entrepreneurship research by performing a bibliometric review of scientific literature with the help of one of the most recognized databases, Web of Science-Social Sciences Citation Index. Besides, the present work can be a guide for future researchers, especially for those who are not familiar with sustainable entrepreneurship.

Different lines of research, that may be useful for future researches on sustainable entrepreneurship, have been identified in the context of our bibliometric review. On the one hand, there is the need for theoretical development. Although there is a big number of conceptual works on sustainable entrepreneurship, there are some authors that still develop theoretical models from a framework in order to detect sustainable development opportunities.

However, research shows that the literature on practices in sustainable entrepreneurship is a heavy gap for future research, that measurement mechanisms are used in the practices and monitor the change over time, since companies operate in unfavorable environments by affectation of external agents as political and economic factors.

Challenges of accounting

1. Poor funding
2. Poor ICT exposures
3. Infrastructural decay
4. Bad maintenance culture of facilities of higher institutions
5. Poor and incompatibility of accounting curriculum
6. Narrowed teaching methodology
7. Insufficient opportunities for industrial work experience
8. Dichotomy between university and polytechnics graduates
9. Inadequate availability of experienced and qualified accounting lecturers
10. Lack of instructional materials
11. Illiteracy among the learners and teachers in the use of computers
12. Lack of conducive learning environment
13. Lack of clearly defined need for accounting information
14. Inadequate accounting journals publication on various issues
15. Inadequate Accounting programme duration time
16. Poor quality of new intakes.

From the above findings, the researcher wish to conclude that, there is significant relationship between accounting and sustainable entrepreneurship development. However this relationship does not exists between sustainable entrepreneurship and a nation's development. Some factors has been identified to be militating against the effectiveness of accounting and sustainable entrepreneurship, which is preventing them from carrying out their roles in this enhancement process. Based on these revelations, the following policy recommendations are hereby put forward.

- Entrepreneurs should be encouraged to acquire basic accounting skills
- The various factors militating against the effectiveness of accounting and sustainable entrepreneurship should be addressed.
- Accounting teaching methodology should be broadened from the existing lecturing method to include discussion methods.
- Government should enhance power supply.
- Government should match her words with action as regard entrepreneurship development.
- There should be proper supervision of graduate entrepreneurs after training.

References

1. Huysman, S.; Schaubroeck, T.; Dewulf, J. Quantification of spatially differentiated resource footprints for products and services through a macro-economic and thermodynamic approach. *Environ. Sci. Technol.* 2014,
2. Dietzenbacher, E.; Los, B.; Stehrer, R.; Timmer, M.; de Vries, G. The construction of world input-output tables in the wiod project. *Econ. Syst. Res.* 2013.
3. Lenzen, M.; Moran, D.; Kanemoto, K.; Geschke, A. Building eora: A global multi-region input-output database at high country and sector resolution. *Econ. Syst. Res.* 2013

4. Narayanan, G.; Badri, A.A.; McDougall, R. Global Trade, Assistance, and Production: The Gtap8 Data Base. Available online: https://www.gtap.agecon.purdue.edu/databases/v8/v8_doco.asp (accessed on 15 December 2014).
5. Nakano, S.; Okamura, A.; Sakurai, N.; Suzuki, M.; Tojo, Y.; Yamano, N. *The Measurement of CO2 Embodiments in International Trade: Evidence from the Harmonised Input-Output and Bilateral Trade Database*; Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Paris, France, 2009.
6. Pulles, T.; van het Bolscher, M.; Brand, R.; Visschedijk, A. *Assessment of Global Emissions from Fuel Combustion in the Final Decades of the 20th Century*; TNO Built Environment and Geosciences: Apeldoorn, The Netherlands, 2007.
7. Murray, J.; Wood, R. *The Sustainability Practitioner's Guide to Input-Output Analysis*; Common Ground Publications: Champaign, IL, USA, 2010.
8. Steen-Olsen, K.; Owen, A.; Hertwich, E.G.; Lenzen, M. Effects of sector aggregation on CO2 multipliers in multiregional input-output analyses. *Econ. Syst. Res.* 2014,
9. EXIOBASE. Available online: www.exiobase.eu (accessed on 23 December 2014). Tukker, A.; Poliakov, E.; Heijungs, R.; Hawkins, T.; Neuwahl, F.; Rueda-Cantuche, J.M.; Giljum, S.; Moll, S.; Oosterhaven, J.; Bouwmeester, M. Towards a global multi-regional environmentally extended input-output database. *Ecol. Econ.* 2009, 1928–1937.
10. Wood, R.; Hawkins, T.R.; Hertwich, E.G.; Tukker, A. Harmonising national input-output tables for consumption-based accounting—Experiences from exiopol. *Econ. Syst. Res.* 2014.
11. Tukker, A.; Bulavskaya, T.; Giljum, S.; de Koning, A.; Lutter, S.; Simas, M.; Stadler, K.; Wood, R. The Global Resource Footprint of Nations—Carbon, Water, Land and Materials Embodied in Trade and Final Consumption Calculated with Exiobase 2.1. Available online: <http://www.exiobase.eu/9-home/27-creea-booklet> (accessed on 15 December 2014).
12. CREEA. Available online: <http://www.creea.eu/> (accessed on 23 December 2014).
13. DESIRE. Available online: www.fp7desire.eu (accessed on 23 December 2014).
14. Merciai, S.; Schmidt, J.H.; Dalgaard, R.; Giljum, S.; Lutter, S.; Usubiaga, A.; Acosta, J.; Schutz, H.; Wittmer, D.; Delahaye, R. Report and Data Task 4.2: P-Sut. Available online: http://www.creea.eu/index.php/documents2/doc_download/47-deliverable-42 (accessed on 15 December 2014).
15. Fischer-Kowalski, M. Society's metabolism: The intellectual history of materials flow analysis, part I, 1860–1970. *J. Ind. Ecol.* 1998,
16. Pauliuk, S.; Wood, R.; Hertwich, E.G. Dynamic models of fixed capital stocks and their application in industrial ecology. *J. Ind. Ecol.* 2014, doi:10.1111/jiec.12149. Available online: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jiec.12149/abstract> (accessed on 12 December 2014)

Bochulia T.

Doctor of Economics, Professor, Academician of the Academy of
Economic Science of Ukraine
Kharkiv State University of Food Technology and Trade

PERSPECTIVE CHANGES IN THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION OF BUSINESS DEVELOPMENT MANAGEMENT

The economy, as a system of complex relations and a type of infrastructure, has gone through a long stage of transformation processes and evolutionary transformations due to the dynamics of world trends. So, the modern economy is characterized by the predominance of intangible assets, namely technologies, knowledge, intelligence, competencies, which together have changed its essence in the presentation of the classical paradigm. Today, the new ecosystem of the economy is formed on the basis of innovations that determine the direction of changes that have a positive impact on sustainable business development [1].

At the present stage, this is a complex multi-level structure of different elements and different scales with the specifics of their interconnections and mutual influence. The interactive type of modern economic relations is a consequence of the development of a multimedia society with the reform of traditional economic science. The conceptualization of modern economic processes involves the development of economic science with the study of the laws and factors of the processes of modifications, transformations and the generation of innovations for adapting the economy to the globalization of the information and technological space. In this aspect, it is supposed to constantly improve economic systems, generate and disseminate knowledge, introduce new technologies, adapt systems to changes based on technological and intellectual factors that is the most thorough and covers all the defining signs of its terminological-categorical content.

Innovation-oriented type of economy is the starting point for transformation of information processes, modification of information environment, development of communication relations that influenced the formation of modern information system. Information for decision-making is gaining new status for business entities that have chosen innovation and the introduction of new technology projects, increasing the level of sales with motivating to offer non-template competitive solutions. Leading experts note the need not only to adjust and develop the business model of the company to suit the variability of the external economic environment, but a radical change, that is, a rethinking of the way, means and processes of doing business [2].

Innovations, first of all, in information and analytical processes take a place key role in stimulating development and competitiveness in business. Previously, to achieve the result there was enough implementation of supporting technological decisions, but today now need much more – it is necessary to manage capabilities and potential through the implementation of radical decisions [3].

The process of forming accounting and analytical provision of management is of new importance that is the basis for sustainable business development, especially in the conditions of technological transformation, when information is prioritized at the level with material capital. Information processes as a major driver of global economic growth are determined by the benefits of creating new value for consumers, saving time and increasing the amount of data.

Priority of accounting information (in all time segments) in the formation of a management decision is determined by three important features of it:

1) *quality* – the fact (result) of the business is reflected in the credentials that can be explored with any level of analytics. The quality of accounting indicators is reflected in the fact that financial and management reporting has an information-analytical personality. The real reflection of different aspects of the enterprise makes them an indispensable source of knowledge to mastering a particular microsystem with its resources, processes, capital, risks, potential, lost and potential opportunities, etc. Quality means giving new details to ordinary phenomena and processes. Other information systems superficially describe processes and their results, which makes it impossible to get acquainted with the nuances of using common data. Due to accounting information, with proper analytical processing, the management system receives detailed information that allows to identify the problematic issues that need to be overcome and the resource potential that justifies managerial decisions;

2) *sufficiency of time*. Value of time is a decisive category for business because efficiency is the key to success in economic development, financial sustainability and competitive advantage. Management system is unlimited in time but limited in the useful time by of which management decision is made. The accounting information includes the result of the processes of filtering, processing and transmission of information, giving the result the properties of fact. Therefore, the management system saves time by importing accounting reporting indicators to formulate a decision, partly inferior to the amount, type and form of economically important data in favor of promptness and validity of the managerial decision;

3) *real actions*. Based on the two previous characteristics - quality and time - the management system receives the grounds for the choice, alternatives, managerial decisions. The action should be justified that accounting information provides through the evidence of the data that presented in the reporting. The criterion for the validity of the decision is the responsibility that the management system has before the business and indirectly to the external environment for the measures taken and actions that provide (or do not provide) benefits. Competitive advantages are increasingly achieved not due to better products, but due to more efficient and more economical processes and effective information management [4]. Each decision has its own consequence, so it is important for the enterprise management system to explain the decision made, the strategy chosen, the actions taken, wherefore namely accounting data are involved, which are generalized in the reporting and are in unlimited access for all interested user groups.

Structuring of accounting and analytical resources is carried out according to the needs of each cycle of the chosen strategy, which corresponds to the

characteristics of the enterprise and can theoretically move from one cycle to another under the condition of objective factors (Table 1). Modification of strategic management implies increasing the uniqueness of the company's activities, strengthening coherence and improving the communication of consumer strategies that should evaluate it [5].

It is inefficient to switch from strategy to strategy, as the costs of money, time, resources, capital in the beginning of the activity due to the wrong choice will affect the potential of the enterprise and its business position. For each of the directions of the strategy is solved a task that meets the time and cost opportunities of the enterprise in accordance with the type and scope of activity. Companies need a new alternative approach, according to which a combination of stability and constant change is formed that correspond to the tendencies of development of the world economy [6].

A well-grounded management strategy sets out the superiority of the enterprise by providing the conditions for leadership and control over the financial and economic situation when competitors become.

Table 1

Types of managerial strategies for sustainable enterprise development

Strategy 1	Strategy 2	Strategy 3
This type of strategy is gradual and adaptive concerning the transition from the development phase to the coordination phase. Levels of spending and time to complete development goals are balanced under this strategy. It is advisable to choose such a strategy for companies that are interested in obtaining long-term prospects without fluctuations in results and risks	This type of strategy is distinguished by instancy and radically the nature of the changes. To achieve this goal, it is determined to use a large amount of resources with a reduced level of time. This is one of the most risky types of strategy as high costs can negatively affect the end result. This type of strategy is chosen by enterprises that choose a strategy of radical change and transformation, with the transition to a new level of development and mastering a new segment of the market	Strategy cyclical nature, which implies moderation in costs according to the time context realization of the set goal. This type of strategy is chosen by companies that have a strong competitive position, but understand the need to capture new market segments based on acquired core competencies. That is, it is not a radical transformation, but the actualization of activity in accordance with the requirements and factors of development of innovative economy

The accounting system occupies a dominant position in the general information system of enterprise management, which is promoted by the means of its rational organization, in particular expanding the information capacity of analytical accounting; strengthening of control functions of accounting that will provide reflection of real changes of movement of means and their availability; speed up data processing; control over the preservation of property and expenditure of funds of the enterprise; timely provision of managerial information.

Today the system of accounting and analytical provision of enterprise management should move to a new level, act as a guarantor of positive dynamics of business processes, to form a foundation for drawing up strategic forecasts of development and maximizing the investment potential.

Modification of accounting is not limited to formal regulators, which corresponds to the essence of innovative development of socio-economic relations, based on information, technology, intelligence, culture, philosophy, etc. In order to develop accounting and analytical provision of enterprise management and its adaptation to the requirements of business and economy of modern times, the principles of formation of appropriate information provision of management system and different user groups should be revised and expanded.

Developing the principles that have already been formulated for the organization of accounting and analytical provision of management in the conditions of technological innovation implementation, we propose the principles of its redesign. Their application should set the system up for significant transformations, but with flexibility to the existing business processes of the enterprise.

The principle of proportionality implies an equal load on information processes of different subsystems, consistent with the business processes of the enterprise. This principle adjusts the flow of information and minimizes the risk of disproportionate distribution of data between key «nodes» of the management system.

The principle of synchronization guides the information system to the parallel processes of processing and transmission of data and indicators that characterize different business parameters. Adherence to this principle is a fundamental requirement in the formation of information for managerial decisions. It is envisaged to include accounting, control, analysis, planning data, which in a step-by-step (non-synchronized) development will result in a loss of money, time, and therefore the relevance of the final information.

The principle of operational access means that data from each information subsystem should be directly accessed by the internal services of the enterprise with the adjustment of synchronization of changes made to the indicators, in order to avoid the distortion and duplication of information, providing the appropriate level of information security.

The principle of temporal uniformity orients the information system on time-coordinated processing and data transfer processes in accordance with current business processes, adjusting to the planned indicators and rates of expected dynamics (positive or negative).

The principle of justified automation provides maximum using of innovative technologies for organizing information processes without reducing the weight of human contribution to the decision-making process. It is envisaged to use technologies and communication tools to search, process, transmit and store information. Modern software solutions allow writing algorithms for management, but they differ in simplicity and pattern, which is a negative feature of the management process in the development of individual solutions. This, in turn, reduces the level of its competitive advantage, therefore, affecting overall management efficiency.

The principle of adaptability aims at ensuring that the information system is promptly tuned to changes in the internal and external environment, especially in

the part of user information requests. The system should be organized in such a way that, at a minimum level of time spent, it is possible to provide an information request that is different from the previous ones. When generating standard data («mass purpose») information should be individualized, primarily for internal management needs.

The principle of corporate security. The need for information security is an axiom, which provides protection against distortion, external interference, physical hazards and more. It is also important to organize the security of the information system against excessive corporate influence. Being flexible, the information system should remain the foundation of business processes and stabilize them. This means that the balance of information and business processes should be adjusted in such a way as to prevent asymmetries and negative consequences in the draft management decisions.

The proposed principles of redesigning the information system of the enterprise are foreseen for optimization of information provision of management at reorganization and modernization of business processes. Their adherence implies increase of productivity of information processes of the accounting, control and analytical systems in order to properly provide the needs of management at the micro and macro levels. A timely developed information model makes for a simplified approach that allows you to get an overall strategic picture of the business, minimizing the discussion of specific tactical steps [7].

Formation of accounting-analytical provision of management is carried out in stages, in accordance with understanding of business strategy, potential and limitations of its development, development of economically important knowledge for actualization of organization and functioning of management subsystems. Initially, it is necessary to analyze the actual state of the enterprise, its internal structure, the level and effectiveness of regulation of the management system, information provision, accounting and compilation of reporting indicators. Then the «bottlenecks» are defined that do not correspond to the level and objectives of the enterprise development in accordance with the aggregate indicators of its actual status in the assessment of core competencies to achieve a stable competitive position and the development of business image. Complexity is a factor that can be managed if you have the relevant competencies that are formed on the basis of changing thinking and orientation towards innovative development with the formation of new decisions [8].

Based on the conclusions drawn, the policy of forming accounting and analytical provision of management based on advanced professional competencies is being improved. Thus, the highest level of managerial skill is envisaged – the formation of new knowledge as a priority of business in the context of innovative development of socio-economic environment to improve the quality of providing information interests of different user groups.

The aggregate information effect that resulting from the adaptation of the accounting system to the new requirements of the internal management system and multifaceted changes in the external socio-economic environment has an ambivalent impact – from obtaining economically significant results to the

development of intellectual resources suitable for reproduction and increase in business value. The developed accounting and analytical provision of management is an intangible asset of the enterprise, which has a true value, but cannot be calculated due to the lack of appropriate methodology. The value of information is considered in terms of its properties, and the cost of its development and profit from its use is not calculated. Information is a particularly important factor that allows companies to respond to constant external changes through continuous modernization and updating. And this means that the information management strategy at the enterprise may turn out to be either the most attractive asset for it or the deficit most limiting its work [9].

Accounting and analytical provision of management is valuable to the business in terms of providing users with the data they need, minimizing risks and uncertainty, formulating strategies, justifying decisions, and guaranteeing the strength of the economic position. Users of internal and external groups differently evaluate the effectiveness of accounting and analytical provision of management in accordance with the aggregate result of its using in managerial decisions. In modern conditions, the development of accounting and analytical provision of management is carried out in accordance with the actualization of the information system, its adaptation to changes, flexibility, based on the development of information infrastructure of both the enterprise and the economy as a whole. Innovative development of accounting and analytical provision of management as a process is a component of external and internal diagnostics, which in the aggregate is the starting point for making decisions in the context of updating the information environment of the enterprise. Each element of the model is characterized by factors that determine the direction and essence of innovative development of accounting and analytical provision of management (Table 2) [10].

The self-development of the accounting and analytical system of the enterprise is the result of the intellectual-technological reorientation of the processes of processing, transmission and storage of information. This is a characteristic of the qualitative development of a system that can be viewed in terms of purpose and tool. Development as purpose involves the creation of new knowledge, methods and approaches, focused on updating the information-analytical system, based on transformational shifts in the external environment and its reaction to the implementation of changes in the activity of the enterprise.

As a tool, development involves the promotion of the information and analytical system to a new level of knowledge generation for management. Self-development is a group of effective measures for avoiding automatic (template) information management, when future risks and uncertainty are eliminated, and knowledge formation is carried out on the basis of events and for solving emergent problem situations.

Table 2

Factors of innovative development of accounting and analytical provision of management

Factor	Characteristic	Impact on system development
External context	Groups of external impact that define the basic provisions and regulators for the formation and development of information systems	Installing real landmarks development and constraints that inherent in the time and spatial context of the enterprise
Communication	Adjusted information exchange and information link with external groups of impact	Receiving timely information about trends and changes, possession of information about the essence of the trends of the modern world
Information network	System of information impacts with ramified databases	Increasing the level of analytical capabilities of the system concerning to attract various databases
Hierarchy of priorities	A group of priorities of external environment in accordance with the requirements and trends of time	Adjustment of the information-analytical system to actualization in accordance with changes in the priorities of the enterprise
		The immediacy of the reaction to the new needs of the enterprise, due to changes in the external environment
Development trends	Technological innovations, scientific and intellectual resources, which are an active dominant in the development of processing, transmission and storage of information	The analysis of trends allows choosing technologies and intellectual resources, based on the peculiarities of the information-analytical system of the enterprise
Diagnostics	Set of features, properties, characteristics, risks, potential, limitations of the development of information and analytical system	Formation of a plan for actualization and development of the information-analytical system, based on its objective capabilities and constraints
Planning, implementation, control	Means and goals of development of the information-analytical system	Development of practical actions concerning development of information and analytical system with the implementation of a set of control measures and monitoring their effectiveness

Thus, conducting research and developing proposals on the basis of the fundamental foundations for the development of an innovation-oriented economy, the basis of actualization of accounting and analytical provision of management identified innovative mechanisms, integrated with modern technologies that cumulatively affect the development of economically important knowledge for managing the activity of the enterprise. Conclusions on the development of accounting and analytical provision of management are based on logical and intuitive tools of institutional theory, adapting the accounting system to the realities of scientific progress and modification of socio-economic processes. Possibilities of accounting and analytical processes are developed by involvement

of processing of the innovative concept and technologies in processing, transfer and storage of information.

This proposal differs innovative character, because such technology is nowadays adapted to common information systems and is widespread in the world. The study substantiates that the use of innovative technologies is a potentially effective tool in improving the analytics of information through its segmentation, which should effectively realize the potential of accounting and analytical provision of enterprise management in multivariate development of management decisions and business scenarios.

References

1. Nanterme P. Digital Business Era: Stretch Your Boundaries/ P. Nanterme, P. Daugherty. – Accenture Technology Vision, 2015. – 120 p.
2. Linz C. Radical Business Model Transformation: Gaining the Competitive Edge in a Disruptive World 1st Edition / C. Linz, G. Müller-Stewens, A. Zimmermann. – Kogan Page; 1 edition, 2017. – 280 p.
3. O'Reilly Charles A. Winning through innovation: a practical guide to leading organizational change and renewal / Charles A. O'Reilly, Michael L. Tushman : Harvard Business Review Press; Revised edition, 2002. – 272 p.
4. Business Processes for Business Communities: Modeling Languages, Methods, Tools / F. Schönthaler, Gottfried Vossen, & 2 more. – Springer, 2012. – 201 p.
5. HBR's 10 Must Reads On Strategy / Michael E. Porter, W. Chan Kim, & 1 more. – Harvard Business Review Press; 1 edition, 2011. – 288 p.
6. McGrath R. Gunther The End of Competitive Advantage: How to Keep Your Strategy Moving as Fast as Your Business / R. Gunther McGrath. – Harvard Business Review Press, 2013. – 240 p.
7. Osterwalder A. Business Model Generation: A Handbook for Visionaries, Game Changers, and Challengers / A. Osterwalder, Y. Pigneur. – John Wiley and Sons; 1 edition, 2010. – 288 p.
8. Johnson B. Polarity Management: Identifying and Managing Unsolvable Problems / B. Johnson. – H R D Press, 2014. – 288 p.
9. Davis J. Information Revolution : Using the Information Evolution Model to Grow Your Business / J. Davis, G. J. Miller, A. Russell. – Wiley ; 1 ed., 2006. – 224 p.
10. Bochulia T. Innovative changes in development of enterprise information system: digital transformations, behavioral technologies and new decisions: monograph / T. Bochulia. – Warsaw : Consilium Sp. z o.o., 2019. – 132 p.

Бірюк О.Г.

кандидат економічних наук, доцент

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ТА ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Реалізація виробленої продукції, створених товарів, виконаних робіт, наданих послуг підприємствами агробізнесу є одним із найважливіших джерелом доходів підприємства, а також об'єктом оподаткування, що формує дохідну частину бюджету України. Тому особливої актуальності сьогодні набуває організація обліку процесу реалізації від ведення якого залежить правильне визначення фінансового результату господарської діяльності підприємств агробізнесу. Сьогодні підприємства агробізнесу потребують всебічної інформації про процес реалізації. Законодавством регламентовано, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Процес реалізації сільськогосподарської продукції охоплює велике коло господарських операцій які потребують відповідного документального відображення і пов'язані з організаційно-технологічними і галузевими особливостями діяльності підприємств агробізнесу.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій вітчизняних вчених дозволив дійти висновку, що загальні питання щодо документального оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції досліджувалося певним колом науковців. Так, А.Ю. Діденко [1] досліджував питання щодо документального забезпечення процесу реалізації готової продукції, надання послуг чи виконання робіт в аграрних підприємствах; Н.В. Потриваєва, О.О. Христенко, К.О. Ковалешко [2] щодо особливостей первинного оформлення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання. Проте оприлюднені вищезазначеними науковцями результати досліджень носять загальний характер, які побудовані на загальноприйнятих положеннях, що передбачені у діючому законодавстві з обліку і не враховують організаційно-технологічні і галузеві особливості діяльності підприємств агробізнесу.

Управління процесом реалізації сільськогосподарської продукції, враховуючи організаційно-технологічні і галузеві особливості діяльності підприємств агробізнесу недостатньо досліджені і висвітлені в економічній літературі. Враховуючи це, мета дослідження полягає в обґрунтуванні організаційно-технологічних і галузевих особливостей діяльності підприємств агробізнесу та їх вплив на побудову обліку процесу реалізації сільськогосподарської продукції, зокрема його документальне оформлення.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження були поставлені такі завдання: дослідити інформаційне забезпечення процесу реалізації сільськогосподарської продукції згідно чинного законодавства України та надати пропозиції щодо його удосконалення, враховуючи організаційно-технологічні та галузеві особливості діяльності підприємств агробізнесу.

В результаті здійснених досліджень щодо організаційно-технологічних і галузевих особливостей діяльності підприємств агробізнесу та їх вплив на організацію документального оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції були отримані наступні результати.

1. В результаті дослідження процесу реалізації продукції було встановлено, що науковці розглядають різні фактори, які впливають на кількість, різноманітність і зміст первинних документів, що супроводжують продукцію від постачальника до покупця (на етапі процесу реалізації), саме: канали реалізації продукції, юридичний та податковий статус постачальника, вид продукції яку реалізують.

Якщо розглядати вплив вищезазначених факторів на процес реалізації сільськогосподарської продукції, то визначальними факторами, що впливають на особливості документального відображення процесу реалізації такої продукції є:

— канали їх реалізації, зокрема: реалізація переробним підприємствам (молокозаводам, хлібоприймальним пунктам, м'ясокомбінатам); реалізація заготівельним підприємствам; реалізація продукції на продовольчих ринках при виїзній торгівлі (через підзвітну особу); через власну торговельну мережу (магазини роздрібної торгівлі та інші). Також через брак готівкових грошових коштів сільськогосподарські підприємства можуть реалізовувати продукцію в рахунок оплати праці своїм працівникам. Специфічною галузевою особливістю підприємств агробізнесу є те, що реалізація продукції може здійснюватися в рахунок орендної плати за оренду землі і майнових паїв, в рахунок нарахованих дивідендів, а також повернення насіннєвих і фуражних позик тощо;

— вид сільськогосподарської продукції яку реалізують. Кожен вид сільськогосподарської продукції як рослинництва (зерно, овочі, буряк та ін.), так і тваринництва (тварини, молоко, вовна) має свої специфічні природні властивості, які необхідно враховувати при їх реалізації. Саме ця особливість впливає на організацію документального оформлення в обліку господарських операцій з реалізації кожного виду сільськогосподарської продукції.

2. Науковці також акцентують увагу на тому, що організація процесу реалізації продукції пов'язана з великою і різноманітною кількістю господарських операцій які мають специфічне документальне відображення в обліку. Враховуючи саме різноманітність таких операцій науковцями було запропоновано документи, що використовують для відображення в обліку процесу реалізації продукції систематизувати і узагальнювати за функціональною ознакою в розрізі таких груп: первинні документи, що підтверджують відвантаження продукції стороннім організаціям; документи, що підтверджують якість відвантаженої продукції; документи, що підтверджують факт здійснення розрахунків за відвантаженою продукцією.

Якщо розглядати організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств агробізнесу, то такі фактори як вид сільськогосподарської продукції та канали їх реалізації будуть впливати на документальне оформлення процесу реалізації в розрізі груп за функціональною ознакою, зокрема на групу первинних документів, що підтверджують факт відвантаження продукції і на групу документів, що підтверджують якість відвантаженої продукції (рис. 1).

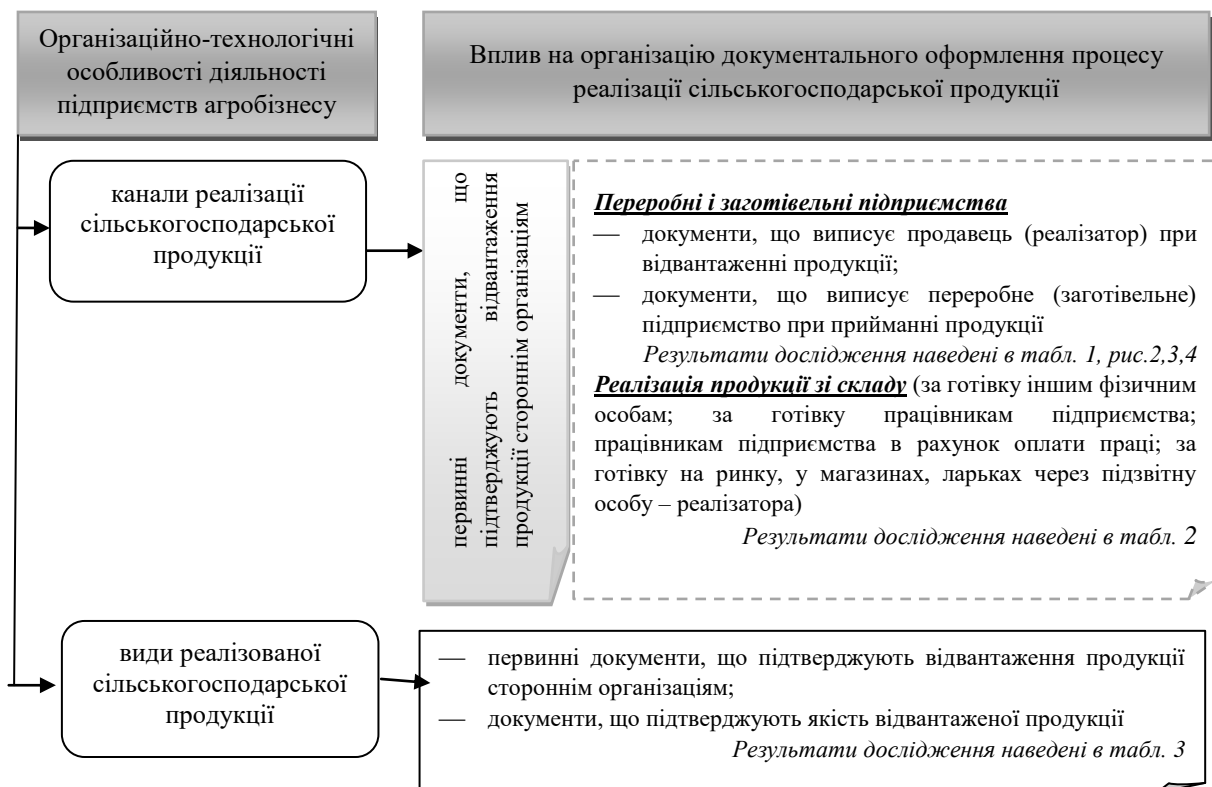


Рис. 1. Вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств агробізнесу на документальне оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції

Залежно від каналів реалізації підприємства агробізнесу реалізують сільськогосподарську продукцію переробним і заготівельним підприємствам. Згідно чинного законодавства України документальне оформлення за такими каналами передбачає групування первинних документів за такими групами:

- документи, що виписує продавець (реалізатор) при відвантаженні продукції;
- документи, які виписують заготівельні і переробні підприємства при прийманні такої продукції.

Якщо розглядати групу документів, що виписує продавець (реалізатор) при відвантаженні продукції, то їх вид залежить від виду продукції яку відвантажують сільськогосподарські підприємства. Так, згідно чинного законодавства України господарські операції, що пов'язані з відвантаженням продукції повинні оформлюватися товарно-транспортною накладною (далі - ТТН) типова форма якої є офіційно затвердженою [3].

При цьому для сільськогосподарських підприємств існують спеціалізовані форми ТТН форма яких залежить від виду реалізованої продукції (зерно, насіння олійних культур, насіння трав, ягоди, овочі, фрукти, цукрові буряки, тварини, птиці, молоко, вовна). Результати дослідження щодо документального оформлення процесу реалізації продукції залежно від виду реалізованої продукції та каналу реалізації (до заготівельних і переробних підприємств) наведена в *табл. 1*. Результати дослідження щодо документального оформлення реалізації продукції рослинництва, зокрема: зерна державі відображено на *рис. 2*; цукрових буряків на цукрові заводи і приймальні пункти на *рис. 3*. Результати дослідження щодо документального

оформлення реалізації продукції тваринництва, зокрема: тварин і птиці на підприємства м'ясної промисловості і приймальні пункти відображено на *рис. 4.*; молока на підприємства молочної промисловості і заготівельні пункти на *рис. 5.*

3. Специфічними каналами реалізації сільськогосподарської продукції зі складу підприємств агробізнесу є реалізація продукції за готівку іншим фізичним особам; реалізація продукції за готівку працівникам підприємства; реалізація продукції працівникам підприємства в рахунок оплати праці; реалізація продукції за готівку на ринку, у магазинах, ларьках через підзвітну особу – реалізатора. Результати дослідження щодо документального оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції зі складу агропідприємства наведено в *табл. 2.*

Підприємства агробізнесу	<p><u>Товарно-транспортною накладною спеціалізованої форми №1 с.-г. зерно</u> (на кожен партію зерна, що відправляється на заготівельні пункти)</p> <ul style="list-style-type: none"> має фіксований номер і серію, зазначають гаражний номер автомобіля; авто підприємства; товарівідправник; вантажоодержувач і платник; назва зернових і олійних культур та насіння трав; сорт і клас; масу (брутто, тара, нето); ціну, суму) чотирьох або в п'яти примірниках (при перевезенні зерна транспортом зі сторони): перший примірник накладної залишається в господарстві з підписом водія, три наступних вручаються водію. Після приймання зерна другий примірник залишається на хлібоприймальному пункті, третій повертається в господарство з поміткою про приймання вантажу, четвертий залишається у водія як підстава для заповнення Дорожнього листа вантажного автомобіля. При транспортуванні зерна транспортом зі сторони четвертий і п'ятий примірники залишаються у водія транспортної організації. 	<p><u>Реєстр товарно-транспортних накладних</u></p> <ul style="list-style-type: none"> випишують на кожен культуру, прийняту за день від сільськогосподарського підприємства; зазначають: <ul style="list-style-type: none"> кількість зерна у фізичній масі, прийнятого за кожною накладною; результати лабораторного аналізу залікову масу; грошовий розрахунок; <p><i>(при доставці на хлібоприймальний пункт (підприємство) одиничних партій зерна і олійних культур реєстр накладних не складають)</i></p>	Хлібоприймальні підприємства, заготівельні пункти
		<p><u>Приймальна квитанція ПК-10:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> на підставі Реєстру товарно-транспортних накладних на кожен культуру, прийняту протягом дня; вказують номери всіх складених реєстрів накладних, фізичну і залікову масу зерна, суму до виплати з урахуванням якості зерна; перший примірник реєстру передають господарству разом з квитанцією, другий - залишається на хлібоприймальному підприємстві; при доставці на хлібоприймальний пункт (підприємство) одиничних партій зерна і олійних культур на кожен партію випишують <i>Приймальну квитанцію (ф. ПК-9)</i>, аналогічну Приймальній квитанції за формою ПК-10. 	

Рис. 2. Документальне оформлення реалізації зерна державі

На підприємствах агробізнесу процес реалізації продукції передбачає реалізацію (продаж) сільськогосподарської продукції на ринку при виїзній торгівлі (через підзвітну особу). В результаті дослідження було встановлено, що чинним законодавством не регламентовано документального оформлення розрахунків з підзвітними особами, що реалізують сільськогосподарську продукцію на ринку (виїзна торгівля).

Підприємства агробізнесу	<p><u>Товарно-транспортною накладною спеціалізованої форми №1-ТН буряк</u> (на кожен партію цукрових буряків, відвантаженої з господарства).</p> <ul style="list-style-type: none"> в чотирьох примірниках: перший залишається в господарстві, другий - передається приймальному пункту, а третій і четвертий - транспортній організації, що перевозила цукрові буряки на заготівельні пункти 	<p><u>Приймальна квитанція ПК-8:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> відображають у фізичній і заліковій масі, що прийнята до оплати, тобто за вирахуванням знижки на забрудненість; у міру облаштування приймальних пунктів і цукрових заводів відповідним обладнанням і пристроями дозволено переходити на здавання цукрових буряків з урахуванням їх цукристості 	Приймальні пункти і цукрові заводи

Рис. 3. Документальне оформлення реалізації цукрових буряків

Таблиця 1

Документальне оформлення процесу реалізації продукції до переробних (заготівельних) підприємств (залежно від виду реалізованої продукції)

Документи, що виписує продавець (реалізатор) при відвантаженні продукції	Документи, які виписують заготівельні і переробні підприємства при прийманні такої продукції
<i>Відвантаження зерна, насіння олійних культур та трав</i>	
<i>Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання сільськогосподарської продукції (зерно, насіння олійних культур та трав) (ф. №1 с.-г. зерно) [5]</i>	<u>Хлібоприймальний пункт:</u> — <i>Реєстр товарно-транспортних накладних</i> , в якому зазначають кількість зерна у фізичній масі, прийнятого за кожною накладною; результати лабораторного аналізу; залікову масу і грошовий розрахунок. — <i>Приймальна квитанція (ПК-10)</i> на кожен культуру, прийняту протягом дня (на підставі Реєстру товарно-транспортних накладних) — при доставці на хлібоприймальний пункт одиничних партій зерна і олійних культур реєстр накладних не складають, а на кожен партію виписують <i>Приймальну квитанцію (ф. ПК-9)</i> , аналогічну <i>Приймальній квитанції за формою ПК-10</i> .
<i>Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання овочів, фруктів, ягід та ін. (ф. №1 с.-г. овочі) [5]</i>	— <i>Реєстр супровідних накладних*</i> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю винограду*</i> <i>* елемент облікової політики підприємства</i>
<i>Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання цукрових буряків (ф. №1-ТН буряк) [5]</i>	На підставі даних товарно-транспортних накладних на цукрові буряки, прийняті від господарства за день, бухгалтерія заготівельного пункту виписує <i>Приймальну квитанцію (ф. ПК – 8)</i> .
<i>Відвантаження продукції тваринництва</i>	
<i>Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання тварин та птиці (ф. №1 с.-г. тварини) [5]</i>	<u><i>Власні (орендовані) переробні цехи сільськогосподарських підприємств [9]:</i></u> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці і кролі (ПК-1);</i> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролі в господарствах колгоспників, робітників, службовців та інших громадян (ПК-2);</i> <u><i>Забійні і переробні пункти районних споживчих товариств [6]:</i></u> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролі (№ПК-1 УКС);</i> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролі в особистих господарствах громадян (№ПК-2 УКС);</i> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю молока і молочних продуктів (№ПК-3 УКС);</i> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю сільськогосподарських продуктів, продуктів їх переробки та сировини (на які немає спеціалізованих форм приймальних документів) (№ПК-4 УКС).</i>
<i>Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання вовни (ф. №1 с.-г. вовна) [5]</i>	— <i>Реєстр супровідних накладних*</i> — <i>Приймальна квитанція на закупівлю вовни*</i> <i>* елемент облікової політики підприємства</i>
<i>Спеціалізована товарно-транспортна накладна на перевезення молочної сировини до ТТН за формою №1-ТН (ф. №1-ТН(МС) [8]</i> <i>Товарно-транспортна накладна на перевезення молока і молочних продуктів (ф. №1 с.-г. молочно сировина) [5]</i>	— <i>Приймальна квитанція на закупівлю молочної сировини (ф. №3-ПК(МС) [8]</i>

Підприємства агробізнесу	<p><u>Товарно-транспортна накладна спеціалізованої форми №1 с.-г. (тварини)</u> (реквізити: вид тварин і птиці, вік, вікова група, інвентарні номери, група за вгодваністю, кількість голів, жива маса, вантажовідправник і вантажоодержувач):</p> <ul style="list-style-type: none"> дані за великою рогатою худобою записують на підставі зважування кожної голови в додаток до товарно-транспортної накладної № 1-сг (тварини), в якому зазначають вгодваність кожної голови, дату і час припинення годівлі; за свинями, вівцями і краями - облік ведуть за окремими групами з однаковою вгодваністю. за птицею в товарно-транспортній накладній - записують за видами і віковими групами. 	<p><u>Приймальна квитанція ПК-1</u></p> <ul style="list-style-type: none"> окремо за кожним видом тварин; окремо на тварин підвищеної маси; за масою живих тварин, одержаною в результаті зважування за вирахуванням встановлених знижок на кишкова-шлунковий тракт); за забійною масою і в перерахунку забійної маси в живу шляхом перерахунку м'яса після забою в живу масу тварин за встановленими коефіцієнтами (при вищій вгодваності коефіцієнт переведення – 2,05; при середній – 2,7) 	Підприємства м'ясної промисловості і заготівельні
--------------------------	---	---	---

Рис. 4. Документальне оформлення реалізації тварин і птиці

Підприємства агробізнесу	<p><u>Товарно-транспортна накладна спеціалізованої форми №1 с.-г. (молоко, сировина)</u> (на кожну партію молока і молокопродуктів, яка відправляється з господарства в рахунок виконання держзамовлення)</p> <ul style="list-style-type: none"> характерними реквізитами цієї форми є маса молока в перерахунку на базисний вміст жиру, кислотність і температура молока, ступінь чистоти, питома вага і сорт молока, маса (нето, тара брутто) 	<p><u>Приймальна квитанція ПК-3</u> (2 рази на місяць)</p> <ul style="list-style-type: none"> молоко, масло і сметану приймають за масою і фактичним вмістом жиру; вміст жиру в молоці обчислюють як відношення маси жиру до маси молока. <p><u>Журнал приймання молока і молокопродуктів</u> або <u>Нагромаджувані відомості</u> (окремо по кожному господарству)</p>	Підприємства молочної промисловості
--------------------------	---	---	-------------------------------------

Рис. 5. Документальне оформлення реалізації молока переробним підприємствам

Таблиця 2

Документальне оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції шляхом відвантаження її зі складу підприємства агробізнесу

Канали реалізації продукції зі складу підприємств агробізнесу	Документальне оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції
За готівку іншим фізичним особам	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф.№М-11) (типова форма) або Товарна накладна (ф. ВЗСГ-7) (спеціалізована форма)
За готівку працівникам підприємства	Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. ВЗСГ-8) (спеціалізована форма) та прибутковий касовий ордер (ф. №КО-1).
Працівникам підприємства в рахунок оплати праці	Відомість відпуску продукції в рахунок оплати праці яку складають у двох примірниках. Перший передають комірникові, а другий залишають в бухгалтерії. У відомості повинна бути розписка працівників про одержання продукції.
За готівку на ринку, у магазинах, ларьках через підзвітну особу – реалізатора	Лімітна-забірні карти, або накладних внутрішньогосподарського призначення. Реалізатор на продану продукцію зобов'язаний скласти <i>Звіт про продаж сільськогосподарської продукції*</i> до якого додаються виправдані документи і здати його в бухгалтерію у терміни, встановлені графіком документообігу. * - елемент облікової політики

Згідно чинного законодавства підприємство має право самостійно розробити такий документ, враховуючи вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Тому, підтримуємо пропозицію науковців [4] щодо розробки первинного документу в якому буде відображатися інформація про продаж реалізації продукції на ринку,

зокрема *Звіту про продаж сільськогосподарської продукції*, шляхом відображення цієї інформації в наказі про облікову політику підприємства.

4. Дослідженнями встановлено, що особливістю документального оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції є те, що крім документів що підтверджують відвантаження продукції передбачається складання документів, які підтверджують якість такої продукції. Результати дослідження щодо документів які підтверджують якість відвантаженої сільськогосподарської продукції наведено в *табл. 3*.

5. Враховуючи те, що документуванням господарських операцій займаються не стільки працівники бухгалтерії скільки ті службові особи, які безпосередньо беруть участь у їх виконанні (керівники виробничих підрозділів, відділів реалізації, працівники інженерно-технічних служб та інші) задля упорядкування документопотоків розробляють графік документообігу, який затверджує керівник підприємства [10]. Кожному виконавцю слід видати витяг із графіку документообігу, в якому наведено перелік документів, із зазначенням функціональних обов'язків виконавців, строки їх подання та одержувач документів. Службові особи мають бути проінформовані про те, що вони несуть відповідальність за неякісне складання документів, несвоєчасне їх подання, недостовірність даних у наведених документах.

Таблиця 3

Документальне оформлення якості реалізованої сільськогосподарської продукції

Вид реалізованої продукції	Документальне оформлення підтвердження якості реалізованої продукції
<i>племінні тварини</i>	<i>Племені і ветеринарні свідоцтва</i>
<i>сортове насінні [6]</i>	<i>Супровідні документи на сортове насіння - оформляються науково-дослідними установами, дослідними станціями, колгоспами, радгоспами, насінними станціями по обробці насіння, а також хлібоприймальними підприємствами, які продають, здають і відпускають сортове насіння в межах норм посівного стандарту.</i>
	<i>Сортове свідоцтво (ф.№213) - реалізація державі сортового насіння гібридних популяцій першої і наступних репродукцій, які не відповідають вимогам посівного стандарту за чистотою і вологістю; відправка зерна сильних пшениць, пивоварних сортів ячменю, товарного насіння високо олійних сортів соняшнику</i>
	<i>Свідоцтво на насіння (ф.№215) - реалізація державі сортового насіння гібридних популяцій першої і наступних репродукцій, які відповідають вимогам посівного стандарту за чистотою і вологістю</i>
	<i>Атестат на насіння (ф.№216) - реалізація на хлібоприймальне підприємство для обміну або продажу іншим господарствам насіння всіх культур класу посівного стандарту супереліта та еліта</i>
	<i>Свідоцтво на гібридне насіння (ф.№219) - документ, що видається виробником на якість насіння гібридів та їх батьківських форм</i>
	<i>«Посвідчення на здаване державі насіння першого покоління подвійних між лінійних, трілінійних, сортолінійних і міжсорткових гібридів і на наступні покоління простих гібридів кукурудзи» (форма 2М) - на насіння першого покоління кукурудзи, що здається на хлібоприймальні пункти. Заповнюється па підставі актів польового обстеження і польової апробації для простих гібридів.</i>
	<i>Посвідчення на насіння кукурудзи, яке направляють на заводи з її обробці (ф. №218) – заповнюють на підставі акту польової апробації або акту польових обстежень</i>
	<i>Свідоцтво на сортову картоплю (ф. №217) – заповнюють на кожен партію сортової картоплі на основі даних акту апробації (форма 207) і акту бульбового аналізу картоплі (форма 212).</i>
<i>різні види продукції</i>	<i>Сертифікати якості продукції</i>

Отже, сільськогосподарська продукція підприємств агробізнесу за своїм складом є неоднорідною і реалізується за різними каналами. Документальне відображення процесу реалізації сільськогосподарської продукції залежить від виду продукції, що реалізують та каналів їх реалізації (заготівельним і переробним підприємствам; підприємствам громадського харчування; на експорт; реалізація продукції на продовольчих ринках при виїзній торгівлі (через підзвітну особу); через власну торговельну мережу (магазини роздрібної торгівлі та інші); на аграрних і товарних біржах та аукціонах; в рахунок заробітної плати; в рахунок орендної плати за земельні паї; в рахунок нарахованих дивідендів; видача в рахунок натуральної оплати праці; повернення насінневих і фуражних позик тощо).

При документальному оформленні процесу реалізації сільськогосподарської продукції доцільно виділяти такі групи документів які підтверджують: відвантаження продукції стороннім організаціям; якість відвантаженої продукції; факт здійснення розрахунків за відвантажену продукцію. При процесі реалізації передбачається складання документів які підтверджують якість відвантаженої сільськогосподарської продукції (в тваринництві – свідоцтвом племінним, ветеринарним, в рослинництві - сортовим, на насіння, на гібридне насіння та ін.)

Господарські операції, що пов'язані з відвантаженням продукції повинні оформлюватися товарно-транспортною накладною (далі - ТТН) типова форма якої є офіційно затвердженою. При цьому залежно від виду сільськогосподарської продукції для підприємств агробізнесу існують спеціалізовані товарно-транспортні накладні для таких видів продукції агробізнесу як зерно, насіння олійних культур, насіння трав, ягоди, овочі, фрукти, цукрові буряки, тварини, птиці, молоко, вовна. Альтернативність застосування форм товарно-транспортних накладних для підприємств агробізнесу при реалізації продукції різних видів продукції за різними каналами реалізації є елементом його облікової політики у вигляді графіку документообігу, який документує господарські операції процесу реалізації сільськогосподарської продукції.

Підприємства агробізнесу реалізують сільськогосподарську продукцію переробним і заготівельним підприємствам в яких документальне оформлення процесу реалізації передбачає групування первинних документів за такими групами: документи, що виписує продавець (реалізатор) при відвантаженні продукції; документи, які виписують заготівельні і переробні підприємства при прийманні такої продукції зміст і форма яких залежить від виду реалізованої продукції.

Література:

1. Діденко А.Ю. Документальне забезпечення процесу реалізації в аграрних підприємствах. *Мукачівський державний університет. Економіка і суспільство*. Випуск 7, 2016. – С. 900-905. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/150.pdf

2. Потриваєва Н.В., Христенко О.О., Гавалешко К.О. Особливості формування та обліку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції: теоретичний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет ім. В. Сухомлинського*. Вип.18, 2017.С. 556-561. URL: <http://www.global-national.in.ua/archive/18-2017/105.pdf>

3. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 року №363. Дата оновлення: 03.06.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#n1169> (дата звернення: 23.05.2020).

4. Бірюк О.Г. Організаційно-технологічні особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову обліку розрахунків з підзвітними особами. *Міжнародна науково-практична конференція «Реформування економіки України: стан та перспективи»* 25 грудня 2014 року. К.: КНЕУ.

5. Інструкція з обліку продукції і матеріалів в сільськогосподарських підприємствах, затверджена наказом Міністерства сільського господарства СРСР від 15.07.1980 року №269-1.

6. Положення про обіг складських документів на зерно, затверджене наказом Міністерства аграрної політики України від 27.06.2003 року №198. Дата оновлення: 30.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0605-03> (дата звернення: 23.05.2020).

7. Про затвердження спеціалізованих приймальних квитанцій на закупівлю сільськогосподарської продукції, затверджені постановою правління Укоопспілки від 29.05.2000 року №118. Дата оновлення: 12.03.2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0118626-00> (дата звернення: 23.05.2020).

8. Інструкція щодо заповнення Спеціалізованої товарної накладної на перевезення молочної сировини (форма № 1-ТН (МС), затверджена наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 01.12.2015 року №457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1581-15> (дата звернення: 23.05.2020).

9. Типові форми первинної облікової документації, затверджені постановою Державного комітету СРСР зі статистичі від 02.11.1989 року №206. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0206400-89> (дата звернення: 23.05.2020).

10. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року №88. Дата оновлення: 20.06.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 23.05.2020).

Єрмолаєва М. В.,

кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,

Левченко З. М.,

кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,

Полтавська державна аграрна академія

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

Відомо, що основні засоби є активами підприємства і становлять матеріально-технічну базу діяльності суб'єкту господарювання. Підприємство купує, одержує або створює основні засоби з метою використання їх у процесі своєї господарської діяльності. Відмінною рисою, що характеризує основні засоби, згідно п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», є термін їх експлуатації (більше одного року або операційного періоду) [1].

В процесі використання основних засобів з ними відбуваються різні операції, які необхідно правильно та своєчасно відобразити в бухгалтерському обліку. Господарські операції, що відбуваються з основними засобами, умовно можна поділити на три основні групи. До першої групи відносяться операції, пов'язані з надходженням основних засобів на підприємство. Надходження основних засобів може відбуватися різними шляхами – шляхом придбання у постачальників за грошові кошти або за бартерними операціями, внесенням до статутного капіталу, створюватись самостійно на підприємстві шляхом виготовлення власними силами або будуватися, надходити в оренду або безоплатно.

До другої групи операцій з основними засобами можна віднести операції, пов'язані з їх експлуатацією. До таких операцій відносять проведення ремонтів основних засобів, їх переоцінку на дату балансу, консервацію тимчасово невикористовуваних об'єктів, нарахування амортизації, зменшення або відновлення корисності.

Третя група операцій пов'язана з вибуттям основних засобів. До таких операцій відносять операції з продажу, ліквідації, обміну основних засобів, внесення їх до статутного капіталу інших підприємств, повернення орендованих об'єктів власнику після закінчення терміну оренди, безоплатна передача.

Операції, що відбуваються в межах кожної групи повинні правильно і своєчасно оформлятися первинними документами і відображатися в обліку. При цьому слід враховувати вимоги фінансового та податкового законодавства. В першу чергу необхідно звернути увагу на вимоги П(С)БО та Податкового кодексу відносно визнання активів основними засобами.

Згідно П(С)БО 7 головним критерієм віднесення об'єктів до основних засобів є їх термін експлуатації, а згідно п. 14.1.138 Податкового кодексу до

основних засобів відносять активи, вартість яких перевищує 6000 грн [2]. Відповідно, у податковому обліку об'єкти, які коштують менше вказаної суми не є основними засобами. Для підприємств аграрного сектору, які на даний час є платниками Єдиного податку це питання не принципове, оскільки вони не сплачують податок на прибуток підприємства і не мають необхідності дотримуватися правил податкового обліку щодо основних засобів, але для підприємств, які є платниками податку на прибуток, це питання потребує врегулювання.

При надходженні основних засобів на підприємство в першу чергу необхідно правильно визначити їх первісну вартість. Для цього слід звернутися до п. 8 - 15 П(С)БО 7 «Основні засоби». Так, відповідно до п. 8 П(С)БО 7 «Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою» [1].

Ми погоджуємося із зазначеним у П(С)БО 7 порядком формування первісної вартості основних засобів, оскільки він не суперечить задекларованому НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» принципу історичної (фактичної) собівартості, згідно якого при здійсненні оцінки активів пріоритетною має бути оцінка, яка виходить із фактичних витрат на їх виготовлення або придбання [3].

Проблема виникає при формуванні первісної вартості основних засобів при їх безоплатній передачі, внесенні до статутного капіталу або інших надходженнях, оскільки при цьому необхідно визначити справедливую вартість об'єкта. Згідно п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість - це «сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [4].

Фактично справедлива вартість є ринковою вартістю об'єкта або його сучасною вартістю. Для визначення справедливої вартості основних засобів та інших активів на підприємстві рекомендується створити спеціальну комісію, яка на підставі вивчення та аналізу інформації заводів-виробників, торговельних представників, фірм-посередників та інших даних буде визначати справедливую вартість об'єкта і складати відповідний акт. На нашу

думку, така оцінка може носити суб'єктивний характер і не завжди буде відображати реальну вартість активів, що надходять на підприємство. Для визначення справедливої вартості основних засобів бажано залучати фахівців-оцінщиків, які мають необхідну ліцензію на надання подібних послуг. Звісно, що такі послуги не безкоштовні для підприємства, але оцінка основних засобів, проведена незалежним фахівцем, на нашу думку, буде більш об'єктивною і буде відображати реальну вартість об'єкта на відповідну дату з урахуванням його морального і фізичного зносу.

В процесі використання основних засобів в своїй господарській діяльності, підприємство здійснює з ними певні операції. Зокрема, відбувається нарахування амортизації, проведення поточних та капітальних ремонтів, реконструкція, модернізація, проводиться при необхідності переоцінка об'єктів на дату балансу. Особливу увагу слід звернути на операції з обліку нарахування амортизації основних засобів, оскільки існує два основних нормативних документа, які регламентують цей процес – це П(С)БО 7 та Податковий кодекс України.

Зараз нарахування амортизації необоротних активів у податковому обліку здійснюється згідно п. 138.3.1. відповідно до національних або міжнародних стандартів обліку за методами, визначеними П(С)БО 7. На нашу думку, застосування єдиної методики нарахування амортизації у податковому і фінансовому обліку є цілком вірним. Але, Податковий кодекс містить певні обмеження, які призводять до виникнення податкових різниць та необхідності відображення їх у фінансовому обліку. Це призводить до того, що суму прибутку, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток, у фінансовому обліку необхідно коригувати. Ми вважаємо, що між фінансовим та податковим обліком не повинно бути розбіжностей і різних облікових підходів до відображення одного і того ж процесу.

Так, згідно п. 138.3.3. ПКУ встановлено мінімально допустимі терміни амортизації необоротних активів. Це означає, що платнику податку на прибуток підприємства при встановленні терміну використання основних засобів необхідно керуватися ні технічними характеристиками об'єктів, що вводяться в експлуатацію, а нормами ПКУ, що не є логічним. Крім того, ПКУ вводить обмеження на застосування виробничого методу амортизації, що обмежує право підприємства самостійно обирати і формувати свою облікову політику щодо основних засобів.

Слід зазначити, що наголошені дискусійні питання стосуються тих підприємств, які працюють на загальній системі оподаткування. Сільськогосподарські підприємства-платники Єдиного податку не обмежені дією ПКУ щодо амортизації основних засобів, але в разі зміни податкової політики держави ці проблеми набудуть актуальності і для представників аграрного бізнесу.

Ще одне дискусійне питання виникає при проведенні переоцінки основних засобів. Як відомо, підприємство може провести переоцінку основних засобів якщо на дату балансу їх залишкова вартість значно

(суттєво) відрізняється від справедливої вартості (п. 16 П(С)БО 7). При цьому переоцінка може проводитись як в бік дооцінки, так і в бік уцінки. Слід зазначити, що такі операції спричиняють певні податкові наслідки, які необхідно в подальшому відображати в декларації з податку на прибуток [5].

Крім того, під час облікового відображення таких операцій відповідно збільшується або зменшується капітал в дооцінках. Під час складання фінансової звітності, зокрема ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» сума здійсненої дооцінки основних засобів відображається у складі сукупного доходу у другому розділі Звіту. З точки зору фінансового обліку переоцінка основних засобів збільшує або зменшує капітал в дооцінках, але у фінансовій звітності вона відображається у складі сукупного доходу, хоча сама по собі дооцінка необоротного активу не є доходом підприємства. Одночасно сума проведеної переоцінки основних засобів відображається у ф. № 4 «Звіт про власний капітал» у складі власного капіталу підприємства. Це питання потребує наукової дискусії та подальшого врегулювання з точки зору методології та методики облікового відображення.

Під час вибуття основних засобів також виявляються певні суперечливі моменти. В першу чергу це стосується процесу списання основних засобів за ініціативою власника. Списання може відбуватися внаслідок їх повного фізичного зносу, морального застарівання, псування внаслідок стихійного лиха або надзвичайної події. У фінансовому обліку при списанні основних засобів керуються Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів, затвердженими наказом міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. Для прийняття остаточного рішення про списання об'єкта необхідно відповідне рішення постійно діючої комісії, яка згідно п. 41 Методичних рекомендацій № 561 повинна створюватись на підприємстві [6].

На підставі висновку постійно діючої комісії складаються акти на списання основних засобів типової форми. Під час ліквідації об'єктів можуть виникати витрати, пов'язані з їх демонтажем та розбиранням, які відображаються на субрахунку 976 у складі інших витрат з подальшим віднесенням на фінансові результати, а також можуть бути оприбутковані матеріали, які придатні для подальшого використання – будівельні матеріали, запасні частини, дрова, металобрухт. Про наявність таких матеріалів проводять відповідні записи до Акту. При цьому вартість отриманих матеріалів відображають на субрахунку 746 у складі інших доходів від звичайної діяльності з подальшим віднесенням їх на фінансові результати [7].

У податковому обліку операції з ліквідації основних засобів з ініціативи власника вважаються операціями з постачання згідно п. 14.1.191 ПКУ. При цьому виникає податкове зобов'язання з ПДВ, яке має бути нараховане на вартість ліквідованого об'єкта, оціненого за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. Відповідно до п. 189.9 ПКУ податкове зобов'язання з ПДВ не нараховується якщо основні засоби «ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок

дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням» [2].

Фактично, якщо об'єкт, який належить до складу основних засобів, не знищено внаслідок стихійного лиха, не вкрадено або в інший спосіб не ліквідовано без згоди його власника, а, наприклад, обладнання морально застаріло і власник не бачить сенсу в його подальшому використанні, то при списанні необхідно нараховувати ПДВ на залишкову вартість такого обладнання. Якщо розмова б йшла про вартість матеріалів, одержаних від ліквідації основних засобів і необхідність нарахування ПДВ, то в цьому була б певна логіка. У випадку списання об'єкта доходи не отримуються, і податкове зобов'язання з ПДВ, на нашу думку, не виникає [8].

Такий підхід до обліку процесу ліквідації основних засобів з боку ПКУ, на нашу думку, спонукає підприємця до пошуку шляхів уникнення оподаткування. Облікова практика пропонує власнику ліквідованих основних засобів для звільнення від нарахування ПДВ подавати до контролюючого органу документи, які засвідчують процес розбирання або знищення об'єктів та неможливість їх подальшого використання у своїй господарській діяльності. Це можуть бути Акти на списання основних засобів або висновки експертів про неможливість подальшої експлуатації. Такі документи подаються одночасно з декларацією з ПДВ за той період, в якому відбулася така ліквідація [9].

Ще одним дискусійним моментом в обліку вибуття основних засобів є їх продаж. Згідно П(С)БО 27, основні засоби, щодо яких прийнято рішення про продаж, переводяться до складу необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття. При цьому, об'єкти, що призначені для продажу переводяться з рахунка 10 «Основні засоби» на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [10]. З цього моменту припиняється нарахування амортизації основних засобів, оскільки вони змінюють свою сутність і фактично перетворюються на товари.

При продажу необоротних активів дохід відображається по кредиту субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а списання їх собівартості з кредиту субрахунку 286 здійснюється в дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Ми можемо погодитися з використанням субрахунку 712 для відображення доходу від продажу основних засобів, але використання субрахунку 943 вважаємо недоцільним, оскільки основні засоби, призначені для продажу, не є виробничими запасами.

Для відображення собівартості реалізованих необоротних активів доцільно на рахунку 90 «Собівартість реалізації» відкрити субрахунок 905 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття» або відображати їх собівартість на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Таке бухгалтерське відображення собівартості реалізованих необоротних активів допоможе сформувати більш об'єктивну інформацію щодо доходів та витрат підприємства за видами його діяльності і отримати інформацію про формування фінансових результатів його діяльності.

Актуальним на теперішній час залишається необхідність отримання інформації про наявність і рух основних засобів підприємства. Головним джерелом такої інформації є бухгалтерська звітність. Значний обсяг інформації щодо основних засобів міститься у фінансовій звітності підприємства. Зокрема, у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» відображається інформація про залишки основних засобів на початок і кінець звітного періоду, суму нарахованого зносу, наявність необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття.

Користувач фінансової звітності за ф. № 1 може отримати загальні відомості про те, чи є в наявності на підприємстві зазначені активи і наскільки вони зношені. Для відображення інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, в активі ф. № 1 відведено окремий розділ, який містить лише одну статтю. На нашу думку, інформація про такі активи повинна відображатися у другому розділі активу Балансу «Оборотні активи», а в третьому розділі активу слід відобразити інформацію про грошові кошти підприємства та його дебіторську заборгованість.

У ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» можна побачити інформацію про надходження грошових коштів від продажу необоротних активів або витрачання коштів на їх придбання. Ці дані наводяться у другому розділі «Рух коштів від інвестиційної діяльності». Така інформація допоможе користувачу зробити висновки про те, як формувалася матеріально-технічна база досліджуваного підприємства.

Детальна інформація про наявність необоротних активів за їх видами, зміни у складі, суми нарахованої амортизації, переоцінку, втрату корисності та інша суттєва інформація розкривається у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». В цілому, наведених даних достатньо для того, щоб користувач зробив для себе висновки, але слід зазначити, що Примітки подають лише великі підприємства. Суб'єкти підприємницької діяльності, які відносяться до категорії середніх та малих, цю форму не складають, тому користувач обмежений в отриманні необхідної йому інформації.

В цілому, слід зазначити, що в обліку необоротних активів до теперішнього часу існує низка проблемних питань, широке обговорення яких та наукова дискусія можуть допомогти в пошуку шляхів їх вирішення.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Дата оновлення 29.10.2019 р. № z1056-19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 19.05.2020 р.)
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 02.04.2020 р. № 540-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 19.05.2020 р.)
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення 23.07.2019 р. № z0685-19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 19.05.2020 р.)
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств» затв. наказом міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. Дата оновлення 09.08.2013 р. № z1242-13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення 19.05.2020 р.)
5. Савчук Т. Переоцінка ОЗ: які обліково-податкові особливості? *Вісник. Офіційно про податки*. 2019. 13 серп. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100013771-pereotsinka-oz-yaki-oblikovo-podatkovyi-osoblivosti> (дата звернення 20.05.2020 р.)
6. Методичні рекомендації з обліку основних засобів : затв. наказом міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (дата оновлення 14.01.2020 р. № v 0006201-20). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>
7. Альошкіна Н. Ліквідуємо основні засоби: бухгалтерський облік. *Податки та бухгалтерський облік*. 2017. № 29. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/april/issue-29/article-26605.html>
8. Єрмолаєва М. В., Уманська Д. Облік вибуття основних засобів: податкові особливості. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти* : збірник наукових праць за матеріалами III Всеукр. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 28-29 березня 2019 р. Дніпро, 2019. С. 105-108.
9. Альошкіна Н. Ліквідуємо основні засоби: податковий облік. *Податки та бухгалтерський облік*. 2017. № 29. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/april/issue-29/article-26606.html>
10. Воронян Н., Чернишова Н., Нестеренко М. Облік вибуття основних засобів. *Податки та бухгалтерський облік*. 2017. № 94. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/november/issue-94/article-32191.html>

Голуб Н.О.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ

На сучасному етапі істотним напрямом економічної політики є забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектора економіки, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування. Однак досі не розроблено ані показники, ані системи обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах АПК налагодити системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової.

За визначенням Міжнародної федерації органічного сільськогосподарського руху (IFOAM) «Органічне сільське господарство – виробнича система, що підтримує здоров'я ґрунтів, екосистем і людей. Воно залежить від екологічних процесів, біологічної різноманітності та природних циклів, характерних для місцевих умов, при цьому уникається використання шкідливих ресурсів, які викликають небажані наслідки.

Правові та економічні основи виробництва органічної сільськогосподарської продукції визначаються в Україні відповідним Законом [1]. 10 липня 2018 року прийнято Закон України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції», який введено в дію 02 серпня 2019 року [2]. На даний час міністерство працює над розробкою та впровадженням 12 нормативно-правових актів, передбачених Законом. Метою прийняття даного закону є законодавче врегулювання вимог до вирощування, виробництва, ведення відповідного обліку, переробки, сертифікації, маркування, перевезення, зберігання та реалізації органічної продукції та сировини.

За останні кілька років Україна стала важливим постачальником органічної продукції на західні ринки. Йдеться переважно про експорт органічної сировини - зерна, олійних та бобових культур, дикорослих ягід, грибів, горіхів та лікарських трав. Рідше на полицях європейських крамниць можна зустріти готову українську продукцію.

Однак тренд «органік» набуває все більшої популярності: невеликі й середні виробники в Україні активніше беруться за вирощування такої продукції, а торгові мережі виділяють цілі полиці і відкривають «органічні» відділи [4].

Лідерами органічного сільськогосподарського виробництва в Україні є: Світ Біо («Либідь-К») Хмельницька область, Золотий Пармен Чернігівська область, Mol'far Закарпаття, селище Пилипець, Сквирянкам. Сквиря Київська область, Органік мілк («Галекс-агро») Житомирська область, Liluck Чернівецька область, Organico («Каспер») м. Одеса, LiQberry м. Херсон, Екород («Органік Оригінал») м.Київ.

Органічне виробництво має бути натуральним у всьому, воно має на увазі турботу про природу, людей і навколишній світ на всіх етапах. Під час її виробництва не застосовуються хімічні добрива, пестициди, генетично-модифіковані організми (ГМО) або консерванти.

Протерозвиток діяльності з виробництва органічної продукції супроводжується певними ризиками, викликами та обмеженнями, які необхідно враховувати в управлінні ними. Йдеться про те, як інформаційно підтвердити статус продукції органічного виробництва, як забезпечити її прибутковість, як одержати дані через систему обліку для прийняття управлінських рішень у контексті соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

Ведення обліку на підприємстві залежить від організаційних особливостей суб'єкта господарювання, пов'язаних з органічним виробництвом. Органічне виробництво може бути поширеним на господарську діяльність підприємства в цілому, окремі структурні підрозділи з органічним виробництвом, аналітичні об'єкти діяльності (сільськогосподарські культури, тварини) або тільки на їх частину при паралельному виробництві органічної та традиційної (неорганічної) продукції рослинництва на одній площі або тваринництва в одному приміщенні.

Для ведення органічного господарства дуже важливе значення має ведення та організація документації. Кожне органічне господарство повинно:

- зберігати оригінали квитанцій/рахунків на всі куплені засоби (напр., добрива, пестициди, насіння) так само, як і на продану продукцію;
- вести польовий журнал (окремо для органічної та неорганічної частин господарства, якщо стосується) та реєструвати там і використання засобів (дата, діяльність, використаний засіб, кількість) та дати посіву і збору врожаю;
- мати зведені дані використання ЗЗР і добрив по кожному полю за рік (що вносилося, в якій кількості та під яку культуру);
- мати план сівозміни, карту полів (де буде відмічено розміри полів, відповідна нумерація, поля з позначенням можливого ризику перенесення з боку сусідніх полів) господарства, схеми виробничих приміщень;
- вести реєстр збору врожаю, мати записи із зберігання та реалізації продукції. Ці записи повинні відображувати баланс продукції в господарстві. Документація повинна зберігатися щонайменше 5 років.

Реєстр полів, включаючи історію (за попередні три роки):

1. обробіток, посів/посадка, удобрення, зрошення, обприскування, збір урожаю - на кожне поле, що підлягає сертифікації (бланк надає ОС).

2 Карта полів (на карті повинні бути відмічені номери та площі полів), а також повинні бути відмічені неорганічні поля, якщо є.

3 Документи, що підтверджують право власності на землю.

4 Контракти з іншими організаціями по переробці, зберіганню продукції, оренди машин, обладнання, приміщень тощо.

5 Аналізи ґрунтів (якщо проводилися).

6 Карта-схема виробничих приміщень, включаючи підрядні одиниці та приміщення в оренді.

7 Для земель, які раніше не використовувалися (перелогові землі): довідка про підтвердження невикористання земель та термін невикористання. Ця довідка видається третьою стороною (місцева влада, управління сільського господарства).

8 Документи на насіння.

9 Документи на закупку допоміжних засобів (добрива, ЗЗР тощо) та інформація по кожному засобу. Для засобів, в складі яких є мікроорганізми, має бути заповнена ГМО-декларація з підписом та печаткою постачальника засобу.

10 Для насіння культур ГМО ризику (кукурудза, ріпак, соя, картопля, цукровий буряк) необхідні ГМО декларації. Декларація, що насінневий/садивний матеріал для наступних культур не був генетично модифікований. Ця декларація видається постачальником насінневого/садивного матеріалу.

11 Записи післязбиральної переробки та зберігання продукції.

12 Рахунки та накладні, документація закупок та продажів. Документація закупівель насіння, садивного матеріалу, добрив, кормів для тварин та інших витрат пов'язаних з с/г діяльністю.

Щоб стати виробником органічної продукції, потрібно пройти складну і недешеву процедуру сертифікації.

Процес сертифікації органічного виробництва – це процедура, що дозволяє виробнику підтвердити відповідність методів, що запроваджуються на господарстві, вимогам органічних стандартів та дозволяє отримати доступ на ринок органічної продукції за преміальною ціною.

Для всіх полів, як органічного, так і неорганічного статусу, повинні бути наявні карти, де чітко вказані номери полів, культури, що вирощуються, межі полів, їх оточення, а також історія полів за три останні роки. На карті необхідно зробити відповідні відмітки, якщо поблизу можуть знаходитись потенційні джерела забруднення: промислові та радіаційно небезпечні об'єкти, поля з інтенсивними технологіями вирощування сільгоспкультур, поля з ГМО культурами тощо.

Цей орган перевіряє, чи використовувалося органічне насіння, чи оброблялася продукція пестицидами, чи контактувала продукція на складі з

неорганічними товарами, чи могли потрапити в упаковку шкідливі речовини.

Підприємство повинне заплатити за сертифікацію 60-70 тис грн. і підтверджувати статус органічного виробника залежно від виду діяльності в середньому раз на рік. Тривалість сертифікації виробництва залежить від галузі.

Наприклад, сертифікат на вирощену органічну суницю треба чекати щонайменше три роки. Сертифікація пасовищ та полів з однорічними рослинами триває мінімум 24 місяці, з багаторічними рослинами - 36 місяців, ферм з вирощування худоби (м'ясо) і коней - рік, кіз, свиней і корів (молоко) - півроку, птиці (м'ясо) - десять тижнів, птиця (яйця) – шість тижнів. Водночас кожні 15 місяців необхідно підтверджувати статус виробника органічної продукції [3].

Все це зумовлює новий підхід до системи обліку готової продукції сільськогосподарських підприємств з виділенням таких завдань:

- виокремлення об'єктів обліку виробництва та стану готової продукції (в т.ч. органічної і традиційної);
- формування первинних документів (за виокремленими об'єктами);
- узагальнення даних на рахунках синтетичного та аналітичного обліку;
- обґрунтування статей фінансової, податкової та статистичної звітності;
- забезпечення належного контролю за виробництвом, рухом та процесом реалізації продукції.

Об'єктів обліку органічного виробництва є доволі багато: ресурси, продукція, процеси виробництва, постачання та реалізації, відповідно доходи, витрати, фінансової результати тощо. Об'єкти обліку визначаються з врахуванням галузі виробництва та продукції, яка виробляється. Одним із підходів до визначення об'єктів обліку можна обрати класифікацію органічної продукції[7].

Єдина інформаційна система про об'єкти органічного виробництва повинна бути узагальнена у показниках звітності, яка покликана забезпечувати запити зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Організація бухгалтерського обліку повинна бути спрямована на забезпечення належного функціонування ринку органічної продукції та сировини, а також на гарантування впевненості споживачів у продуктах і сировині, маркованих як органічні. Тому налагоджена система обліку витрат виробництва і виходу продукції сприятиме об'єктивному формуванню собівартості органічної продукції та контролю за її рівнем. Первинний облік є основою системи бухгалтерського обліку в рослинництві і відіграє важливу роль в його об'єктивності[10].

При здійсненні виробництва органічної продукції потрібно [5]:

- визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, центрами відповідальності, елементами, статтями

обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими стандартами фінансового та управлінського обліку;

- своєчасне та повне відображення виготовленої продукції за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

- встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;

- формування відповідної інформації про обсяг витрат та виготовленої продукції в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності.

Однією з проблем в цій площині є розробка і вдосконалення напрямів і принципів екологічного обліку та контролю, які включають в себе фінансовий і управлінський облік, звітність за екологічними показниками та екологічний аудит.

Наведемо підстави, на яких питання екологічної діяльності слід об'єднати в корпоративний облік:

- рахунки бухгалтерського обліку підприємства повинні відображати його відношення до навколишнього природного середовища та вплив витрат, ризиків і зобов'язань, обумовлених природоохоронною діяльністю, на фінансовий стан підприємств АПК;

- інвесторам для прийняття інвестиційних рішень необхідно мати інформацію з екологічних заходів і витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю;

- питання екологічної діяльності є також предметом управлінської діяльності: менеджерам необхідно виявляти і розподіляти природоохоронні витрати у такий спосіб, щоб продукція була правильно оцінена й інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;

- агропромислові підприємства можуть мати переваги в конкурентній боротьбі, якщо вони будуть спроможні показати, що їх продукція безпечна в екологічному аспекті;

- екологічний облік є ключем до сталого розвитку.

Сьогодні більшість господарств України займається вирощуванням органічної продукції паралельно з традиційною. Це пояснюється тим, що органіка, не дивлячись на динаміку розвитку, поки що залишається новим напрямом в сільському господарстві. Відповідно, більшість виробників займаються нею в експериментальному напрямку, як додаток до основного традиційного виробництва. В результаті цього існує ризик «змішування» продукції між собою як в кількісному (на складах), так і у вартісному (у первинних документах та реєстрах синтетичного обліку) вимірниках. Аби уникнути цього необхідно розмежовувати первинні документи з вирощування органічної та неорганічної продукції. Для цього на підприємстві можна розробити бланки двох форм, на одній із яких зробити позначку «органічне виробництво». Це дасть змогу постачати на ринок

чисту органічну продукцію, а також правильно визначати витрати, понесені на її виробництво, формувати собівартість, ціну, а також фінансовий результат від ведення органічного виробництва [6].

Для вирішення проблем інформаційного забезпечення в сфері розвитку органічного виробництва необхідно забезпечити організацію первинного обліку господарських операцій, пов'язаних з органічним землеробством, щодо використання ресурсів, оприбуткування продукції (результатів) діяльності та її реалізації, визначення фінансових результатів. Виробники органічної сільськогосподарської продукції мають точно зазначати, на яких площах, у яких будівлях, на якому устаткуванні здійснюється виробництво такої продукції. Тобто, підприємства зобов'язані точно визначати на всіх рівнях виробництва і переробки та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію.

Варто зазначити, що обліку господарської діяльності у сфері органічного виробництва майже не приділяється уваги. Насамперед, повністю відсутні нормативно-рекомендаційні положення організації бухгалтерського обліку і звітності з органічного виробництва. В діючих нормативних документах зустрічаються лише підходи до оперативного обліку [9].

З'ясовано, що облікове забезпечення органічного виробництва та органічної продукції залежить від специфіки її виробничого процесу. З розвитком органічного виробництва має бути належним чином організована система обліку, яка сприятиме забезпеченню користувачів своєчасною та достовірною інформацією про виробництво, зберігання та реалізацію органічної продукції. Для цього ведення обліку такої продукції повинно бути відокремленим від виробництва та зберігання неорганічної продукції і продукції перехідного періоду. Перспективними напрямками подальших досліджень є методичні підходи до організації та методики обліку виробництва органічної продукції.

Для контролю за вирощуванням сільськогосподарських культур для виробництва органічної продукції за кожною сертифікованою земельною ділянкою необхідно мати інформацію про вирощувані культури, про внесені добрива, використані засоби захисту рослин та про одержаний урожай. Ця інформація необхідна для аналізу, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень і дій.

Отже, удосконалення виробництва повинне торкнутися, насамперед, документації, якою оформлюється виконання технологічного процесу виробництва продукції. Таким чином, формування пакета первинних бухгалтерських документів при виробництві екологічно чистої продукції є об'єктивною необхідністю. В основу розробки такої інформаційної бази повинні бути покладені стандарти екологічного виробництва й технологія виробництва продукції.

Література:

1. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини : Закон України [прийнято Верхов. Радою 3 вересня 2013 р. № 425-VII] URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/425-18>.
2. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції [Електронний ресурс]: Закон України від 10.07.2018 р. № 2496-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19>.
3. Вимоги до сертифікації органічного рослинництва. URL: <http://www.organicstandard.com.ua/files/cropproduction/ua/>
4. Вінюкова О.Б. Реалії та перспективи розвитку виробництва органічної продукції в Україні. *Регіональна економіка та управління*. 2018. №3 (21). С. 17—22.
5. Дідух Д. М. Організація бухгалтерського обліку органічного виробництва як інноваційного напрямку розвитку сільського господарства. Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Житомир : Полісся, 2013. С. 219—222.
6. Мельничук Я.П. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 2. С. 27—32.
7. Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С. Облікове забезпечення господарської діяльності товаровиробників органічної продукції. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8415/1/Organik_2017_289297.pdf
8. Пасемко Г.М. Обліково-аналітичне забезпечення ведення органічного сільськогосподарського виробництва. *Вісник ЖНАЕУ*. 2016. №1 (54). Т. 2. С. 190—197.
9. Суліменко Л.А., Киян А.В. Особливості бухгалтерського обліку в умовах органічного виробництва продукції рослинництва. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8422/1/Organik_2017_346351.pdf
10. Цаль-Цалко Ю.С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. №5 (68). С. 70-77.

Замула І. В.

доктор економічних наук, професор
Державний університет “Житомирська політехніка”

Танасієва М. М.

кандидат економічних наук
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЛІСОВИХ ГОСПОДАРСТВ

Україна, як і інші країни-члени ООН, приєдналася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку. В межах стратегічного плану національного розвитку України на період до 2030 року враховано процес адаптації Цілей сталого розвитку (в рамках 17 глобальних цілей сформовано 86 завдань розвитку та 172 показники для моніторингу їх виконання)[1].

Суб'єкти підприємницької діяльності відіграють ключову роль в досягненні Цілей сталого розвитку [2]. Бізнес-рішення й технології господарювання мають вирішальне значення для подолання гострих економічних, екологічних та соціальних проблем, врахованих в цілях. Дотримання та забезпечення виконання цілей може бути корисним для підприємництва в рамках розширення ринку, об'єднання зацікавлених сторін, стабілізації ринків і сприяння прозорості кредитно-фінансових операцій.

Вирішення вказаних проблем потребує досконалої системи еколого-орієнтованого управління господарювання з урахуванням Цілей сталого розвитку України на 2016-2030 рр. не тільки на макрорівні, але й на рівні суб'єктів підприємницької діяльності. В економіці держави лісова галузь відіграє особливу роль, оскільки одночасно є як стратегічним ресурсом економіки, так і фактором стабільності, а отже важливим сектором в досягненні екологічних та економічних Цілей сталого розвитку.

Одним із основних чинників, який впливає на ефективність управління підприємством, є забезпечення дієвої обліково-аналітичної системи, яка за допомогою релевантної інформації дасть змогу контролювати обсяги та стан економіко-екологічних та соціальних процесів на лісогосподарських підприємствах, характеризувати ефективність провадження природоохоронної діяльності з метою прийняття управлінських рішень. Для забезпечення досягнення вказаного обліково-аналітична система суб'єктів лісового господарства потребує значної адаптації, зокрема в напрямів виокремлення витрат та доходів природоохоронного характеру.

Витрати на природоохоронні заходи в лісогосподарських підприємствах України зростають із кожним роком, і що важливо реалізуються як за рахунок державного бюджету так і власних джерел (табл. 1).

Таблиця 1

Витрати на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі лісогосподарських підприємств України

<i>Показник</i>	<i>2015 р.</i>	<i>2016 р.</i>	<i>2017 р.</i>	<i>2018 р.</i>
Витрати на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі, усього, млн.грн., зокрема	155,5	248,0	303,1	341,0
– капітальні витрати	4,0	1,8	1,9	3,0
– операційні витрати	151,5	246,2	301,2	338,0
Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів державного бюджету, %				
– у капітальних витратах	4,1	2,8	3,5	2,9
– у операційних витратах	1,8	2,9	2,3	2,1
Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок власних джерел коштів, %				
– у капітальних витратах	95,6	97,2	96,5	97,1
– у операційних витратах	98,2	97,1	97,7	97,9

Джерело: складено на основі [3]

Аналіз витрат на охорону навколишнього природного середовища у лісовому господарстві та лісозаготівлі свідчить про позитивну динаміку їх розмірів і підтверджує актуальність дослідження таких витрат. Особливо в межах окремих лісогосподарських підприємств, зважаючи на те, що реалізація природоохоронних заходів здійснювалася за рахунок власних джерел коштів більше, ніж на 90 %.

Природоохоронна діяльність має стати важливим об'єктом обліку, щоб забезпечити можливість оптимізувати природоохоронні витрати, підвищити ефективність використання матеріальних ресурсів, зменшити відходи і знизити негативний вплив на навколишнє середовище.

Стрімкого розвитку у світі набула Система еколого-економічного обліку (SEEA), яка об'єднує економічні та екологічні дані для надання всебічної та багатоцільової інформації про взаємозв'язки між економікою та довкіллям та про наявність та рух екологічних активів. Ця система містить міжнародні узгоджені стандартні концепції, визначення, класифікації, правила бухгалтерського обліку та таблиці для створення міжнародно-порівнянних статистичних даних і звітів. SEEA має аналогічну структуру обліку, як і Система національних рахунків (СНР). SEEA використовує поняття, визначення та класифікації, що узгоджуються з СНР, щоб сприяти інтеграції екологічної та економічної статистики [4].

З огляду на це вчені роблять акцент на тому, що екологічний облік є важливим інструментом для розуміння ролі, яку відіграє природне середовище

в економіці. Екологічні рахунки надають дані, які підкреслюють як внесок природних ресурсів у економічне благополуччя, так і витрати, пов'язані з забрудненням та деградацією ресурсів [5, 6, 7, 8].

Дослідженнями доведено, що облік, як інформаційна система для управління навколишнім середовищем суттєво та позитивно впливає на передачу знань, екологічні інновації та екологічні показники господарювання. Також для покращення екологічних показників підприємствам рекомендовано застосовувати належну систему екологічного обліку [9, 10, 11].

Однак актуальними залишаються проблеми розвитку обліку природоохоронної діяльності, зокрема, можливості інформаційного забезпечення оцінки результатів природоохоронної діяльності. Зростаючої ролі набувають питання ефективності використання лісових ресурсів, як вичерпного природного ресурсу, який вимагає розробки заходів щодо його збереження. Для адекватного інформаційного забезпечення оптимальних управлінських рішень, облік природоохоронної діяльності має бути інтегрований у економічну структуру підприємства і максимально враховувати галузеві особливості лісогосподарської діяльності [12, 13, 14, 15, 16].

Враховуючи значний внесок науковців у дослідження проблем облікового відображення природоохоронної діяльності, рівень теоретичних досліджень значно відстає від потреб практики господарювання. Так, на практиці поточні витрати природоохоронного призначення не виділяються в окрему групу, а включаються у загальну суму собівартості продукції, що потребує трудомісткої вибірки з первинних документів, статистичних розрахунків і експертних оцінок, а також ускладнює контроль за доцільністю їх здійснення. Удосконалення обліку природоохоронних витрат та їх подальшого аналізу позитивно вплине на покращення планування і контролю природоохоронних витрат, їх оптимізацію, сприятиме більш точному розрахунку економічної ефективності.

Дослідження спрямовано на визначення особливостей обліку природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства відповідно до вимог Цілей сталого розвитку України на 2016-2030 рр.

За результатами попередніх досліджень щодо сутності природоохоронних витрат [17] та їх класифікації з урахуванням особливостей лісогосподарської діяльності для потреб системи бухгалтерського обліку [18; 19], погоджуючись з багатьма ознаками класифікації природоохоронних витрат, які виокремили вітчизняні та зарубіжні вчені, внесено окремі доповнення і зміни. В результаті чого встановлено, що номенклатура статей природоохоронних витрат залежить від технологічних та організаційних особливостей підприємств. А також базується на групуванні витрат за призначенням природоохоронної діяльності, що дасть змогу визначати обсяги і питому вагу природоохоронних витрат у собівартості продукції підприємства [19; 20].

Відповідно до запропонованої номенклатури статей витрат на природоохоронну діяльність [21] та переліку заходів, які належать до природоохоронних [22], рекомендуємо такий перелік витрат

природоохоронної діяльності лісогосподарських підприємств, які слід обліковувати як капітальні та поточні природоохоронні витрати (табл. 2).

Таблиця 2

Склад поточних і капітальних витрат у лісовому господарстві

<i>Група природоохоронних заходів операційної діяльності</i>	<i>Склад поточних природоохоронних витрат</i>	<i>Склад капітальних природоохоронних витрат</i>
1	2	3
1. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку	– створення лісових культур, сприяння природному відновленню лісів; – утримання державної лісової та мисливської охорони (служби), – здійснення загальновиробничих і адміністративних витрат на ведення лісового та мисливського господарства, забезпечення охорони і захисту лісів; – вирощування садильного матеріалу, створення і утримання селекційних комплексів, плантацій, розсадників і насінних заводів; – забезпечення розвитку в лісах рекреаційної та туристичної інфраструктури; – забезпечення екологічного виховання населення, інформування громадськості про стан лісового господарства, тощо.	– будівництво і ремонт протиерозійних гідротехнічних споруд; – будівництво об'єктів лісогосподарського призначення; – будівництво, реконструкція та відновлення доріг лісо-господарського призначення; – придбання дорожньо-будівельної техніки; – будівництво і придбання об'єктів соціальної сфери; здійснення інвестиційних вкладень тощо.
2. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів	– забезпечення охорони лісів від пожеж, утримання відомчої пожежної охорони, пожежно-хімічних станцій, гасіння лісових пожеж, протипожежне облаштування лісів; – здійснення лісозахисних заходів, зокрема проведення лісопатологічних обстежень, винищувальних робіт в осередках шкідників і хвороб, виробництво біологічних препаратів; – боротьба зі шкідниками та хворобами лісу; – впровадження еколого-безпечних технологій заготівлі й транспортування деревини, тощо;	– будівництво об'єктів проти-пожежного призначення (пожежні станції, пожежно-спостережні башти, щогли, пункти); – придбання пожежних автомо-блів й іншої пожежної техніки, засобів пожежогасіння і зв'язку; – будівництво доріг протипо-жежного призначення; забезпечення авіаційної охорони лісів від пожеж, оренди вертольотів та облаштування спеціальних майданчиків; – придбання обладнання для боротьби зі шкідниками та хворобами лісу тощо.
3. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни	– ведення мисливського госпо-дарства, здійснення державного регулювання і контролю у галузі мисливського господарства та полювання, охорона, використання і відтворення мисливської фауни, збереження та поліпшення стану мисливських угідь	– будівництво охоронних об'єктів (огорож, будівель для прикорму тощо)
4. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві	– проведення наукових фундаментальних досліджень у галузі охорони лісового господарства; – підготовка наукових кадрів і фахівців у галузі охорони лісових ресурсів.	– створення необхідної технічної бази для провадження наукової діяльності (придбання й оновлення обладнання, приладів, оргтехніки, транспортних засобів); – створення технічної бази для забезпечення підготовки фахівців у галузі лісового господарства (придбання та оновлення обладнання, приладів, оргтехніки); – виконання проектно-вишукувальних робіт тощо.

Примітка: наведений перелік природоохоронних робіт капітального характеру є узагальнюючим і може доповнюватися відповідно до стратегічних планів та масштабів лісогосподарського підприємства.

Джерело: розроблено на основі [2; 20]

Для формування рекомендацій щодо покращення методики обліку поточних та капітальних природоохоронних витрат досліджено їх фактичний обсяг і структуру (табл. 3).

З даних табл. 3 видно, що капітальні вкладення у 2019 р. здійснювалися

були значно нижче поточних природоохоронних витрат. Загальна сума поточних витрат становила 4864059 тис. грн., з яких найбільшу питому вагу займають витрати на утримання державної охорони (78,6 %). Щодо капітальних вкладень, то їхня загальна сума склала 30296 тис.грн, з яких найбільшу частку склали витрати на придбання лісгосподарської техніки (69,5 %).

У процесі дослідження особливостей обліку витрат на ведення лісового господарства й охорону лісових ресурсів на підприємствах лісового господарства встановлено, що операційні природоохоронні витрати відображаються у складі загальних операційних витрат. Наприклад, на синтетичних рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Таблиця 3

Поточні та капітальні природоохоронні витрати у 2019 р.

Поточні природоохоронні витрати	2019 р.		Капітальні природоохоронні витрати	2019 р.	
	Сума, грн.	Питома вага, %		Сума, грн.	Питома вага, %
<i>1. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку</i>					
– витрати на створення лісових культур	651398	13,4	– придбання лісгосподарської техніки	21065	69,5
– витрати на природне відновлення лісів	25066	0,5	– придбання пожежних автомобілів	1446	4,8
– витрати на пропаганду охорони лісу	35125	0,7	– придбання засобів боротьби зі шкідниками	969	3,2
– витрати на утримання державної охорони лісу	3823650	78,6	– дорожньо-будівельної техніки	1039	3,4
<i>2. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів</i>					
– витрати на боротьбу зі шкідниками та хворобами лісу	10965	0,2	– капітальне будівництво об'єктів лісгосподарського призначення	1321	4,4
– витрати на біологічні методи боротьби;	10651	0,2	– об'єктів протипоже-жного призначення	636	2,1
– витрати на гасіння лісових пожеж	13650	0,3	– капітальний ремонт та реконструкція постійних лісгосподарських доріг	1041	3,4
– витрати на догляд за лісосмугами і пожежними розривами	23365	0,5	– проектно-кошторисна документація	160	0,5
– витрати на утримання тимчасових протипоже-жних наглядачів	39582	0,8	– інші видатки	405	1,3
<i>3. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни</i>					
– витрати на заготівлю та викладку кормів	91595	1,9	– будівництво тимчасових не титульних споруд	758	2,5
– витрати на охорону диких тварин	99654	2,0	– ремонт споруд	347	1,2
<i>4. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві</i>					
– витрати на підвищення кваліфікації працівників та спеціалістів у галузі лісового господарства	39358	0,8	– будівництво об'єктів соціальної сфери і житлового фонду	1109	3,7
Усього операційних природоохоронних витрат	4864059	100,0	Усього капітальних природоохоронних витрат	30296	100,0

Джерело: форма 10-ЛГ «Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству» Чернівецьке державне управління лісового та мисливського господарства

З цією метою пропонуємо відкриття субрахунків першого порядку до необхідних синтетичних рахунків 1, 2, 4, 7, 9 класів і введення спеціального рахунка «Витрати на природоохоронну діяльність».

Впровадження цієї пропозиції дещо збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але вона значно зменшить трудомісткість отримання інформації про природоохоронні витрати, оскільки відпаде потреба у такій кропіткій роботі, як вибірки та перегрупування даних аналітичного обліку. До того ж отримувана інформація за чинною методикою не вирізняється точністю і достовірністю, властивими інформації системного бухгалтерського обліку.

До синтетичного рахунка «Витрати на природоохоронну діяльність» пропонується відкрити субрахунки відповідно до номенклатурних статей розробленої класифікації витрат. За дебетом рахунка будуть відображатися операції, пов'язані з виникненням природоохоронних витрат і проведенням природоохоронних заходів у межах поточної природоохоронної діяльності. За кредитом рахунка пропонуємо відображати господарські операції, пов'язані зі списанням природоохоронних витрат за призначенням, відшкодуванням екологічних витрат і фінансуванням поточних природоохоронних заходів у межах природоохоронної діяльності.

Рахунок «Витрати природоохоронної діяльності» на одних підприємствах лісового господарства може використовуватися як збірно-розподільчий, а на інших – як калькуляційний.

Перший варіант пропонується тим підприємствам лісового господарства, де обсяги природоохоронної діяльності незначні, сама вона структурно не відособлена та послуги екологічного характеру стороннім підприємствам не надаються. У цьому разі окремий рахунок дасть змогу контролювати плановий кошторис витрат і акумулювати відомості про загальну суму природоохоронних витрат для відображення їх у звітності та більш точного розподілу між видами продукції, що виробляється, ніж це можливо за існуючої системи обліку природоохоронних витрат.

Доцільно також рахунку «Витрати на природоохоронну діяльність» присвоїти код 915, оскільки природоохоронні витрати: по-перше, навряд чи можливо прямо відносити на собівартість конкретних видів продукції, тобто вони потребують певної бази розподілу; по-друге, ці витрати мають комплексний характер; по-третє, вони за своїм характером виявляють загальновиробничі ознаки, тобто пов'язані опосередковано з виробництвом продукції.

На підприємствах зі значним обсягом природоохоронної діяльності, які мають спеціалізовані цехи і надають іншим підприємствам природоохоронні послуги, рахунок «Витрати природоохоронної діяльності» має набувати калькуляційного характеру (наприклад, субрахунок 237) та слугувати для визначення собівартості екологічних послуг і встановлення оптимальних цін на послуги, що надаються стороннім організаціям, а також для визначення фінансового результату від природоохоронної діяльності. Аналітичний облік при цьому може здійснюватися за структурними підрозділами як центрами відповідальності (за цехами та підрозділами), за конкретними напрямками

природоохоронної діяльності (протипожежні заходи, заходи щодо усунення наслідків буреломів, снігопадів тощо) з поділом за місцями виникнення витрат і статтями витрат.

На основі дослідження існуючої системи обліку витрат виробництва пропонуємо схему обліку поточних природоохоронних витрат (рис. 1).

Витрати, відображені на рахунку «Витрати природоохоронної діяльності», списуються на рахунки основного або допоміжного виробництва, а вартість послуг стороннім організаціям відноситься на рахунок «Собівартість реалізації». При цьому на рахунку «Витрати природоохоронної діяльності» може утворюватися дебетове сальдо за наявності незавершеного виробництва (наприклад, очищення стічних вод може відбуватися багатоступінчасто або тривало).

Дослідження практики ведення обліку капітальних витрат на лісогосподарських підприємствах показує, що питома вага основних засобів природоохоронного призначення залежить від особливостей виробництва і розмірів підприємств. Окремо природоохоронні об'єкти основних засобів не виділяються, що значно ускладнює їх облік та нарахування амортизації. Капітальні природоохоронні витрати здійснюються як за рахунок власних коштів підприємства, так і за рахунок цільового фінансування коштів Державного агентства лісових ресурсів України. Ці витрати відображаються у складі основних засобів та нематеріальних активів підприємства (рахунки 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції»).

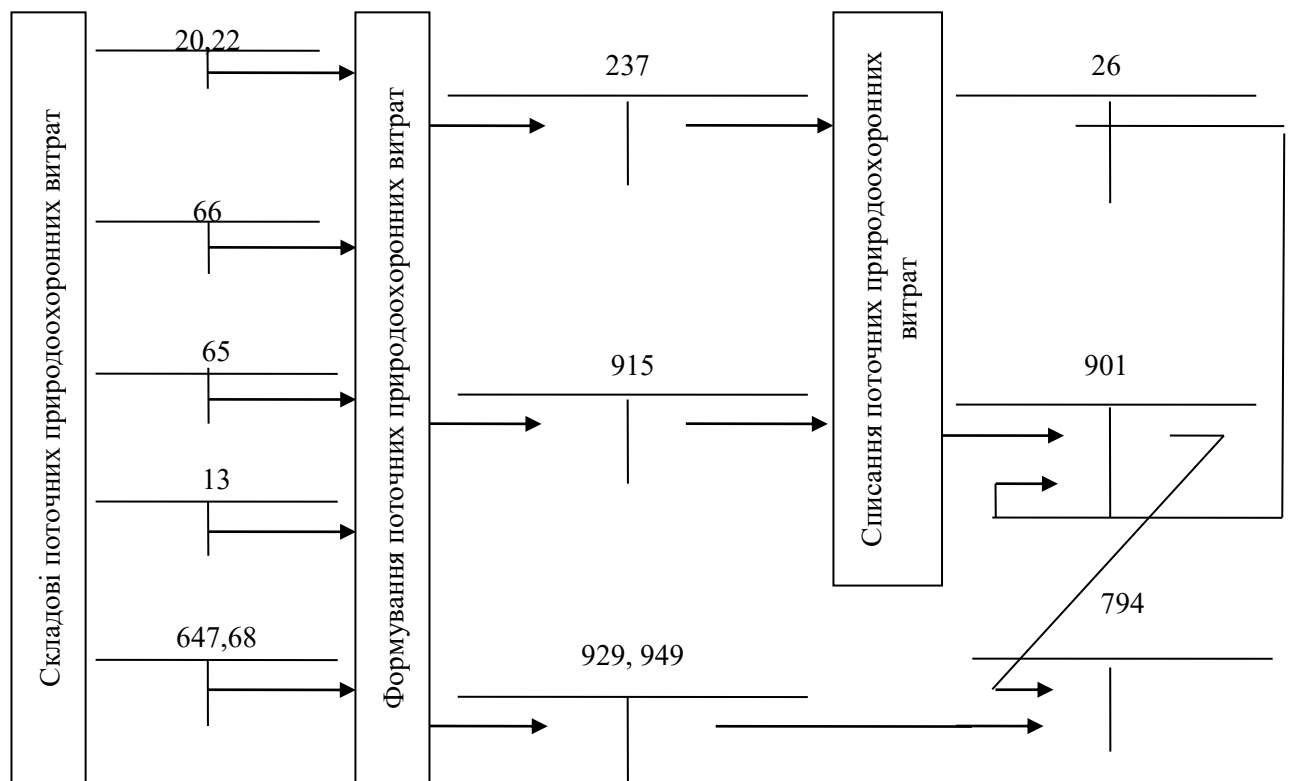


Рис.1. Схема обліку поточних витрат природоохоронної діяльності
Джерело:складено авторами

З огляду на це до існуючих груп основних засобів і нематеріальних

активів пропонуємо застосовувати терміни «природоохоронні об'єкти основних засобів» та «природоохоронні об'єкти нематеріальних активів», що дасть змогу комплексно й системно обліковувати капітальні природоохоронні витрати через відкриття субрахунків до існуючих.

Для достовірного відображення капітальних природоохоронних витрат і обліку природоохоронних об'єктів основних засобів та нематеріальних активів до існуючих рахунків доцільно відкрити субрахунки, на яких обліковуватимуться об'єкти природоохоронного призначення.

Облік капітальних природоохоронних витрат доцільно вести з використанням таких субрахунків (табл. 4).

Таблиця 4

Рахунки обліку капітальних природоохоронних витрат

<i>Рахунок</i>	<i>Субрахунок, аналітичний рахунок</i>	<i>Характеристика</i>
15 «Капітальне будівництво»	151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів»	За дебетом вказаних субрахунків відображаються суми витрат на будівництво, придбання, створення основних засобів і нематеріальних активів, науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи, пов'язані з природоохоронними заходами (зокрема оплата за рахунками, витрати на транспортування, заробітна плата і відрахування на соціальні заходи, послугисторонніх організацій). За кредитом – вартість природоохоронних об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, взятих в експлуатацію списується на відповідні групи необоротних активів природоохоронного призначення за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 12 «Нематеріальні активи».
	152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів основних засобів»	
	154.1 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів нематеріальних активів»	
	156 «Науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи, пов'язані з природоохоронними заходами»	

Джерело – складено авторами самостійно.

Облік амортизаційних відрахувань основних засобів і нематеріальних активів природоохоронних об'єктів доцільно здійснювати на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» із відкриттям окремих рахунків аналітичного обліку. Пооб'єктне нарахування амортизації дасть змогу отримати інформацію про суму зносу та балансову вартість кожного природоохоронного об'єкта. Регістром обліку, в якому буде узагальнено інформацію про наявність та рух основних засобів і нематеріальних активів природоохоронних об'єктів, може бути, наприклад, «Відомість обліку основних засобів (нематеріальних активів) природоохоронних об'єктів», яка має складатися на основі оборотно-сальдових відомостей вказаних вище рахунків обліку.

Витрати на технічний огляд, поточний і капітальний ремонт природоохоронних об'єктів відносяться до операційних природоохоронних витрат, крім добудови природоохоронного об'єкта, бо тоді збільшується

первісна вартість необоротних засобів, та відносяться на рахунок 151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів».

На основі існуючої методології бухгалтерського обліку запропоновано схему обліку капітальних природоохоронних витрат (рис. 2).

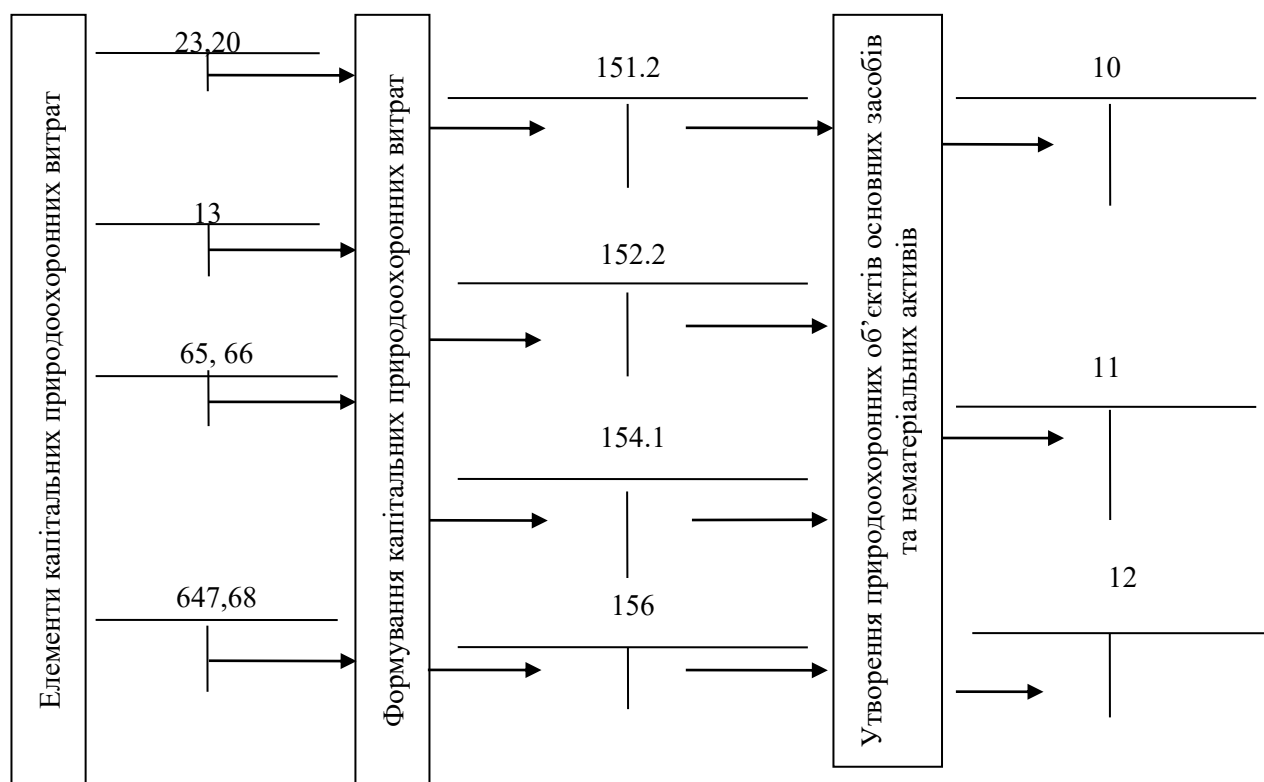


Рис. 2. Схема обліку капітальних природоохоронних витрат підприємств лісового господарства

Джерело: складено авторами.

Запропонована схема наочно демонструє порядок формування капітальних природоохоронних витрат та утворення (збільшення) природоохоронних об'єктів основних засобів і нематеріальних активів.

Для забезпечення виконання принципу бухгалтерського обліку «нарахування та відповідність доходів і витрат», достовірного обліку доходів природоохоронної діяльності рекомендуємо відкрити аналітичний рахунок 719.1 «Операційний дохід від природоохоронної діяльності» до рахунку 71 «Інший операційний дохід» та субрахунка 747 «Дохід від капітальних природоохоронних заходів» до рахунку 74 «Інші доходи».

Фінансування природоохоронних заходів підприємств лісового господарства здійснюється з Державного бюджету України, а головним розпорядником коштів є Державне агентство лісових ресурсів України. Джерела фінансування – це державний бюджет (загальний і спеціальний фонд), місцевий бюджет та власні джерела коштів лісогосподарських підприємств.

За даними Чернівецького обласного управління лісового та мисливського господарства, фінансування цільовими коштами заходів лісового господарства й охорони лісових ресурсів покриває лише 2-2,5% таких витрат, переважно тому підприємства вкладають власні кошти. Основне джерело доходу –

реалізація продукції лісозаготівлі, ось чому раціональним є розвиток лісозаготівельної діяльності відповідно до засад сталого розвитку.

З метою формування єдиного джерела фінансування для підприємств лісового господарства рекомендуємо використання субрахунка 485 «Цільове фінансування на природоохоронні заходи» з субрахунками другого порядку: 485.1 «Цільове фінансування операційних природоохоронних заходів» та 485.2 «Цільове фінансування капітальних природоохоронних заходів». За кредитом запропоновано рахунка 485 відобразатимуться господарські операції, які призводять до збільшення фінансування природоохоронної діяльності за рахунок різних джерел (коштів державного цільового фінансування, резервного капіталу, додаткового капіталу, запозичених коштів), а за дебетом рахунка – господарські операції, пов'язані з використанням або зменшенням коштів на фінансування природоохоронної діяльності.

Порядок відображення фінансування природоохоронної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку подано на рис.3.

Для впорядкування обліку витрат на природоохоронну діяльність та на основі вивчення особливостей природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства і встановленої номенклатури статей витрат на природоохоронну діяльність підприємств лісового господарства обґрунтовано потребу в заповненні форми регістру синтетичного й аналітичного обліку природоохоронних витрат «Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства» (табл. 5) на основі вибірки інформації про природоохоронні витрати зі всіх облікових реєстрів, які містять такі дані.

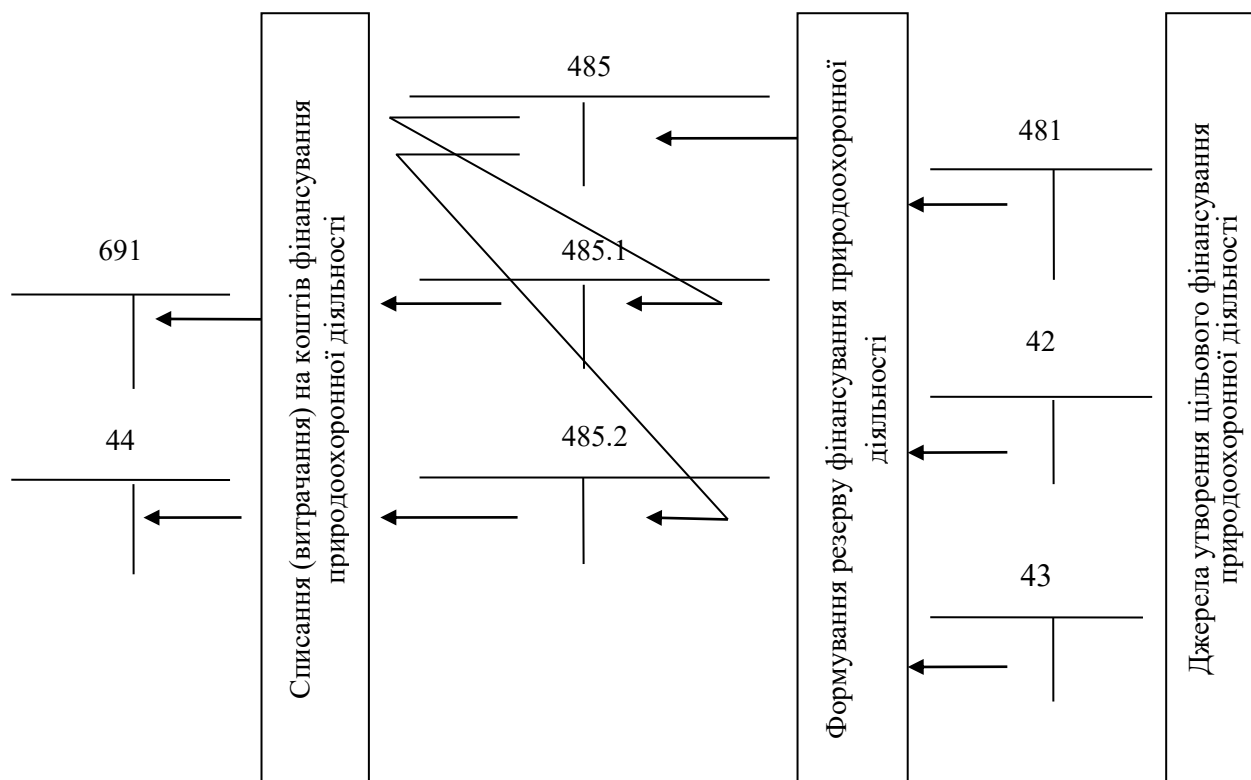


Рис. 3. Схема обліку фінансування природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства

Джерело: складено авторами.

Запропонований реєстр складається з двох частин: перша – за структурою табл. 1, у графах (1 – 17) якої вказано види природоохоронних витрат за елементами (поточні та капітальні природоохоронні витрати), а в рядках – витрати на природоохоронну діяльність відповідно до груп природоохоронних заходів.

Другий запропонований реєстр – «Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність за джерелами фінансування» (табл. 6), в якій витрати на природоохоронну діяльність лісового господарства перегруповуються за джерелами фінансування (коштів державного бюджету (загального і спеціального фондів) та власних коштів (коштів нерозподіленого прибутку, додаткового капіталу, резервного капіталу, запозичених коштів)) і яка заповнюється на основі вибірки інформації про природоохоронні витрати зі всіх облікових реєстрів, які містять такі відомості.

Організація обліку капітальних природоохоронних витрат відповідно до запропонованої номенклатури та методики обліку дасть змогу формувати інформацію про її результати у системі обліку для цілей ефективного управління й аналізу такої діяльності та формування еколого-економічних індикаторів виконання цілей сталого розвитку.

Для створення достовірного обліково-аналітичного забезпечення оцінки досягнення Цілей сталого розвитку в межах природоохоронної діяльності лісгосподарських підприємств з цілями їх оптимізації та контролю слід:

1) природоохоронні витрати, які можна віднести на собівартість конкретного виду лісопродукції та які мають тісний взаємозв'язок з технологічним процесом слід обліковуватися на субрахунку 237 «Природоохоронні витрати» або / і «Витрати на виконання природоохоронних заходів», виокремити які із загальної суми неможливо або не раціонально обліковувати на субрахунку 915 «Витрати на природоохоронну діяльність» із відкриттям субрахунків відповідно до номенклатурних статей розробленої класифікації витрат;

2) облік капітальних природоохоронних витрат логічно вести з використанням рахунка 15 «Капітальне будівництво» із відкриттям субрахунків другого порядку: 151.2 «Будівництво природоохоронних об'єктів», 152.2 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів основних засобів», 154.1 «Придбання (виготовлення) природоохоронних об'єктів нематеріальних активів», 156 «Науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи природоохоронних заходів». Закриття цих субрахунків проводиться на відповідні групи необоротних активів природоохоронного призначення за рахунками: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 12 «Нематеріальні активи»;

Таблиця 5

Лісництво _____
 Період_(I, II, III, IV)___квартал_____

Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства

Природоохоронні витрати за групами природоохоронних заходів	Поточні природоохоронні витрати										Інші витрати			Всього					
	Капітальні природоохоронні витрати					Амортизація					Інші витрати					сума	У % до підсумку		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15			16	17
		Сировина і матеріал	Енергетичні ресурси	Зпасні частини	МШП	Основа та податкова заробітна плата	Відрахування на соціальні заходи	Основних засобів	Нематеріальних активів	Технічне обслуговування та поточний ремонт	Витрати на утраління	Розрахунки з податками і збірниками	Послуги допоміжних виробництв	Розрахунки з бюджетом	Розрахунки за податками і платіжками	Інші розрахунки	Сулуння продукція (вироблюється)		
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
I. Заходи щодо нарощування екологічного потенціалу лісів, забезпечення ведення лісового господарства на засадах сталого розвитку, - усього: у т. ч.																			
Разом за розділом I																			
II. Заходи щодо підвищення стійкості лісових екосистем, забезпечення охорони і захисту лісів																			
Разом за розділом II																			
III. Заходи щодо охорони і раціонального використання мисливської фауни																			
Разом за розділом III																			
IV. Заходи щодо покращення наукового та кадрового розвитку природоохоронної діяльності у лісовому господарстві																			
Разом за розділом IV																			
Усього																			

Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства за джерелами фінансування

Природоохоронні витрати	Фактично витрачено	зокрема з:				
		Коштів державного бюджету, зокрема		Власних та запозичених коштів, зокрема		
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	Додатковий капітал	Резервний капітал	Запозичені кошти
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Поточні витрати на природоохоронну діяльність лісового господарства						
Сировина, матеріали, паливо й енергія						
Основна та додаткова заробітна плата						
Відрахування на соціальні заходи						
Витрати на управління природоохоронною діяльністю						
Амортизаційні відрахування природоохоронних об'єктів						
Витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт природоохоронних об'єктів						
Інші поточні природоохоронні витрати						
Усього						
Капітальні витрати на природоохоронну діяльність						
Будівництво споруд, установок природоохоронних об'єктів						
Придбання природоохоронних об'єктів						
Капітальний ремонт						
Утилізація і переробка відходів основного виробництва						
Розвиток наукового та кадрового потенціалу						
Інші капітальні природоохоронні витрати						
Усього						
Екологічні збори, податки						
Вид екологічного збору / податку		Пред'явлено (нараховано) у звітному році		Фактично виплачено у звітному році		
<i>1</i>		<i>2</i>		<i>3</i>		
1. Попнева плата (плата за ліс на кореню)						
2. Екологічний податок						
3. Плата за розміщення відходів (в межах норм)						
4. Плата за наднормативні розміщення відходів						
5. Плата за допустимі викиди забруднюючих речовин						
1		2		3		
6. Плата за наднормативні викиди забруднюючих речовин						
7. Плата за землю						
8. Збір за спеціальне використання води						
9. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів						
Встановлені збитки, заподіяні лісовим масивам порушеннями природоохоронного законодавства, та штрафи, накладені за ці порушення						

3) для впорядкування обліку витрат на природоохоронну діяльність

з урахуванням особливостей природоохоронної діяльності підприємств лісового господарства та визначеної номенклатури статей витрат на природоохоронну діяльність сформовано реєстри синтетичного та аналітичного обліку природоохоронних витрат: «Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність лісового господарства» та «Зведена відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність за джерелами фінансування».

Література

1. Цілі сталого розвитку 2016-2030. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku>
2. Цілі Сталого Розвитку в Україні: Пакет інформаційних матеріалів. URL: <http://sdg.org.ua/ua/resources-2/107-tsili-staloho-rozvytku-v-ukraini-paket-informatsiinykh-materialiv>
3. Довкілля України за 2018 рік. Статистичний збірник. К., 2019. 214 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/11/Zb_dovk_2018.pdf
4. System of environmental economic accounting. URL: <https://seea.un.org/>
5. IUFRO. Building in sights of global economy and accounting toward sustainable forest management. *In Proceedings of the IUFRO unit 4.05.00 International Symposium*, Lviv, Ukraine, 17–19 May 2007; Zahvoyska, L., Jobstl, H., Kant, S., Maksyv, L., Eds.; UNFU Press: Lviv, Ukraine, 2009.
6. United Nations. System of Environmental Economic Accounting 2012; Central Framework; United Nations: New York, NY, USA, 2017.
7. United Nations; European Commission; International Monetary Fund; Organization for Economic Co-operation and Development; World Bank. Integrated Environmental and Economic Accounting; United Nations: New York, NY, USA; European Commission: Brussels, Belgium; International Monetary Fund: Washington, DC, USA; Organization for Economic Co-operation and Development: Paris, France; World Bank: Washington, DC, USA, 2003. 598 p.
8. Hamid Saremi and Behrad Moein Nezhad. Role of environmental accounting in enterprises. *Ecology, Environment and Conservation*. Vol. 20(3). 2014. pp.1-13.
9. Nigri, G.; DelBaldo, M. Sustainability reporting and performance measurement systems: How do small and medium sized benefit corporations manage integration? *Sustainability* 2018, 10, 4499. URL: <https://doi.org/10.3390/su10124499>
10. Jobstl, H.A.; Hogg, J.N. State of forestry accounting in some European countries. *Account. Manag. Econ. Environ. Friendly For.* 2009, 15, 17-40.
11. Zamula I., Tanasiieva M., Travin V., Nitsenko V., Balezentis T., Streimikiene D. Assessment of the Profitability of Environmental Activities in Forestry. *Sustainability*. 2020, 12(7), 2998. URL: <https://www.mdpi.com/2071->

1050/12/7/2998

12. Zandi, G.R; Khalid, N.; Md. Zahurul Islam, D. Nexus of knowledge transfer, green innovation and environmental performance: impact of environmental management accounting. *Anempiricalassessment. Int. J. EnergyEcon. Policy* 2019, 9, 387-393. URL:<https://doi.org/10.32479/ijeep.8285>

13. IUFRO Research Group. Managing economy and accounting in aneverchanging paradise of forest management. In *InternationalSymposium, 2nd ed.*; Jobstl, H., Roder, C., Eds.; UniversityofAppliedForestSciences: Rottenburg, Germany, 2009.

14. Демина Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М. : Финансы и статистика, 1990. 112 с.

15. Кулій-Дем'янюк Ю. В. Бухгалтерський облік витрат на охорону навколишнього середовища підприємств АПК : автореф. дис.на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» К., 2013. 21 с.

16. Саенко К. С. Учет экологических затрат : монограф. М. : Финансы и статистика, 2005. 376 с.

17. Цюга М. М. Природоохоронні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59), Ч. 1. С. 211-216.

18. Цюга М. М. Класифікація природоохоронних витрат лісового господарства в бухгалтерському обліку. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 3 (36). С.136-145.

19. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів: монографія / За заг. ред. доктор економічних наук, проф. Замули І.В. Житомир: ПП "Рута", 2017. 308 с.

20. Танасієва М. М., Бонарев В. В. Особливості методики обліку поточних природоохоронних витрат у лісовому господарстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/96.pdf.

21. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України від 14 трав. 2013 р., № 124. URL: http://lespravo.org.ua/art/407Metodrekomenadacii_z_formuvannya_sobivartosti_produkcii_na_pidpri%D1%94mstvah_DALRU.

22. Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1147. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html

Височан О.С.

доктор економічних наук, доцент
Національний університет «Львівська політехніка»

Гик В.В.

кандидат економічних наук
Національний університет «Львівська політехніка»

ФОРМУВАННЯ КОРПОРАТИВНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В КЛАСТЕРІ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД

Глобалізаційні процеси зумовили становлення і розвиток нових форм інтеграційних структур – кластерів як добровільних об'єднань підприємств, які співпрацюють із науковими (освітніми) установами, комерційними організаціями та органами місцевої влади з метою підвищення конкурентоспроможності власної продукції і сприяння економічному розвитку регіону. Формування кластерів вважається перспективним напрямом зростання конкурентоспроможності промисловості регіонів і економіки України в цілому. Суть кластерної концепції полягає в реалізації економічного потенціалу регіону. При цьому особлива увага приділяється взаємозв'язкам між господарськими елементами кластера. Між підприємствами-учасниками кластеру встановлюються відносини, що впливають на формування облікової інформації.

Відповідно до чинного вітчизняного законодавства [14, 20] і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [15, 16] кожна організація формує власну облікову політику. Враховуючи це, виникає необхідність розробки методологічних підходів до формування облікової політики в кластері, як групи підприємств, з врахуванням особливостей їх діяльності, умов господарювання та вимог користувачів інформації.

Варто зазначити, що кластер не має законодавчо закріпленого статусу, об'єднує групу підприємств різної організаційно-правової форми господарювання, форми власності або частки участі в статутному капіталі. Така різноплановість включених в кластер груп підприємств, об'єднаних здебільшого за галузевою і географічною ознаками, зумовлюють певні вимоги до системи управління, зокрема до обліку як її інформаційного забезпечення.

Кластер повинен функціонувати як цілісна єдина система, здатна забезпечити компроміс індивідуальних (кожного учасника) та загальних корпоративних економічних інтересів. На нашу думку, саме корпоративні відносини визначають особливості формування облікової політики в кластері. Відповідно до широкого тлумачення, корпоративні відносини виникають з приводу створення нового тіла (corpus) юридичної особи та функціонування останньої – між засновником (засновниками) та створеною організацією. У вузькому розумінні, що склалося пізніше, з появою корпорацій (організацій корпоративного типу, що створюються і діють у складі кількох або багатьох осіб) корпоративні відносини розглядаються як такі, що складаються всередині корпорації – між її учасниками та організацією в особі її органів та

їх посадових осіб, а також між зазначеними особами у різних комбінаціях (між органами товариства, між посадовими особами цих органів, між учасниками) [2, С. 223].

Облікова політика кластеру повинна являти собою систему стратегічних рішень, що охоплює діяльність комплексного управління. Питання формування облікової політики має дворівневий характер: облікова політика підприємств-учасників кластера як окремих суб'єктів господарювання та корпоративна облікова політика кластеру. Під корпоративною обліковою політикою кластеру розуміємо сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно для забезпечення захисту прав та інтересів учасників.

Для формування корпоративної облікової політики в кластері не потрібно враховувати вимоги, коли кожна організація, що входить в структуру взаємопов'язаних груп, в обліковій політиці зобов'язана дотримуватися технології ведення бухгалтерського обліку та відображати інформацію за окремими суб'єктам групи компаній і формувати консолідовані відомості. Це пояснюється тим, що у кластері не відбувається формування зведеної (консолідованої) звітності, відповідно до вимог НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

У науковій літературі існують декілька підходів до формування облікової політики кластеру. На переконання Левіної М.В. кластерна облікова політика має будуватися за традиційною структурою і включати три розділи: організаційний (структура обліково-аналітичної служби, рівень централізації облікових робіт, форма організації управлінського обліку, перелік центрів відповідальності, перелік центрів витрат), технічний (робочий план рахунків, форма бухгалтерського обліку, система облікових реєстрів, форми первинних документів, графік документообігу, порядок проведення інвентаризації) та методичний (спосіб оцінки (переоцінки) об'єктів бухгалтерського обліку, методи оцінки вибуття запасів, порядок створення резервів, механізм калькуляції собівартості послуг, визначення суттєвості даних, які підлягають розкриттю у фінансовій звітності) [11, С. 290-291].

Конева О.В. запропонувала модель формування облікової політики для кластерних структур, яка носить комплексний характер та включає два блоки: 1 – загальні положення фінансової і облікової політики для організацій кластера в цілому, 2 – облікову політику окремої організації-учасника кластера. ... Велике значення у формуванні фінансових показників мають ключові методичні положення загальної фінансової політики кластера. Ці положення визначають методичну основу індивідуальної облікової політики організацій – учасників кластера. Таких положень автором виділено три: визначення потреби в джерелах фінансування інноваційної та інвестиційної діяльності організацій кластера; розподіл трансакційних витрат кластера між організаціями-учасниками кластера; трансфертні ціни і порядок їх застосування у спільній діяльності організацій-учасників кластера [9, С. 1119-1123].

Формування облікової політики кластеру є можливим з використанням ОРМ-моделі, яку запропонувала Височан О.О. (рис. 1).



Рис. 1. ОРМ-модель облікової політики

Джерело: [3, С. 232]

Формування облікової політики згідно ОРМ-моделі здійснюється з врахуванням трьох детермінант, тобто найважливіших чинників, які встановлюють пріоритети і конкретизують її мету, залежно від потреб споживачів облікової інформації: обмеження, ризику, можливості. Відповідно до них, облікова політика може формуватися з використанням таких підходів: стандартизований, превентивний, перспективний та збалансований [3, С. 232-233].

Облікова політика бере участь у формуванні інституційного середовища кластеру, що підкреслює її високу значимість у прийнятті рішень. Зміни, що відбуваються в зовнішньому інституційному середовищі, обумовлюють розробку адекватного її стану механізму інституціоналізації облікової політики. Проф. Макарова Н.М., Тимофєєва Г.В. виділили такі блоки механізму інституціоналізації облікової політики: формування норм і правил; інтеріоризація формальних правових норм і правил гри; реалізація облікової політики та контроль за дотриманням встановлених норм і правил; корекція норм і правил. За допомогою механізму інституціоналізації облікової політики відбувається стабілізація економічної облікової структури, поліпшується внутрішній контроль слідування встановленим нормам, що позитивно впливає на якість систем управління... Інституційне оформлення облікової політики розкриває форми організаційно-технічного аспекту, вибір внутрішньої методології обліку, види контрактних взаємодій з іншими економічними суб'єктами. Інституціоналізацію облікової політики автори визначають як комплекс особливих вибраних варіантів обліку, організаційно-технічних норм, традицій, включаючи традиції взаємин і координації облікової діяльності

працівників, що стосуються її легітимності, що є унікальним для економічного суб'єкта. Дана сукупність заходів організаційно оформляється у вигляді інституту облікової політики [13, с. 46-49].

«Правило, яке інституціоналізоване, ототожнюється з інститутом» [24, с. 24], – констатують Ж.-Е. Лейн і С. Ерссон. Отже, кожен економічний суб'єкт формує особливий внутрішній функціональний і організаційний мікроінститут, яким і є облікова політика.

Як зазначає Лоханова Н.О., сутність облікової політики з позицій інституціонального підходу складається в тому, що облікова політика є типовим проявом впливу інститутів на процес ведення обліку господарюючих суб'єктів і результати його діяльності, оскільки: вона формується з урахуванням вимог діючих нормативно-правових актів..., тобто саме формулювання є наслідком впливу елементів інституціональної системи; формується під безпосереднім впливом неформальних інститутів – правил, традицій і цінностей, що склались у відповідному загальноекономічному і бізнес середовищі в цілому і на конкретному підприємстві зокрема; дієвість облікової політики як інструменту впливу на реальні показники господарської діяльності визначається саме рівнем розвитку формальної і неформальної частини інституціонального середовища, в якому функціонує господарюючий суб'єкт [12, с. 155].

На нашу думку, формування облікової політики в кластері з позицій інституціонального підходу можна навести таким чином (рис. 2).

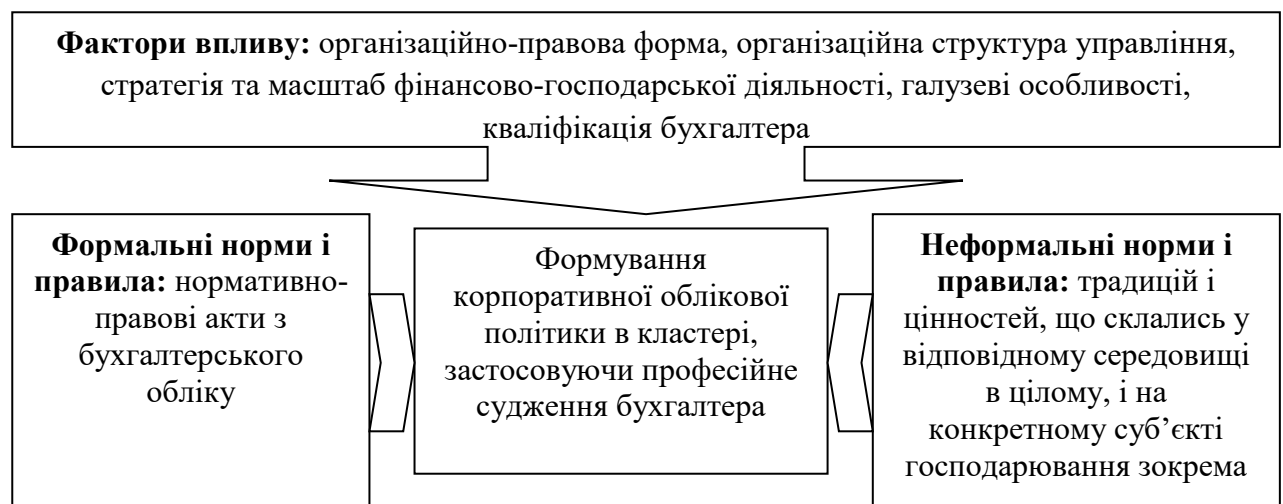


Рис. 2. Формування корпоративної облікової політики в кластері з точки зору інституційної теорії

Джерело: сформовано автором

На облікову політику кластеру значною мірою впливають фактори: організаційно-правова форма, організаційна структура управління, стратегія та масштаб фінансово-господарської діяльності, галузеві особливості, кваліфікація бухгалтера. У науковій літературі їх також групують за різними ознаками: за місцем виникнення – зовнішні та внутрішні; за часом дії –

перспективні та поточні; за змістом – виробничо-організаційні та фінансово-економічні. Житний П.Є. вважає, що вибір та оцінка впливу чинників на виробничу систему пов'язана з певними труднощами. Це зумовлено тим, то чинники зовнішнього середовища в умовах нестабільності ринкових відносин переважно мають якісні характеристики, а їх оцінка – текстове відображення, що дає змогу отримати тільки орієнтир для прийняття управлінських рішень [7, с. 22]. Вплив факторів інституційного середовища на побудову системи бухгалтерського обліку в кластері детальніше наведено у роботах авторів [4, 23].

Облікова політика визначається на основі формальних норм і правил – положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Таким чином, здійснюється державне регулювання облікової системи, створюються загальні засади організації обліку, визначаються межі, в яких кластер формує власну облікову політику. Як підтвердження у п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [20] наведено, що підприємство самостійно визначає облікову політику, виходячи з прийнятих у країні законодавчих актів та нормативних документів. Тому особливого значення набувають питання нормативно-правового забезпечення формування облікової політики.

У деяких випадках до елементів системи нормативного регулювання відносять не саму облікову політику, а відповідний стандарт або положення бухгалтерського обліку, яким визначаються питання її формування та розкриття. Так, для вирішення методологічних питань, усунення невідповідностей чинного нормативно-правового забезпечення та покращення організації облікового процесу Олійник Я.В. [17, С. 124] та Колос І.В. [8, С. 43] пропонують розробити та прийняти окреме Положення про облікову політику підприємств, яке має застосовуватись юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України. Така практика існує у Російській Федерації, де правила формування (вибору або розробки) і розкриття облікової політики визначено положенням з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації».

Розкриваючи концептуальні засади нормативного забезпечення облікової політики підприємств вітчизняні вчені-обліковці виокремлюють кілька рівнів її формування. З цього приводу проф. Петрук О.М. розглядає облікову політику не тільки у вузькому сенсі (облікова політика підприємства), але й у широкому її розумінні – як елемент регламентації бухгалтерського обліку на рівні держави. Макрорівень визначає облікову політику, як формування уніфікованих підходів і правил організації і ведення бухгалтерського обліку та формування бухгалтерської (фінансової) звітності підприємств у межах окремої держави (або групи держав). На мікрорівні – це індивідуально розроблена для окремого суб'єкта господарювання методика ведення бухгалтерського обліку на базі уніфікованих правил, закріплених в системі нормативно-правового регулювання кожної країни [19, С. 302].

Кулик В.А. виділяє 5 рівнів застосування облікової політики та суб'єктів її формування: I рівень – міжнародна облікова політика (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), II рівень – міждержавна облікова політика (Рада Європейських Співтовариств), III рівень – державна облікова політика (Верховна Рада України, Міністерство фінансів України), IV рівень – галузева облікова політика (міністерства та відомства), V рівень – облікова політика підприємства (власник підприємства або уповноважений ним орган) [10, С. 11].

Погоджуємося із думкою проф. Валуєва Б.І., що не має практичного значення, на скількох рівнях формується облікова політика... Все питання полягає в тому, яке призначення має кожен рівень розгляду, що в неї вкладається в кожному конкретному випадку [1, С. 60].

У процесі формування облікової політики важлива роль відводиться професійному судженню бухгалтера. У зв'язку з цим імперативні (обов'язкові) норми відходять на другий план, а основну роль відіграють диспозитивні (право самому визначати).

Застосування професійного судження бухгалтера пов'язано з необхідністю ідентифікації об'єктів в якості активів, класифікації об'єктів бухгалтерського обліку, оцінці активів і зобов'язань, визначення періоду здійснення операції, порядку відображення активів і зобов'язань в звітності.

Проф. Соколов Я.В. зазначає, що бухгалтер починає виробляти професійне судження, відштовхуючись від нормативних документів, якщо ж в нормативних документах він знаходить вимоги, які вважає якщо не помилковими, то недостатніми, він має право викласти свою версію оцінки тих чи інших фактів господарського життя, щодо яких виникли питання [21, С. 51-55].

Відсутність поняття «професійне судження» в системі національних стандартів бухгалтерського обліку пояснює значний науковий інтерес. На відміну від системи національних бухгалтерських стандартів, у МСФЗ дане поняття зустрічається. Так, наприклад, МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [15] вказує на те, що різні професійні судження керівництвом організації формує в процесі застосування облікової політики.

Значна увага застосування професійного судження приділяється у МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [16]. Так, в п. 10 зазначається, що керівництвом організації повинно використовувати власне судження в розробці і застосуванні облікової політики для формування інформації за відсутності конкретного МСФЗ, які можна застосувати до операції, іншої події або умови. Перераховані регламентації міжнародних стандартів, безумовно, містять найважливіші аспекти формування професійного судження.

На думку Юхименко-Назарук І.А. «Професійне судження бухгалтера, виходячи із положень інституційної теорії бухгалтерського обліку, є окремим обліковим субінститутом – сукупністю формальних (облікових принципів та якісних характеристик фінансової звітності) і неформальних правил

(морально-етичних цінностей бухгалтера), а також відповідних їм механізмів забезпечення дотримання даних правил» [22, С. 204].

Цілком слушним є зауваження Дружиловської Т.Ю. та Коршунової Т.Н., яке полягає у тому, що «Професійне судження має застосовуватися там, де необхідно враховувати специфіку самої організації. Адже саме ця специфіка, враховуючи різноманіття особливостей організації, не може в повній мірі бути регламентована в нормативних документах з бухгалтерського обліку» [6, С. 7].

Подібну точку зору має Деміна І.Д., яка зазначає, що формування сучасної облікової системи будь-якого підприємства на підставі професійного судження бухгалтера має враховувати специфіку діяльності підприємства та сучасне нормативне регулювання бухгалтерського обліку. В основу облікової системи покладена облікова політика, яка забезпечує ефективність і раціональність ведення бухгалтерського обліку з урахуванням об'єктивних і суб'єктивних зовнішніх і внутрішніх факторів [5, С. 4].

При формуванні облікової політики бухгалтеру слід виходити з того, що в ній, повинні знайти відображення способи ведення бухгалтерського обліку, що застосовуються в кластері, та питання, за яким законодавство передбачає кілька можливих варіантів ведення обліку, або за яким способи ведення бухгалтерського обліку на нормативному рівні взагалі не встановлені. Так, у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики наведено, що підприємству надається певна альтернативність у виборі методів оцінки та способів розподілу окремих об'єктів бухгалтерського обліку. У той час як специфічні особливості діяльності кластеру не мають затверджених процедур бухгалтерського обліку, тому необхідно самостійно їх розробляти та наводити інформацію про них у обліковій політиці.

На точки зору Панкова В.В., бухгалтер при формуванні облікової політики має виконувати три дії: 1) діяти у відповідності до прийнятих стандартами бухгалтерського обліку правил у випадках єдино можливого передбаченого способу; 2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообігу у випадку існування декількох допустимих стандартами бухгалтерського обліку; 3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких [18, С. 84].

На нашу думку основними об'єктами та елементами облікової політики кластеру можуть бути такі:

1) організація діяльності кластеру, яка включає перелік учасників та організаційну структуру групи;

2) порядок ведення обліку в кластері: технологія обробки облікової інформації, форма ведення бухгалтерського обліку, хто веде облік, організація роботи облікових працівників, робочий план рахунків з додаванням рахунків для відображення інформації про спільні активи, капітал та зобов'язання;

3) формування статутного капіталу кластеру, розмір частки у спільній діяльності (методи оцінки внесків учасників до спільної діяльності);

4) порядок (механізм) фінансування діяльності кластеру (розрахунок членських внесків учасників);

5) інформація про окремі об'єкти обліку – витрати на інновації, трансакційні витрати, соціальний капітал та інші (характер і зміст операцій, окремі субрахунки обліку).

Виділення цих елементів сприятиме досягненню мети формування облікової політики – забезпеченню одержання достовірної інформації про стан та результати діяльності кластеру, що є необхідним для всіх користувачів з метою прийняття відповідних рішень.

Таким чином, раціонально побудована облікова політика сприяє своєчасному і достовірному формуванню облікової інформації, використання якої призведе до виявлення та попередження існуючих та потенційних загроз суб'єкту господарювання. У об'єднаннях типу кластер облікова політика є інструментом корпоративного управління.

Література

1. Валуев Б.И., Дроздова Е.Г. Учетная политика предприятия: спорность исходной концепции. *Економіст*. 2012. № 7. С. 58-62.

2. Васильев А.С., Кузнецов Э.А. Формирование системы корпоративного права в Украине. *Рыночная экономика: современная теория и практика управления: научный сборник / Под общ. Ред. Кузнецова Э.А.* Одесса. 1998. С. 213-228.

3. Височан О.О. ОРМ-модель облікової політики в діяльності небюджетних неприбуткових організацій. *Інтелект ХХІ: науковий економічний журнал*. 2017. №2. С. 230-235.

4. Гик В. В. Особливості кластеру як організаційно-системного інституту та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 3 (44). С. 27-33.

5. Демина И.Д. Профессиональное суждение бухгалтера и его влияние на формирование учетной политики организации. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018. № 12. С.2-9.

6. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 20. С. 2-10.

7. Житний П.Є. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 2. С. 19-25.

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

9. Конева О.В. Комплексный подход к формированию финансовой и учетной политики кластера. *Экономика и предпринимательство*. 2015. № 5-1(58-1). С. 1119-1123.

10. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку. *Монографія*. Полтава : ПУЕТ. 2014. 380 с.

11. Левіна М.В. Формування облікової політики щодо трансакційних витрат готельного кластера. *Бізнес Інформ*. 2015. №11. С. 288-293.

12. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень. Монографія. Херсон : Грінь Д.С. 2012. 400 с.
13. Макарова Н.Н., Тимофеева Г.В. Механизм институционализации учетной политики в современной России. Аудит и финансовый анализ. 2014. №2. С. 46-50.
14. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. [зі змін. та доп.]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=uk>.
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [зі змін. та доп.]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [зі змін. та доп.]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
17. Олійник Я.В. Концептуальні засади нормативного забезпечення облікової політики підприємств. Фінанси України. 2014. № 5. С. 116-126.
18. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита. М. : ИнформБюро, 2011. – 168 с.
19. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку. Монографія. Житомир : ЖДТУ. 2005. 420 с.
20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України № 996 від 16.07.1999 р. [зі змін. та доп.]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
21. Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии. Бухгалтерский учет. 2005. № 21. С. 51-55.
22. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2. С. 195-206.
23. Vysochan O.S., Нук V.V. Formation of accounting information in strategic cluster management [Electronic resource]. Espacios. 2020. Vol. 41 (Issue 01). Mode of access: <http://www.revistaespacios.com/a20v41n01/a20v41n01p25.pdf>.
24. Lane J.-E., Ersson S. The new institutional politics: performance and outcomes. L.-N.Y. : Routledge. 2000. 329 p.

2. Обліково-інформаційне забезпечення процесу управління

Пасічник Ю.В.

доктор економічних наук, професор,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВОЮ

Суспільний розвиток України наприкінці другого десятиліття ХХІст. характеризується складними політичними, економічними, соціальними, демографічними, військовими процесами, які в сукупності не сприяють економічному зростанню та підвищенню життєвого рівня населення. Зазначимо, що за рівнем ВВП, який розрахований за методикою Світового Банку, Україна за результатами 2018 р із показником 130,8 млрд дол США займала 59 місце серед 207 країн світу, поряд із Марокко, Еквадором, Кувейтом [1]. Також зауважимо, що за критерієм ВВП на душу населення по паритету купівельної спроможності, згідно оцінки Світового банку, Україна із 9233 дол США у 2018 р знаходилась на 99 місці серед 206 країн світу, поряд із Ямаїкою, Філіпінами, Белізом [2]. Незначний рівень економічного розвитку не сприяє вирішенню соціальних питань, і тому численні негаразди набули загрозливих розмірів. Критично оцінюючи такий суспільний стан, виокремимо як проблемний, науковий аспект. Зазначимо, що тепер поподібній проблематиці зарубіжними та вітчизняними науковцями оприлюднено доволі значна кількість розробок. Так, серед зарубіжних учених можна виокремити таких як К. Kumar, В. Krings, S. Lash, С. Lury, J. В. Rule, Y. Besen, Є. Князева, С. Курдюмов [3, 4, 5, 6, 7], а серед вітчизняних – М. Міненко, Л. Акімова, В. Воронкова, С. Ягодзінський [8, 9, 10, 11]. Зазначимо, що це не вичерпний перелік учених, тому що проблематика наукового забезпечення управління державою з'ясовується науковцями політологічного, філософського, соціологічного, економічного, історичного напрямів.

Щодо теперішнього суспільного стану України, то вітчизняними ученими, політиками, громадськими діячами пропонується сукупність оцінок, аналітичних висновків, наукових розробок тощо де, зокрема, обґрунтовуються форми, механізми, схеми виходу із такого скрутного становища, зокрема і щодо державотворчих процесів управління, проте незважаючи на спільні зусилля із органами влади, ситуація суттєво не поліпшується. Критично оцінюючи існуючі теоретичні конструкції та практичні механізми щодо управління державою, подамо вирішення проблеми, для чого сформуємо алгоритм (рис.1).

Для здійснення цього складного дослідження розроблено відповідний алгоритм (рис. 2.3).

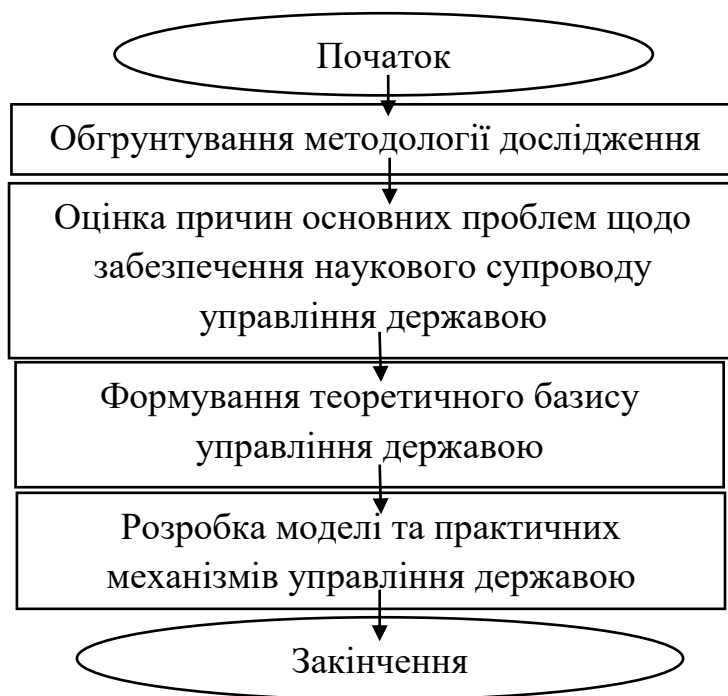


Рис. 1. Алгоритм формування теоретичних конструкцій та практичних механізмів управління державою

Джерело: сформовано автором

1. При обґрунтуванні методології в алгоритмі обумовимо її основні положення на яких вона має базуватись. Тепер використовуються певні сукупності прийомів, методів, теоретичних конструкцій, але враховуючи специфіку розвитку України, використаємо підхід запропонований Дж. В.Робінсон (1903 -1983): «Тільки застосовуючи свій інструментарій від час дослідження спостережувальних фактів, економісти можуть побудувати таку модель реальної дійсності, для розробки якої і повинен слугувати створюваний інструментарій» [12, с 37].

Серед основних аргументів щодо використання саме наукових підходів в управлінні державою подамо погляд М. Білопольського: «Що стосується науки, особливо гуманітарної і економічної, то вона повинна зіграти доленосну роль в ХХІ ст. і не тільки теоретично, але і практично збагатити людстворозумними пропозиціями щодо облаштування громадських систем і руху їх до соціального ідеалу. В даний час наука набула настільки потужний потенціал у розвитку світу, що може докорінно переглянути всі попередні шляхи розвитку суспільних систем, проаналізувавши їх і відкинувши всі помилкові і неправильні минулі шляхи розвитку, запропонувати не тільки нову теорію, а й практику розвитку людства» [13, с 14].

Серед підходів, як основний, виберемо системний, тому що з його використанням у поєднанні із діалектичним є можливість досліджувати складні невірні системи, якою є Національна система.

Серед інструментарію, зважаючи на гнучкість та комбінованість системного підходу, скористаємось положеннями таких наук: метафізики економіки, тому що науково-теоретичний дискурс цієї науки «...зумовлений необхідністю виявити внутрішній, глибинний, трансцендентний смисл економічного буття, оприявленого в економічному знанні» [14, с. 15]; синергетики, яка досліджує закономірності самоорганізації складних систем будь-якої природи та узагальнює і продовжує ідеї у міждисциплінарних підходах тектології А. Богданова, теорії систем Л. фон Берталанфі та кібернетики Н. Вінера; енвіроніки, тому що вона «...спираючись на потенціал всіх наук, створених людством, покликана не споглядати і пояснювати, а практично перетворювати світ в сторону розвитку і вдосконалення його. Для енвіроніки притаманна перевірка її висновків на практичному досвіді. Відкриті об'єктивні закони енвіроніки потрібні, перш за все, для того, щоб, пізнавши їх, вміло застосовувати на практиці. Таким чином, енвіроніка, розвиваючись, повинна носити універсальний науковий і практичний характер [13, с. 59-60]. Поєднання інструментарію декількох наук вибрано тому, що «...до теперішнього часу немає єдиної координуючої науки, яка могла б, використовуючи потенціал знань, накопичений людством, правильно, розумно і в достатній мірі повно розподілити «зусилля» всіх наук для розвитку і вдосконалення суспільних систем. Така наука, як за методами, так і за змістом повинна бути дійсно універсальною. Сучасний світ вже давно чекає таку науку, бо умови для виникнення її підготовлені цілим рядом інших наук [13, с. 61-62].

Використовуючи сформовані складові методології, з'ясуємо, чому саме пропонувані наукові розробки вітчизняних вчених, або їх незастосування щодо протягом періоду незалежності України не сприяли суспільному розвитку.

2. Виявимо причини основних проблем щодо забезпечення наукового супроводу управління державою. В Україні, яка здобула незалежність на початку 90-х рр. ХХ ст., дуже довго визначались із власним шляхом суспільного розвитку. Так, прибалтійські країни протягом перших місяців незалежності чітко визначились із членством у ЄС та НАТО і вже у 2004 р. були повноцінними членами. Азійські країни також вибрали відповідний суверенітет. Специфічний шлях вибрала Грузія, де військові конфлікти продовжувались до 2008 р і зробивши європейський вибір, відійшла від російської орієнтації. В Україні на початку власного шляху не була сформована науково обґрунтована Доктрина суспільного розвитку яка б включала взаємини із іншими державами, зокрема Росією, механізми відмови від ядерної зброї, перепрофілювання та модернізацію галузей економіки, включаючи надзвичайно потужний військово-промисловий комплекс, що не дало змоги вирішити не лише стратегічні, але і поточні завдання. Як наслідок – Україна втратила низку важливих економічних зв'язків, тому що інші країни сформували власну економіку, і навіть намагання відродити

схеми поставок продукції в межах СНД, будь-якого відчутного результату не мали і в Україні почали зупинятись не лише окремі підприємства, але й галузі. Відсутність програми перепрофілювання промисловості, якій у Доктрині мало відводиться чільне місце, не дало змоги використати сприятливі умови, коли на початку 90-х ррХХ ст. в Україні у максимальній мірі намагались заборонити вивозититовари широкого вжитку, зокрема телевізори, холодильники, продукти хімічної, харчової промисловості тощо. Принагідно зауважимо, що тепер більшість із цих товарів в Україну імпортується. Відхиливши у перших роках незалежності пропозиції провідних вітчизняних та зарубіжних вчених щодо поступового реформування механізмів державного управління, реформування галузей економіки, соціальної сфери керівництвом держави приймались неефективні рішення щодо відмови від ядерної зброї, розміщення військових баз Росії в Криму, механічного запровадження ринкових відносин, зокрема приватизації підприємств, ліквідації налагоджених схем економічних та соціальних відносин у сільському господарстві та сільській місцевості. Також доволі повільно запроваджувались атрибути держави і лише у 1996 р було прийнято Конституцію та введено гривню. Як наслідок відсутності ефективного управління державою лише у 2000 р було призупинено падіння ВВП, яке започаткувалось у 1991 р. Зазначимо, що першу, найбільш науково обґрунтовану економічну стратегію – Державна економічна програма «Україна - 2000» було розроблено у 1999 р Інститутом економічного прогнозування (тепер Інститут економіки та прогнозування НАН України) під керівництвом В. Гейця за ініціативи тодішнього Президента України Л. Кучми і яка була оприлюднена на науковій конференції у Пущі-Озерній під Києвом у березні 1999 р [15]. Визнаємо, що до того часу були подолані основні проблеми перехідного періоду, було накопичено певний досвід управління державою і майже до 2008 р, коли розпочалась світова фінансова криза, Україна, завдячуючи у певній мірі сформованим економічним орієнтирам, динамічно розвивалась. Так, ВВП у 2006 р склав 107,3 % до попереднього року, у 2007 р – 107,9 % [16, с.27]. Водночас, ігнорування вищими державними службовцями попереджень вітчизняних науковців про необхідність застосування превентивних заходів щодо світової фінансової кризи, призвело до одного із найбільшого падіння ВВП України у Європі у 2009 р – 85,2 % [16, с.27].

Хитання щодо векторів зовнішнього розвитку – пріоритетність суспільних контактів із Росією у 1991- 2004 рр, потім – у 2005 -початок 2010 рр з ЄС і США, потім – 2010 – 2013рр знову із Росією, призвело за певних соціально-політичних збурень і в результаті «Революції гідності» було знову обрано ЄС і США. Подальші дії Росії призвели до анексії Криму та окупації частини Донецької та Луганської областей. Подальше ігнорування основних принципів управління державою, зокрема підконтрольність державних органів влади та органів місцевого самоврядування суспільству призвело до

одного із найбільших у Європі рівнів тіньової економіки та корупції, найменших соціальних стандартів та життєвого рівня населення. Починаючи із 2019 р актуалізувалась проблема професійності державних службовців. Зазначимо, що у такому поєднанні «клубка проблем» щодо управління державою складно віднайти подібні країни. На початку 2020 р пандемія коронавірусу висвітлила майже всі наявні проблеми управління державою, зокрема медичною сферою, коли протягом трьох місяців прийшлося змінювати двох міністрів охорони здоров'я. Зауважимо, що протягом 2010-2020 рр було розроблено декілька стратегій суспільного розвитку України та супутніх нормативно-правових актів, проте як наголошує відома поговорка «коли «говорять» гармати – музи мовчать», що означає, що вони не були використані у практичній площині.

У 2017 р групою вітчизняних вчених провідних навчальних та наукових закладів запропоновано Доктрину збалансованого розвитку України до 2030 р, де вперше пропонуються конкретні терміни запуску та реалізації механізмів збалансованого розвитку принципово нової траєкторії економічного зростання з визначенням деталізованого переліку основних шести гальмівних факторів та обгрунтовано модель збалансованого розвитку, яка має стати основним інструментом для подальших розрахунків та деталізацій вузькоспеціалізованих програм розвитку України[16]. Проте, незважаючи на фундаментальність цієї наукової розробки, її положення не були реалізовані на державному рівні.

Експрес-аналіз основних аспектів управління державою з використанням наукового забезпечення дав змогу дійти висновку, що відсутність у державі науково обгрунтованих стратегічних актів не сприяє динамічному суспільному розвитку, а ігнорування наукових розробок щодо управління як державою загалом, так і окремими галузями не сприяє стабільності в державі та вирішення як поточних так і стратегічних завдань.

3. Теоретичний базис управління державою має враховувати всі виявлені недоліки як минулого так і сучасних реалій, а також враховувати науково обгрунтовані положення методології і у стислому викладенні складові такі:

розробка теоретичних схем та реалізація практичних механізмів управління державою вітчизняними фахівцями. У цьому контексті врахуємо погляд І.Лукінова, ще у 2001 р. зазначив: «Для виведення народного господарства країни з кризового стану важливе значення має формування української науково-обгрунтованої доктрини і концепції її економічного розвитку, яку нашим ученим спільно з практичними працівниками належить якомога швидше розробити власними зусиллями, не чекаючи, коли це зроблять західні «радники і консультанти». При її розробці, безумовно необхідно враховувати позитивний світовий досвід в управлінні економікою» [18, с.7];

визначення оптимальної моделі та, зокрема, структури держави, які

повинні бути сформовані, тому що управління буде ефективним лише тоді, коли у відповідній суспільній системі є в наявності всі структурні елементи у завершеному стані. Щодо України, то тепер не закінчено формування адміністративно-територіального устрою, окремі промислові галузі—металургійна, енергетична, машинобудування, літакобудування, добування корисних копалин, виробництва побутових предметів, а також соціальні—освіти, медицини, житлово-комунального господарства, соціального забезпечення не мають чітких стратегічних орієнтирів розвитку. Намагання чотирьох урядів протягом останніх шести років реалізувати відповідні реформи без системної структуризації, відсутності науково-обґрунтованих теоретичних конструкцій, належного фахового забезпечення із значним рівнем корупційних проявів, апріорі були приречені на невдачу. Про важливість сформованих дійсно ринкових структур наголошував у середині 90 - х років ХХстІ. Лукінов і попереджав про складні наслідки для України, якщо цього не відбудеться: «Замість дійових підприємницьких структур створювального напрямку сформувалась і набирає сили мафіозно-спекулятивна структура з бурхливими темпами особистого збагачення. Її капітал примножується переважно на ґрунті бездумної інфляційної політики держави, неупорядкованості її валютно-фінансової і банківської систем» [19, с.26].

висока професійність державних службовців, зокрема високопосадовців. Звернемось до нашої історії. Гетьман України П. Скоропадський (1873-1945) державний апарат, який дістався йому від Центральної Ради, характеризував так: «У Центральних державних інституціях був повний хаос і ніде не було жодної надії, щоб правильна робота могла налагодитись, бо це були швидше не державні інституції, а партійні «ячейки», зложені з людей здебільшого малоосвічених і зовсім недосвідчених в тих справах, які їм були доручені» [20, с.97].

Оцінюючи професійність перших урядів незалежної України І. Лукінов зауважує: «Поверхові програми попередніх Урядів, латання тих або інших дірок у кризовій економіці також заганняють її у прірву. Аналіз програм російського й українського урядів свідчить про те, що вони, нажаль, страждають або не обґрунтованим економічним романтизмом, або навіть відвертим авантюризмом, видаючи бажане за дійсне» [19, с.26]. Починаючи з 2019 р подібні проблеми знову актуалізувались, тому можна зробити висновок, що залучення фахівців до урядових команд має відбуватись виключно на професійній основі, хоча з гіркотою можна знову пригадати прислів'я—історія вчить, що нічому не вчить.

4. Тепер, заважаючи на всеосяжну суспільну кризу, особливо актуалізується проблема розробки моделі та практичних механізмів управління державою. Узагальнивши положення методології, враховуючи необхідність вирішення проблем управління державою та розроблений теоретичний базис управління державою, обґрунтуємо основні

характеристики моделі та відповідних механізмів. Серед різноманіття відомих моделей управління державою необхідно, передусім, врахувати менталітет українського народу, передовий міжнародний досвід, власну прагматику, сприйняття населенням реформ. Передусім, зазначимо, що в Україні традиційно була чітка вертикальна однопредставницька гілка влади із прямою відповідальністю перед певною громадою. Принагідно зазначимо, що найбільш успішні країни у суспільному розвитку – США, Німеччина, Італія мають чітку управлінську вертикаль, хоча в умовах демократії роль громади відіграють представницькі органи. Тепер в Україні уже «віджили свій час» державні адміністрації і підготовлено рекомендації щодо реформування регіональних органів, проте традиційна ментальність заважає це реалізувати. В Україні традиційно протягом останніх століть превалювала соціальна складова і у цьому контексті подамо текст із Конституції Пилипа Орлика: «У цьому місті (Терехтемирів) для старих, зубожілих та ранами скалічених козаків за військовий кошт має бути збудований шпиталь, відтоді вони матимуть харчі та одяг... Вдови-козачки й осиротілі діти козацькі, двори козацькі й жінки в час відсутності козаків, які перебувають в походах або на якійсь іншій військовій службі, щоб до всяких громадських повинностей не притягалися і сплатою податків не обтяжувалися – так погоджено і ухвалено»[21]. Саме такі аспекти потрібно враховувати при формуванні моделі держави.

Щодо механізмів управління державою, то вони, загалом, є відомими, але щодо специфіки України необхідно застосовувати оптимальні схеми, без розлогих штатів, з використанням процесів діджиталізації, обов'язковим громадським контролем, запровадженням критеріїв оцінки їх діяльності, контрактною формою, чітко обумовленими рівнями оплати праці. Основою діяльності всіх без виключення органів державної влади має бути принцип «економічного націоналізму», який у післякоронавірусний період є превалюючим у зарубіжних країнах. Оцінюючи запропоновані теоретичний базис та моделі з практичними механізмами управління державою, які сформовані як наукова новизна, зауважимо, що їх використання сприятиме суттєвому поліпшенню цього процесу. Також зробимо узагальнюючий висновок, що для успішного управління державою необхідно користуватись науковим забезпеченням цього процесу.

Література

1. Рейтинг стран мира по уровню валового внутреннего продукта. *Гуманитарный портал*. URL: <https://gtmarket.ru/ratings/rating-countries-gdp/rating-countries-gdp-info> (дата обращения: 19. 05. 2020).
2. Рейтинг стран по ВВП на душу населения (ППС). *NONEWS*. URL: <https://nonews.co/directory/lists/countries/gdp-per-capita-ppp> (дата обращения: 19.05. 2020).
3. Kumar K. *Globalcivilsociety.EuropeanJournalofSociology*. 2007. Vol. 48. № 3. P. 413-434.

4. Krings B. The sociological perspective on the knowledge-based society: Assumptions, facts and vision. *Enterprise & work innovation studies*. Montede Caparica, 2006. N 2. P. 9 - 20.
5. Lash S., Lury C. *Global culture industrie: The mediation of things*. Cambridge Polity. 2005. P.23.
6. Rule J. B., Besen Y. The once and future information society. *Theory & society*. Dordrecht, 2008. Vol. 37. N 4. P. 317 - 342.
7. Князева Е. Н., Курдюмов С. П. Основания синергетики. Синергетическое мировидение. 3-е издание, дополненное. М: Книжный дом «ЛИБРОКОМ». 2010. 256 с.
8. Міненко М. А. Публічне управління: теорія та методологія: Монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2014. 404 с.
9. Акімова Л. Механізм державного управління забезпеченням економічної безпеки в Україні: Монографія. ЦУЛ. 2019. 323 с.
10. Воронкова В. Г. Філософія розвитку сучасного суспільства: теоретико-методологічний контекст: Монографія. Запоріжжя, РВВ ЗДІА, 2012. 262 с.
11. Ягодзінський С. М. Глобальні інформаційні мережі у соціокультурній перспективі: монографія. К., Аграр Медіа Груп. 2015. 276 с.
12. Робинсон В. Экономические теории несовершенной конкуренции. М., Прогресс. 1986. 481 с.
13. Белопольский Н. Г. Энвайроника – фундаментальная наука о спасении и развитии земной цивилизации или новая концепция развития мира : монография. Изд. 4-е, перераб. и доп. НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. Киев, 2020. 354 с.
14. Базилевич В.Д., Ільїн В.В. Метафізика економіки. К., Знання. 2007. 718 с.
15. Державна економічна програма «Україна - 2000». Стратегія економічного розвитку України до 2010 р. К., 1999. 86 с.
16. Статистичний щорічник України за 2012 р. Державна служба статистики України. К., ТОВ «Август Трейд». 2013. 852 с.
17. Україна 2030: Доктрина збалансованого розвитку. Видання друге. Львів, Кальварія. 2017. 164 с.
18. Лукінов І. Про національну доктрину економічних трансформацій в Україні. *Вісник Тернопільської академії народного господарства*. Част. I. Тернопіль, «Економічна думка», 2001. С.6-12.
19. 1. Лукінов І. Економічні трансформації (наприкінці ХХ сторіччя). НАН України. Ін-т економіки. К., 1997. 455 с.
20. Копиленко О.Л., Копиленко М.Л. Держава і право України. 1917-1920. Навч. посібник. К., Либідь 1997. 208 с.
21. Договори і постанови прав і свобод військових між Ясновельможним Його Милості паном Пилипом Орликом, новообраним гетьманом Війська Запорізького, і між генеральними особами, полковниками і тим же Військом Запорізьким з повною згодою з обох сторін. Затверджені при вільному обранні формальною присягою від того ж Ясновельможного Гетьмана. Підтверджені 5 квітня 1710 року від Різдва Христового. Парламентаризм в Україні. URL: <http://gska2.rada.gov.ua/site/const/istoriya/1710.html> (дата звернення 21.05.2020).

Левченко З. М.

кандидат економічних наук, доцент
Полтавська державна аграрна академія

Єрмолаєва М. В.

кандидат економічних наук, доцент
Полтавська державна аграрна академія

ОРГАНІЗАЦІЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА КАДРОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВИХ ПІДРОЗДІЛІВ ПІДПРИЄМСТВ

Організація роботи облікового апарату є важливою складовою загальної системи організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання не залежно від форми власності, галузевої належності та виробничого спрямування. Підприємства, які налічують чисельність працівників більше 10 осіб, намагаються створити власну облікову службу. Так уже склалося в Україні, що саме ця форма організації бухгалтерського обліку є домінуючою.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає наступні самостійні форми організації бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або Підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, само зайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах [1].

Значна чисельність науковців у галузі бухгалтерського обліку досліджують питання організації роботи та функціонування облікових підрозділів підприємств України. Як свідчать дослідження Шпака В. А., Селіванової Н. М. та Міняйлик В. В., більшості випадків організація бухгалтерського обліку на підприємствах України здійснюється за першою моделлю [2, 3]. Обліковий та контрольний процеси здійснюються в бухгалтерії та інших функціональних підрозділах апарату управління. Це потребує чіткого визначення завдань і функцій як кожного з цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Із цією метою будується організаційно-функціональна модель бухгалтерії та інших підрозділів.

Дослідження визначення поняття організації бухгалтерського обліку дає змогу його узагальнення у наступному: під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання вірогідної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції; її призначення — удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці [4].

Дорош Н. І., Васільєва Л. М., Чепець О. Г. визначають головні засади раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємствах України та наголошують на важливості організації праці виконавців облікового процесу та їх ролі в удосконаленні системи документування господарських операцій, бухгалтерської обробки облікової інформації та її інтерпретації з метою прийняття своєчасних та виважених управлінських рішень [5, 6].

Пантелєєв В. П., Предко І. Ю. вважають, що переоцінити працю бухгалтерів у період нестабільності у економіці, під час економічних перетворень та реформ, неможливо. Необхідно надавати можливість обліковим працівникам користуватися надбаннями облікової науки, підвищувати власну кваліфікацію [7].

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів [1]

Бухгалтерія - це самостійний структурний підрозділ апарату управління, який здійснює бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства. Вона тісно пов'язана зі всіма службами, відділами і виробничими підрозділами підприємства, отримує від них необхідну для обліку і контролю документацію та надає їм економічну інформацію. Вона здійснює безпосередній вплив на виконання плану постачання, виробництва і збуту продукції, рентабельність та інші економічні показники діяльності підприємства.

Головний бухгалтер (бухгалтер) - це особа, яка пов'язана з підприємством трудовими відносинами. Він уповноважений діяти від імені підприємства, в тому числі підписувати фінансову звітність, складену від імені підприємства.

Організація облікових підрозділів підприємства залежить від структури управління, обсягів діяльності підприємства. Структура та штатна чисельність бухгалтерії, затверджується відповідно до статуту власником підприємства або уповноваженим органом управління (керівником).

Організація роботи бухгалтерської служби передбачає визначення прав та обов'язків головного бухгалтера та підлеглих йому облікових працівників, визначає побудову бухгалтерської служби на підприємстві, її місце в системі управління та взаємодію з іншими підрозділами підприємства тощо [8].

Коло обов'язків головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

Головний бухгалтер, призначається або звільняється з посади керівником і підлеглий безпосередньо йому.

Трудовий процес робітників обліку визначається системою і формою обліку. Для того, щоб забезпечити найкращу організацію трудового процесу, слід доцільно використати всі фактори, які впливають на продуктивність і якість праці облікового персоналу: кваліфікація працівників, якість первинної документації, насиченість технічними засобами, раціональний документооборот і взаємозв'язок між відділами підприємства, організація праці та її оплати, робочі інструктажі, безпека праці.

Функції працівників бухгалтерії регламентуються посадовими Інструкціями, які розробляються головним бухгалтером, та призначені для конкретних виконавців.

Організаційна побудова апарату бухгалтерської служби — це форма поділу та кооперування праці, яка передбачає розподіл усього комплексу облікових, контрольних та аналітичних робіт між виконавцями. Є дві форми організаційної побудови апарату облікової служби: централізована і децентралізована.

При централізованій формі весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівнику — головному бухгалтеру. При децентралізованій формі організаційної побудови частина облікового апарату з методичних питань підпорядкована одній особі — головному бухгалтеру, а з адміністративних — господарському керівникові (начальнику цеху, виробництва і т. ін.). Варіантом децентралізованої форми організацій бухгалтерської служби є поділ на фінансову та внутрішньогосподарську (управлінську) бухгалтерію.

Організаційна побудова апарату облікової служби залежить від структури. Структура апарату бухгалтерії виражає форму організації виконавців, безпосередньо зайнятих бухгалтерським обліком, контролем і аналізом господарської діяльності у системі управління.

На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі фактори:

- обсяг виробництва;
- загальна чисельність працюючих;
- кількість структурних підрозділів;

- види діяльності;
- характер організації та технології виробництва;
- характер функціональних обов'язків;
- кількість філій (дочірніх підприємств).

Значний вплив на структуру апарату бухгалтерського обліку, контролю та аналізу мають поширення економічних зв'язків, процеси централізації, розвиток форм внутрішньогосподарської самостійності виробничих підрозділів тощо. На побудову структури апарату облікової служби впливає також застосування автоматизації бухгалтерського обліку та спеціальних комп'ютерних програм.

В апараті облікової служби створюються здебільшого самостійні підрозділи у вигляді груп, секторів, підвідділів, бюро тощо. У цих підрозділах організація робіт здійснюється за такими принципами поділу праці:

- оперативно-виробничим;
- функціональним.

Оперативно-виробничий принцип організації розподілу облікової праці застосовується, коли структурні підрозділи створюються за топологічною ознакою: сектор обліку оплати праці, сектор обліку матеріалів та ін. Цей принцип поділу облікової праці характерний для ручного варіанта ведення обліку та варіанта ведення обліку у разі використання ПК.

Функціональний принцип поділу облікової праці потребує такого формування структурних підрозділів, коли групи, сектори утворюються за ознаками однорідності роботи — приймання документів, таксування тощо. Цей принцип застосовують у разі використання ПК.

У великих підприємствах (об'єднаннях, асоціаціях та ін.) самостійними підрозділами бухгалтерської служби можуть бути:

- сектор (або група) методології обліку, контролю та аналізу;
- контрольно-ревізійна група (сектор);
- група (сектор) економічного аналізу;
- група (сектор) фінансової звітності тощо.

Розрізняють три типи організаційних структур апарату бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності: лінійну просту, лінійно-штабну, або ступінчасту, і функціонально-комбіновану (багатогранну).

Лінійна організація передбачає безпосереднє підпорядкування всіх виконавців керівникові — головному бухгалтеру (головному економісту). Така організаційна побудова характерна для невеликих господарств, де чисельність працівників обліку, контролю та аналізу не перевищує 10—12 осіб.

За лінійно-штабної організації структури апарату бухгалтерського обліку, контролю та аналізу створюються проміжні ланки — сектори (підрозділи), які можуть об'єднувати декілька груп.

За такого варіанта організаційної побудови розпорядження головного бухгалтера передається старшому бухгалтеру сектору, який, у свою чергу, передає його керівникові групи.

Така організаційна побудова структури характерна для більшості підприємств, де бухгалтерський апарат налічує 10—12 осіб.

Різновидом лінійно-штабної організації структури апарату бухгалтерії є двофакторний поділ на фінансову та внутрішньогосподарську бухгалтерію

Функціонально-комбінований тип організаційної побудови апарату обліку характерний для великих господарств — комбінатів, об'єднань, асоціацій.

При цьому типова структура апарату будується за функціональним розподілом управління, створюються спеціальні підрозділи, які виконують предметно-замкнені облікові процеси. Цей тип організаційної побудови передбачає передачу частини прав головного бухгалтера (головного економіста) керівникам секторів (підвідділів) облікової служби.

Важливим елементом розробки структури апарату бухгалтерського обліку є формування системи посад. В основу їх вибору покладено характер, склад та обсяг функцій, які виконуватиме працівник. Службова посада є первинним елементом структури бухгалтерії, засобом ефективного використання людського потенціалу, що сприяє досягненню мети управління обліковим процесом.

Формування штатного розпису здійснюється на основі розрахунку потреби в чисельності працівників облікової служби згідно Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджених Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269 та Класифікатора професій ДК 003 : 2010, затвердженого Наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 р. № 327 з наступними змінами [9, 10].

Робота бухгалтерії підприємства регламентується «Положенням про бухгалтерію». Положення оформлюється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера і затверджується керівником підприємства.

Цей документ визначає статус бухгалтерської служби, форми ведення обліку, чисельність і штат бухгалтерії, найменування законодавчих актів, якими керується бухгалтерія в своїй діяльності. В цьому розділі зазначається порядок призначення на посаду головного бухгалтера та інших працівників бухгалтерії, порядок заміни головного бухгалтера, якщо він тимчасово відсутній на роботі.

Цей порядок може передбачати два варіанти – введення до штату бухгалтерії посади замісника головного бухгалтера, в розмір посадового окладу якого вже включена різниця за виконання обов'язків головного бухгалтера в разі його відпустки, відрадження чи хвороби. Окремого наказу керівника підприємства для зобов'язання замісника головного бухгалтера виконувати обов'язки головного бухгалтера не потрібно. Це передбачено його посадовою інструкцією та Положенням про бухгалтерію. В такому випадку зразок підпису замісника головного бухгалтера вже є у розпорядчих документах підприємства та у обслуговуючому банку.

Другий варіант передбачає можливість призначення для виконання обов'язків головного бухгалтера в разі його тимчасової відсутності будь-якого працівника бухгалтерської служби, кваліфікації якого достатньо для цього. В такому випадку керівник підприємства видає окремий наказ і передбачає в ньому обов'язковість виплати тимчасовому заміснику головного бухгалтера різниці в посадовому окладі за виконання обов'язків, не передбачених посадовою інструкцією. Цей варіант тимчасової заміни на посаді головного бухгалтера може передбачати подання в обслуговуючий банк зразків підписів особи, яка тимчасово виконує обов'язки головного бухгалтера.

Вимоги, що пред'являються до керівника бухгалтерії, зазначаються у Положенні про бухгалтерію і є керівництвом при обранні кандидатури на посаду головного бухгалтера (бухгалтера). При цьому керуються Довідником кваліфікаційних характеристик професій, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.02.1998 р № 24, де наведені кваліфікаційні вимоги до особи, що претендує на посаду головного бухгалтера [11].

В даному довіднику містяться наступні кваліфікаційні вимоги: Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра — не менше 2 років, спеціаліста — не менше 3 років.

Завідувач сектора (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи для магістра — не менше 2 років, спеціаліста — не менше 3 років.

Кваліфікаційна характеристика професії керівника Головний бухгалтер поширюється на інші професії керівників підрозділів бухгалтерського обліку підприємств, установ та організацій: Начальник управління, Начальник відділу (самостійного), Начальник відділу (у складі управління), Начальник бюро, Начальник сектора, Завідувач відділу (бюро), Завідувач сектора.

У внутрішньому розпорядчому документі щодо формування кадрового забезпечення бухгалтерського обліку підприємства може містити додаткові вимоги підприємства, які розширюють коло характеристик претендента на

посаду головного бухгалтера. Серед них: знання іноземної мови у разі виходу підприємства на міжнародний рівень і роботи з іноземними партнерами; знання спеціалізованих комп'ютерних програм бухгалтерського обліку та автоматизованого складання і подання фінансової звітності; уміння працювати з електронними ресурсами Податкової служби, Пенсійного фонду; вільне володіння державною мовою для ведення діловодства та ведення бухгалтерського обліку і т.п.

Ні в якому разі в цей пункт не повинні бути включені вимоги, які мають дискримінаційний характер, і можуть ображати людську гідність.

При прийомі на роботу працівника на посаду головного бухгалтера (бухгалтера) керівництво підприємства може знехтувати кваліфікаційними вимогами, визначеними Положенням про бухгалтерію, якщо на його думку кваліфікаційні характеристики, які подав претендент, його задовольняють, хоча в окремих пунктах і не відповідають нормативним вимогам. При цьому, надалі, якщо станеться так, що робота особи на посаді головного бухгалтера не буде задовольняти працедавця, звільнити працівника на тій підставі, що його кваліфікаційні характеристики не відповідали вимогам при прийомі на роботу, вже не можна. Звільнити можна лише згідно вимог трудового законодавства.

Для чіткої організації виробництва та планування роботи з метою раціонального розподілу праці на підприємствах будь-якої форми власності, в установах та організаціях розробляються посадові інструкції.

На підставі затвердженої структури підприємства керівник затверджує штатний розклад. На кожен посаду, передбачену штатним розкладом (крім категорій робітників), керівником підприємства розробляється та затверджується посадова інструкція.

Посадова інструкція — це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади. Посадова інструкція сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, забезпечує єдність посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являються.

Посадові інструкції працівників дають змогу:

- встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;
- визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його права та персональну відповідальність;
- контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати.

Крім того, посадові інструкції розмежовують завдання кожної служби, вносять узгодженість дій різних служб управління підприємства (установи), враховують раціональне використання фонду робочого часу.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства (про що видається відповідний наказ) відділом кадрів (службою управління персоналом) або керівниками структурних підрозділів (начальниками відділів). Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник має бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Інструкція оголошується працівнику під розписку в наступних випадках:

- при укладанні трудового договору (контракту);
- переміщенні на іншу посаду або тимчасовому виконанні обов'язків;
- при внесенні до неї змін і доповнень.

Для облікових працівників підприємства посадові інструкції розробляються головним бухгалтером підприємства.

У з посадовій інструкції зазначають назву посади, що відповідає професійній назві згідно з Класифікатором професій ДК 003 : 2010, затвердженого Наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 р. № 327 [10]. Якщо у структурі відповідного підрозділу декілька однакових посад, до назви посади додають уточнюючі слова, ям відображають напрям діяльності (спеціалізацію) категорійність. Прізвище, ім'я та по-батькові працівника, який обіймає дану посаду, у заголовку інструкції не зазначають.

В посадовій інструкції детально викладаються обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Підставою для визначення завдань і обов'язків служить кваліфікаційний довідник посад службовців.

Кваліфікаційні категорії з оплати праці спеціалістів встановлюються керівником (власником) на підставі рішень атестаційних комісій (якщо така є на підприємстві).

Дотримання посадової інструкції має бути покладено в основу оцінки роботи посадової особи.

В доповнення до основних розділів посадової інструкції може бути введений розділ, що регулює трудові взаємовідносини між посадовими особами. Цей розділ може встановлювати службові зв'язки, порядок подання звітів, планів та інших документів, періодичність подання звітної інформації тощо.

Крім посадової інструкції до документів, якими регулюється діяльність бухгалтера, відносяться: контракт або трудовий договір, накази керівника з певних питань господарської діяльності, положення про облікову політику. Причому, бухгалтер повинен бути з ними ознайомлений.

На підставі посадової інструкції укладається трудовий контракт з працівником. Трудовий контракт і посадова інструкція використовуються при розгляді конфліктних ситуацій між роботодавцем і працівником.

Посадові інструкції зберігаються 3 роки після заміни їх новими.

При реорганізації, скороченні штатів тощо, коли виникає необхідність перерозподілу функцій і посадових обов'язків, до посадової інструкції вносяться зміни на підставі наказу керівника підприємства.

Усі працівники, зайняті обліком і звітністю, підпорядковуються головному бухгалтеру і призначаються керівником підприємства за рекомендацією головного бухгалтера. Він встановлює для кожного облікового працівника службові обов'язки і контролює їх виконання.

Розпорядження головного бухгалтера щодо порядку і строків документального оформлення господарських операцій, подання в бухгалтерію належних документів є обов'язковими для всіх працівників підприємства, які причетні до обліку. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів [1].

Право розпоряджатися господарськими засобами і пов'язане з цим право першого підпису на грошових і розрахункових документах, фінансових і кредитних зобов'язаннях, господарських угодах (контрактах) тощо належить керівникові господарства. Головний бухгалтер контролює дотримання чинного законодавства і має право другого підпису: його підпис є контролюючим. Без підпису керівника господарства чи головного бухгалтера документ вважається недійсним.

Головному бухгалтеру (або особі, на яку покладено функції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві) забороняється приймати до виконання документи по операціях, що порушують чинне законодавство, фінансову дисципліну. При отриманні від керівника підприємства розпорядження на здійснення такої операції головний бухгалтер, не підписуючи такий документ, повинен письмово попередити керівника про незаконність даного розпорядження. Якщо керівник письмово наполягає на здійсненні такої операції, головний бухгалтер підписує документ. У цьому випадку всю повноту відповідальності за незаконність операції несе керівник підприємства.

Отже, в ринкових умовах господарювання, щоб головний бухгалтер міг виконувати свої обов'язки і використовувати свої права, він повинен бути економічно і юридично освіченим, знати різні методи формування тих або інших показників і результатів діяльності, повинен вміти вибрати і запропонувати керівництву той варіант облікової політики, який найбільш повно забезпечує реалізацію прийнятої на підприємстві фінансової стратегії.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 лип. 1999 р. № 996-IV / Верховна Рада України.: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 07.05.2020).

2. Шпак В. А. Організація праці облікового персоналу. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(18). Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир: Житомирська політехніка, 2010. С. 393 - 400. / URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/61643/%22about>

3. Селіванова Н. М., Міняйлик В. В. Організація роботи облікового апарату. «Інфраструктура ринку». Випуск 15. 2018. С. 180 - 185. / URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/15_2018_ukr/30.pdf

4. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник. К.: Знання, 2004. 348 с.

5. Дорош Н. І. Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку. «Економіка. Менеджмент. Бізнес», 2014. №2 (10). С. 93 - 97. / URL: <http://journals.dut.edu.ua/index.php/emb/issue/archive>

6. Васильєва Л. М., Чепець О. Г. Поняття та основні передумови раціональної організації обліку. «Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід». 2013. №14. С. 31 - 33. / URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/14_2013/8.pdf

7. Пантелєєв В. П., Предко І. Ю. Організація обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств в умовах проведення реструктуризації. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 4. 2015. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». / URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/4_2015ua/23.pdf

8. Пігош В. А. Організація праці головних бухгалтерів вітчизняних бюджетних установ: минуле та сучасність. Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит» Серія «Бухгалтерський облік бюджетних установ», 2014, № 8. С. 46 - 52. / URL: http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1438/1/boau_2014_8_7.pdf

9. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вер. 2003 р. № 269. / URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0269203-03> (дата звернення 07.05.2020).

10. Класифікатор професій ДК 003:2010. Наказ Держспоживстандарту України від 28 лип. 2010 р. № 327 / URL: http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/nac_kls/op_dk003_2016.htm (дата звернення 07.05.2020).

11. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 1. Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29 груд. 2004 р. № 336. Редакція від 22.09.2015. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0336203-04> (дата звернення 07.05.2020).

Трачова Д.М.

доктор економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

Левченко О.П.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

Таврійський державний агротехнологічний університет

імені Дмитра Моторного

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА АМОРТИЗАЦІЙНУ ПОЛІТИКУ

Дослідженням ролі облікової інформації в управленні підприємства займалося багато провідних вчених. Найґрунтовнішими на наш погляд є дослідження Дем'яненка М.А. і Рожелюк В.М. о ролі і призначенні обліку та облікової інформації в управлінській діяльності, їх впливу на формування організації і ведення обліку [1]. Вченими обґрунтовано напрями інформаційного забезпечення процесу управління, визначено критерії якості та ефективності управлінської інформаційної системи, її здатність накопичувати та зберігати інтегровану інформацію, підходу до формування бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи, досліджено специфіку процесу облікової комунікації, порядку формування системи облікових правил в розрізі етапів, обґрунтування характеристик інформаційних облікових потоків [1].

Амортизаційні кошти надходять підприємству у складі виручки від реалізації готової продукції (робіт, послуг) і накопичуються для подальшого використання як джерела відтворення вартості основних засобів в амортизаційному фонді [2].

Амортизаційний фонд являє собою кошти для простого відтворення основних засобів. Проте, якщо в результаті технічного прогресу у відповідних галузях народного господарства має місце зниження собівартості створюваних засобів виробництва і, відповідно, зниження оптових цін на них, то амортизаційні кошти можуть виступати і як джерело розширеного відтворення основних засобів [3].

Амортизаційний фонд накопичується підприємствами поступово і використовується для вкладень в основні засоби не відразу, а по мірі накопичення коштів. Тому певний час кошти амортизаційного фонду є вільними, вони або зберігаються на банківських рахунках, або вкладаються підприємствами в оборотні засоби і засоби обігу [2].

Вкладення цих коштів (які є частиною фонду основних коштів) в оборотні засоби і засоби обігу переконливо свідчить про неприпустимість змішування понять «основні засоби», «оборотні засоби», «засоби обігу» з фінансовими поняттями «основні кошти», «оборотні кошти». Вочевидь, у даному разі мова йде про фінансування оборотних засобів і засобів обігу за рахунок основних коштів. Проте, така точка зору в економічній літературі і в

господарській практиці поки що не знаходить визнання. Зазвичай вільні кошти амортизаційного фонду відносять до оборотних коштів [4].

У бухгалтерському обліку досліджуваних підприємств застосовуються методи амортизації, передбачені в п. 26 П(С)БО 7 [5] та п. 27 П(С)БО 8 [6]. Підприємства самостійно обирають метод амортизації з урахуванням очікуваного одержання економічних вигід від використання відповідного об'єкта.

Всупереч поширеній думці, обрання методу амортизації на досліджуваних підприємствах міста Мелітополя не є постійною складовою облікової політики. Ці методи не зазначають у положенні про облікову політику. Вважається цілком достатнім, коли методи амортизації визначаються окремо для кожного об'єкта при введенні їх в експлуатацію. Як правило, на практиці для основних засобів та нематеріальних активів підприємства застосовують прямолінійний метод (інші методи застосовуються вкрай рідко).

Для малоцінних необоротних матеріальних активів зазвичай використовують або метод 50%/50%, або метод 100%. На сьогодні останній метод більш доцільно застосовувати через існуючі неузгодженості щодо поняття малоцінних необоротних матеріальних активів і основних засобів у податковому законодавстві.

Перерахунок амортизації за попередні періоди не відбувається, оскільки зміни стосуються лише поточного і майбутніх періодів (п. 38 МСБО 81). Строк використання призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації такого активу. Загалом підприємство є вільним у виборі строку і має враховувати особливості своїх виробничих процесів [7].

Справді, різні об'єкти основних засобів матимуть різні строки корисного використання залежно від інтенсивності їх роботи у виробничому процесі. На досліджуваних підприємствах термін корисного використання встановлюється з урахуванням таких чинників:

- передбачувана інтенсивність використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний або моральний знос;
- правові або інші обмеження стосовно термінів використання об'єкта тощо [8].

Термін корисного використання переглядається у разі зміни очікуваних економічної користі від використання об'єкта. Оскільки підприємства є платниками податку на прибуток, які визначають податкові різниці, на обрання очікуваного строку на практиці впливають норми податкового кодексу України. Згідно з пп. 138.3.3 кодексу, у податковому обліку встановлено мінімально допустимі строки для розрахунку податкової амортизації [9].

У податковому обліку підприємства використовують більші строки: або згідно з бухгалтерським обліком підприємства, або визначені цим підпунктом ПКУ (залежно від груп). Тому, якщо підприємство визначить строк використання у бухгалтерському обліку коротшим, ніж зазначено у ПКУ, воно матиме тимчасову податкову різницю (відстрочений податковий актив). У майбутньому, коли у бухгалтерському обліку амортизація об'єкта завершиться, він і далі амортизуватиметься у податковому обліку, зменшуючи податок на прибуток. Пп. 138.3.4 ПКУ встановлено також строки нарахування податкової амортизації для НМА [10].

Як правило, підприємства, які зобов'язані коригувати фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток, намагаються застосовувати у бухгалтерському обліку методи амортизації, не нижчі від визначених у ПКУ, щоби не мати податкових різниць [11].

Амортизація здійснюється, виходячи з очікуваного строку корисного використання. На практиці очікуваний строк корисного використання, найімовірніше, виявиться для конкретного об'єкта або більшим, або меншим (у разі виходу об'єкта з ладу до закінчення строку). Лише підприємства, які здійснюють діяльність, пов'язану з джерелами підвищеної небезпеки, для яких встановлені обов'язкові правила щодо строків експлуатації певних об'єктів, майже завжди точно знають реальний строк корисного використання об'єкта.

Під час визначення річної амортизації необхідно звертати увагу, зокрема, на такий аспект, як майбутнє завершення очікуваного строку корисного використання. При необхідності цей строк може бути переглянуто (наприклад, подовжено). Строк може бути і скорочено, якщо об'єкт починають використовувати більш інтенсивно.

Амортизація об'єкта нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (п. 25 П(С)БО 7, п. 31 П(С)БО 8) [12].

Перегляд строку не тягне за собою ретроспективного перерахунку, тобто коригувати (виправляти) нараховану раніше суму амортизації не має необхідності, адже такий перегляд стосується поточного і майбутніх періодів (п. 38 МСБО 8) [13].

При цьому, якщо очікуваний строк експлуатації минув, а об'єкт продовжує використовуватися, це не є підставою для його списання. Якщо об'єкт має нульову залишкову вартість, підприємство може дооцінити його в установленому порядку з залученням оцінювача або просто припинити нарахування амортизації. Нарухування амортизації основних засобів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, але не більше 20 років [12].

Нараховану за період експлуатації амортизацію відображають у звіті про фінансові результати у складі відповідних статей витрат. Амортизацію у

складі операційних витрат (собівартість, адміністративні, збутові, інші операційні витрати) розкривають загальною сумою у відповідній статті розділу III «Елементи операційних витрат» — рядок 2515) [12].

Аналіз свідчить, що досліджувані підприємства у балансі наводять залишки амортизації (зносу) на початок і кінець звітного періоду. При самоперевірці балансу зі звітом про фінансові результати сума нарахованої амортизації за період повинна збігатися зі збільшенням залишків амортизації (зносу) в балансі за звітний період, якщо не було вибуття об'єктів та переоцінок [14].

Нараховану амортизацію розкривають у розділах I і II приміток до річної фінансової звітності. Сума нарахованої амортизації в цих розділах приміток має збігатися зі звітом про фінансові результати (крім амортизації в неопераційних витратах, і зокрема в її частині, що капіталізується) [12].

У разі, коли підприємство проводить дооцінку основних засобів і сума амортизації збільшується (дооцінка амортизації), роблять проведення з кредиту рахунку 13, проте витрати при цьому не збільшуються. Дебетуються при цьому рахунки 10, 11, 12 та субрахунок 425. Сума дооцінки амортизації при цьому взагалі не відображається у складі витрат (у звіті про фінансові результати). У примітках до річної фінансової звітності дооцінки відображають в окремих графах [15].

ПКУ в ст. 138 передбачає коригування фінансового результату з метою оподаткування на суму амортизації: додавання до фінансового результату бухгалтерської амортизації і віднімання податкової амортизації. Досліджувані підприємства, коли було обрано строк корисного використання на рівні, не меншому від установлених ПКУ, не мають тимчасових різниць з амортизації об'єктів, введених в експлуатацію після 1 січня 2015 р. [15]. Постійні різниці виникають у бухгалтерському обліку досліджуваних підприємств щодо амортизації невиробничих об'єктів.

Питання амортизації невиробничих основних засобів стосується досліджуваних підприємств, тому що вони коригують фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток. Досліджувані підприємства додають до фінансового результату суму нарахованої амортизації, але в податковому обліку невиробничі об'єкти не амортизуються, а отже, зменшувати фінансовий результат на суму податкової амортизації цих об'єктів не має потреби.

Коригування на суми амортизації роблять одночасно з нарахуванням амортизації. Стаття 138 ПКУ передбачає також коригування на випадок вибуття об'єктів основних засобів на суму їх залишкової вартості [16]. При вибутті об'єктів основних засобів здійснюється таке коригування, а не нове коригування на суму амортизації.

На даний час тільки методи нарахування амортизації теоретично відповідають вимогам економічної доцільності елементів амортизаційної політики. Однак, нормативне обмеження їх застосування суперечить законам

ринкової економіки та принципу автономності бухгалтерського обліку. У більшості економічно розвинутих країн саме широке застосування прискорених методів амортизації дало змогу зробити значний прорив в інноваційному оновленні виробництва за рахунок амортизаційних відрахувань [17].

Проведений комплексний аналіз формування амортизаційної політики України та її компонентів довів, що амортизаційна політика досліджуваних підприємств формується номінально, застосовуються переважно прямолінійні методи нарахування амортизації.

Визначено, що державне регулювання амортизаційної політики містить значні суперечності. Так, нормативна база ведення бухгалтерського обліку не має належного застосування, оскільки їй суперечать норми Податкового кодексу. Господарюючі суб'єкти не мають можливості маневрування складовими амортизаційної політики, а саме строками корисного використання, методами нарахування амортизації, які застосовуються для окремих груп необоротних активів, визначення справедливої ринкової вартості необоротних активів.

Безперечно, це потребує певних державних ресурсів на початковому етапі (в основному за рахунок недоотримання податків), однак через 2-3 роки баланс бюджету відновлюється і спостерігається збільшення надходжень за рахунок підвищення рівня прибутковості виробництва.

Другим елементом формування амортизаційної політики підприємства вважається вартість необоротних активів, яка у більшості підприємств м. Мелітополя є заниженою. Застосування спрощених режимів оподаткування в останні роки не сприяло проведенню переоцінки необоротних активів, що, у свою чергу, призвело до викривлення даних фінансової звітності підприємств [18].

У 2016 та 2017 рр. у підприємств був потужний стимул до переоцінки необоротних активів. Цьому сприяв податковий протекціонізм з боку держави в частині виникнення податкових наслідків від збільшення вартості активів, які виникають у підприємств на загальній системі оподаткування, що призводить до збільшення податкових зобов'язань. Однак бажано здійснювати таку переоцінку під контролем держави, за визначеною єдиною методикою, що дало змогу б підприємствам спростити цю процедуру й уникнути багатьох подібних суперечливих питань, пов'язаних із визначенням ринкової вартості активів.

Наступним елементом формування амортизаційної політики підприємств є визначення строку корисного використання об'єктів необоротних активів. Нормативне регулювання і в цьому питанні обмежує суб'єкти господарювання певними положеннями Податкового Кодексу [16].

Таким чином, центри формування амортизаційної політики на даному етапі економічного розвитку країни сформовані відповідно до інформаційних потреб користувачів - переважно зовнішніх користувачів у вигляді контролюючих органів. Підприємства не мають за мету отримання такої інформації, її аналізування та використання для планування розвитку.

Наочно центри відповідальності за формування амортизаційної політики на даний час наведено на рисунку 1.

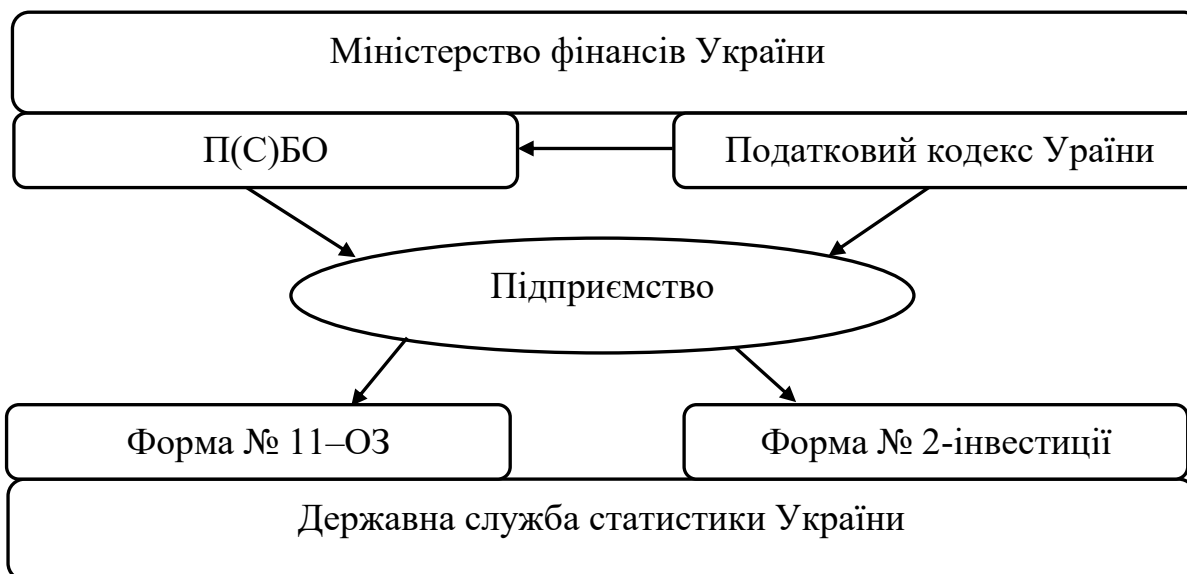


Рис.1.Центри відповідальності за формування інформації про амортизацію підприємства

Джерело: розробка автора

Однак, досвід провідних країн світу довів доцільність застосування, поряд з прискореними методами амортизації, і скорочені строки її отримання (у деяких випадках від 1 до 3-х років). Держава визначає у переважній більшості випадків пріоритетні напрями інноваційного розвитку і встановлює для цих підприємств мінімально можливі строки корисного використання оновлених виробничих потужностей з метою більш швидкої окупності витрат та підвищення інвестиційної привабливості певного напрямку виробництва.

До стратегії фінансово-господарського розвитку слід віднести цілі й завдання економічного розвитку підприємства на поточний період та довгострокову перспективу, очікувані напрями вкладення інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань.

Аналіз впливу цих факторів дозволяє сформулювати оптимальний варіант амортизаційної політики підприємства з урахуванням особливостей його функціонування [19]. Положення амортизаційної політики необхідно розглядати як такі, що змінюються під впливом зовнішнього середовища, розвитку науки, техніки і практики, а визначення й формулювання їх безперервно удосконалюються (рис 2).

Досліджено, що формування ефективної амортизаційної політики є спільним процесом облікової і технічної служб підприємства. Питанням розгляду впливу іноваційно-технічного забезпечення ефективності функціонування аграрної сфери займався Ю.О. Лупенко [20]. Він наголошував на необхідності переорієнтації аграрного виробництва на

інноваційний бік. Збільшення експортного потенціалу вітчизняної аграрної продукції вимагає від виробників не тільки підвищення її якості, визнання процедури сертифікації і загальних правил реалізації сільськогосподарської продукції в країнах світу, а і підвищення конкурентоздатності підприємств. Це можливо тільки із введенням передових технологій. Слід відмітити, що аграрна галузь є флагманом в цьому питанні.

Для обґрунтування необхідності докорінної зміни існуючих підходів до амортизаційної політики нами досліджено динаміку вартості основних фондів та розміру капітальних інвестицій в сільському господарстві, як однієї з провідних галузей економіки, яка має позитивні показники прибутковості навіть у сучасних складних умовах господарювання.

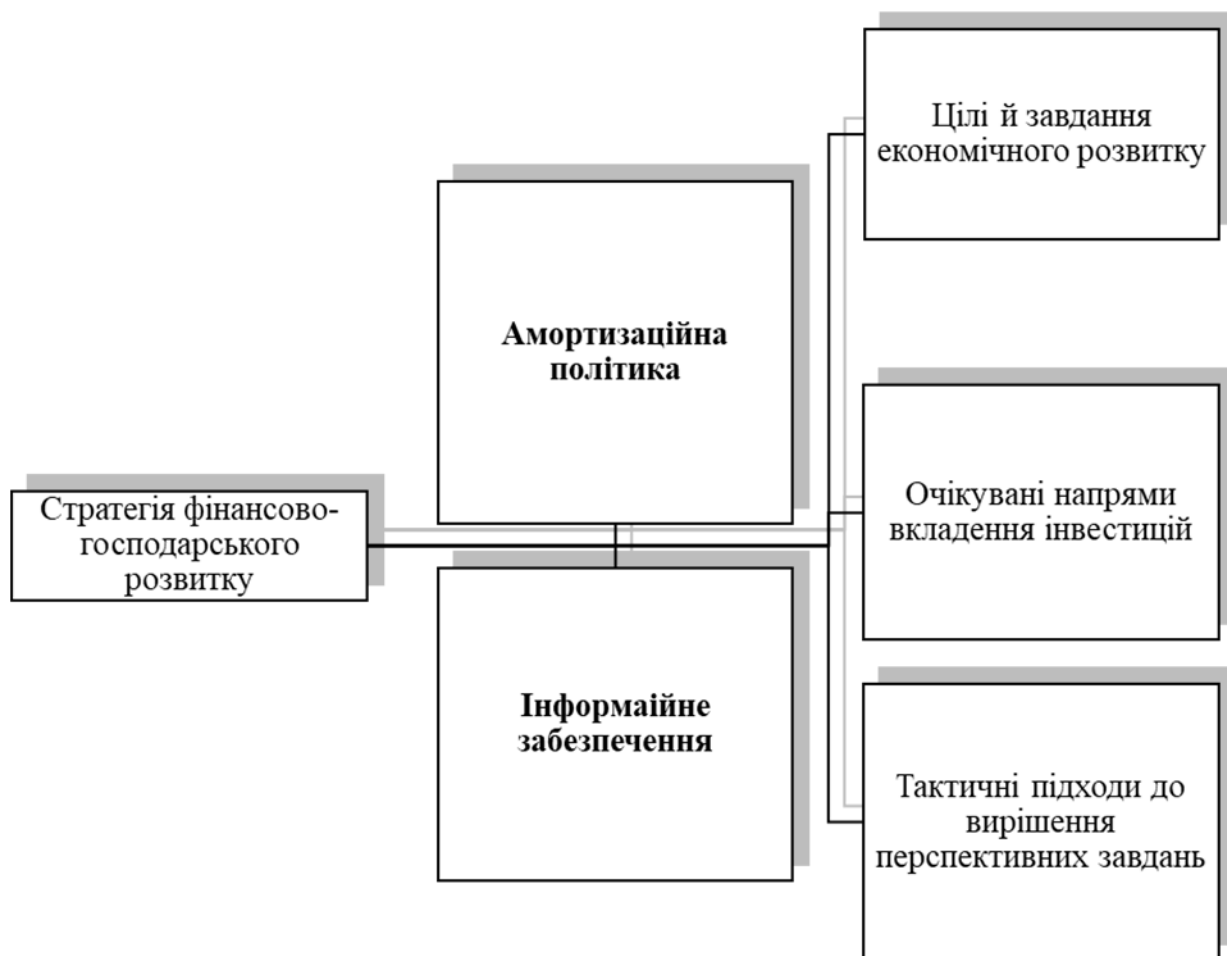


Рис. 2. Місце амортизаційної політики та її інформаційного забезпечення у стратегії фінансово-господарського розвитку підприємства

Джерело: розробка автора

Для визначення ролі амортизаційної політики у формуванні інвестиційних ресурсів вітчизняних підприємств досліджено структуру їхніх джерел капітальних інвестицій (рис. 3). Проведений аналіз даних свідчить, що суми капітальних інвестицій відшкодовуються власними коштами

підприємств на 2-3%, а кредитні ресурси становлять від 11 до 18%. Основну частину капітальних інвестицій підприємства відшкодовують за рахунок інших ресурсів.

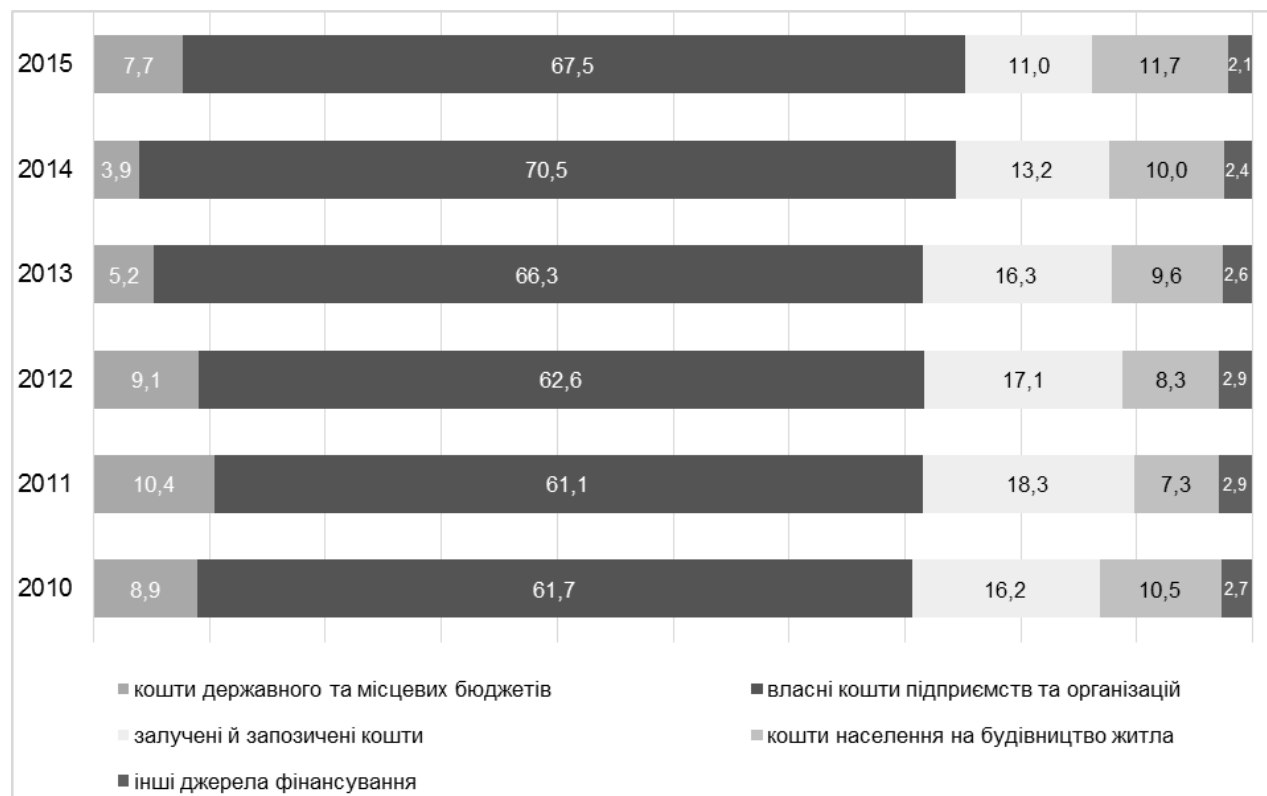


Рис. 3. Структура капітальних інвестицій за джерелами фінансування, % до загального обсягу капітальних інвестицій

Джерело: за даними Держстату www.ukrstat.gov.ua

Подолання такого стану неможливе без активізації процесу пошуку й залучення додаткових інвестиційних ресурсів як із зовнішніх, так і внутрішніх джерел [21]. У вирішенні цього питання головну увагу слід приділити впровадженню ефективної амортизаційної політики, яка є складовою частиною економічної політики держави, найважливішим інструментом впливу держави на економічні процеси в країні розглядається, як елемент управління економікою, слугує одним із результативних факторів стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання у кризовій економіці [22]. Амортизаційні відрахування є найреальнішим джерелом фінансування процесів оновлення й модернізації основних фондів [23].

Світові тенденції розвитку амортизаційних систем спрямовані на значну їх лібералізацію, суттєве скорочення кількості амортизаційних норм, встановлення їх стосовно укрупнених груп об'єктів основних засобів і надання права підприємствам самостійно визначати амортизаційні періоди в нормативно закріплених межах [24].

У більшості країн світу внутрішні інвестиції підприємств виключаються з сум оподатковуваних доходів [25]. Водночас власна амортизаційна політика підприємств в Україні фактично унеможлиблює позитивний вплив на збільшення інвестиційних ресурсів для відтворення основних засобів.

Звідси випливає обґрунтований висновок: державна амортизаційна політика має за мету подолання існуючого дисбаланс бюджетних інтересів та інвестиційних потреб підприємств. Звичайно, відновлюючи амортизацію, як надійне джерело інвестицій, необхідно передбачити її регулювання, обмежуючи використання створених ресурсів на поточні потреби підприємства і доходи персоналу

Для формування на підприємстві ефективної амортизаційної політики необхідно виконання реалізувати алгоритм певних методичних дій, які мають бути узгоджені на всіх рівнях. У першу чергу, на підприємстві існує необхідність удосконалення якості оцінки вартості основних засобів. Тобто, основні засоби слід переоцінювати регулярно за ринковою вартістю для цілей оподаткування, а також для визначення розміру амортизаційних відрахувань, що формують необхідний і достатній амортизаційний фонд для їх оновлення.

Крім того, на будь-якому підприємстві однією з найбільш важливих складових процесу управління є контроль, зокрема за внутрішніми джерелами підприємства. Часто в організаціях використовують амортизаційні кошти на виплату заробітної плати працівникам чи погашення заборгованості. Звідси випливає, що процесу посилення цільового витрачання амортизаційних коштів сприяло б введення контролю за використанням внутрішніх коштів підприємства, з яких фінансується розширене відтворення і технічне переозброєння виробництва.

Важливим напрямом удосконалення амортизаційної політики є застосування й інших методів нарахування амортизаційних відрахувань. Застосування різноманітних методів нарахування амортизації дає можливість підприємствам у межах строків служби засобів праці регулювати обсяг амортизаційних сум, які відносяться на собівартість продукції, а отже цілеспрямовано впливати на фінансову стійкість підприємства та результати виробництва. Здійснюючи капітальні вкладення в основні засоби, організація може на законних підставах значно знизити податкове навантаження. Для цього необхідно скористатися амортизаційної премією, яка дозволяє одноразово списати на витрати від 10 до 30% вартості капітальних вкладень [26].

Тому наступним напрямом удосконалення амортизаційної політики підприємства може бути застосування амортизаційної премії. Щодо дороговартісних об'єктів основних засобів, то застосування амортизаційної премії дасть змогу підприємству значно знизити розмір поточних платежів з податку на прибуток у тому році, в якому амортизаційна премія була віднесена на витрати. Стосовно відносно недорогих об'єктів, то амортизаційна премія дасть незначний зиск, але значно збільшить обсяг

роботи бухгалтера [27].

Багато науковців відводить податковому регулюванню велике значення у стимулюванні розвитку підприємництва. Так, В.П. Синчак наголошує на правовій природі податкових обмежень у спрощеній системі оподаткування, та визнає за доцільне ввести в науковий обіг поняття податкових обмежень. Він пропонує розглядати податкові обмеження з позиції економічної науки і розглядає регулятивний ефект податкових обмежень у чинній спрощеній системі оподаткування [28].

Дослідниця О.О. Непочатенко проаналізувала сучасні механізми податкової підтримки суб'єктів агробізнесу в Україні й на підставі результатів аналізу обґрунтувала необхідність скорочення переліку податкових пільг для агробізнесу й підвищення ролі прямих бюджетних дотацій у структурі їх бюджетної підтримки, забезпечення цільового застосування та контролю за використанням ПДВ від реалізації суб'єктами агробізнесу сільгосппродукції, щорічної індексації бази справляння фіксованого сільськогосподарського податку та зобов'язання його платників сплачувати ресурсні платежі, надання додаткової прямої бюджетної підтримки експорту вітчизняної сільгосппродукції виключно національним товаровиробникам [29].

До введення нейтральної системи нарахування амортизації можна було б запровадити диференційовані амортизаційні відрахування залежно від об'єктів основних засобів та нематеріальних активів з урахуванням терміну амортизації, що практикуються у провідних країнах світу, з метою накопичення грошових коштів, які акумулюватимуться на спеціальному рахунку й утворюватимуть реальний грошовий фонд відновлення, який і буде фондом капітальних інвестицій, з метою використання його на інноваційне оновлення основних засобів та нематеріальних активів [8].

В Україні не розроблено дієвої стратегії формування амортизаційного фонду підприємств і контролю держави за його цільовим використанням. Самостійні господарюючі суб'єкти також не вважають за можливе формування таких фондів. Це зумовлено недосконалою методичною базою формування амортизаційної політики як політики інноваційного розвитку. На даний час амортизаційна політика є складовою облікової політики підприємства і містить тільки формальні ознаки, носить витратний характер і не виконує функцію фінансування оновлення активів.

Перспективи розвитку економіки великою мірою обумовлюються станом основних виробничих фондів і можливостями їх відновлення [30]. Важливим джерелом для довгострокових капіталовкладень є амортизаційні відрахування на повне відновлення виробничих потужностей.

У теперішніх перехідних умовах, в яких перебуває Україна, державна амортизаційна політика є важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств реального сектору економіки. Раціональні моделі відшкодування (амортизації) основного капіталу заохочують підприємців до збільшення амортизаційних відрахувань [31].

Зарубіжний досвід ілюструє, що раціональна відтворювальна політика базується не тільки на відносно коротких строках служби основних фондів, але і на гнучкій системі нарахування амортизації [32]. Така система забезпечує максимально рівноправні відносини між підприємствами та державою [32]. Перші обирають найбільш прийнятний для них режим відрахувань у межах встановленого діапазону; а держава – встановлює цей діапазон, узгоджуючи інтереси бюджетної та інвестиційної політики [32].

Формування фінансових ресурсів, необхідних для відновлення основних фондів у їхній активній частині здійснюється за рахунок власних коштів, коштів отриманих від фінансово-кредитної системи і використання недержавних інвестицій. Автор С.О. Полятикін у публікації «Особливості фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності в Україні» [33] обґрунтовує, що механізм фінансування джерел відновлення повинен включати оцінку внутрішніх і зовнішніх джерел.

До внутрішніх фінансових ресурсів відносяться кошти амортизаційного фонду, нерозподілений прибуток, страхова сума відшкодування збитків, пов'язаних із втратою майна, а також суми, отримані від продажу вибулих основних фондів. До зовнішніх фінансових ресурсів, необхідних для відновлення, відносяться довгострокові позички, що зможуть бути надані у вигляді кредиту або лізингу, і кошти іноземних інвесторів [34].

Для формування у країні ефективної амортизаційної політики варто дозволити використання в податковому обліку методів обчислення, передбачених у бухгалтерському обліку. Крім того, для повного відновлення основних фондів нарахування амортизації необхідно проводити з первинної вартості, а не залишкової, для більш повного відновлення основних фондів [17]. Таким чином, методологія амортизаційної політики має формуватися відповідно до чітко закріплених центрів відповідальності (рис.1.4).

За результатами дослідження вважається необхідним розвинути й поглибити теоретичні основи формування центрів відповідальності за амортизаційну політику, які базуються на принципах цілісності, системності та відповідальності і вибудовуються на ієрархічній взаємодоповнюючій системі регулювання, що включає інноваційну, обліково-інформаційну, звітно-контрольну складові на державно-регуляторному рівні та складову відповідальності за формування і використання амортизаційного фонду підприємства. Це відповідає умовам сучасної розбудови інноваційно-орієнтованої економіки в розвинутих країнах та забезпечує концептуальну основу розбудови амортизаційної політики України.

Для вирішення завдань модернізації та технологічного оновлення виробництва як підприємств країни, так і для досліджуваних підприємств необхідні значні інвестиційні вкладення протягом певного часу. За допомогою раціонального ведення амортизаційної політики можна значно прискорити процес оновлення виробничих потужностей.

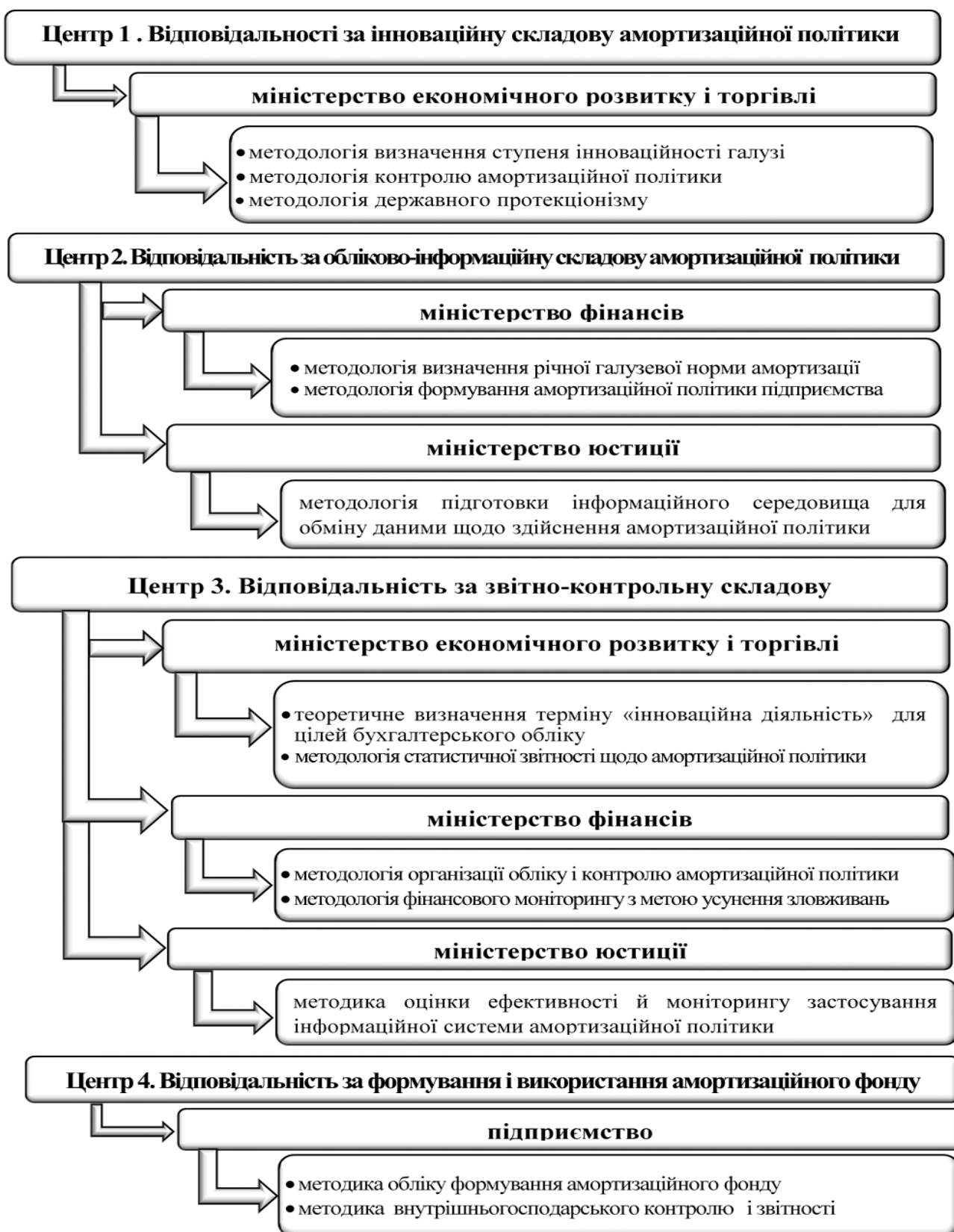


Рис.4. Центри формування методології амортизаційної політики підприємства

Джерело: розробка автора

Головними складовими амортизаційної політики підприємства повинні стати щорічна система переоцінки основних фондів та нарахування амортизації, стимулююче прискорене оновлення основних засобів, система контролю за використанням основних засобів, використання амортизаційної премії для зниження податкового навантаження.

Крім того відповідно до напрямів податкової політики на майбутні періоди необхідний перегляд принципів побудови амортизаційних груп. Встановлення єдиного порядку формування вартості основних засобів для цілей як бухгалтерського, так і податкового обліку дасть змогу уникнути виникнення оподатковуваних різниць.

Для досліджуваних підприємств ключовим фактором формування амортизаційної політики є економічна самостійність. До того часу, доки підприємства залежатимуть від керівництва центральних організацій, які не вирішують питання оновлення виробничих потужностей, формування амортизаційної політики залишиться тільки номінальним фактом, що призведе до повного технічного колапсу систем газо- та водопостачання.

Вважаємо, що наведені заходи, разом із наданою економічною самостійністю, сприятимуть підвищенню якості оцінки вартості основних засобів, орієнтуючись на ринковий підхід, з метою визначення розміру амортизаційних відрахувань, що формують необхідний і достатній амортизаційний фонд для їх оновлення, посилення контролю за цільовим використанням амортизаційних сум, а також залученню до формування амортизаційної політики фахівців, які б реально визначили найвигідніші умови функціонування для підприємств з погляду технічної озброєності.

На наше переконання такий підхід може забезпечити синергія економічної, облікової та технічної інформації з метою облікового забезпечення формування амортизаційної політики підприємства.

При комплексному впровадженні наведених у розділі заходів підприємства зможуть здійснювати необхідну амортизаційну політику. Безперечно, державна підтримка та додаткові ресурси дозволять прискорити технічне переобладнання підприємств у бік інноваційної складової, але і власні ресурси, які підприємства зможуть спрямовувати на фінансування інноваційного розвитку, дадуть потужний поштовх до забезпечення економічної стабільності досліджуваних галузей.

На відміну від розвинутих країн в Україні відсутня чітка та структурована система взаємодії центрів відповідальності за амортизаційну політику.

Виявлені протиріччя та відсутність функціонального зв'язку між відповідними центрами зумовлює необхідність розширення теоретичного уявлення про фундаментальний базис формування амортизаційної політики в сучасних умовах господарювання. Дослідженнями доведено доцільність концентрації зусиль на розбудову чотирьох таких центрів:

відповідальності за інноваційну складову амортизаційної політики, відповідальності за обліково-інформаційну складову, відповідальності за звітно-контрольну складову та відповідальності за формування і використання амортизації. Відповідальність за інноваційну складову амортизаційної політики покладається на Міністерство економічного розвитку і торгівлі (в частині визначення загальнодержавного показника ступеня інноваційності галузі, методологічного забезпечення контролю амортизаційної політики і державного протекціонізму). Обліково-інноваційну складову забезпечує Міністерство фінансів України (в частині методологічного підґрунтя визначення і впровадження галузевих норм амортизації. Міністерство юстиції України формує правову основу інформаційного забезпечення амортизаційної політики.

Відповідальність за звітно-контрольну складову доцільно розділити між трьома міністерствами: Міністерство економічного розвитку і торгівлі визначає загальну методологію формування статистичної звітності, яка забезпечить розрахунок ступеня інноваційності галузі, Міністерство фінансів розробляє методологію обліку і контролю амортизаційної політики, а також методологію фінансового моніторингу, Міністерство юстиції опікується ефективністю застосування і моніторингом застосування інформаційної системи амортизаційної політики.

Відповідальність за формування і використання амортизаційного фонду несе підприємство, формуючи відповідну облікову політику. На підставі вибудованого теоретико-методологічного базису державного регулювання кожен з центрів відповідальності генерує та акумулює інформацію про хід здійснення і ефективність інноваційно-орієнтованої амортизаційної політики України.

Література

1. Дем'яненко М.Я., Рожелюк В.М. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління. Облік і фінанси, 2016. №2(72). С. 8-15. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/13382/1/368-sistemniy-pidhid-do-formuvannya-oblikovoi-informacii-dlya-potreb-upravlinnya.pdf> (дата звернення 12.03.2018).
2. Ткаченко Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні. Вісник економічної науки України. 2012. № 2 (22). С. 161-165.
3. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2005. 21 с.
4. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2006. 33 с.
5. Городянська Л. В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації: дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Київський національний економічний унт. Київ, 2005. 249 с.

6. Грінько А. Амортизаційна політика підприємства. Регіональні перспективи. 2003. № 45. С. 177-179.
7. Жердев Є. В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах. Облік і фінанси АПК. 2011. №1. С. 1-5.
8. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний унт ім. Вадима Гетьмана". Київ: КНЕУ, 2008. 224 с.
9. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2009. № 7. С. 100-113.
10. Геєць В.М. Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку. НАН України, Інститут економіки та прогнозування НАН України. Київ, 2009. 864 с.
11. Довгопол Н., Нестеренко М. Амортизация: предметная сущность и степень влияния на воспроизводство основных средств. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2010. № 12. С. 3-13.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 29.04.2020)
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). «Подання фінансової звітності» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення 22.02.2016).
14. Трачова Д. М. Обґрунтування необхідності оптимізації формування амортизаційної політики підприємств. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2016. Вип. 3 (32). С. 282 – 289
15. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Затверджено Наказом МФУ від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13> (дата звернення 8.07.2019).
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755VI (зі змінами від 23.03.2017, № 1989VIII від , ВВР, 2017, № 17, ст.215) Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011 р., № 13, № 1314, № 1516, № 17
17. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 5. С. 166-172
18. Савченко А.Г., Никифоров А. Підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації. *Економіка України*. 2007. № 11. С. 21-34.
19. Проданчук М. Концепція амортизаційної політики та її вплив на формування основних засобів. *Економіка АПК*. 2007. № 3. С. 29-34.
20. Лупенко Ю. О. Инновационно-технологическое обеспечение эффективности функционирования аграрной сферы. *Международный научнопроизводственный журнал «Экономика АПК»*. 2017. №1. С. 103-104.
21. Мороз Ю.Ю. Моніторинг стану і розвитку амортизаційної політики в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2(52). – С. 153-156.
22. Мороз Ю.Ю. Облікове забезпечення управління процесом розподілу амортизаційної вартості споживного майна підприємства. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 4(66). С. 90-94.

23. Стельмахук А.М. Амортизаційний фактор у відтворенні основних засобів переробних підприємств АПК. Інноваційна економіка. 2014. №. 6. С. 66-72.

24. Осторовецький В.І. Амортизаційна політика України в системі інструментів податкового стимулювання інвестиційноінноваційної активності. Економічний вісник Донбасу. 2017. № 2(48). С. 121-131

25. Новицька С.С., Потапова-Сінько Н. Е. Сутність амортизаційної політики і її вплив на ефективність роботи підприємства: навч.метод. посібник для студентів економічних спеціальностей. Одеса: ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2006. 98с.

26. Полятикін С.О. Особливості фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності в Україні. Economic and law paradigm of modern society. 2018. URL: <https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/160/152> (дата звернення 29.04.2017).

27. Трачова Д. М. Окремі аспекти формування амортизаційної політики підприємства. Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці» НАУ. 2017. Вип. 2 (58). С. 141 – 145.

28. Синчак В. П. Податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування як інструменти податкового регулювання розвитку малого підприємництва. Університетські наукові записки. Хмельницький університет управління та права, Національна академія державного управління при Президентові України, Інститут законодавства Верховної Ради України. 2015. №1. С. 408-425.

29. Непочатенко О. О., П. М. Боровик., Сливінський С.А. Податкові важелі державного регулювання розвитку вітчизняної агросфери. Рівне: Національний університет водного господарства. 2015. URL: <http://lib.udau.edu.ua/handle/123456789/1999> (дата звернення 21.04.2016).

30. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ: Київ. нац. екон. унт., 2001. 18 с.

31. Конкурентоспроможність національної економіки / за ред. Б.Є. Кваснюка. Київ: Фенікс, 2005. 582 с.

32. Баб'як Н. Д. Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємств. Фінанси України. 2001. №11. С. 34-41

33. Полятикін С.О. Особливості інноваційно-інвестиційної діяльності в зарубіжних країнах. Економіка та суспільство. 2017. № 9. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-9/16-stati-9/820-polyatikin-s-o> (дата звернення 10.05.2020).

34. Трачова Д. М. Передумови та напрями трансформації амортизаційної політики вітчизняних підприємств. Реформування економіки в контексті міжнародного співробітництва. Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. 16-17 грудня 2016 р. (ГО «Львівська економічна фундація», м. Львів). Львів: ЛЕФ. Ч. 2. 2016. С.132 – 135.

Карман Т. В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

СУТНІСТЬ ТА НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах сучасних трансформацій та кризив економіці України особливої актуальності та важливості набувають питання визначення економічної сутності та шляхів вирішення проблем формування амортизаційної політики. Низька ділова активність господарюючих суб'єктів та скорочення сектору підприємництва зумовлене падінням обсягів виробництва продукції та збільшенням витрат на її виробництво в усіх галузях народного господарства. Це, в свою черг, змушує суб'єкти господарювання шукати нові альтернативні шляхи фінансування, одним з яких є використання коштів фонду відтворення основного капіталу.

В процесі відтворення основного капіталу одним із найважливіших завдань є створення умов збереження, переозброєння та розвитку матеріально-технічної бази виробництва, що потребує цілеспрямованого регулювання оскільки впливає на ефективність виробництва та темпи впровадження науково-технічного прогресу. Тому, в умовах, що склалися, набуває актуальності питання ефективності використання основного капіталу вирішення якого залежить від досконалості амортизаційної політики.

Метою дослідження є визначення економічної сутності амортизації, визначення науково-методичних підходів до формування амортизаційної політики підприємства, її основних складових та виявлення проблем щодо її формування.

В процесі дослідження було використано матеріали державних нормативно-правових актів, наукові дослідження провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. Для узагальнення отриманої інформації, проведення її аналізу та формування висновків використовувалися діалектичний та абстрактно-логічний методи, метод аналізу та узагальнення.

Дослідження економічної сутності амортизаційної політики не можливе без визначення сутності амортизації як відтворювального механізму. Отримання прибутку та підвищення рентабельності виробництва є основним результатом усіх суб'єктів господарювання. Отримання такого результату залежить від багатьох факторів, одним із яких є ефективність використання основних засобів та швидкість їх оновлення, а відповідність темпів оновлення основних фондів темпам зміни техніки та технології забезпечує механізм амортизації.

Багато дослідників неодноразово намагалися визначити сутність поняття «амортизація» та відповісти на питання яким чином окупати величезні витрати на придбання основних засобів виробництва, а також намагалися визначити, що відбувається з вартістю виробничих засобів в процесі виробництва, яким чином вона зберігається? Ще у XVIII – XIXст. Д. Рікардо висунув гіпотезу про перенесення вартості використаних засобів виробництва на виготовлену продукцію. Однак, яким чином одночасно в одному і тому ж процесі праці створюється нова вартість і переноситься вже існуюча вартість, що втілена в засобах виробництва, залишається для нього незрозумілим. Д. Рікардоне проводить різниці між двома сторонами процесу виробництва товарів – працею певного виду, або конкретною працею, і витратами людської праці взагалі [1, 124].

К. Маркс у своїй праці «Капітал» зазначав, що в процесі функціонування засоби праці «не входять до продукту або до тієї споживної вартості, створенню якої вони сприяють, а, навпаки, зберігають по відношенню до неї свою самостійну форму доповного їх зносу» [2, 178]. Він писав: «Хоча, як ми бачили, основний капітал «*innatura*» продовжує діяти в процесі виробництва, частина його вартості, яка визначається середньою величиною зносу, обертається разом з продуктом, перетворюється на гроші, складає елемент резервного грошового фонду, який служить для відшкодування капіталу, коли прийде термін його відтворення «*innatura*» [2, 192-193].

Отже можна сказати, що класична економічна теорія розглядає амортизацію, як відшкодування зношування засобів праці, пов'язане з поступовим перенесенням їхньої вартості на продукт, який виробляється з їх допомогою. Дослідження праць радянських учених-економістів показало, що амортизація розглядається як грошовий вираз вартості відшкодування основних фондів, як покриття витрат по відтворенню засобів праці, спожитих в процесі виробництва, по відтворенню основних фондів тієї ж потужності, та джерело накопичення [3, 412; 4, 19].

В сучасних джерелах сутність поняття «амортизація» зводиться до того, що вона є процесом перенесення вартості усіх видів засобів праці на вартість виготовленої продукції з метою повного відшкодування зношування засобів праці. Така ж трактовка характерна і для західних економістів, які стверджують, що «Амортизація є грошовим виразом зносу засобів праці. Вона відображає процес перенесення уречевленої в основних засобах суспільної праці на вироби, що виготовляються з їх допомогою» [5, 175]. Найпоширенішим визначенням даного поняття у вітчизняній літературі наступне: амортизація – це процес зниження вартості основних засобів внаслідок їх зношення та поступового їх перенесення на виготовлену продукцію з метою нагромадження коштів для їх відтворення.

На сьогодні головними нормативними документами, які визначають суть амортизації та регламентують процес нарахування амортизації основних

засобів є П(С)БО 7 «Основні засоби» [6] та Податковий кодекс України [7]. Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням вимог міжнародних стандартів та особливостей ведення господарської діяльності в Україні, саме тому національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку основних засобів має як ряд спільних моментів, так і ряд відмінностей. Суть амортизації, якою її визначають як міжнародні так і національні стандарти бухгалтерського обліку полягає у систематичному розподілі вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації.

Податковим кодексом України (далі – ПКУ) амортизацію визначено, як звільнення від оподаткування частини прибутку на суму розрахованої амортизації [7]. Такий підхід до визначення поняття «амортизація» говорить про те, що у нього закладено економічний аспект.

Якщо розглядати амортизацію з фінансової точки зору, то вона є інструментом, ефективне використання якого може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на впровадження нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання. В цьому випадку амортизація є інвестиційним ресурсом.

Виходячи з наведеного, можна визначити три основні підходи до розкриття сутності амортизації (рис.1).

Детальне дослідження кожного з зазначених підходів дозволило визначити основні принципи на яких вони базуються.

В основі класичного підходу лежать концепція постійної зміни необоротних активів, їх відтворення в будь-якій новій натурально-речовій формі, яка б відображала досягнення науково-технічного прогресу. Дана концепція базується на принципах теорії вартості.

Економічна (бухгалтерська) концепція амортизації ґрунтується на необхідності перенесення частини вартості основних засобів на вартість продукції, виробленої за їх допомогою.

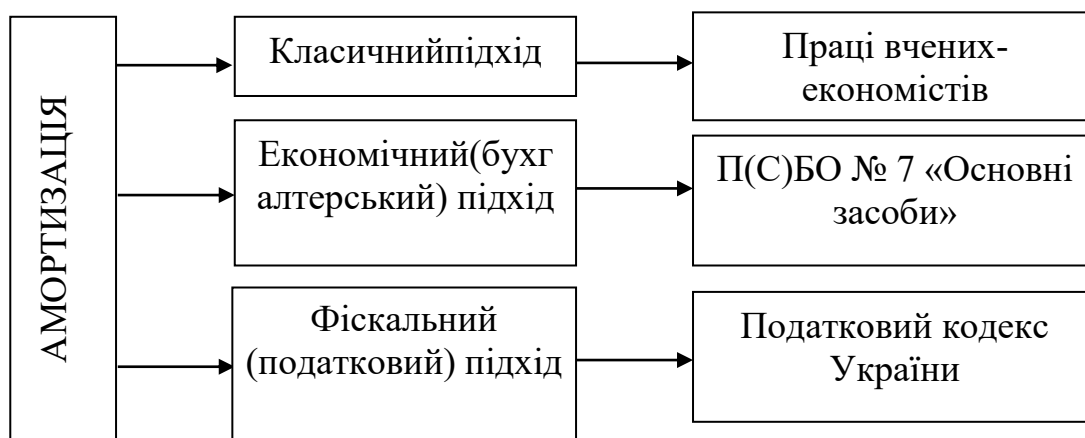


Рис. 1. Концептуальні підходи до розкриття сутності амортизації [9]

Фіскальна (податкова) концепція амортизації передбачає звільнення від оподаткування частини прибутку на суму нарахованої амортизації. Норми амортизаційних відрахувань методика їх нарахування встановлюються Податковим кодексом [7].

Зазначимо, що і до сьогодні відбувається полеміка щодо визначення сутності амортизації та її ролі відтворювальному процесі. Але це не єдине спірне питання. Виникає багато спорів щодо визначення та сутності амортизаційної політики, яка, на думку І.Й. Яременко, є складовою частиною загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів. Амортизаційна політика – це процес розробки норм і правил нарахування амортизації, встановлення порядку використання амортизаційного фонду, такого твердження дотримується М. Білик. В економічній літературі також існує твердження, що амортизаційна політика являє собою сукупність, що здійснюються державою та спрямовані на забезпечення нормального режиму відтворення основних фондів, це на думку Л.В. Овод [8] найбільш прийнятне визначення сутності амортизаційної політики, враховуючи сучасний стан розвитку економіки України.

Зважаючи на всі особливості амортизаційної політики виникає необхідність розглядати її комплексно, як дворівневу систему:

- з точки зору державного управління (на рівні держави);
- як складову облікової політики (на рівні підприємства).

На рівні держави до складових елементів амортизаційної політики відносяться: методи амортизації, використання єдиних методів оцінки основних засобів та нематеріальних активів, визначення об'єктів для нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права самостійно визначати терміни корисної експлуатації основних засобів, порядок проведення переоцінки основних засобів, порядок віднесення витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, визначення порядку використання амортизаційних відрахувань.

Всі ці елементи призводять в дію важелі, що впливають на рівень оновлення основного капіталу, прискорюють науково-технічний прогрес, стимулюють інвестиційну діяльність в країні та вдосконалюють податкову систему.

На рівні підприємства амортизаційна політика є частиною облікової політики та полягає у виборі та оптимальному поєднанні правил, способів та методів нарахування амортизаційних відрахувань, що прискорює процес оновлення активної частини основного капіталу та підвищує технічний рівень виробництва.

Починаючи з 2007 року, коли підприємства почали використовувати для обліку і звітності міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), зазначеними вище стандартами, були встановлені нові вимоги щодо запровадження в обліку нової методології нарахування амортизації та формування амортизаційної політики. У відповідності до МСФЗ

підприємствами самостійно встановлюються терміни корисного використання кожного об'єкта основних засобів, обираються методи нарахування амортизації з урахуванням очікуваного способу економічних вигід від його використання, визначення ліквідаційної вартості основних засобів.

З цього часу виникає ще більше розбіжностей щодо сутності амортизаційної політики як процесу розробки норм і правил нарахування амортизації та встановлення порядку використання амортизаційного фонду. Це замовлено значними розбіжностями у нормативних актах що регулюють процес нарахування та обліку амортизації. Виникають проблеми щодо вибору методу нарахування амортизації, строків корисного використання об'єктів основних засобів і багато інших.

Від стратегічних рішень, щодо формування ефективної амортизаційної політики сьогодні залежить визначення оптимальної структури виробничих основних засобів їх строки корисного використання, амортизаційна та ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів, вибір оптимальних методів амортизації, вибір найбільш ефективних форм відтворення основних засобів і капіталізації амортизаційних відрахувань, і відповідно основні показники діяльності підприємства та його фінансової звітності.

Існуючі науково-методичні підходи до формування амортизаційної політики, які визначені різними вченими спрямовані на вирішення однієї найважливішої в даний момент часу проблеми, що може викликати негативне відображення в іншій сфері функціонування суб'єкта господарювання. Для вирішення даної проблеми необхідна гнучка стратегічна система управління підприємством в тому числі амортизаційною політикою, а методи управління мають бути адаптовані до сучасних реалій. Складність процесу формування ефективної амортизаційної політики підприємства та управління нею зумовлює необхідність визначення загальних науково-технічних підходів. Овод Л.В. було визначено і трансформовано існуючі підходи до управління підприємством у підходи до управління амортизаційною політикою підприємства (рис. 2) [8].

Цільовий підхід характеризується як система методів і методичних прийомів, що забезпечують постійну орієнтацію управлінської діяльності. Комплексний підхід передбачає врахування технічних, екологічних, інвестиційних, економічних, організаційних, соціальних та інших аспектів діяльності підприємства, та вплив на них зовнішніх чинників.

При системному підході управління амортизаційною політикою підприємства розглядається не як суб'єктивно пов'язані між собою елементи, а як цілісна система.

Суть динамічного підходу полягає у тому, ретроспективному критичному аналізі з метою поліпшення амортизаційної політики у майбутньому. Функціональний підхід характеризується тим, що певна мета амортизаційної політики розглядається як сукупність функцій, які потрібно

виконати для її досягнення. Відтворювальний підхід, складає основну з функцій амортизації. У рамках підходу передбачається постійне оновлення виробництва продукції та впровадження у виробництво технічно й технологічно нових засобів праці.



Рис. 2. Науково-методичні підходи до формування амортизаційної політики в рамках організаційно-економічного механізму управління [8]

Інноваційний підхід пов'язаний з розвитком конкуренції, реалізовується шляхом активізації інноваційної діяльності підприємства. Реалізація амортизаційної політики як частини загальної економічної політики підприємства передбачається в рамках стратегічного підходу. Такий підхід дає можливість встановлювати цілі розвитку підприємства, порівнювати їх з його потенціалом.

Інтеграційний підхід націлений на дослідження і посилення взаємозв'язків між елементами амортизаційної системи та підприємства в цілому.

Процесний підхід передбачає поділ процесу управління на етапи, кожен з яких реалізується за допомогою взаємопов'язаних управлінських процедур: визначення мети амортизаційної політики; оцінювання її сучасного стану та впливу на діяльність підприємства на основі багатокритеріальної системи оцінювання; встановлення недоліків поточної амортизаційної політики; стратегічні й поточні управлінські рішення щодо її поліпшення та оптимізації; визначення, аналіз і контроль прийнятих рішень.

Обліковий підхід передбачає визнання амортизаційної політики частиною облікової політики підприємства. Виокремлення такого підходу дозволяє обґрунтувати концептуальне підґрунтя впровадження системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління амортизаційною політикою в рамках організаційно-економічного механізму. Виділений

нормативний підхід полягає у встановленні нормативів: строків корисного використання; норм амортизації; ліквідаційної вартості тощо.

Кількісний, або математичний, підхід полягає у застосуванні кількісних оцінок управління, математичних методів та експертних оцінок для формування і оцінювання амортизаційної політики

Оптимізаційний підхід реалізується через встановлення залежності між окремими елементами амортизаційної політики з метою застосування ефективнішого методу амортизації та оптимального строку корисного використання для досягнення максимального прибутку й рентабельності сукупних активів та власного капіталу, а також мінімізації витрат коштів і часу в процесі виробництва продукції.

Маркетинговий підхід у формуванні амортизаційної політики передбачає орієнтацію на кінцевого споживача, урахування існуючих і прогнозування майбутніх потреб у продукції підприємства, прогнозування її життєвих циклів. Регламентація та чітке дотримання правил, функцій і обов'язків щодо формування амортизаційної політики та аналізу її ефективності в рамках організаційно-економічного механізму управління реалізується за рахунок адміністративного підходу.

Структурний підхід орієнтований на визначення пріоритетів серед елементів амортизаційної політики, структурування амортизаційної політики для встановлення раціонального співвідношення й підвищення обґрунтованості розподілу між елементами.

Ситуаційний підхід спрямований на досягнення цілей і забезпечення максимальної адаптації до умов конкретної ситуації, впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на окреме підприємство в процесі формування амортизаційної політики.

Запропоновані Овод Л.В. науково-методичні підходи дозволять комплексно підійти до вирішення проблем формування дієвої, ефективної амортизаційної політики. Використання підходів, як системи дозволить врахувати всі особливості фінансово-господарської діяльності підприємства в процесі формування амортизаційної політики.

Враховуючи наведені вище тези, та зважаючи на велику кількість практичних напрацювань щодо визначення амортизації та економічної сутності амортизаційної політики, існує низка суперечностей, які свідчать про те, що і досі чітко не визначено поняття «амортизація». Її розглядають і як грошове вираження зносу; і як процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції; і як прийом або метод бухгалтерського обліку.

Зважаючи на трансформаційні процеси у вітчизняній економіці та недосконалість нормативно-правової бази з регулювання процесів нарахування та обліку амортизації можна зробити висновок, що в процесі формування амортизаційної політики виникає низка проблем:

- проблема визначення термінів корисного використання основних засобів, яка полягає в існуванні великої кількості розбіжностей у нормативній

документації щодо встановлення таких термінів;

- проблема не відповідності фактичних строків корисної експлуатації нормативним строкам корисного використання об'єктів;

- проблема вибору методу нарахування амортизації: П(С)БО 7 – «Основні засоби» для нарахування амортизації передбачено п'ять основних методів, тоді як М(С)БО 16 – «Основні засоби» для нарахування амортизації передбачено лише три основні методи. Та при визначенні методу нарахування амортизації, який планується використовувати необхідно враховувати не лише його переваги та недоліки, а і вплив даного методу на загальний фінансовий результат діяльності.

Підводячи підсумок зазначимо, що саме адекватно сформована амортизаційна політика сприятиме збільшенню доходів підприємства та забезпечить підвищення рівні його конкурентоспроможності на ринку і як наслідок забезпечить оптимальне оподаткування прибутку і сприятиме збільшенню доходної частини державного бюджету.

Література

1. Дугієнко Н.О., Колобердянко І.І. Економічна сутність амортизаційної політики та її основні складові в період глобалізації / Н.О.Дугієнко, І.І. Колобердянко//Вісник ЗНУ. – 2009. - №1(4). С.122-130

2. Маркс К. Капітал. Критика політeкономії. Т.1 / К. Маркс. – М. : Політиздат, 1973. – 900 с.

3. Ельяшевич А. Б. Економикасоціалістического машиностроения / А. Б. Ельяшевич, Е. М. Карлик.– М., 1957. – 452 с.

4. Кантор Л. М. Амортизация и ремонт в промышленности СССР / Л. М Кантор. – М. :ГОСПЛАНИЗДАТ, 1949. – 104 с.

5. Маттерн К. Основне фонды в промышленности ГДР : (Экономический аспект) / К. Маттерн,З. Тайхойзер ; сокр. пер. с нем. – М. : Экономика, 1983. – 256 с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] :затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 з змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] :від 02.12.2010 р. № 2755-VI з змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

8. Овод Л.В. Науково-методичні підходи до формування амортизаційної політики промислового підприємства // Економіка і регіон. - 2015. - №2 (51).С. 49-53

9. Трачова Д. М. Окремі аспекти формування амортизаційної політики підприємства. Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці» НАУ. 2017. Вип. 2 (58). С. 141 – 145.

10. Педченко Н.С., Лугівська Л.А. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи / Н.С. Педченко, Л.А. Лугівська // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2014. - №6(68). С.74-84

Костякова А.А.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання неможлива без забезпечення системи управління достовірною, повною, неупередженою та детальною інформацією про наявність і використання ресурсів відповідного суб'єкта господарювання [3, с.49].

Система обліку фактів господарської діяльності направлена у минуле, тобто призначена лише задля фіксації здійснених фактів, і це є додатковим свідомством про недосконалість такої інформації. Для прийняття оперативних управлінських рішень така інформація частіше всього виявляється практично некорисною, в першочергу, в силу її низької актуальності в умовах швидкого розвиваючого динамічного середовища. Для забезпечення відповідного рівня обліку та контролю виникає гостра потреба в належному інформаційному забезпеченні [4, с.427, 5].

Найбільш актуальною проблемою багатьох підприємств в сучасних економічних умовах є дебіторська заборгованість, оскільки некерована така заборгованість, як правило, є однією із причин кризового стану. Дана проблема є актуальною протягом багатьох років [1,12,13,15], оскільки управління дебіторською заборгованістю є важливим моментом діяльності підприємства, що вимагає особливої уваги з боку керівників та менеджерів і має передбачати формування й виконання цілей та завдань управління, узгоджених із загальною стратегією підприємства. Тому, головною метою управління дебіторською заборгованістю підприємств є мінімізація її розміру, максимізація грошових надходжень за рахунок її погашення, скорочення строків інкасації боргу та підвищення ліквідності дебіторської заборгованості з мінімальною втратою вартості [2]. Підґрунтям управління дебіторською заборгованістю підприємств є опрацювання чисельних потоків різноманітної економічної інформації, провідна роль у загальній сукупності яких належить обліковій інформації. Тож, для запобігання подальшого зростання дебіторської заборгованості та зміцнення платіжної дисципліни необхідно передусім сформувати відповідне обліково-інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, яке б дозволило оперативно усувати всі негативні явища, що виникають в процесі розрахунків між контрагентами та уникати ризиків, пов'язаних з їх здійсненням.

Управління дебіторською заборгованістю — це інтегрований процес планування, організації, координації, мотивації та контролю за станом дебіторської заборгованості, який необхідний для досягнення цілей підприємства. Управління цим процесом передбачає прийняття управлінських рішень щодо протилежних процесів: зменшення безнадійної дебіторської заборгованості з одного боку, і зростання обсягів реалізації — з іншого.

Основною функцією, на якій базується процес управління дебіторською заборгованістю, є жорсткий контроль за фінансовими потоками підприємства.

Дослідивши організацію обліку розрахунків з покупцями та замовниками на ПАТ «ЗАЗ» ВП «МеМЗ» та ПАТ «Гідросила МЗТГ» було виявлено деякі недоліки, які доцільно було б удосконалити для більш раціонального ведення обліку, складання звітності та підвищення ефективності діяльності підприємств в цілому.

Одним із напрямів управління дебіторською заборгованістю, що сприятиме її зменшенню, має стати посилення контролю за нею через створення на досліджуваних підприємствах спеціальних підрозділів. Це може бути спеціальний відділ управління та контролю за дебіторською та кредиторською заборгованістю, чи особа, на яку покладені його завдання. До основних функцій таких підрозділів слід віднести:

- ведення обліку проблемної дебіторської заборгованості підприємства;
- розроблення схем здійснення розрахунків із погашення проблемної дебіторської заборгованості підприємства;
- застосування факторингу, векселів, взаємозаліків;
- проведення реструктуризації заборгованості;
- координацію взаємовідносин із кредиторами підприємства з метою уникнення стягнень ними заборгованості примусово;
- розробка методичних підходів до оптимізації розмірів боргових зобов'язань;
- контроль за виконанням фінансових планів за місяць і квартал у частині погашення зовнішньої дебіторської заборгованості підприємства;
- аналіз та внутрішній контроль за дебіторською заборгованістю.

Так, цікавим пунктом в управлінні дебіторською заборгованістю є факторинг. Факторинг — це передача прав на дебіторську заборгованість третій стороні, або кажучи простими словами факторинг — це купівля заборгованості.

Відповідно до ст. 1077 Цивільного Кодексу України (далі — ЦКУ), за договором факторингу (фінансування під відступлення права грошової вимоги) одна сторона (фактор) передає або зобов'язується передати грошові

кошти в розпорядження другій стороні (клієнта) за плату (у будь-який передбачений договором спосіб), а клієнт відступає або зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника) [14].

У випадку, якщо клієнт відступає своє право грошової вимоги, то вона є фактичною (наявною), проте якщо клієнт зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги, то це означає, що предметом договору є вимога, строк сплати за якою виникає в майбутньому. Таке розмежування є необхідним для здійснення вірного відображення факторингових операцій у бухгалтерському обліку. Тому що, у випадку передачі фактором грошових коштів до моменту фактичної передачі в його розпорядження грошової вимоги, у бухгалтерському обліку клієнта має відображатися отримання передплати (попередня компенсація вартості грошової вимоги).

Підставою для прийняття управлінського рішення щодо продажу (відступлення) права грошової вимоги до дебітора має стати, на нашу думку, рейтингова оцінка дебіторів.

ПАТ «ЗАЗ» ВП «МеМЗ» та ПАТ «Гідросила МЗТГ» періодично несуть немалі втрати через прорахунки та певні упущення під час відбору потенційного контрагента. Тому, з метою недопущення різного роду фінансових втрат, через недобросовісних дебіторів, пропонуємо здійснювати ретельний відбір контрагентів шляхом детального вивчення їх ділової репутації та надійності фінансового становища, а саме здійснювати їх рейтингову оцінку за видами договорів та формами розрахунків. Наведемо орієнтовний ряд категорій для підприємств.

1. Ризик від середнього до мінімального:

➤ Перша категорія (А) – незначний або нульовий ризик (платоспроможність і фінансовий стан підприємств не викликає сумніву).

➤ Друга категорія (Б) – звичайний комерційний ризик (підприємства, які мають добру репутацію та знаходяться в стійкому фінансовому стані, у яких, наскільки відомо, відсутні зареєстровані інциденти за заборгованістю з постачальниками).

2. Ризик середнього рівня:

➤ Третя категорія (В) – підприємства, які можуть здійснювати відстрочку платежу (ці підприємства вважаються фінансово стійкими, але мають випадки відстрочки платежу з постачальниками. З такими господарюючими суб'єктами необхідно жорстко визначати терміни платежу та штрафи або проценти за прострочення. Невиконання цієї вимоги майже автоматично призводить до прострочення на ранній стадії, а таку ситуацію гірше виправити, чим коли з самого початку не допустити її виникнення).

➤ Четверта категорія (Г) – значний ризик (підприємства, які мають фінансову слабкість. Це зона дебіторської заборгованості, яка здатна стати джерелом великих втрат і вимагає особливого контролю. В той же час досить часто, коли операції з цією категорією підприємств потенційно більш вигідні, тому доречно віднести якусь частку підприємств до цього типу. Присвоєння цієї категорії ризику має першочергове значення, так як і розробка ефективних заходів постійного контролю).

3. Неприйнятний рівень ризику:

➤ П'ята категорія (Д) – високий ризик (підприємства слабкі у фінансових питаннях і недотримуються своїх зобов'язань. З ними можна лише обумовлювати передплату і жорсткі процедури контролю, які б забезпечили виконання замовлення лише після одержання грошових засобів).

Доцільно для ПАТ «ЗАЗ» ВП «МеМЗ» та ПАТ «Гідросила МЗТГ» застосовувати алгоритм рейтингової оцінки покупців та замовників, що характеризує прийняття рішення щодо управління дебіторською заборгованістю, схему якого наведено на рисунку 1.

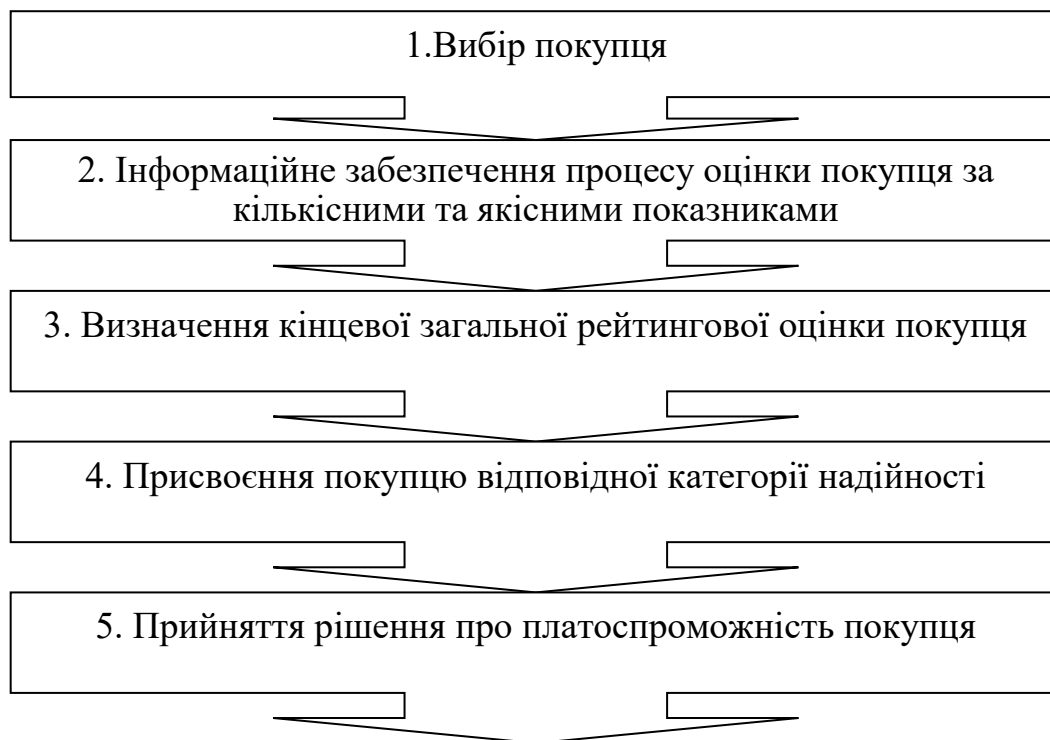


Рис. 1 Алгоритм визначення рейтингової оцінки покупців [15]

На першому етапі здійснюється вибір покупця. На другому етапі здійснюється інформаційне забезпечення процесу оцінки покупця за кількісними та якісними показниками. Пропонуємо використовувати такі основні компоненти щодо розрахунку і оцінки кількісних показників потенційного покупця на основі аналізу дебіторської заборгованості: оборотність дебіторської заборгованості, період погашення дебіторської

заборгованості, відношення дебіторської заборгованості до обсягу реалізації товарів, робіт, послуг (за умови попереднього співробітництва).

За кожним з цих компонентів нараховуються бали від 1 (незначний або нульовий ризик) до 5 (високий ризик). Бали за кожним з компонентів підсумовуються та діляться на 3 (за кількістю показників) для отримання сукупної попередньої рейтингової оцінки щодо кількісних показників (таблиця 1).

Таблиця 1

**Нарахування балів для визначення попередньої рейтингової оцінки
покупця за кількісними показниками**

Компонент	Рівень показника	Фактичне значення для ТОВ «Техкомплект»	Фактичне значення для ПАТ «Автрамат»	Бал	Присуджений бал для ТОВ «Техкомплект»	Присуджений бал для ПАТ «Автрамат»
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Стан дебіторської заборгованості наявних покупців та замовників						
Оборотність дебіторської заборгованості	<1,0	-	-	1	-	-
	1,5-1,0	1,3	-	2	2	-
	2,0-1,5	-	1,9	3	-	3
	4,0-2,0	-	-	4	-	-
	>4,0	-	-	5	-	-
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	>1-30	-	-	1	-	-
	31-60	35	36	2	2	2
	61-90	-	-	3	-	-
	91-120	-	-	4	-	-
	більше 120	-	-	5	-	-
Відношення дебіторської заборгованості до обсягу реалізації товарів, робіт, послуг, %	<3,8	3,1	2,5	1	1	1
	5,8-3,8	-	-	2	-	-
	7,7-5,8	-	-	3	-	-
	9,6-7,7	-	-	4	-	-
Рейтингова оцінка за кількісними показниками					1,67	2

Основними елементами аналізу якісних показників покупців підприємства є аналіз історії покупця; дотримання платіжної дисципліни; компетентність менеджменту покупця; наявність угоди. Рейтингова оцінка якісних показників визначається шляхом підсумовування відповідних балів, що встановлюються за кожним з елементів, та діленням на їх кількість (таблиця 2).

Таблиця 2

**Нарахування балів для визначення попередньої рейтингової оцінки
покупця за якісними показниками**

Компонент	Умови	Бал	Присуджений бал для ТОВ «Техкомплект»	Присуджений бал для ПАТ «Автрамат»
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1. Взаємовідносини покупця з підприємством	Постійний покупець	1	1	1
	Одноразове придбання	2	-	-
Бал за компонентом 1			1	1
2. Недотримання платіжної дисципліни	Немає	1	-	-
	Є	2	2	2
Бал за компонентом 2			2	2
3. Період погашення дебіторської заборгованості, днів	1-30	1	-	-
	31-60	2	2	2
	61-90	3	-	-
	91-120	4	-	-
	більше 120	5	-	-
Бал за компонентом 3			2	2
4. Наявність договору	письмовий	1	1	1
	усний	2	-	-
Бал за компонентом 4			1	1
5. Рівень професійної компетенції договорів	Бажання погасити позику (рефінансування)	1	1	1
	Некомпетентні	2	-	-
Бал за компонентом 5			1	1
6. Наявність застави, гарантії, поручительства	Є	1	-	1
	Немає	2	2	-
Бал за компонентом 6			2	1
Рейтингова оцінка за якісними показниками			1,5	1,33

На третьому етапі визначається кінцева загальна рейтингова оцінка як середнє значення від рейтингової оцінки кількісних та якісних показників .

На четвертому етапі, виходячи із значення кінцевої рейтингової оцінки, покупцю присвоюється відповідна категорія надійності (таблиця 3).

Таблиця 3

**Визначення кінцевої рейтингової оцінки та присудження категорії
надійності підприємства-покупця**

Показник	ТОВ «Техкомплект»	ПАТ «Автрамат»
Кінцева рейтингова оцінка	1,58	1,66
Присуджена категорія	Б	Б

- 1-1,5– А. Незначний або нульовий ризик непогашення дебіторської заборгованості.
- 1,51-2,0– Б. Звичайний комерційний ризик.
- 2,01-2,5 – В. Підвищений ризик несвоєчасної оплати.
- 2,51-3 – Г. Значний ризик.
- 3.01 – Д. Високий ризик. На п'ятому етапі продавець приймає рішення про платоспроможність покупця.

Щомісяця радимо ранжувати покупців за встановленим алгоритмом. При зміні статусу покупця (і, відповідно, умов відвантаження й оплати) направляти керівництву Повідомлення про зміну статусу покупця, а за необхідності – Розпорядження про припинення відвантажень даному покупцю.

З даними таблиці 3 обидва підприємства отримали категорію «Б», що свідчить про звичайний комерційний ризик, тобто підприємства, які мають добру репутацію та знаходяться в стійкому фінансовому стані, у яких, наскільки відомо, відсутні зареєстровані інциденти за заборгованістю з постачальниками.

Отже, віднесення тих чи інших дебіторів до відповідної групи та належним чином сформоване обліково-інформаційне забезпечення допоможе у прийнятті управлінського рішення на досліджуваних підприємствах щодо вибору благополучного контрагента та забезпечення ним погашення дебіторської заборгованості, що у свою чергу знизить ризик несплати дебітором своїх зобов'язань та прийняти рішення щодо здійснення факторингових операцій. Використання запропонованих заходів дозволить скоротити розмір дебіторської заборгованості, покращити платоспроможність та скоротити потребу в додаткових фінансових ресурсах досліджуваних підприємств.

Важливим напрямком управління дебіторською заборгованістю, на відміну від її контролю, є можливість не тільки збирати прострочені рахунки і позбавлятися безнадійних боргів, але й вивести підприємство на максимальний рівень прибутковості. Наявність дебіторської заборгованості в балансі і віднесення її до найбільш ліквідних активів не гарантує надходження грошових коштів з боку дебітора. Масовим явищем стала наявність значних обсягів дебіторської заборгованості в структурі обігових активів підприємства.

В національній нормативно-правовій базі облік, визнання та оцінка дебіторської заборгованості регулює П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» на відміну від зарубіжної практики, де не існує окремого стандарту для регулювання дебіторської заборгованості, наявні лише загальні правила, щодо її визнання та класифікації, й ті мають лише рекомендаційний характер.

Незалежно від причин виникнення дебіторської заборгованості, уникнути її появи неможливо, тому необхідно мати навички управління

боргами. Проблема зростання дебіторської заборгованості в оборотних активах підприємства призводить до пошуку нових методів мінімізації заборгованості, вдосконалення облікової політики підприємства щодо дебіторської заборгованості. На сучасному етапі господарювання однією з проблем є гармонізація ведення обліку дебіторської заборгованості вітчизняними підприємствами з міжнародними стандартами та вимогами.

Відмінною рисою вітчизняного обліку дебіторської заборгованості згідно П(С)БО 10 від міжнародної практики є те, що він чітко регламентований і не передбачає альтернативи для підприємств, наприклад, з різним видом господарської діяльності. П(С)БО 10 хоча і було розроблено на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, проте в них існують певні відмінні особливості (таблиця 4).

Таблиця 4

Нормативно-правові акти з обліку дебіторської заборгованості

№ п/п	П(С)БО 10 [9]	МСБО та МСФЗ [6,7,8]
1	2	3
1.	Визначення дебіторської заборгованості	
	Сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату	МСБО 32 – дебіторська заборгованість визначається як фінансовий актив. Визначення дебіторської заборгованості не зазначено
2.	Визнання дебіторської заборгованості	
	Визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і може бути достовірно визначена її сума одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг	МСБО 39 – підприємству слід визнавати дебіторську заборгованість у балансі, коли воно стає стороною контрактних зобов'язань і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові або інші цінності
3.	Оцінка дебіторської заборгованості:	
	При зарахуванні на баланс дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги оцінюється за первісною вартістю, а на дату балансу – за чистою реалізаційною вартістю	МСБО 39 – під час первісного визнання фінансового активу слід оцінювати їх за собівартістю, яка є справедливою вартістю компенсації, наданої або отриманої за них. Після первісного визнання дебіторську заборгованість визнають за амортизованою собівартістю із застосуванням методу визначення за ефективною ставкою відсотка
4.	Види дебіторської заборгованості:	
	Дебіторська заборгованість поділяється на поточну та довгострокову	МСБО 39 – дебіторська заборгованість поділяється на ініційовану підприємством та неініційовану. <i>Ініційована дебіторська заборгованість</i> означає її придбання підприємством як участі у позиції, наданій іншим позикодавцем за умови, що підприємство фінансує цю позику на дату, коли її ініціює цей інший позикодавець. <i>Не ініційована дебіторська заборгованість</i> класифікується як утримувана до строку погашення, наявна для продажу або утримувана для операцій. МСБО 1 – дебіторську заборгованість класифікують на суми до отримання від торгових клієнтів, до отримання від зв'язаних сторін, авансових платежів та інші суми

Продовження таблиці 4

1	2	3
5.	Визначення сумнівної дебіторської заборгованості	
	Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.	У МСБО 39 зазначається, що визнання сумнівної дебіторської заборгованості відбувається в наступних випадках: значні фінансові труднощі емітента; фактичний розрив контракту, наприклад, невиконання умов угоди або прострочена заборгованість щодо сплати відсотка або основної суми; надання позикодавцем боржникові пільгової позики, яку позикодавець не розглядав би за інших умов; висока імовірність банкрутства або іншої фінансової реорганізації підприємства; визнання збитку від зменшення корисності цього активу в попередньому звітному періоді; зникнення фінансового ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів.
6.	Розрахунок величини резерву сумнівних боргів:	
	Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, за питомою вагою безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості.	Не передбачено.
7.	Відображення дебіторської заборгованості у звітності:	
	За чистою реалізаційною вартістю.	Міжнародні стандарти прямо не вимагають відображення дебіторської заборгованості в балансі за винятком резерву сумнівної заборгованості. Але для визначення величини дебіторської заборгованості, яка відображається в балансі, необхідно: протестувати дебіторську заборгованість на предмет знецінення, тобто списати однозначно безнадійну заборгованість; для дебіторської заборгованості, яка залишилася, нараховувати резерв сумнівної заборгованості, який відображає можливу ймовірність несплати рахунків і вирахувати даний резерв із величини дебіторської заборгованості.

В міжнародній практиці широко використовується система надання знижок, тоді як в Україні та у вітчизняному законодавстві регулювання щодо обліку знижок недосконале.

Знижки, що надаються покупцям, пропонуємо поділити на дві групи:

- торговельні знижки (tradediscounts) — розмір запропонованої знижки може змінюватися залежно від обсягу замовлення;
- грошові знижки (cashdiscounts) надаються з метою стимулювання дострокового платежу.

Для відображення їх в обліку пропонуємо використовувати наступні рахунки: «Знижки за оплату в строк» та «Втрачені знижки за оплату в строк».

Торговельні знижки надаються покупцям при придбанні великої партії товарів, для врахування зміни цін, які можуть бути з дати виставлення

рахунку до дати відвантаження товарів, а також для приховування реальної ціни від конкурентів. Торговельні знижки, як правило, вказують у відсотках від ціни продажу. Дебіторську заборгованість у системі розрахунків з покупцями у цьому разі визнають за вирахуванням знижок. Супровідні й платіжні документи виписуються за чистою вартістю продажу (за вирахуванням торговельної знижки та знижки з обсягу). На рахунках бухгалтерського обліку такі знижки не відображаються, а тільки зменшують первісну вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

Тому, вважаємо за необхідне уніфікувати українську систему обліку з міжнародною та привести наведені протиріччя у відповідність. Це дозволить краще розуміти дебіторську заборгованість, вітчизняні підприємства зможуть співставляти фінансову звітність з іноземними контрагентами та приймати стратегічні управлінські рішення.

Надання знижок є позитивним для обох сторін розрахункових відносин. Так, покупці можуть отримати продукцію, товари чи послуги за більш вигідною ціною, тим самим здійснивши економію коштів для яких-небудь інших потреб. А продавці в цьому випадку, вчасно отримавши кошти, можуть використати їх для забезпечення свого функціонування, наприклад для закупівлі матеріальних ресурсів.

Література

- 1 Білик М.Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств. *Фінанси України*. 2003. №12. С. 24-36
- 2 Голубінка Ю.М. Управління дебіторською заборгованістю. Міжнародна науково-практична конференція молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів /Луцький національний технічний університет.Луцьк, 2010. С. 126—127
- 3 Костякова А.А. Управлінський облік як джерело інформаційного забезпечення системи управління. *Науковий журнал «Молодий вчений»*. 2017. № 1.1 (41.1) січень. С. 49 - 54
- 4 Костякова А.А. Інформаційне забезпечення єдиної системи обліку та контролю в аграрних підприємствах. *Збірник наукових праць Луганського національного аграрного університету*. Т. 1. / Луганськ: «Книжковийсвіт», 2009. № 90/94. С. 427-431.
- 5 Костякова А.А. Управлінський облік в інформаційній системі управління витратами. *Економіка АПК*. 2004. № 7. С. 107-110.
- 6 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051(дата звернення: 09.05.2020).
- 7 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013(дата звернення: 09.05.2020).

8 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015(дата звернення: 09.05.2020).

9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №10 "Дебіторська заборгованість": затв. наказом М-ва фінансів України від 08.10.99 р. №237 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>(дата звернення: 09.05.2020).

10 Тычина Н.В. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивости развития предприятия. *Вестник ОГУ*. 2009. №2. С. 102 – 107.

11 Черненко Л.В. Управління дебіторською заборгованістю в аграрних підприємствах: автореферат дис... канд. екон. наук: 08. 00.04. Київ, 2008.

12 Чижевська Л.В., Зеленіна О.О., Романенко С.В. Ідентифікація форм міжнародних розрахунків в системі бухгалтерського обліку. *Вісник економічної науки України*. 2014. № 1. С. 135-139

13 Шимоханская Т.В. Концепция учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций. *Бухгалтерский учет, статистика*. 2011. №5. С.346-354.

14 Цивільний кодекс України: чинне законодавство України зі змінами та доп. станом на 11 жовтня 2012 р. Київ, 2012. 272 с.

15 Янчева Л.М., Акімова Н.С., Наумова Т.А. Оцінка дебіторської та кредиторської заборгованостей як інструмент підвищення достовірності облікових даних. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2011. С. 3-11

3. Фінансово-інвестиційне забезпечення потенціалу стабільного розвитку суб'єктів господарювання

Trusova N. V.

D.Sc. (Finance), Professor

Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance

Dmytro Motorny Tavria State Agrotechnological University

FISCAL DECENTRALIZATION OF UKRAINE AND THE COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

In the conditions of the instability of the economic situation and the uncertainty of the development of fiscal environment that impairs the harmonization of effective relations between payers and fiscal authorities in Ukraine, the development of an appropriate tax administration system that would minimize the negative fiscal and socio-economic implications of taxation, which in total has to ensure the increase of the level of decentralization of state power and financial powers in favor of local self-government. Instead, the success of the development of fiscal decentralization in Ukraine depends on the dynamic, multi-purpose processes of structural adjustment of tax relations, the formation of system-forming elements of the model of income taxation of legal entities for intensive development of sectoral regional policy, the timely filling of the state fund of regional development, motivation of the effective use of budget funds by territorial communities.

In order to fill the budgets and prevent the cases of inappropriate spending the funds, a change in the tax system is necessary. This change would accelerate the «fiscal maneuver» of the income tax, increase the level of forecasting the revenue part of local budgets in GDP of the country and ensure balance of the specific interests of all entities of redistributive relations, taking into account international agreements and obligations [2].

The fiscal aspects of decentralization, aimed at increasing the financial capacity of the territorial communities, began with changes in the Budget and Tax Code of Ukraine and a number of important laws, in particular regarding the transfer of additional budgetary powers and stable sources of income for their implementation to local self-government bodies; encouraging territorial communities to unite and transfer to direct intergovernmental fiscal relations with the state budget with appropriate rescue provision at the level of cities of regional importance, introduction of legal principles for the formation of capable territorial communities by increasing their financial and economic capacity, etc. The mentioned legislative acts provided the local authorities with the opportunity to develop and approve in the regions perspective plans for the formation of capable territorial communities of the respective regions and submit them for approval by the Government [6].

Three basic principles of effective fiscal decentralization are recognized: a clear definition of the distribution of functional powers and the transparency of their implementation; the formed fiscal autonomy of territorial entities; development of an institutional environment for decentralization. The depth of autonomy is influenced by ethnic, demographic, geographic and political factors. In turn, the effectiveness of the implementation of the process of fiscal decentralization depends on the institutional structure and abilities of different levels of government.

Nevertheless, it is necessary to identify the features of the fiscal decentralization of Ukraine in order to improve the institutional environment of the identified process. Thus, the existing fiscal system in Ukraine is in conflict with realities. Only increased attention to the problems of distribution, redistribution and use of the new value of the created GDP, a substantiated approach to their solution can optimize and improve the structure of the revenue part of local budgets, provide more stable income, improve the current taxation system [4, p. 114].

At the same time, the main instrument of the policy of fiscal consolidation aimed at increasing tax revenues to the budget, as well as the formation of an adaptive tax system to the realities of today life, which does not hinder economic growth, is the transfer (shifting) of the tax burden from labor taxation on consumption taxation, real estate and environmental taxation. Such changes in the tax structure can generate a static and dynamic increase in efficiency [11].

Thus, in most European countries, a model of income taxation is distributed by enterprises in the form of dividends or withdrawn from the tax system of states by another means [10]. According to the study by the Tax Fund, which specializes in independent study of the features of tax policy in the world, Estonia has the most competitive tax system in the EU. In addition, for the third year, Estonia occupies the highest ranking among the EU countries in the International Tax Competitiveness Index [7]. The Estonian first place in this ranking is due to the fact that, firstly, the 20% corporate income tax rate applies exclusively to the distributed portion of the profit received; and secondly, it is a fixed rate of tax on individual income; thirdly, the parameters of the taxation of property taxes also have their own characteristics – only the cost of land is taxed; fourthly, 100% of foreign income from domestic corporations is exempt from taxation. In 2016, the average rate of corporate profit tax in the EU countries was 21.5%, in 2000 – 32% [3].

In average, in 2000-2016 the tax rate decreased by 33%, its share in the structure of GDP – by 14%. At the same time, in countries such as Austria, Belgium, Cyprus, Croatia, Latvia, Slovenia, Slovakia, the decrease in rates led to an increase in the share of tax in the structure of GDP of the countries. The exceptions are Greece and Finland – tax revenues from income tax have decreased more than doubled, and the tax rate – by 27.5% and 31.03% respectively. The share of tax on income in the structure of tax revenues in the EU countries has

undergone significant changes (in 2016 it was 7.47% and decreased by an average of 13.6% compared with 2000).

In the period from 2008 to 2016, most EU countries have not only lowered the level of tax rates on income approved at the state level, but also almost all existing allowances to it, at local or regional levels. Thus, in Germany, the tax rate on legal entities decreased to 30.2%, in particular, at the state level to 15.8% (more than 40%), at the local level – to 14.4% that is approximately 15%. It positively influenced the processes of activating economic activity, accelerated the processes of decentralization. This is confirmed by the structural distribution of tax revenues in Germany. Moreover, the distribution of tax revenues between the state and local budgets is approximately the same [8, p. 10].

In Ukraine, the total tax revenues in the structure of State budget revenues increased from 69.3% in 2010 to 81.5% in 2017 [9]. The largest share in the structure of tax revenues comes from the tax on value added (the range of the rate variation is 37.2% – 47.8%). The second most popular budget-generating tax in the structure of tax revenues is the tax on profit (the range of variation is 7.7% – 17.4%). However, the share of this direct tax from 2014 at a rate of 18%, no longer has a priority in the full-fledged revenue part of the budget of Ukraine. Only 5-10% of businesses pay this tax, others are trying to optimize it. Annually, the state budget receipts from the income tax make up 8-9% of the revenue part: in 2016 – 54.3 bln.UAH, in 2017 – 66.9 bln.UAH, in 2018 – 81.8 bln.UAH. This is a confirmation that the current model of direct income taxation of legal entities in the state has exhausted itself, because of the general decline in entrepreneurial activity in the country, accumulation of losses in previous years, the availability of discretionary opportunities, corruption component, and the application of tax evasion schemes (transfer pricing, foreign currency debt and other instruments of evasion).

The above facts confirm the expediency of introducing the tax on withdrawn capital, which should be determined, first of all, by the tax base of the territory and their financial capacity. The success of its introduction depends on the functioning of the United Territorial Communities (UTC). At the same time, the state of filling the revenue part of local budgets is not only a consequence of the impact of the current legislation, but also largely depends on the active position of representatives of the local management elite.

The main declared reason for replacing the income tax is to send received revenues to local budgets for the modernization of regional production. The ability of the united communities to dispose independently and invest up to 100 bln.UAH of working capital in the development of territories, will allow to accelerate GDP growth of the country every year by 1-2%, which in turn will give the right to create new jobs.

In 2018, 665 communities were formed in Ukraine, which, in the system of balancing local budget revenues, on the principle of horizontal equalization, showed positive results. The increase of local budget revenues in May by 3.0 times

(from 159.4 bln.UAH in 2010 to 464.8 bln.UAH in 2017) provided local government with conditions for the creation of financial capacity for development of infrastructure, housing and communal services, health care, education, sports and culture.

Excluding intergovernmental transfers for 2017, the revenue part of local budgets of Ukraine received 170.6 bln.UAH, and, compared with 2015, its size increased by 71.6 bln.UAH. At the same time, since 2014, the share of local budgets (with transfers) in the structure of the Consolidated Budget of Ukraine is increasing, and by the end of 2018 it has amounted to 51.5%; the share of local taxes and fees in local budgets own revenues has increased to 30%; the share of own revenues of local budgets (general fund) in GDP of Ukraine – to 7.1% (Fig. 1).

Own receipts of local budgets of UTC per inhabitant in 2016-2018 grew by 61.8%, income from personal income tax increased by 77.3%. During this period, the acceleration of the rate of loading of local taxes and fees per inhabitant was observed (from 1006.3 UAH in 2016 to 1468.9 UAH in 2018) (Fig. 2.).

It should be noted that in the first stage of fiscal decentralization and introduction of the tax on withdrawn capital, the state may not receive significant revenues to the state budget, and, consequently, to local budgets. Since, in the short run, the probability of fiscal risks is high, therefore, TVA, rent, and so on can be used as compensators to fill the «hole» in the budget.

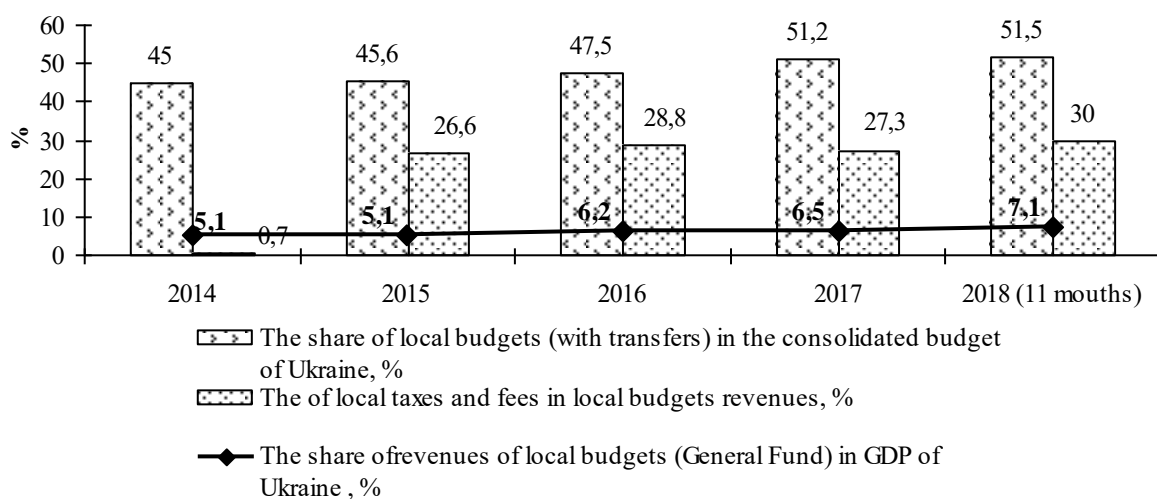


Fig. 1. Dynamics of financial and fiscal decentralization of local budgets of Ukraine in 2014-2018

Source: Summarized by the author according to [5]

It was because of the fall in budget revenues Sweden, Macedonia and Romania abandoned the capital tax, but the tax continues to operate in Estonia, Latvia and Georgia.

In Ukraine, from January 1, 2019, the following rates of the tax on withdrawn capital (TWC) are introduced: 15% – on capital withdrawal operations; 20% – from operations equivalent to capital withdrawals (except transactions that are

taxed at the rate of 5%); 5% – of funds paid for fulfillment of debts related to non-residents (in cases of exceeding the total amount of debt obligations to all related non-resident persons over the amount of shareholders equity of the payer more than 3.5 times (for financial institutions and companies engaged in exclusively leasing activity – more than 10 times) or registration of a non-resident in a state that is in low tax jurisdictions, the rate of 20% will be applied) [1].

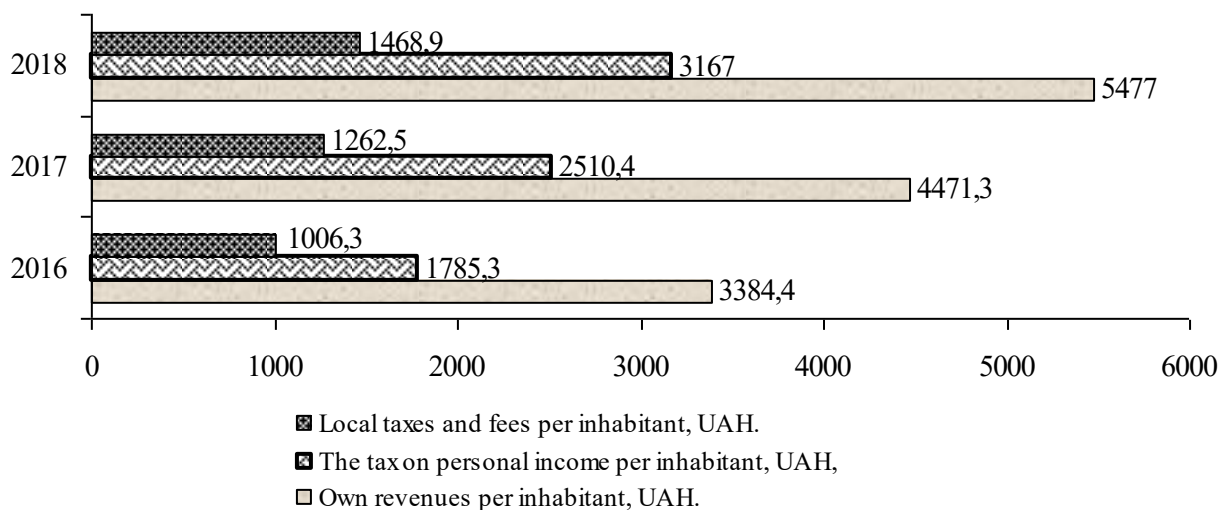


Fig. 2. Growth of revenues of the general fund of local budgets per inhabitant in 2016-2018

Source: Summarized by the author according to [5]

Some experts believe that the tax on withdrawn capital can create conditions for «internal offshore» at the expense of sole proprietors on a single tax. It should be noted that annually 250-300 bln.UAH are redistributed from Ukraine in offshore jurisdictions at the expense of royalties, financial assistance, loans of parent structures. In our opinion, TWC should be an incentive to reduce shadow schemes in the economy of the state, and, in the absence of full transparency of financial results from entrepreneurship, subject to the introduction of this tax, the state should tax offshore incomes of economic entities at a rate of 20%.

We believe that the complex of criteria for the formation of an alternative model of corporate income tax for the purpose of filling local budgets should be constructed on the basis of the method of estimating the fiscal effect from the tax on the withdrawn capital in the structure of consolidated budget revenues, according to the following indicators: additional investments into the domestic economy; increase in nominal and real GDP; factors-changes in the absolute size of tax revenues from the tax on withdrawn capital. We present the projected value of additional investment in the Ukrainian economy, through the introduction of an

alternative model of income taxation in terms of the tax on withdrawn capital (Fig. 3).

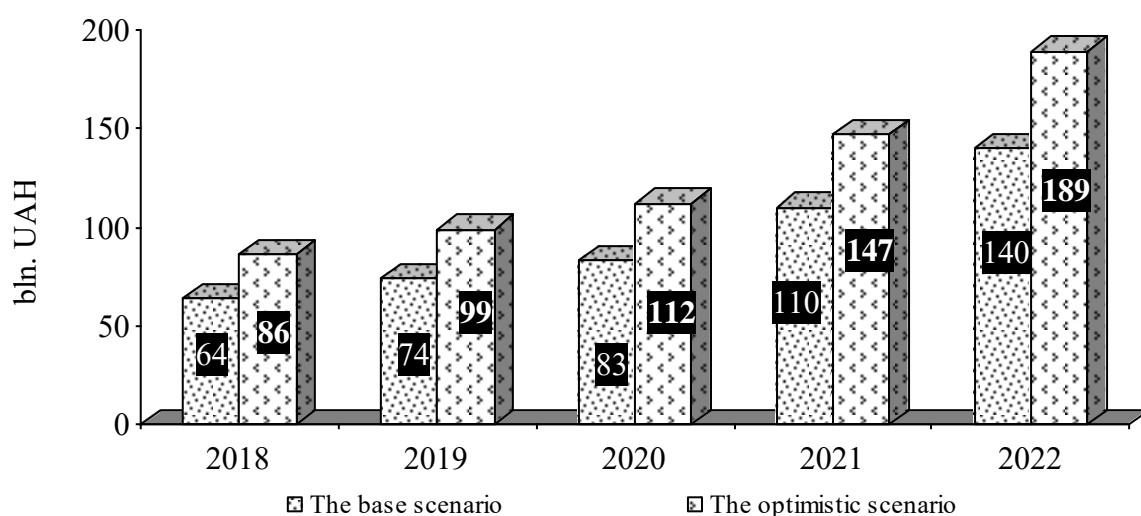


Fig. 3. Estimated value of additional investments in the economy of Ukraine, through the introduction of the tax on withdrawn capital

Source: Summarized by the author according to [12]

According to the data of Fig. 3, in 2018-2022 an additional volume of investments into the Ukrainian economy, through the introduction of the tax on capital withdrawn in the base scenario is 471 bln.UAH, with an optimistic figure of 633 bln.UAH.

We compare the estimated value of tax revenues from the classical and alternative models of corporate income tax in Ukraine (Fig. 4). Thus, in the base scenario of the model, all additional income of business entities at the local level will be distributed as follows: 30% for dividend payment, 40% for investment, 15% for deposits, 15% for retained earnings will be left by business entities, however, it is spent on private personal consumption of owners (it is worth assuming that 60% of this amount will be deducted, for example, to buy luxury real estate abroad, rest, and the rest will remain in Ukraine). This will stimulate the consumption and purchase of real estate within the country. The Consolidated Budget will additionally generate value added tax, personal income tax and other taxes and fees. According to the optimistic model scenario, all additional income of legal entities will be distributed as follows: 30% for dividend payment, 70% for investment.

Under the condition of the reform of the classical system of corporate income tax and the introduction of the tax on withdrawn capital (2018-2019 years), the consolidated budget of Ukraine will receive tax revenues of 36 bln.UAH. Taking into account the effect of the tax on the withdrawn capital (subject to shadowing and the effect of the multiplier of investments), in the period from 2020-2022 the amount of additional tax revenues will increase to 85 bln.UAH, respectively, in the

medium-term, the positive fiscal effect of the tax on the withdrawn capital will be 49 bln.UAH.

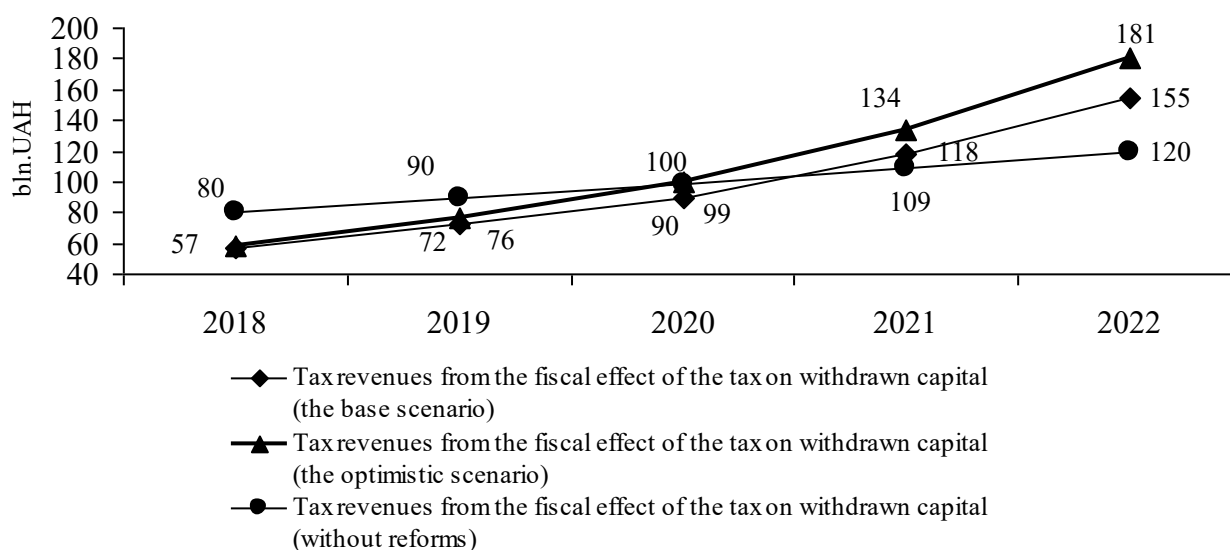


Fig. 4. Estimated values of tax revenues of the classical and alternative models of corporate income tax in Ukraine

Source: Summarized by the author according to [12]

The implementation of the process of fiscal decentralization should be based on the principles of strengthening the responsibility of local authorities for the results of territorial development, the exercise of powers on the incomes of the respective regions, the transparent functioning of fiscal institutions that will ensure macroeconomic stabilization, implemented through the establishment of institutional norms and rights, control and supervision accumulation and spending of public funds and funds of local budgets.

One of the levers of influence on fiscal processes at the local level, where territorial communities and their representative bodies become closer to the drawing up and implementation of the local budget, is the creation of a mechanism for the tax on the withdrawn capital, which contains an investment component, stimulates the increase of working capital and the possibility of their reinvestment on expansion of production (replenishment of own capital) and, as a consequence, ensures an increase in the level of entrepreneurial activity, establishes simple and transparent tax rules for legal entities, eliminates discreteness, stops capital outflow from the country, reduces fiscal pressure on business, has a tangible positive effect on the Ukrainian economy in the form of stable economic growth by an average of 4.5-5.5% per year.

Solving the issue of changing the classical system of income taxation of legal entities tax on withdrawn capital will facilitate:

firstly, an increase in investments, since not all income will be subject to taxation, but only that part which is actually paid to individuals in the form of dividends, as well as capital that ultimately leaves the tax system;

secondly, reducing the administrative burden through a limited list of transactions with non-tax payers, which is associated with the withdrawal of capital in various ways from the tax system;

thirdly, improvement of access to credit facilities, in the absence of necessary manipulations on the indicators of financial reporting in order to optimize tax payments;

fourth, the positive impact on entrepreneurial activity, through the ability to independently make decisions on the time of tax payment and the investment of entrepreneurial activity.

References

1. Amelin, A. (2017). Evaluation of the economic effect of the tax on the withdrawn capital Ukrainian. Institute for the Future. URL: <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>
2. Association Agreement Ukraine with the European Union and the European Community of Atomic Energy and their member states. (2014). URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/card/984_011
3. Doing Business (2017). International Bank for Reconstruction and Development. *The World Bank*. URL: <https://www.worldbank.org>.
4. Dulik, T.O. & Aleksandryuk, T.Yu. (2016). Vectors of development of modern fiscal policy of Ukraine. *International scientific journal*, 2, 107-115.
5. Expert analysis of budgets 665 United Territorial Communities (UTC) for 2018. <https://decentralization.gov.ua/finance/gallery>
6. Influence of financial decentralization on socio-economic development of regions. Analytical note. (2016). National Institute for Strategic Studies. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/2458/>.
7. International Tax Competitiveness Index 2016. Tax Foundation, from, <https://taxfoundation.org>.
8. Lunina, I.O. (2015). International trends in the reform of tax systems in the post-crisis period of 2008-2014 and lessons for Ukraine. *Finance of Ukraine*, 8, 7-20.
9. Suchyk, T. & Kravchuk, A. (2016). Exit Capital Tax – the Alternative to Existing Corporate Profit Tax. *The Ukrainian Journal of Business Law*, 11, 24-25.
10. Taptunova, I. (2016). Transformation of the tax on profits into the tax on the withdrawn capital. Kiev: European Information and Research Center.
11. Tax reforms in EU Member States. (2013). Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability: Report European Commission, 5. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee_5_en.pdf.
12. Ukrainian Institute for the Future: official resource. URL: <https://uifuture.org>.

Воронянська О.В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З КУЛЬТУРОЮ ОРГАНІЗАЦІЇ

Зростання економічної ефективності виробництва тісно пов'язане з культурою організації, що передбачає наявність у ній матеріальних і духовних цінностей, притаманних даній організації, і взаємодіючих між собою. Культура організації повинна відображати індивідуальність кожної організації, проявлятися у взаєминах всередині колективу і з навколишнім середовищем.

Низька культура взаємин із зовнішнім середовищем проявляється в системі неплатежів, порушення договорів, що стало для деяких підприємств однією з причин збитковості і навіть банкрутства.

Аграрні реформи тривають в Україні багато років, змінюючи форми організації виробництва і відносини власності. Нарешті ухвалено Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обігу земель сільськогосподарського призначення». І хоча при діючій судовій системі ефективність його впровадження навіть з 1 липня 2021 року викликає певні занепокоєння, певні кроки зроблені. Надії, які покладалися на ці реформи, були пов'язані, перш за все, з пошуком шляхів збільшення результативності сільськогосподарського виробництва, більш ефективним використанням наявних ресурсів.

Нові підходи до організації виробництва є одним із чинників, що не потребує великих капітальних вкладень, але істотно впливає на ефективність використання, уже наявних, матеріальних і трудових ресурсів. Тому в господарствах із високим рівнем його організації, сприятливим мікрокліматом в колективі і його підрозділах, що займаються виробництвом сільськогосподарських культур, найбільше ефективно використовується сільськогосподарська техніка, матеріальні і трудові ресурси, є більше можливостей для впровадження досягнень науки і передової практики.

У 2013-2018 роках основними землекористувачами в Україні лишалися великі господарства, яких станом на 1 листопада 2018 року було 180 одиниць (0,4%), із землеволодінням 19,9% загальної площі сільськогосподарських угідь.

Востанні роки суттєвих змін в структурі посівних площ не відбулось, як в цілому по Україні, так і у Запорізькій області (табл. 1).

Структура посівних площ (усі категорії господарств), %

Види площ	Україна						Запорізька область						2018 від 2016 (+,-)	
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Україна	Запорізька область
Зернові і зернобобові культури	57,2	54,3	54,8	53,3	53,0	53,6	56,9	54,3	54,8	53,3	53,0	53,6	-3,6	-3,3
Технічні культури	27,8	31,0	31,0	32,8	33,6	33,4	28,0	31,0	31,0	32,8	33,6	33,5	5,6	5,5
Картопля, овочеві та баштанні культури	6,9	7,0	6,8	6,8	6,7	6,6	7,0	7,0	6,8	6,8	6,7	6,6	-0,3	-0,4
Кормові культури	8,1	7,7	7,4	7,1	6,7	6,4	8,2	7,7	7,4	7,1	6,7	6,4	-1,7	-1,8

При цьому в Україні зменшення посівних площ під зерновими культурами, овочевими і кормовими відбулося за рахунок зростання посівів під технічними культурами, у Запорізькій області - за рахунок більш значного скорочення посівів кормових культурі овочів.

Ґрунтово-кліматичні умови нашої області дозволяють товаровиробникам виробляти практично всі сільськогосподарські культури з високим рівнем врожайності і високою вигодою для себе, що є її великою перевагою, особливо в умовах ринку, коли виробництво продукції повинно відповідати попиту на неї. У цих умовах питання інвестиційної підтримки набувають особливої важливості для сільськогосподарських товаровиробників, тим більше що основні показники ефективності виробництва продукції рослинництва і тваринництва в постійних цінах 2010 року дещо за останні роки покращились, не зважаючи на воєнні дії і відторгнення частини земель в обробітку (табл. 2).

Дані таблиці 2 свідчать про те, що нарощування виробництва продукції спостерігається в аграрних підприємствах, в тому числі у фермерських господарствах. Зростання на 15,9% і 31,6% відповідно говорить про значний потенціал цих підприємств. Краще ситуація склалась в рослинництві – 20,9% та 33,5% відповідно, гірше в тваринництві – 0,4% та 7,4% відповідно.

В господарствах населення результати виробничої діяльності не такі високі як у підприємствах. Проте і можливості застосування сучасної техніки, мінеральних добрив, засобів захисту рослин у цих господарствах гірші.

В цілому виробництво продукції сільського господарства в розрахунку на 1 особу зросло на 14,7%, а в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь – на 6,7%.

Таблиця 2

Виробництво продукції сільського господарства за категоріями господарств України у постійних цінах 2010 року, млн. грн.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2018 до 2016 у %
	Господарства усіх категорій						
Продукція сільського господарства	252859,0	251427,2	239467,3	254640,5	249157,0	269408,1	106,5
продукція рослинництва	175895,2	177707,9	167439,0	185052,1	179474,6	198658,1	112,9
продукція тваринництва	76963,8	73719,3	71028,3	69588,4	69682,4	70750,0	91,9
	Сільськогосподарські підприємства						
Продукція сільського господарства	136590,9	139058,4	131918,6	145119,0	140535,2	158306,5	115,9
продукція рослинництва	103127,8	105529,5	99584,7	113392,6	108601,1	124719,0	120,9
продукція тваринництва	33463,1	33528,9	32333,9	31726,4	31934,1	33587,5	100,4
	у т.ч. фермерські господарства						
Продукція сільського господарства	19091,4	19188,8	18919,3	22101,4	21743,1	25118,9	131,6
продукція рослинництва	17695,3	17847,0	17565,4	20705,3	20338,8	23619,6	133,5
продукція тваринництва	1396,1	1341,8	1343,9	1396,1	1404,3	1499,3	107,4
	Господарства населення						
Продукція сільського господарства	116268,1	112368,8	107548,7	109521,5	108621,8	111101,6	95,6
продукція рослинництва	72767,4	72178,4	68854,3	71659,5	70873,5	73939,1	101,6
продукція тваринництва	46500,7	40190,4	38694,4	37862,0	37748,3	37162,5	79,9
	Вироблено продукції сільського господарства господарствами усіх категорій						
на одну особу, грн.	5559,0	5847,0	5589,0	5967,0	5865,0	6374,0	114,7
на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн.	608,92	605,68	576,92	613,52	600,53	649,49	106,7

Проте, істотного поліпшення в економічних результатах виробництва поки що не спостерігається. Підтвердженням цьому є дані про рівень рентабельності сільськогосподарського виробництва в цілому по області та по деяким районам, які представляють одну кліматичну зону (табл. 3) по основним видам сільськогосподарської продукції і які свідчать про деяке погіршення економічного стану сільського господарства регіону.

Таблиця 3.

Динаміка рівня рентабельності виробництва основних видів сільськогосподарської продукції, %

Регіони	Роки											
	2016			2017			2018			Відхилення, +, -		
	зерно	соня шник	овочі	зерно	соня шник	овочі	зерно	соня шник	овочі	зерно	соня шник	овочі
По Україні	37,8	61,9	15,3	25,0	41,3	9,9	24,7	32,5	16,7	-13,1	-29,4	1,4
в т.ч. по південно-східних областях України:												
Дніпропетровська	36,4	70,7	15,4	16,5	40,2	26,2	24,6	37,8	41,4	-11,8	-32,9	26,0
Донецька	37,9	64,4	-0,2	33,2	35,2	30,0	23,8	32,6	27,9	-14,1	-31,8	28,1
Запорізька	46,0	73,5	11,4	36,2	48,5	20,7	21,0	27,7	29,0	-25,0	-45,8	17,6
Херсонська	35,7	60,1	19,6	32,0	39,9	13,3	28,0	26,2	0,8	-7,7	-33,9	-18,8

Так, за три роки рівень рентабельності виробництва зернових і зернобобових культур в цілому по Україні знизився на 13,1 в.п., насіння соняшнику – на 29,4 в.п. Рівень рентабельності овочів зріс всього на 1,4 в.п. Така ж ситуація склалась і в досліджуваних областях: з виробництва і реалізації зернових культур і соняшнику рівень рентабельності знизився. Прибутковими виявилось виробництво овочів в Дніпропетровській, Донецькій і Запорізькій областях. Для Запорізької області суттєвим стало падіння рівня рентабельності з виробництва і реалізації насіння соняшнику – 45,8 в.п.

Однак позитивне значення рівня рентабельності в 2018 р отримано виключно в результаті підвищення цін на зерно і соняшник. У цей період не змінилось ні ставлення до ресурсів (собівартість продукції продовжувала зростати), ні партнерські відносини.

Таблиця 4

Середні ціни на основні види продукції рослинництва, реалізовану підприємствами і господарствами населення

Культури	2014	2015	2016	2017	2018	2018 до 2014 у %
Зернові і зернобобові	1801,4	2912,1	3414,0	3771,6	4315,0	239,5
Олійні	4062,8	7531,5	8656,1	9132,0	9318,3	229,4
Овочеві	2514,3	3903,4	3924,2	4136,1	4448,0	176,9
Дніпропетровська область						
Зернові і зернобобові	1828,2	2733,5	3317,3	3733,8	4520,2	247,2
Олійні	3920,2	7413,9	8462,4	8874,5	9096,0	232,0
Овочеві	3482,6	5894,4	6002,2	6602,1	7578,2	217,6
Донецька область						
Зернові і зернобобові	1713,3	2657,6	3270,0	3778,9	4537,7	264,9
Олійні	3654,7	7560,2	8307,8	8743,4	8774,1	240,1
Овочеві	4181,1	5354,5	5241,4	5898,4	7775,0	186,0
Запорізька область						
Зернові і зернобобові	1751,8	2774,3	3464,0	3846,7	4621,3	263,8
Олійні	3835,8	7216,8	8583,0	8846,2	9170,4	239,1
Овочеві	1565,9	5594,9	3341,6	4538,3	6043,9	386,0
Херсонська область						
Зернові і зернобобові	1926,3	2843,4	3336,6	3885,6	4820,7	250,3
Олійні	4318,2	7313,6	8826,6	8217,3	9564,4	221,5
Овочеві	1402,9	2151,2	2115,5	2238,2	2105,4	150,1

Дані таблиці 4 свідчать про те, що ціни на основні види рослинницької продукції за п'ять років зросли дуже суттєво: по зерновим і зернобобовим майже в 2,4 рази, по насінню соняшника – майже в 2,3 рази, по овочах – майже в 1,8 рази. Щодо областей, то разючі зміни відбулись з цінами в Запорізькій і Донецькій областях. В Херсонській області стрибок цін був трохи меншим.

Як бачимо, зростання ціни відбувалось значно швидшими темпами ніж зростання урожайності. Дані про зміну урожайності за останні три роки по основних видах рослинницької продукції надані в таблицях 5 і 6.

Таблиця 5

Динаміка врожайності сільськогосподарських культур, ц / га

Регіони	Роки			
	2016	2017	2018	2018 в % до 2016
Зернові культури				
По Україні	46,1	42,5	47,4	102,82
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	31,9	31,9	31,1	97,49
Донецька	33,0	34,7	23,6	71,52
Запорізька	29,7	30,6	23,4	78,79
Херсонська	34,1	34,5	31,9	93,55
Соняшник				
По Україні	21,6	22,4	20,2	93,52
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	20,0	19,2	21,6	108,00
Донецька	18,6	16,6	17,1	91,94
Запорізька	16,4	15,2	12,7	77,44
Херсонська	16,0	14,0	16,2	101,25
Овочі				
По Україні	210,5	207,9	214,3	101,81
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	205,1	197,2	208,5	101,66
Донецька	143,8	161,3	162,6	113,07
Запорізька	218,5	209,1	184,2	84,30
Херсонська	313,2	304,4	316,2	100,96

Урожайність зернових культур у сільськогосподарських підприємствах зросла в цілому по Україні на 2,82%, але в областях протягом всього аналізованого періоду урожайність знизилась відповідно на 2,51% в Дніпропетровській області, на 28,48% в Донецькій області, на 21,21% в Запорізькій області та на 6,45% в Херсонській області.

Урожайність соняшнику в цілому по Україні скоротилась на 6,48%. Зросла урожайність насіння соняшнику в Дніпропетровській області на 8,0%, в Херсонській області на 1,25%. Проте в Донецькій і Запорізькій областях урожайність знизилась відповідно на 8,06% та 22,56%.

Урожайність овочів в цілому по Україні зросла на 1,66%. По Дніпропетровській, Донецькій та Херсонській областях відповідно на 1,66%, 13,07% та 0,96%. В Запорізькій області урожайність знизилась на 15,7%.

Урожайність сільськогосподарських культур за категоріями господарств України, ц/га

	2016	2017	2018	2018 до 2016 у %
	Зернові і зернобобові культури			
Всі категорії господарств України	46,1	42,5	47,4	102,8
підприємства	50,0	45,6	52,2	104,4
в т.ч. фермерські господарства	39,2	37,1	41,1	104,8
господарства населення	35,7	34,6	34,4	96,4
	Соняшник			
Всі категорії господарств України	22,4	20,2	23,0	102,7
підприємства	23,5	21,3	24,1	102,6
в т.ч. фермерські господарства	21,2	18,8	21,9	103,3
господарства населення	17,2	15,2	18,0	104,7
	Овочеві культури			
Всі категорії господарств України	210,5	207,9	214,3	101,8
підприємства	212,1	238,4	252,0	118,8
в т.ч. фермерські господарства	307,9	348,4	330,9	107,5
господарства населення	196,1	191,0	197,7	100,8

Щодо зміни урожайності відповідно по категоріям підприємств, то за період з 2016 по 2018 роки вона незначно зростає.

Зростання витрат на виробничі потреби відбувалось швидкими темпами. Змінилась і структура витрат на виробництво продукції (табл. 7). За п'ять років частка прямих витрат скоротилась в цілому по всіх підприємствах на 6,8 відсоткових пунктів в тому числі по фермерських господарствах – на 4,3 в.п. На 1,4 в.п. та 0,5 в.п. знизилась частка прямих витрат на оплату праці. Проте зростає частка витрат на амортизацію – відповідно на 0,4 в.п. та 1,3 в.п., на виплати за використання земельних паїв – відповідно на 1,6 в.п. та 0,5 в.п. В 2017-2018 роках виділено у звітності окремою строчкою загальновиробничі витрати, які по всіх видах підприємств склали відповідно 8,4% та 9,2%. По фермерським господарствам їх частка складала відповідно 6,74% та 5,4%. Звертаємо увагу, що частка витрат на пальне і мастильні матеріали скоротились на 7,3 в.п. та 9,5 в.п. відповідно, на насіння і посадковий матеріал – на 5,2 в.п. та 6,8 в.п.

Підвищення ефективності використання землі потребує дотримання правильної системи землеробства. У сучасних умовах для господарств Запорізької області, що займаються виробництвом зерна, науково обґрунтованими є зернопропашні сівозміни, що мають насиченість зерновими культурами 55 - 60 % (з них 35,% озимої пшениці, 25% ярових колосових культур і кукурудзи) а площі чорних і зайнятих парів – до 15%, інші використовуються під кормові, технічні і частково під овочеві культури.

У господарствах Запорізької області, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, раціональні сівозміни введені ще не цілком, а уже введені залишаються не в достатньому ступені освоєними. Основною причиною цього є існуюче протиріччя між показниками запроєктованої схеми польової сівозміни і фактично сформованими структурами посівних площ сільськогосподарських культур. Фактично питома вага зернових складає від 42 до 55 %, 58 - 45 % - під іншими культурами, в окремих господарствах це співвідношення складає 67 і 33 %. Отже, не у всіх господарствах області є умови для впровадження нової схеми сівозмін.

Таблиця 7

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах

	Сільськогосподарські підприємства					у тому числі фермерські господарства					зміна структури, +,-	
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018	с.г. підприємства	фермерські гос-ва
Витрати - усього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	*	*
Прямі матеріальні витрати - усього	70,5	73,7	72,1	67,0	63,7	71,0	74,4	73,4	66,3	66,7	-6,8	-4,3
у тому числі												
насадковий матеріал	13,3	12,5	12,5	7,5	8,1	17,9	16,9	16,5	11,2	11,1	-5,2	-6,8
корми	19,5	19,2	18,4	10,3	11,7	7,2	5,7	5,1	3,3	3,6	-7,8	-3,6
з них покупні	-	-	-	4,1	5,2	-	-	-	1,6	1,7	5,2	1,7
інша продукції сільського господарства	1,7	1,8	1,6	1,4	1,5	0,2	0,2	0,1	0,4	0,5	-0,2	0,3
мінеральні добрива	14,6	19,2	20,5	12,3	13,0	20,9	25,6	28,3	19,3	19,2	-1,6	-1,7
пальне і мастильні матеріали	16,1	13,7	11,9	7,6	8,8	23,2	19,4	17,4	12,2	13,7	-7,3	-9,5
електроенергія	1,8	1,5	1,6	0,8	0,9	1,4	0,9	1,0	0,7	0,6	-0,9	-0,8
паливо і енергія	1,5	1,4	1,0	1,1	1,1	0,6	0,3	0,4	0,5	0,6	-0,4	0,0
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	7,4	8,1	8,4	4,6	4,8	9,0	9,8	10,7	6,8	6,2	-2,6	-2,8
оплата послуг сторонніх організацій	24,1	22,6	24,1	7,2	7,7	19,6	21,2	20,5	6,1	6,0	-16,4	-13,6
Прямі витрати на оплату праці	7,1	5,4	5,4	5,0	5,7	5,6	4,3	4,0	4,9	5,1	-1,4	-0,5
Інші прямі витрати - усього	22,4	20,9	22,5	19,6	21,4	23,4	21,3	22,6	22,1	22,8	-1,0	-0,6
у тому числі												
відрахування на соціальні заходи	2,7	1,9	1,2	1,1	1,2	2,1	1,6	0,9	1,1	1,2	-1,5	-0,9
орендна плата за:												
земельні частки (паї)	8,3	8,7	10,1	8,9	9,9	10,2	9,4	10,1	10,5	10,7	1,6	0,5
майнові паї	0,5	0,7	0,4	0,1	0,1	0,5	0,5	0,4	0,1	0,1	-0,4	-0,4
амортизація	5,4	4,5	4,9	4,7	5,8	6,8	5,4	6,1	7,3	8,1	0,4	1,3
Загальновиробничі витрати - усього	-	-	-	8,4	9,2	-	-	-	6,7	5,4	9,2	5,4

Слід зазначити, що поглиблення спеціалізації на вирощування зернових культур веде до росту урожайності зернових культур, рівня рентабельності і зниженню собівартості (табл.8).

Таблиця 8

Групування підприємств за розмірами площі, з якої зібрано врожай технічних культур в 2018 році

	Кількість підприємств		Валовий збір		Урожайність, ц з 1 га
	одиниць	у % до загальної кількості	тис. т	у % до загального обсягу виробництва	
Соняшник					
Підприємства	22821	100,0	12193,6	100,0	24,1
З площею, га					
до 100,00	13972	61,2	952,2	7,8	19,4
100,01-200,00	2882	12,6	990,5	8,1	23,5
200,01-500,00	3304	14,5	2609,3	21,4	24,5
500,01-1000,00	1597	7,0	2722,8	22,1	24,5
1000,01-2000,00	792	3,5	2688,5	22,1	24,9
2000,01-3000,00	170	0,7	1033,5	8,5	25,1
більше 3000,00	104	5	1196,8	9,8	24,4
Соя					
Підприємства	10136	100,0	4102,1	100,0	26,4
З площею, га					
до 100,00	7084	69,9	506,1	12,3	21,9
100,01-200,00	1262	12,5	449,9	11	24,7
200,01-500,00	1156	11,4	935,8	22,8	26,3
500,01-1000,00	381	3,8	715,9	17,5	27,4
1000,01-2000,00	167	1,6	651,8	15,9	28,8
більше 2000,00	86	0,8	842,6	20,5	28,4

Групувальна таблиця, яка показує взаємозв'язок розмірів підприємств, валового виробництва технічних культур і їх урожайності, показала, що виробництво зерна в невеликих обсягах характеризується більш низькими економічними показниками виробництва. Таким чином, збільшення розмірів виробництва зерна позитивно позначається на розвитку галузі, сприяє підвищенню його ефективності, що необхідно врахувати при рішенні питань реорганізації сільськогосподарських підприємств у результаті якої відбувається їхнє розукрупнення й утворення нових більш дрібних по масштабах формувань, а також фермерських господарств.

Подальший розвиток сільського господарства призвів до формування аграрних підприємств з великими земельними масивами за рахунок оренди земельних паїв. За рахунок переваг обробітку великих масивів маємо більш високий рівень урожайності в підприємствах з земельними масивами від двох до трьох тисяч га.

У умовах степової зони півдня України, де під виробництво зернових і технічних культур виділені значні площі, пріоритетним, на нашу думку, має бути оптимальне за розмірами підприємство, тому що обробляти земельні ділянки дрібним господарствам поодиноці складно, і вони й не зможуть досягти рівня виробництва передових господарств (табл.8).

Якщо розглядати стан ресурсів сільськогосподарських підприємств, то необхідно зауважити, що земля без достатнього догляду поступово, практично у всіх регіонах, втрачає свою родючість. Сказане підтверджується даними про рівень врожайності основних сільськогосподарських культур, що мають виключно важливе значення для економіки господарств (табл.5).

Тому, великого значення щодо ефективного виробництва сільськогосподарської продукції має забезпеченість підприємств матеріально-технічними ресурсами. За досліджуваний період дещо скоротилася забезпеченість підприємств матеріально-технічними ресурсами, про що свідчать дані табл. 9.

Таблиця 9

Динаміка наявності технічних засобів

Регіони	Роки			
	2016	2017	2018	2018 в% до2016
	Наявність тракторів, тис. шт.			
По Україні	132,7	129,3	128,7	96,99
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	9,6	9,1	9,7	101,04
Донецька	4,6	4,0	4,6	100,00
Запорізька	8,2	8,0	8,3	101,22
Херсонська	5,9	5,7	5,6	94,92
	Наявність зернозбиральних комбайнів, шт.			
По Україні	27366	27801	26287	96,06
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	2027	1956	2018	99,56
Донецька	1064	939	1037	97,46
Запорізька	2034	1995	1932	94,99
Херсонська	1088	1074	1105	101,56
	Наявність плугів, шт.			
По Україні	49306	49072	49924	101,25
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	3829	3884	4214	110,05
Донецька	1501	1336	1536	102,33
Запорізька	3392	3308	3290	96,99
Херсонська	1980	1941	1974	99,70
	Наявність культиваторів, шт.			
По Україні	71659	70100	70505	98,39
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	6337	6077	6344	100,11
Донецька	2808	2568	2900	103,28
Запорізька	5620	5625	5624	100,07
Херсонська	3782	3701	3595	95,06

Деяке збільшення кількості тракторів в 2018 році по окремих областях лише злегка поліпшило забезпеченість технічними засобами, так як в цілому по Україні наявність технічних засобів по всіх видах знизилась відповідно на

3,01% тракторів, на 3,94% зернозбиральних комбайнів, на 1,61% культиваторів. З три роки збільшилась на 1,25% наявність плугів.

Кількість тракторів збільшилась найбільше в Запорізькій області – на 1,22%, плугів в Дніпропетровській області – на 10,05%, культиваторів в Донецькій області – на 3,28%, зернозбиральних комбайнів в Херсонській області – на 1,56%.

Поліпшення економічних показників зернової галузі неможливо без використання всіх чинників інтенсифікації сільськогосподарського виробництва. І одним із найважливіших чинників інтенсифікації є використання нових засобів механізації. У умовах дрібнотоварного виробництва неможливо забезпечити повне сезонне навантаження на енергоємну техніку. Крім того, вартість її така, що одному фермеру придбати її не під силу. Цей факт є ще одним вагомим аргументом на користь великого товарного виробництва зерна.

Крім того, наявні матеріально-технічні ресурси характеризуються дуже високим ступенем зносу, і планувати повну їх заміну, враховуючи фінансовий стан сільськогосподарських підприємств, високу ціну на них і обмежену номенклатуру виробленої всередині країни техніки, було б передчасним.

Такий стан результатів виробничої діяльності та забезпеченості матеріально-технічними ресурсами говорить не тільки про складні умови з фінансовим забезпеченням виробничих процесів, а й про небажання керівників і власників аграрних підприємств покращувати умови роботи виробничого персоналу, що також свідчить про недоліки в організації виробництва і низький рівень корпоративної культури аграрних підприємств.

Проблеми поліпшення умов праці, розширення соціальної інфраструктури, зміни форм власності на засоби виробництва завжди були предметом дослідження вчених економістів-аграріїв. Куди менше уваги приділялося вдосконаленню стилю управління, створення здорового психологічного клімату в колективах, формуванню іміджу організації. А проблеми лідерства, прищеплення навичок командної роботи, формування всередині колективу системи взаємин, заснованих на матеріальних і духовних цінностях, не піднімалися практично зовсім. Тому, як показало анкетне опитування керівників і головних спеціалістів сільськогосподарських підприємств області, чесність як якість, що необхідне успішному лідеру, багатьма з них поставлено на 9 - 10 місця.

Аналогічне становище склалося з трудовими ресурсами сільського господарства. Виробничий персонал підприємств старіє і поступово вибуває з процесу виробництва. Молоде покоління не поспішає включатися в нього через непривабливість умов праці та побуту на селі (табл. 10). Більш того, чисельна кількість молодих людей взагалі покинули свої робочі місця і виїхали на заробітки за кордон. Внаслідок цього, в аграрному секторі утворився дефіцит робочої сили.

Динаміка наявності сільського населення і середньорічної чисельності працюючих, тис. осіб

Регіони	Роки			
	2016	2017	2018	2018 в % до 2016
Економічно активне населення у віці 15-70 років				
По Україні	13244,7	13171,4	13084,6	98,79
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	217,9	211,1	210,7	96,70
Донецька	138,6	139,2	135,1	97,47
Запорізька	179,8	171,4	174,5	97,05
Херсонська	203,1	202,9	199,8	98,38
В працездатному віці				
По Україні	2866,5	2860,7	2937,6	102,48
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	211,8	205,1	205,6	97,07
Донецька	136,0	135,4	132,4	97,35
Запорізька	170,5	163,5	165,9	97,30
Херсонська	198,6	199,0	195,6	98,49
Питома вага сільського населення в працездатному віці, %				
По Україні	21,64	21,72	22,45	0,81 в.п.
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	97,20	97,16	97,58	0,38 в.п.
Донецька	98,12	97,27	98,00	-0,12 в.п.
Запорізька	94,83	95,39	95,07	0,24 в.п.
Херсонська	97,78	98,08	97,90	0,11 в.п.
Кількість найманих працівників, тис. осіб				
По Україні	513,2	489,2	474,6	92,48
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	32,8	28,6	26	79,27
Донецька	16,7	15,9	15,6	93,41
Запорізька	24,5	23,2	22,2	90,61
Херсонська	28,1	26,1	25,7	91,46
Питома вага найманих працівників, %				
По Україні	17,90	17,10	16,16	-1,75 в.п.
в т.ч. по південно-східних областях України:				
Дніпропетровська	15,49	13,94	12,65	-2,84 в.п.
Донецька	12,28	11,74	11,78	-0,50 в.п.
Запорізька	14,37	14,19	13,38	-0,99 в.п.
Херсонська	14,15	13,12	13,14	-1,01 в.п.

Дані таблиці 10 показали, що від 11,74% до 15,49% загальної кількості працездатного населення областей працюють в сільськогосподарському виробництві. Більш краща ситуація в Дніпропетровській області, а найгірша – в Донецькій. Це, мабуть, пояснюється тим, що територія донецької області межує з окупованими.

Значний відтік працездатного населення, на наш погляд, тісно пов'язаний з тим, що абсолютна більшість керівників сільськогосподарських підприємств взагалі не вважають за доцільні питання формування колективу, розвитку і управління культурою організації, пояснюючи своє більш ніж прохолодне ставлення до цих питань необхідністю вирішувати проблеми беззбиткової виробничої діяльності.

Деякі керівники, що одночасно є власниками підприємств, часто не вважають за необхідне шанобливе ставлення до підлеглих і обтяження себе рішенням їх соціальних і побутових проблем. Таке ставлення пояснюють тим, що свої зобов'язання виконують перед підлеглими, виплачуючи їм заробітну плату. І треба зауважити: не завжди вчасно і не завжди відповідну трудовому внеску працівника.

Культура організації передбачає такий стиль керівництва, якому відповідав би розуміння керівником своєї відповідальності перед людьми і прагнення забезпечити їхній добробут і задоволеність працею. Крім того, керівник такої організації приділяє увагу формуванню фірмового стилю самої організації, який відображає її життєвий шлях, діяльність відповідно до визначених принципів, правил, смаками, які відображають уявлення про себе, клієнтів, акціонерів, співробітників, партнерів та т.п., і про цивілізований спілкуванні з ними.

Тільки в такому випадку культура організації стане конструктивним елементом процвітаючого підприємства галузі.

Література

1. Сільське господарство України. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. 2018. http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/09/Zb_sg_2018%20.pdf
2. Сільське господарство України. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. 2017 http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/09/zb_sg2017_pdf.pdf
3. Сільське господарство України. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. 2016. http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/07/Arch_sg_zb.htm
4. Наявність сільськогосподарської техніки та енергетичних потужностей у сільському господарстві у 2012 році : Статистичний бюлетень / Відповідальний за випуск О.М. Прокопенко. К. : Державна служба статистики України, 2013. 42 с.
5. Дивнич О.Д. Технічне забезпечення виробництва сільськогосподарської продукції підприємств України./Дивнич О.Д., Дивнич А.В., Статівка Д.І. // Економіка та управління підприємствами Випуск 5. 2016 с. 95-99. <http://bses.in.ua/journals/2016/5-2016/21.pdf>
6. Інтегральна оцінка ефективності використання матеріально-технічної бази сільського господарства / Россоха В.В., Науменко І.В. // Економіка АПК. 2017. № 1. С. 60
7. Воронянська О.В., Бережецький О.В. Необхідність розвитку інтеграційних процесів в зерно продуктовому підкомплексі/ Вісник Харк.нац.тен.ун-ту сільського господарства: Економічні науки. Вип. 30. Харків: ХНТУСГ, 2004 р. С. 220-223.
8. Воронянська О.В. Стан та перспективи виробництва зерна в Україні та країнах Євросоюзу/ Вісник Харк.нац.тен.ун-ту сільського господарства: Економічні науки. Вип. 53. – Харків: ХНТУСГ, 2007 р. – С. 90-98.
9. Воронянська О.В. Економічна ефективність використання матеріально-технічних ресурсів в зерновій галузі/ Формування ринкової економіки: зб.наук праць. – Спец. Вип.: у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій. – К.: КНЕУ, 2011. Ч.2 С.35-43.
10. Праця в Запорізькій області 2018 році. Статистичний збірник. Головне управління статистики у Запорізькій області, 2019. 11 с.

Ілляшенко К.В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РИЗИКІВ ЗА УМОВ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАДАЧІ ОПТИМАЛЬНОГО РОЗПОДІЛУ РЕСУРСІВ

Сільське господарство України потребує з кожним роком все більшого фінансування. Це стає об'єктивною реальністю, адже від ефективної роботи сільськогосподарського виробництва залежить продовольча безпека країни. Однак інвестори не поспішають вкладати гроші в галузь, яка є дуже ризикованою і не гарантує повернення коштів. Тому актуальним стає питання розподілу фінансових ресурсів інвесторів таким чином, щоб дохід однієї частини інвестицій покривав можливі збитки від інших.

Проблематикою підвищення економічної ефективності інвестицій за допомогою задач оптимального розподілу ресурсів займалися такі вчені як С.А. Баркалов, В.Н. Бурков, В.П. Савчук, Б.С. Разумихін та інші. Теоретичною основою проведеного дослідження послужили праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань оцінки інвестиційних ризиків: І. Борщука, Л. Боборикіної, В. Варені, І. Гончаренка, В. Головатюка, А. Дагаєва, І. Дворака, О. Зальотова, О. Іваницької, А. Камаліяна, М. Клапківа, С. Кошечкіна, І. Лукасевича, В. Мартиненка, А. Пересади, О. Чечелюка, У. Шарпа, Ю. Яковлева тощо. В цих працях надається класифікація ризиків, їх вплив на проекти та кінцевий результат інвестиційної діяльності. Але проблема інвестиційних ризиків на сучасному етапі розвитку українського агропромислового комплексу ще мало досліджена.

Метою дослідження є аналіз ризиків в умовах диференціації інвестицій за допомогою вирішення задач оптимального розподілу фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств.

Задачі на оптимальний розподіл ресурсів за різними категоріями заходів постають у виробничій практиці особливо часто. Це питання стає особливо актуальним, якщо розглядати його в аспекті залучення інвестицій у сільськогосподарські підприємства. Додаткових вкладень найбільш потребують невеликі підприємства, які не здаються інвестиційно привабливими. В цілях підвищення ефективності проекту ми пропонуємо методику розподілу ресурсів інвестора одразу між декількома такими підприємствами.

Перш за все необхідно вирішити питання про те, як спланувати роботу цих підприємств, щоб економічний ефект від виділених їм додаткових фінансових ресурсів (інвестицій) був найбільшим.

В загальному вигляді задачі оптимального розподілу ресурсів можуть бути описані наступним чином. Є деяка кількість ресурсів (у нашому випадку, інвестиційних), які необхідно розподілити між різними об'єктами їх використання за окремими проміжками планового періоду так, щоб отримати максимальну сумарну ефективність від обраного способу розподілу [1]. Показниками ефективності можуть служити, наприклад, прибуток, собівартість, сумарні витрати тощо.

Наприклад, виробниче сільськогосподарське об'єднання виділяє чотирма підприємствам, що входять до його складу, вкладення у сумі 100 млн грошових одиниць для розширення виробництва і збільшення випуску продукції. По кожному підприємству відомий можливий приріст $z_i(u_i)$ ($i = 1, \dots, 4$) випуску продукції (в грошовому виразі) в залежності від виділеної йому суми u_i . Для спрощення обчислення виділені суми кратні 20 млн грош. од. (табл. 1). При цьому полагаємо, що приріст випуска продукції на i -м підприємстві не залежить від суми коштів, вложений в інші підприємства, а загальний приріст випуску в виробничому об'єднанні рівен сумі приростів, отриманих на кожному підприємстві об'єднання.

Потрібно так распозоділити вкладення між підприємствами, щоб загальний приріст випуску продукції на виробничому об'єднанні був максимальним [2].

В задачі, що розглядається, фізичною системою S є виробниче об'єднання, а в якості кроку процесу прийняття рішення слід розуміти призначення тієї чи іншої суми коштів конкретному підприємству: на першому кроці – першому підприємству підприємству, на другому – другому й т.д. В даному випадку процес розбивається на чотири кроки.

Приступаючи до фактичного рішення задачі, необхідно вяснити, якої практичний зміст мають математичні символи, в яких записан загальний принцип оптимальності Беллмана, применительно до даної задачі [3].

Стан виробничого об'єднання (стан системи S) буде характеризуватися в кожний даний момент конкретним варіантом розподілу вкладень між підприємствами. Стан виробничого об'єднання (стан системи S) перед вибором розміру суми, яка ассігнована i -му підприємству (перед i -м кроком), визначається величиною залишку вкладень після виділення коштів іншим $i-1$ підприємствам (на попередніх $i-1$ кроках). Оскільки можливі різні варіанти розподілу коштів (від 0 до 100 млн. грош. од.), то й стан виробничого об'єднання перед i -м кроком може бути різними, и кожне з них буде характеризуватися відповідним значенням суми, що залишилася.

Сукупність цих значень i складає множину x_{i-1} . Цим же символом обозначимо й множину станів системи перед i -м кроком.

Прийняте на i -му кроці рішення (управління) про суму коштів, які виділені i -му підприємству, буде залежати від величини залишку вкладень к моменту виділення коштів i -му підприємству (к початку i -го кроку), а тому може приймати різні значення, сукупність яких i складає множину u_i . Цим же символом будемо обозначати й множину управлінь на i -му кроці. У відповідності з умовою задачі елементами множини u_i будуть числа 0, 20, 40, 60, 80 и 100.

Стан виробничого об'єднання після виділення коштів i -му підприємству (стан системи S у кінці i -го кроку) визначається величиною нерозподіленої суми коштів, яка може бути різною у залежності від виділеної i -му підприємству суми (від обраного управління із множини u_i), а тому й стан об'єднання (стан системи S) буде характеризуватися одним з елементів множини станів у кінці i -го кроку, тобто множини x_i . В умовах даної задачі елементами множини x_i будуть числа 20, 40, 60, 80, 100.

Цільова функція $z_i(x_{i-1}, u_i)$ означає приріст випуска продукції на i -му підприємстві при умові, що величина залишку вкладень перед виділенням йому обраної з множини u_i суми визначалася елементом множини x_{i-1} [4]. Вираз $F_i(x_{i-1}, u_i)$ означає максимальний сумарний приріст, який отримано на всіх підприємствах, починаючи з i -го, за умовою, що перед виділенням цьому підприємству некої припустимо суми, що дорівнює елементу множини u_i залишок вкладень характеризувався неким елементом множини x_{i-1} .

Процедуру умовної оптимізації починаємо з четвертого кроку, на якому кошти виділяються четвертому підприємству. Із рівняння [5]

$$F_N(x_{N-1}, u_N) = \max_{u_N} z_N(x_{N-1}, u_N) \quad (1)$$

при $N = 4$ з урахуванням максимізації цільової функції отримуємо наступне функціональне рівняння: $F_4(x_3, u_4) = \max_{u_4} z_4(x_3, u_4)$.

Як видно з табл. 1, всі функції $z_i(u_i)$ ($i = 1, \dots, 4$) однозначні: кожному значенню суми віділених коштів відповідає єдине значення приросту випуска продукції, а тому $F_4(x_3, u_4) = z_4(x_3, u_4)$. Стан виробничого об'єднання (стан системи S) перед виділенням коштів четвертому підприємству (перед четвертим кроком) точно не визначено, тому необхідно проаналізувати усі допустимі варіанти (стан із множини x_3). Це зрозуміло, оскільки невідомі управління (величини асигнувань), які обиралися раніше на перших кроках (для перших трьох підприємств).

Таблиця 1

Кошти, що виділяються u_i млн. грош. од.	Підприємство			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
	Приріст випуску продукції на підприємствах $z_i(u_i)$ млн грош. од.			
	$z_1(u_i)$	$z_2(u_i)$	$z_3(u_i)$	$z_4(u_i)$
20	10	12	11	16
40	31	26	36	37
60	42	36	45	46
80	62	54	60	63
100	76	78	77	80

Одже, подлежат аналізу усі елементи множини x_3 станів: 0, 20, ..., 100 і множини u_4 управлінь: 0, 20, ..., 100. Нагадаємо, що в інтересах усього чотирьохкрокового процесу може виявитися доцільним виділити четвертому підприємству суму в 0 млн грош. од., тому ми не виключаємо із множин x_3 і u_4 елемент 0. Результати умовної оптимізації четвертого кроку приведені у табл. 2, де для кожного стану з множини x_3 вказані єдине умовно-оптимальне управління з множини u_4 та відповідна умовно-оптимальна величина F_4 , приросту випуска продукції, співпадаюча на цьому кроці з безпосереднім приростом z_4 .

Таблиця 2

x_3	u_4	z_4	F_4
0	0	0	0
20	20	16	16
40	40	37	37
60	60	46	46
80	80	63	63
100	100	80	80

На другому етапі умовної оптимізації досліджуємо третій крок, для якого основне функціональне рівняння

$$F_i(x_{i-1}, u_i) = \underset{u_i}{\text{extr}}(z_i(x_{i-1}, u_i) + F_{i+1}(x_i)) \quad (2)$$

при $i = 3$ має вигляд

$$F_3(x_2, u_3) = \max_{u_3}(z_3(x_2, u_3) + F_4(x_3)). \quad (3)$$

Множини x_2 і x_3 складаються з елементів 0, 20, ..., 100, множина u_3 припустимих управлінь – із тих же елементів. Для кожного припустимого стану належить обрати умовно-оптимальне управління та знайти умовно-

оптимальну величину приросту випуска продукції. Так, якщо на момент виділення коштів третьому підприємству в наявності є 20 млн. грош. од., то третьому підприємству можна виділити, або 0, або 20 млн. грош. од. Використовуючи умови задачі (табл. 1) і результати умовної оптимізації четвертого кроку (табл. 2), на основі рівняння (1) знаходимо

$$F_3(x_2, u_3) = \max_{0,20}(z_3(20,0) + F_4(20), z_3(20,20) + F_4(0)) = \max_{0,20}(0 + 16; 11 + 0) = 16$$

Звідси бачимо, що максимальна величина приросту у варіанті, що розглядається, складає 16 млн. грош. од. і досягається в тому випадку, коли третьому підприємству кошти не віделяються (приріст забезпечується тільки четвертим підприємством). Отже, якщо к моменту виділення коштів третьому підприємству є 20 млн. грош. од., то умовно-оптимальним управлінням на третьому кроці буде виділення третьому підприємству суми в 0 млн. грош. од., при цьому умовно-оптимальне значення цільової функції дорівнює 16.

Аналогічно здійснюється вибір умовно-оптимальних управлінь і для усіх інших припустимих станах із множини x_2 . Наприклад, якщо до моменту виділення коштів третьому підприємству є 60 млн. грош. од., то цьому підприємству можна виділити, або 0, або 20, або 40, або 60 млн. грош. од. Определено вирішується питання із залученням рівняння (1), на основі якого отримуємо:

$$F_3(x_2, u_3) = \max_{0,20,40,60}(0 + 16, 11 + 37, 36 + 16, 45 + 0) = 52.$$

Із цього рівняння видно, що максимальне значення приросту в 52 млн. грош. од. досягається у випадку, якщо третьому підприємстві буде виділено 40 млн. грош. од. Це і є умовно-оптимальне управління розглянутого варіанту на третьому кроці.

Усі обчислення для третього кроку приведені у табл. 3.

Далі дуже просто закінчити процедуру умовної оптимізації, коли збережені тільки умовно-оптимальні управління, а усі завідомо невігідні варіанти пропущені [6].

Після завершення умовної оптимізації переходимо до безумовної оптимізації – пошуку найбільш вигідного розподілення вкладень між підприємствами.

З табл. 3 виходить, що з 100 млн. грош. од. (див. стовбець x_1) іншому підприємству надлежить виділити 20 млн. ден. ед. (див. стовбець u_2), а

залишок $100 - 20 = 80$ (див. стовбець x_2) необхідно оптимально розподілити між іншими двома підприємствами.

Таблиця 3

x_1	u_2	x_2	z_2	F_3	$z_2 + F_3$	F_3
0	0	0	0	0	0	0
20	0	20	0	16	16	16
	20	0	11	0	11	–
		0				
40	0	40	0	37	37	37
	20	20	11	16	27	–
	40	0	36	0	36	–
60	0	60	0	46	46	–
	20	40	11	37	48	–
	40	20	36	16	52	52
	60	0	45	0	45	–
80	0	80	0	63	63	–
	20	60	11	46	57	–
	40	40	36	37	73	73
	60	20	45	16	61	–
	80	0	60	0	60	–
100	0	100	0	80	80	–
	20	80	11	63	74	–
	40	60	36	46	82	82
	60	40	45	37	82	82
	80	20	60	16	76	–
	100	0	77	0	77	–

Знайдений оптимальний розподіл вкладень можна записати у вигляді вектора $u^* = (u_1^*; u_2^*; u_3^*; u_4^*) = (0; 20; 40; 40)$. Саме такою розподіл забезпечує виробничому об'єднанню максимальний приріст випуска продукції у 85 млн. грош. од. (таблиця 4).

Таблиця 4

x_2	u_3	x_3	z_3	F_4	$z_3 + F_4$	F_3
0	0	0	0	0	0	0
20	0	20	0	16	16	16
40	0	40	0	37	37	37
60	0	60	0	52	52	52
80	0	80	0	73	73	73
100	20	80	12	73	85	85

Розглянута вище задача показує, що диверсифікація фінансових потоків при інвестуванні сільськогосподарських підприємств дійсно підвищує його ефективність. Вирішивши поставлену задачу про знаходження оптимального розподілу 100 млн. грош. од. між чотирма підприємствами, ми

паралельно отримали можливість знайти оптимальне розподілення вкладень в 20, 40, 60 та 80 млн. грош. од. між тими ж підприємствами. Ці розподілення можна знайти по табл. 1–3, використовуючи викладену методику. Можна легко переконатися в оптимальності слідуючого розподілення 60 млн. грош. од. по підприємствам об'єднання: $u_1^* = 0$, $u_2^* = 0$, $u_3^* = 40$, $u_4^* = 20$, що забезпечує йому максимальний приріст випуска продукції в 52 млн. грош. од.

Ефективність прийняття інвестиційних рішень залежить від багатьох факторів, які не завжди можна передчасно врахувати. Завжди залишається можливість того, що проект, визнаний вигідним, фактично виявиться збитковим, оскільки досягнуті в ході інвестиційного процесу значення параметрів відхилилися від запланованих. Звичайно, застрахуватися від усіх непередбачених факторів неможливо. Але враховувати інвестиційні ризики не тільки можливо, а й необхідно. Тому дослідження методів визначення ризику, як передумови підвищення економічної ефективності інвестицій, є дуже актуальним.

Для того, щоб бути конкурентоздатним, отримувати доход і знижувати можливі збитки, інвесторам необхідно приймати стратегічні та тактичні рішення в умовах нестійкого характеру сільськогосподарського виробництва. У цьому зв'язку особливо актуальним стає вивчення сутності та змісту категорії «ризик».

Найчастіше ризик характеризують як можливість настання якоїсь несприятливої події, що призводить до різного роду втрат.

Існування ризику пов'язане з неможливістю з точністю до 100% прогнозувати майбутнє. Виходячи з цього, слід зазначити основну властивість ризику: він має місце тільки по відношенню до майбутнього та нерозривно пов'язаний з прогнозуванням і плануванням, а значить і з прийняттям рішень взагалі (слово «ризик» в буквальному перекладі означає «прийняття рішення», результат якого невідомий) [7].

Варто також відзначити, що категорії “ризик” и “невизначеність” тісно пов'язані між собою и найчастіше вживаються як синоніми. Однак, ми погоджуємося з С. Кошечкіним [8], який пропонує розрізняти ці поняття. Оскільки, по-перше, ризик має місце тільки у тих випадках, коли є необхідність приймати рішення (якщо це не так, то ризикувати нема сенсу). Інакше кажучи, саме необхідність приймати рішення в умовах невизначеності породжує ризик, а за відсутністю такої необхідності нема й ризику. По-друге, ризик є суб'єктивним, а невизначеність об'єктивна.

Успішне ведення інвестиційної діяльності вимагає чіткого уявлення про всі джерела ризиків, оскільки від них залежить ефект прийнятих рішень. Урахування ризикових ситуацій повинно супроводжуватися розробкою заходів, спрямованих на послаблення їх негативного впливу.

Для ефективного управління ризиком необхідно чітко розрізняти його основні види та класифікувати фактори, що його зумовлюють.

У більшості розвинутих країн інвестиційні ризики класифікують наступним чином [9, с.242]:

- крайні ризики;
- загальноекономічні ризики;
- ризики економічного сектора;
- ризики суб'єкта підприємницької діяльності;
- інші.

Перший і головний із них – це так званий крайній ризик. Він пов'язаний з діяльністю конкретної держави. У кожній державі існує свій крайній ризик, наприклад, зміни державного ладу. Крім настільки глобальної можливості, є й більше прості: радикальна зміна законів, наприклад, може різко змінити всю економічну систему держави. До такого роду ризиків відноситься також і можливість помітної зміни податкового законодавства, прихід до влади некомпетентного уряду або дуже поширена корупція.

Наступним за важливістю є загальноекономічний ризик. У загальноекономічний ризик в основному входить ризик зміни базових макроекономічних показників, таких як темп росту та структура ВВП, ставка банківського відсотка, рівень інфляції, безробіття, величина й структура зовнішнього боргу, валютний курс й таке інше. Всі ці параметри істотно впливають на положення суб'єктів економіки, на приплив іноземних інвестицій, на ринкові ціни паперів тощо.

Економіка країни, як правило, неоднорідна за своєю структурою та складається з декількох секторів. Ці сектори несуть додаткові ризики, пов'язані безпосередньо з родом діяльності підприємств, що їх утворюють. У цьому випадку мова йде про наступний рівень – про ризик економічного сектора. Так аграрний сектор, навіть у політично стабільній і економічно благополучній країні, несе погодні ризики, ризики пов'язані з біологічними факторами тощо. У кожного сектора економіки в будь-якій державі є свої специфічні ризики, які необхідно розуміти, перш ніж розпочинати інвестування в конкретне підприємство, яке належить даному сектору.

Наступним можна виділити ризик конкретного суб'єкта підприємницької діяльності. До керування, наприклад, можуть прийти недостатньо компетентні менеджери, які погіршать фінансові показники підприємства. Крім того, у компанії може раптово з'явитися новий сильний конкурент, що саме по собі неминуче зменшить прибутки.

Існують і інші типи ризиків: інфраструктурні, спекулятивні тощо [10].

Розглянувши різні види інвестиційних ризиків, описаних як закордонними, так і вітчизняними дослідниками, ми пропонуємо наступну класифікацію:

1. За часом виникнення ризики поділяються на минулі, поточні та майбутні.
2. За сферою дії – внутрішні та зовнішні.

3. За об'єктивністю прояву ризику можуть бути об'єктивні чи суб'єктивні.

4. У відповідності до об'єктів вкладень розрізняємо ризику фінансового та реального інвестування.

5. За можливістю керування ступенем ризику можна класифікувати керовані та некеровані ризику. Таким же чином поділяємо за можливістю прогнозувати результат: прогнозовані та не прогнозовані.

6. Аналізуючи масштабність прояву ризиків їх можна відокремити як загальноекономічні, галузеві, господарські (ризик окремого підприємства) й індивідуальні (власний ризик інвестора).

7. За видами втрат, на нашу думку, доречно виділити непрямі ризику, такі як ризик упущеної вигоди чи ризик зниження доходності, та ризик прямих інвестиційних втрат.

8. Виходячи з узагальненої класифікації видів інвестицій за формою власності розподіляємо ризику на ризику державного, приватного, іноземного та спільного інвестування.

9. Найбільш повну класифікацію ми пропонуємо виділити за факторами виникнення:

- політичний – це ризик на рівні державної політики (негативний імідж країни, введення обмежень, ембарго й ін.);

- законодавчий ризик представляє собою неузгодженість законодавчих актів, зміни у податковому кодексі та інших нормативно-правових актах, які впливають на економічну діяльність;

- комерційний, що проявляється в несумлінності або неплатоспроможності іншої сторони (можливість неплатежів, банкрутств, зривів договірних зобов'язань);

- кон'юнктурний, пов'язаний зі зниженням попиту на обраних ринках або зі зниженням світових цін;

- виробничий (технологічний), який може проявлятися у вигляді аварій, відмови обладнання, труднощів в організації виробництва, його налагодженню тощо;

- інфляційний (наприклад, ріст витрат на матеріали й комплектуючі, на оплату праці й т.п.);

- валютний, пов'язаний з можливою зміною валютного курсу;

- інноваційний, що впливає з труднощів досягнення заданого результату при освоєнні нових технологій, ліцензійному обміні, можливість появи нових більш ефективних технологій тощо;

- природний ризик (особливо властивий сільському господарству, як уже згадувалося вище) характеризується непередбаченістю руйнівного прояву стихії, метеорологічних умов, інфекцій тощо;

- людський фактор обумовлюється професійністю кадрів, освітою, відношенням до справи тощо.

10. Однією з самих важливих ознак ми вважаємо інтенсивність ризику. Вона може бути незначна, нормальна, середня, значна й екстремальна. Виходячи з того, що загальний ризик можна взяти як 100% (за умовою, що ризик не може бути рівним 0 та 100), ми пропонуємо оцінити його наступним чином: незначний ризик – до 0,1, нормальний ризик – до 0,3, допустимий – до 0,5, значний – до 0,7, екстремальний – до 0,9.

Дана класифікація ризику дозволяє спростити його якісну оцінку, проаналізувати фактори, що його зумовлюють, визначити потенційні області виникнення.

Керування ризиками повинне здійснюватися в декілька етапів, головними з яких є аналіз ризику та його контроль.

Якісний аналіз ризиків – це виявлення всіх можливих ризиків, його головна задача – визначити фактори ризику. Якісна оцінка пов'язана з впливом прийнятих рішень на економічні інтереси, з регулюванням економічних відносин на різних рівнях народного господарства тощо.

Кількісний аналіз ризику – це чисельне визначення розміру конкретних видів ризику як окремо, так і в сукупності. В основі кількісної оцінки любого ризику повинна лежати залежність між певними розмірами втрат и імовірністю їх виникнення.

Кількісна оцінка компонентів інвестицій, зокрема грошових потоків, представляє складне завдання, оскільки на кожний з них впливає безліч різноманітних факторів, а самі оцінки охоплюють досить тривалий проміжок часу. Такі оцінки базуються на прогнозах внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Використання прогнозних оцінок завжди пов'язане з ризиком, пропорційним масштабам проекту й тривалості інвестиційного періоду [11, с.43].

Формальне урахування ризиків у техніко-економічних розрахунках може бути здійснено за допомогою методів теорії імовірності й математичної статистики. У розрахунки вводяться показники ймовірності або статистичні розподіли величин очікуваних доходів від інвестицій [8].

При розрахунку ефективності значення норми дисконту (d) зростає із збільшенням ступеня ризику проекту. Тому пропонується показник ризику (r) увести в розрахунок у явному вигляді, коректуючи базове значення норми дисконту (d^*):

$$d^*=d + r, \quad (4)$$

Приклад розрахунку узагальненої оцінки ризику виробництва сільськогосподарської продукції, з використанням запропонованої вище класифікації ризиків, наведений у таблиці 1.

Оскільки, на нашу думку, показник значимості $>50\%$ однозначно веде до відхилення проекту як безперспективного, то за найбільше значення беремо 50% , тобто $0,5$. Тоді найменшим будемо вважати $0,01$.

Політичний, законодавчий та валютний ризики ми охарактеризували як 0,5. Підґрунтям такої оцінки послужив аналіз існуючої політичної та законодавчої ситуації в Україні, які на сучасному етапі істотно впливають на економічні процеси.

Валютний ризик, аналізуючи зміни курсу НБУ по основним валютам, ми також вважаємо високим, хоча на сучасному етапі сільське господарство більш орієнтовано на внутрішній ринок.

Таблиця 1

Оцінка ризиків виробництва сільськогосподарської продукції
(авторська розробка)

Тип ризику	Значимість ризику (ri)	Припустимість ризику (rj)				
		Незначна 0,1	Нормальна 0,3	Припустима 0,5	Значна 0,7	Екстремальна 0,9
1. Політичний	0,5			+		
2. Законодавчий	0,5			+		
3. Комерційний	0,1			+		
4. Кон'юнктурний	0,3		+			
5. Виробничий	0,1		+			
6. Інфляційний	0,5			+		
7. Валютний	0,5			+		
8. Інноваційний	0,3		+			
9. Природний	0,3			+		
10. Людський	0,03	+				

Вплив інфляції – один із факторів, що завжди повинен враховуватися в інвестиційних розрахунках, навіть якщо темпи росту цін не дуже високі. Інфляція помітно змінює вигідність тих або інших проектів, як орієнтованих на внутрішній ринок, так і тих, що роблять ставку на експорт продукції вітчизняних підприємств.

Загальноприйняте визначення інфляції як процесу росту середніх цін. Відповідно й вимір інфляції йде через вимір росту цін та, у першу чергу, через показники росту цін у відсотках. Значна проблема, пов'язана з урахуванням інфляції в інвестиційних розрахунках, складається в оцінюванні змін пропорцій цін. Суть цієї проблеми полягає у тому, що навіть у період гіперінфляції, вони все-таки міняються відносно один одного, оскільки деякі товари дорожчають повільніше, ніж інші.

З урахуванням зазначеного вище та сучасних інфляційних процесів, які мають не дуже сприятливі прогнози експертів, інфляційний ризик ми оцінили як 0,5.

Специфіка ризикової ситуації у сільському господарстві полягає у тому, що в цій галузі виробництво нерозривно пов'язано з природними процесами розвитку живих організмів – рослин і тварин, життєдіяльність яких фактично залежить від природних явищ. Цим обумовлені негативні, а порою й катастрофічні наслідки для сільськогосподарського виробництва несприятливих природних явищ (сильних морозів, граду, посухи, повеней тощо), внаслідок непередбачуваності місця та часу їх настання. Тому природні ризики ми оцінили як найбільш високі.

Ще однією специфікою галузі є нестійка кон'юнктура. Сільськогосподарський виробник несе збитки як при нестачі врожаю, так і при великих його обсягах. Відсутність державної інтервенції на аграрному ринку робить кон'юнктурний ринок доволі високим.

Реалізація продукції несе ще один значний ризик – комерційний. На жаль у нашій державі тільки формуються ринкові взаємовідносини за якими товаровиробник може бути захищений від нечесної угоди. Багато комерційних проектів досі здійснюється за тіншовими схемами.

Виробничий та інноваційний ризики суб'єктивно ми оцінили як середні. Моральне старіння сільськогосподарської техніки, відсутність капітальних вкладень у придбання чи створення нових основних фондів, труднощі впровадження нових технологій тощо, все це свідчить про проблемність цього показника.

Найменше значення ми надали ризикам, що виникають із-за людського фактору, оскільки вважаємо працівників сільського господарства фахівцями належного рівня.

Тож, для оцінки розрахунку ризиків у даному випадку доцільно використовувати наступну формулу:

$$r = \sum (r_i)_i \times (r_j)_j , \quad (5)$$

де r – величина ризику,

r_i – значимість ризику у цілому по сільському господарству;

r_j – інтенсивність ризику відносно конкретного проекту.

Таким чином, використовуючи дані таблиці 1, отримуємо $r=1,4$, тобто значення ризику при інвестуванні проектів у сільському господарстві значне (понад 50%).

Аналіз ризиків у сільськогосподарському виробництві виявив їх системний характер. Великий вплив загальноекономічних, політичних, законодавчих факторів доводять необхідність розробки державних заходів, щодо поліпшення умов діяльності та зменшенню ризикованості аграрного сектору, що в свою чергу, призведе до більш широкого залучення інвестицій.

Запропонована нами модель визначення інвестиційних ризиків є узагальненням багатьох методик, яке пристосоване до умов вітчизняного АПК. Кількісна оцінка ризику, проведена на основі цієї моделі показала, що інвестування в аграрну галузь є дуже ризикованим. Однак вчасне прорахування можливих ризиків дає змогу, якщо не оминати їх, то хоча б зменшити можливі негативні наслідки, що неодмінно призведе до підвищення економічної ефективності інвестиційних проектів.

Література:

1. Баркалов С.А., Бурков В.Н., Гилязов Н.М. Методы агрегирования в управлении проектами. М.: ИПУ РАН, 1999. 55 с.
2. Бурков В.Н., Квон О.Ф., Цитович Л.А. Модели и методы мультипроектного управления. Препринт - М.: ИПУ РАН, 1998. 49 с.
3. Burkov V.N. Problems of optimum distribution of resources. *Control and Cybernetics*. Vol. 1 (1972), №1/2.
4. Воронов А.А., Петрушинин Е.П. Решение задачи оптимального распределения ресурсов методом квадратичного программирования. *АиТ*. №5. 1965. С. 7-11
5. Разумихин Б.С. Задача об оптимальном распределении ресурсов. *АиТ*. №7. 1965. С. 16-19
6. Ілляшенко К.В. Підвищення ефективності інвестицій із застосуванням задачі оптимального розподілу ресурсів. *Наукові праці Південного філіалу «Кримський агротехнологічний університет» Національного аграрного університету*. 2008. №114. С. 172-178
7. Кошечкин С.А. Концепция риска инвестиционного проекта. Институт экономической безопасности. URL: <http://www.cfin.ru/risk-estimate/solvency/risk.htm> (дата звернення: 12.05.2020).
8. Дмитриев М.Н. С.А. Кошечкин Количественный анализ риска инвестиционных проектов. URL: <http://www.bre.ru/risk/5615.html> (дата звернення: 15.05.2020).
9. Ілляшенко К.В. Визначення та оцінка інвестиційних ризиків вітчизняного АПК. *Вісник Донецького Національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського*. 2010. №4(48). С. 240-245.
10. Боборикіна Л.Я. І.В.Гончаренко Зменшення ризику реалізації проекту на основі прогнозування термінів виконання робіт. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. №2 (30). 2005. С. 58-63.
11. Ілляшенко К.В. Інвестиційна діяльність підприємств: обліково-аналітичний аспект. *Молодий вчений*. 2017. №1.1 (41.1). С.41-45.

Безверхня Ю. В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У РОСЛИННИЦТВІ

Від рівня собівартості і якості продукції рослинництва в значній мірі залежить прибутковість усіх сільськогосподарських галузей, у кожному господарстві виникає нагальна потреба посилення відповідальності за необґрунтовані витрати. Тому постійне зниження витрат на виробництво сільськогосподарських культур є важливою умовою росту економічних вигід, розв'язку ключових аспектів проблеми продовольчої безпеки країни.

Актуальність досліджень за обраною тематикою, їх теоретичне та практичне значення пов'язані із зростанням ролі управління витратами, як інструменту, що підвищує конкурентоспроможність сільгоспвиробників.

Вагомий внесок у розробку теорії і практики розподілу витрат здійснили такі вітчизняні вчені, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Сопко В.В., Маренич Т.Г., Масаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я. та інші. Але проблема все ще залишається актуальною.

Метою дослідження є аналіз формування та розподілу витрат у рослинництві та визначення практичних аспектів їх використання.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції складається з [1]:

- виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат (вважається, що ними є витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом).

У п. 17 П(С)БО 16 «Витрати» наведено також види витрат, які хоча й пов'язані з операційною діяльністю, проте не включаються до собівартості реалізованої продукції — це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Загальновиробничі витрати як окрема складова можуть входити як до виробничої собівартості продукції (змінні та постійні розподілені), так і до собівартості реалізованої продукції (нерозподілені постійні).

До виробничої собівартості сільськогосподарської продукції входять

наступні витрати (рис. 1).



Рис. 1. Склад витрат виробничої собівартості сільськогосподарської продукції

Реалізованою продукцією вважається продажна вартість відвантаженої готової продукції, зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями та замовниками документах, або продажна вартість відвантаженої готової продукції, зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

Для цілей планування, калькулювання собівартості та контролю класифікація операційних витрат за елементами є не достатньо повною й інформативною. Всі витрати слід формувати за центрами відповідальності і об'єктами обліку, планування та калькулювання і, відповідно, класифікувати їх не лише за економічними елементами, а й за такими ознаками, як:

- характер участі в процесі виробництва (основні та накладні),
- спосіб включення в собівартість продукції (прямі та непрямі),
- обсяг виробництва і склад витрат (змінні – пропорційні і непропорційні, постійні),

- вид витрат,
- відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду).

Особливістю калькулювання у рослинництві є те, що фактичну собівартість продукції розраховують в цілому за рік, що зумовлено специфікою такої галузіб: технологічний процес у рослинництві носить тривалий характер, тому собівартість може бути встановлена тільки після збирання врожаю.

Враховуючи особливості вирощування продукції садівництва, крім плодів і живців, можливо здійснювати калькулювання видів робіт (догляд за насадженнями, збір урожаю), та проводити його не тільки в кінці року, а й в кожному технологічному періоді. Це дозволяє визначити частку витрат, понесених на кожен етап виробничого циклу, а також контролювати їх розмір та вносити корективи в сторону зменшення нормативів таких витрат.

Інформація про витрати і вихід продукції рослинництва узагальнюється також у звітності підприємства, а саме у Балансі, Звіті про фінансові результати, Примітках до фінансової звітності, а також у статистичному Звіті про економічні показники діяльності сільськогосподарського підприємства (форма № 50–сг.).

У «Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку біологічних активів» від 29.12.2006 р. № 1315 наводяться чотири умови визнання готової продукції рослинництва, тоді як у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено лише дві умови її визнання, такі як можливість отримати від використання продукції економічні вигоди та можливість достовірного визначення її вартості, в яких умовою визнання готової продукції є можливість здійснити її достовірну оцінку (рис. 2) [2].

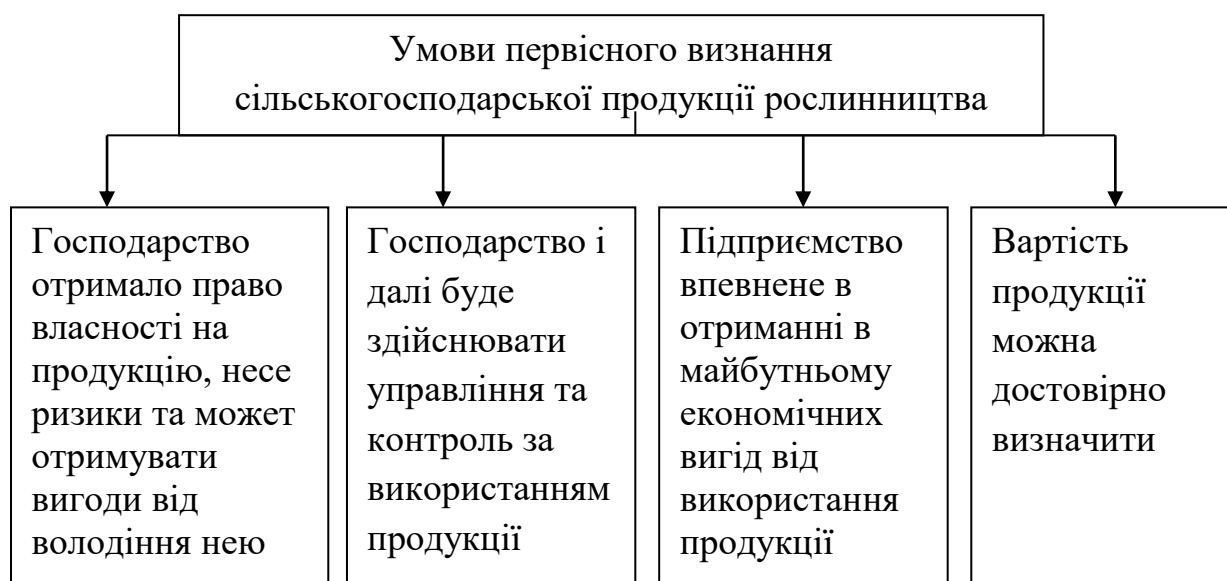


Рис. 2. Умови первісного визнання сільськогосподарської продукції рослинництва

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено пріоритетність оцінки готової продукції, виходячи з її історичної (фактичної) собівартості, тому пріоритетною є оцінка активів підприємства на основі витрат на їх виробництво та придбання, тобто оцінка готової продукції за виробничою собівартістю.

За П(С)БО 9 «Запаси» готову продукцію під час її оприбуткування оцінюють, виходячи із її фактичної собівартості. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає здійснювати оцінку сільськогосподарської продукції за її первісного визнання за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Неузгодженості у законодавчих актах вимагають зазначення способу оцінки готової продукції рослинництва за її оприбуткування у Наказі про облікову політику.

Якщо підприємство вирішило оцінювати продукцію за виробничою собівартістю, то оцінка зернової продукції, що оприбутковується у звітному періоді, здійснюється за плановою собівартістю із доведенням її до фактичної в кінці року шляхом списання калькуляційних різниць.

Витрати на виробництво зернових частіше всього неможливо виділити окремо, тому для обчислення їх собівартості суму витрат на культуру розподіляють на окремі види продукції з урахуванням певного порядку.

Відсутність детального обліку зернової продукції за її видами приводить до труднощів за необхідності вибрати дані про наявність чи реалізацію певного виду продукції (основної, побічної чи супутньої).

Інформація про зібрану бункерну масу зерна в розрізі всіх культур за аналітичними рахунками, що вирощуються у господарстві, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність зерновідходів різної придатності та побічної продукції (соломи, початків, стебел тощо) у вигляді інформації потрібна аграрним підприємствам також для складання Звіту за формою ф. № 29–сг (річна), «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду».

Процес реалізації є завершенням процесу виробництва готової продукції в аграрних підприємствах.

Існують певні невизначеності стосовно визнання доходів. Наприклад, щодо реалізації продукції у П(С)БО 15 «Дохід» наведені неоднозначні умови визнання доходу [4]:

- передання покупцю ризиків і винагород від володіння продукцією;
- імовірність надходження до підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією продажу.

Підприємство не завжди може виконати всі умови, зазначені у П(С)БО 15 «Дохід» для визнання в обліку доходів від реалізації у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами: залежно від особливостей здійснюваних операцій потрібно самостійно вибирати метод відображення доходу й відмічати, коли й у якому обсязі визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді в обліковій політиці підприємства.

Таким чином, для раціональної організації обліку готової продукції та реалізації в сільському господарстві необхідно [5]:

- врахувати інваріантність законодавчо–нормативної бази щодо визнання відповідних доходів та витрат;
- використовувати галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів;
- формувати масив аналітичних даних для складання галузевої статистичної, фінансової та управлінської звітності.

Проблемами в обліку готової продукції сільського господарства, які можуть бути підставою для вільного трактування бухгалтерами та контролюючими органами є [6, С. 20]:

- визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку (при цьому його визначення і види наразі відсутні, і заздалегідь невідомо, де саме підприємство передбачає продавати цю сільськогосподарську продукцію);
- признання контракту обтяжливими для оцінки сільськогосподарської продукції за договірними цінами;
- визначення первісної оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, які складно практично оцінити.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, які також незрозуміло ким і чим визначаються;
- додатковими показниками, що характеризують рівень цін сільськогосподарську продукцію, перелік яких встановлюється підприємством чи контрольними органами, не регламентовано.

Об'єктом обліку й калькулювання слугують окремі види перевезень (робіт, послуг) – замовлення, а калькуляційними одиницями – відповідні одиниці їхнього вимірювання [7, С. 148].

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначають на підставі фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, виконуваних виробничими підрозділами для власних потреб, визначають на підставі прямих витрат.

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрату грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт(послуг) по окремих видах витрат. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці робіт (послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва по окремих структурних підрозділах підприємства, по різних виробничих процесах і в цілому по підприємству [8, С. 127].

До виробничої собівартості включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати [9].

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можна вносити зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру та рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виокремлювати з однієї типової статті кілька статей калькуляції [10, С. 10].

До статті «Прямі матеріальні витрати» включають вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включно із транспортно-заготівельними витратами), використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-забірними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їхньої собівартості за прямою ознакою. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їхню вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива. На підставі накопичувальних реєстрів здійснюють записи: Д 23 К 20, 22 [11, С.159].

До статті «Прямі витрати на оплату праці» включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно із діючими на підприємствах системами оплати праці, включно з будь-якими видами грошових і матеріальних доплат, які належать до елемента «Витрати на оплату праці».

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками.

Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тони перевезеного вантажу й виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу.

Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники. Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на

виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства. Фактичну суму загальновиробничих витрат щомісячно розподіляють між: основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень; допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації; обслуговуючими виробництвами; капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом [12].

В цьому розділі:

- визначено об'єкти та метод обліку виробничих витрат;
- складено калькуляції фактичної собівартості продукції;
- обґрунтовано вибір:
 - а) методів контролю за витрачанням матеріалів;
 - б) без розподілу непрямих витрат, витрат на освоєння та підготовку виробництва, загальновиробничих витрат;
- складено схему калькулювання (визначити основні статті класифікації витрат підрозділів, що відносяться до цих статей);
- визначено перелік калькуляційних об'єктів та калькуляційних одиниць.

Далі наведемо приклад визначення фактичної собівартості продукції рослинництва у калькуляційному листі на прикладі умовного рентабельного сільськогосподарського підприємства.

КАЛЬКУЛЯЦІЙНИЙ ЛИСТ

визначення фактичної собівартості продукції рослинництва
Культура пшениця озима

Таблиця 1

I. Витрати на вирощування

№ п/п	Стаття витрат	Всього сума, тис. грн	на 1 га, грн	% в структурі витрат
1	Прямі матеріальні витрати	1278	0,95	52,90
1.1	в т.ч. насіння та посадковий матеріал	156	0,12	6,46
1.2	мінеральні добрива та засоби захисту	83	0,06	3,44
1.3	паливо-мастильні матеріали	94	0,07	3,89
1.4	оплата послуг і робіт сторонніх організацій	219	0,16	9,07
1.5	інші матеріальні витрати	726	0,54	30,05
2	Витрати на оплату праці	807	0,60	33,42
3	Відрахування на соціальні заходи	178	0,13	7,35
4	Амортизація необоротних активів	56	0,04	2,32
5	Загальновиробничі витрати	32	0,02	1,32
	Виробнича собівартість усього	2351	1,75	97,31
6	Накладні витрати	65	0,05	2,69
	Повна собівартість усього	2416	1,80	100,00

Таблиця 2

II. Розрахунок фактичної собівартості продукції

№ п/п	Показники	Кількість, т	Сума, тис.грн
1	Фактичні витрати на вирощування	х	2875
2	Сума страхового відшкодування за недобір		94
3	Вартість побічної продукції*	х	201,6
4	Фактичні витрати на вирощування за мінусом страхового відшкодування та вартості побічної продукції (гр. 4 п. 1 - п. 2 - п. 3)	х	2579,4
5	Отримано продукції всього в т.ч. відходів (%)**	28,75	х х
6	Одержано продукції в перерахунку на умовну: а) відходів (гр. 3 ряд. 5 х %) : 100	1408,75	х х
7	Фактична собівартість 1т продукції (1т ум. продук.)	х	2956,7

III. Розрахунок фінансового результату культури вирощеної в поточному році.

№ п/п	Показники	Од. вим	Формула розрахунку	Показник
1	Зібрана площа	га	гр. 1 (50 с/г.)	1344
2	Вироблено продукції	т.	гр. 2 (50 с/г.)	1437,5
3	Урожайність	т/га	згідно методики	1,07
4	Виробнича собівартість	тис.грн	гр. 3 (50 с/г.)	2956,7
5	Виробнича собівартість 1 т	грн	згідно методики	2,057
6	Витрати на 1 га	грн.		1,80
7	Обсяг проданої продукції в поточному році	т	гр. 4 (50 с/г.)	1356,14
8	Реалізаційна собівартість проданої продукції поточного	тис грн	ряд 7 х ряд 5	2789,30
9	Реалізаційна повна собівартість продукції поточного року	грн.	гр. 6 (50 с/г)	2854,57
10	Середня ціна реалізації 1 т	грн.	гр. 7 (50 с/г.) / гр.5 (50 с/г.)	3862,63
11	Накладні витрати	грн.	гр. 6 (50 с/г) - гр.5 (50 с/г)	65,00
12	Повна собівартість 1 т продукції	грн.	ряд 13 / ряд 7	1,99
13	Валовий прибуток	грн.	згідно методики	270,63
14	Операційний прибуток	грн.	згідно методики	35,70
15	Рентабельність	%	згідно методики	13,19

Отже, рентабельність вирощування та продажу озимої пшениці в поточному році становила 13,19%.

Порядок вирахування собівартості зернової продукції наступний:

– визначається кількість повноцінного зерна. На підставі лабораторного аналізу зернових відходів установлений відсоток повноцінного зерна в зернових відходах множиться на отриману кількість

зернових відходів. Знайдена кількість повноцінного зерна в зернових відходах додають до кількості повноцінного зерна, отриманого при його підробітку;

- калькуюють повноцінне зерно. Зернові відходи прибуткують за ціною повноцінного зерна, що втримується в них;

- отриманий збір повноцінного зерна та соломи множать на встановлені коефіцієнти переведення в умовну продукцію;

- складають результати добутоків і одержують зерно та солому в перерахуванні на умовну продукцію;

- визначають процентне співвідношення основної та побічної продукції (у переведенні на основну);

- виходячи із процентного співвідношення, обчислюють суму витрат, що віднесені окремо на основну та побічну продукцію;

- розділивши загальну суму витрат по виробництві на вихід продукції в центнерах, обчислюють собівартість 1 ц повноцінного зерна, зерновідходів і соломи.

Таким чином, можна виділити наступні завдання регулювання фінансового забезпечення витрат в рослинництві:

- своєчасне й повне відбиття всіх витрат на виробництво окремих видів культур або групи культур, робіт незавершеного виробництва;

- контроль за правильним, раціональним використанням насіння, органічних і мінеральних добрив, засобів на оплату праці, сільськогосподарської техніки, робіт автотранспорту й інших допоміжних виробництв;

- своєчасне й повне оприбуткування продукції з оформленням відповідних документів;

- перевірка виконання планів і завдань по витратах і одержанню продукції;

- виявлення відхилень від установлених норм расходів відповідно до технології виробництва з метою вишукування резервів зниження витрат;

- визначення результатів виробничої діяльності по культурах, групах культур і організації в цілому;

- надання інформації для визначення фактичної собівартості продукції.

Від правильного розв'язку зазначених завдань у значительній ступеня залежить реальність собівартості окремих видів продукції рослинництва й величина прибутку від їхнього продажу (реалізації).

Література

1. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 05.05.2020).

2. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 N 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 05.05.2020).

3. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. №246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 05.05.2020).

4. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» від 29.11.1999р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 05.05.2020).

5. Костина З.А. Особенности технологического процесса зернового производства и их влияние на формирование объектов учета затрат и калькулирования. *Экономические науки*. 2009. № 12. URL: <http://ecsn.ru/articles/view/3891>. (дата звернення: 05.05.2020).

6. Безверхня Ю.В. Ціноутворення на підприємствах АПК в аспекті управлінського обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (4). С.18-24.

7. Костякова А.А. Облік і групування витрат за статтями в галузі рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 4. С. 147-150.

8. Безверхня Ю.В. Управлінський облік витрат підприємств аграрної галузі. Соціально-економічні засади формування економічної системи України: колект. моногр. За ред. доктор економічних наук, професора О.О. Непочатенко. Умань: Видавець «Сочінський М.М.», 2019. С. 225-230.

9. Ілляшенко К.В. Методологія обліку доходів і витрат інформаційної діяльності. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету*. Харків: ХНАДУ, 2016. Т.1. №4 (15). С. 9-13

10. Безверхня Ю.В. Управління витратами фінансової й інвестиційної діяльності. *Науковий журнал "Молодий вчений"*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 9 - 13

11. Проскурня С.С., Голуб Н.О. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. №10 (4). С. 156-160.

12. Голуб Н.О. Фінансовий облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol.Npkau/econ/2012_143/files_14_3.

13. Юрьева Л. В. Анализ категорий расходы, затраты и себестоимость в системе стоимостного измерения. *Региональная экономика и управление*. 2007. №1 (09). URL: <http://region.mcsnp.ru/modules.php> (дата звернення: 05.05.2020).

Галушко О. І.

директор консалтингової компанії ТОВ «АРЛЕН», старший викладач
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

РОЛЬ ВЕНЧУРНИХ ІНВЕСТОРІВ У РОЗВИТКУ ФІНАНСОВО-ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ УКРАЇНИ

Під венчурним інвестуванням розуміють ризикове інвестування у нові інноваційні проекти (стартапи) та бізнеси, що швидко зростають. Отже, найважливішими ознаками венчурну є: інноваційна спрямованість, високий ризик та відповідно – висока доходність інвестицій. Також до особливостей венчурного інвестування слід віднести: тісний зв'язок з наукою та технологіями, довгостроковість, дробність фінансування [1-2].

Основи венчурного інвестування було закладено у США після II Світової війни. Батьком сучасної індустрії венчурного капіталу вважають генерала Д. Доріота, який у 1946 р. заснував Американську науково-дослідну корпорацію, найбільш успішним проектом якої стала компанія Діджитал Еквіпмент Корпорейшн з річною рентабельністю 101% у 1968 р. Вважають, що першою компанією, що була створена завдяки венчурному інвестуванню, є Фейрчайлд Семікондактор, яка була створена у 1959 р. У 1960-70 рр. венчурні фірми інвестували переважно в компанії на початковій стадії розвитку та на стадії розширення, що відносились до галузей електронних та інформаційних технологій, а також медицини. Тобто історичні аспекти розвитку венчурного інвестування свідчать про те, що венчурне інвестування стало відповіддю на запит ринку, спричинений швидким розвитком новітніх технологій та відновленням світової економіки після II Світової війни. Науково-методичні аспекти венчурного інвестування було розроблено пізніше.

Дослідженню проблем та перспектив розвитку венчурного інвестування, а також методологічних аспектів венчурного інвестування присвячені роботи багатьох зарубіжних та українських вчених, зокрема: Й. Шумпетер, С. Майерс, Ф. Аугусто, Б. Санта, Л. Антонюк, В. Бочаров, І. Кузнецова, О. Кузьмін, С. Москвін, О. Олефіренко, О. Романішин, П. Завлін, С. Ілляшенко, З. Рум'янцева, Н. Саломатін, С. Покропивний, та ін. Деякі питання венчурного інвестування було розглянуто нами в роботах [3-7].

Слід також відзначити вагомий внесок американських та японських компаній, які почали активно розвивати та використовувати венчур, щоб досягти конкурентних переваг, або отримати надприбутки у швидкозростаючих високотехнологічних галузях. До «великої п'ятірки» високотехнологічних гігантів наразі відносять: Apple, Amazon, Alphabet, Microsoft, Facebook. Їх сукупна виручка у 2018 р. склала 801,5 млрд. долл. (рис. 1), тоді як ВВП Саудівської Аравії склав 684 млрд. долл.

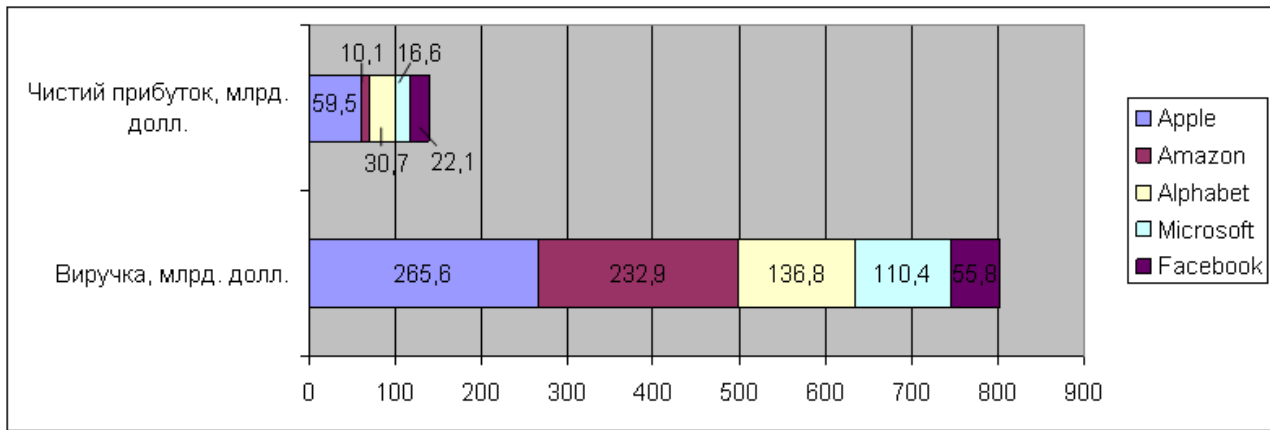


Рис. 1. Виручка та прибуток найбільших високотехнологічних компаній у 2018 р. (складено за даними [8]).

Отже в інформаційному суспільстві конкурентоспроможність та фінансово-інвестиційний потенціал держави формується вже не за рахунок важкої промисловості, а інформаційних технологій. Під фінансово-інвестиційним потенціалом держави (або регіону) розуміють можливість певної сукупності фінансових та інвестиційних ресурсів забезпечити розширене відтворення за рахунок інвестиційної діяльності [9]. Розвиток венчурного інвестування сприяє зростанню високотехнологічних та надприбуткових компаній, які можуть акумулювати фінансово-інвестиційні ресурси та проваджувати інвестиційну діяльність. Наявним прикладом позитивного впливу венчурного сектору на фінансово-інвестиційний потенціал держави є США, де Силіконова долина стала потужним драйвером національної економіки.

Основні типи інвесторів та венчурних проектів наведені на рис. 2.



Рис. 2. Види інвесторів, що фінансують венчурні проекти на різних стадіях розвитку.

Формальний сектор ринку венчурного капіталу представлено венчурними фірмами (venture capital firms), спеціалізованими фондами по підтримці малих компаній, що працюють в науково-технічній сфері (funds for assistance to small innovative enterprises), інвестиційні компанії (business investment companies), інституційні фінансові інвестори (corporate investors), нефінансові корпорації (non-financial corporations), промислово-фінансові групи (industrial-financial groups), комерційні банки (commercial banks), транснаціональні венчурні фонди (transnational venture funds). При цьому за дослідженнями Global Entrepreneurship Monitor, більшість ініціаторів проектів (близько 40%) очікують фінансування від формального сектору (переважно від банківських та фінансових установ). А фінансуються проекти на ранніх стадіях переважно за рахунок неформального сектору (до 75%) [10].

Але на розвиток ринку впливає не тільки наявність венчурного капіталу, доступного для інвестування, а й значної кількості ініціаторів проектів, підготовлених до співпраці з інвестором. Серед ключових факторів, що сприяють укладанню угоди з інвестором, можна виділити наступні:

- Прибуток на інвестований капітал є прийнятним для визначеного інвестором рівня ризику та стратегічних цілей;
- Сфера діяльності та розмір бізнесу відповідають інтересам інвестора;
- Компетентність ініціатора проекту та його команди;
- Наявність переконливих конкурентних переваг;
- Якісно підготовлені інвестиційні документи (бізнес-план, інвестиційний меморандум та ін.);
- Ризики проекту є зрозумілими та прийнятними;
- Особисті якості ініціатора проекту (відповідальність, наполегливість, цілеспрямованість, організаторські здібності), та ін..

Якщо для розвинутих ринків венчурного капіталу зазначені вище фактори є зрозумілими та відпрацьованими, то на ринках, що розвиваються, бракує фахових компетенцій як в ініціаторів проектів, так і в інвесторів.

Аналіз динаміки венчурного інвестування у США свідчить про зменшення активності та кількості угод щодо фінансування (в березні 2020 р. на 22% відповідно до аналогічного періоду 2019 р.), що спричинено пандемією COVID-19. Але при цьому зростає фінансування великих проектів, що в результаті дає зростання на 14% у фінансовому вираженні (рис. 3). Також продовжує зростати кількість проінвестованих венчурним капіталом стартапів, ринкова вартість яких складає більше 1 млрд. долл. [11].

Показник 2018 р. у 118,7 млрд. долл. є другим найбільшим за всю історію американського ринку венчурного капіталу. Як бачимо, незважаючи на пандемію, результати I кварталу 2020 р. є оптимістичними. Але загальна ситуація на світовому ринку свідчить про падіння. Сукупне фінансування венчурних проектів у Північній Америці, Азії, Європі склало у I кварталі 2020 р. близько 50 млрд. долл., що на 20% менше, ніж у I кварталі 2019 р. В

Азії спостерігається найбільше падіння фінансування (близько 20%), тоді як у Європі близько 10% [11].

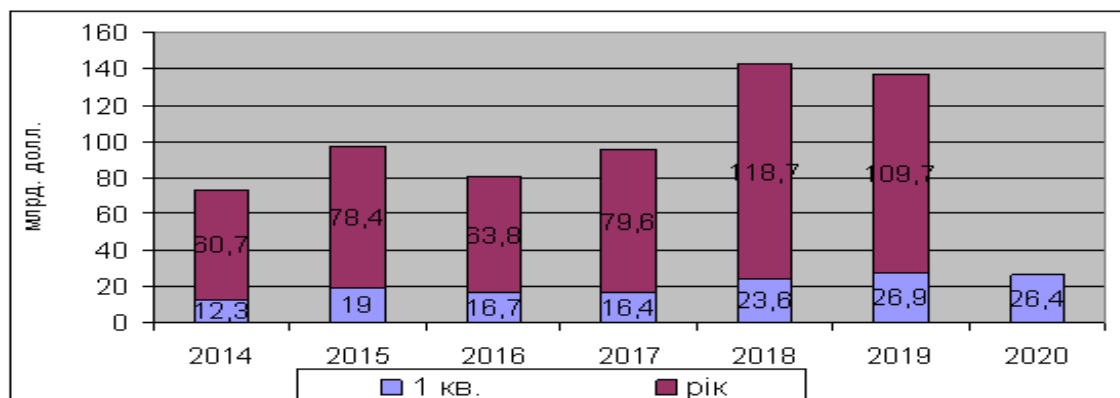


Рис. 3. Динаміка венчурного інвестування в США (за даними [11]).

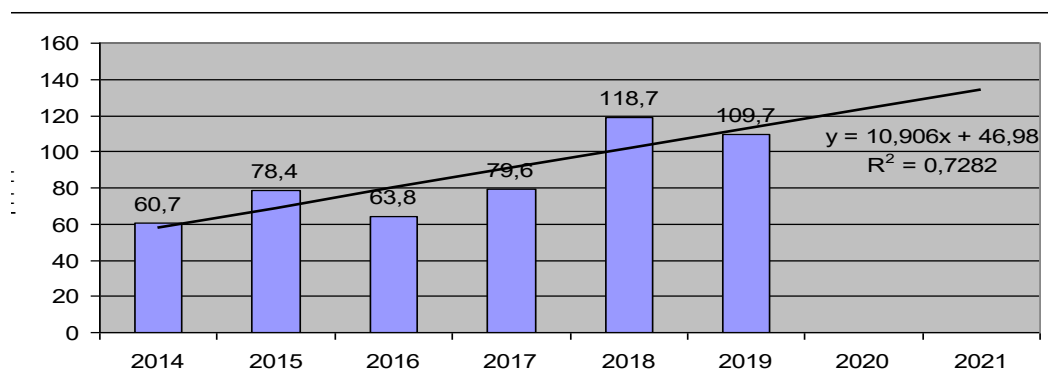


Рис. 4. Регресійний аналіз динаміки венчурного інвестування в США.

Як свідчить регресійний аналіз (рис. 4), є певні ознаки зростання загальних обсягів венчурного інвестування в США, але сталий тренд відсутній (показник достовірності апроксимації R^2 дорівнює 0,73, що не є достатньо близьким до 1 значенням та не дає змоги робити прогнози на наступні періоди з незначною похибкою). Екстраполяційні методи не дозволяють робити прогнози з високою долею вірогідності в умовах динамічного середовища, що змінюється. Результати експертних оцінок 25 експертів венчурного ринку щодо обсягів венчурного інвестування в США наведено на рис. 5.

Як бачимо з результатів експертних оцінок, думки експертів є менш оптимістичними, ніж результати прогнозу на основі регресійного аналізу. Більшість експертів (80%) схиляються до думки, що пандемія COVID-19 та економічна рецесія призведуть до зменшення обсягів венчурного інвестування, яке у 2020 р. може сягнути 80-90 млрд. долл. Але також вірогідно, що динаміка ринку у 2020-2024 рр. повторить сценарій 2016-2019 рр.

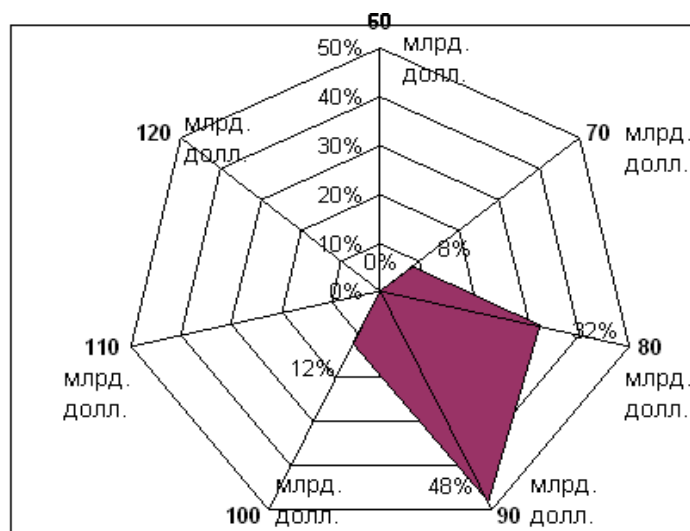


Рис. 5. Результати експертних оцінок прогнозованих обсягів венчурного інвестування в США за 2020 р.

Отже ситуація на американському та світовому ринку буде значною мірою визначатись подальшим розвитком пандемії COVID-19, яка з одного боку спричиняє зниження ділової активності, у т.ч. в фінансово-інвестиційному секторі. З іншого боку, в умовах стагнації галузей реального сектору та вимушеної ізоляції, зростає попит на ІТ продукти та додатки, що стимулює фінансування венчурних проєктів. На наступні роки можна прогнозувати збільшення фінансування та активне зростання в сегменті віртуальної реальності.

В Україні ще з початку 2000-х здійснювалось фінансування окремих наукомістких ризикованих проєктів, але формування ринку венчурного капіталу почалось із виникненням організацій, що згодом створили інфраструктуру ринку. В 2007 р. за ініціативою українських бізнесменів І. Власюка та С. Десяка була створена Асоціація приватних інвесторів України - перша організація українських бізнес-янгелів, яка уклала договори про співпрацю з Асоціацією українських банків та дала поштовх до формування ринку венчурного капіталу в Україні. Наступними кроками у 2009-2012 рр. стали: Всеукраїнський конкурс «Інноваційний прорив» під патронатом А. Кардакова (Data Group), «День інвестора» під патронатом В. Тігіпко (TA Ventures), створення бізнес-інкубатора «Happy Farm» під патронатом А. Юркевича. В 2014 р. за ініціативою українського венчурного інвестора А. Колодюка (AVentures Capital) було створено Українську асоціацію венчурного капіталу (UVCA), яка входить до Європейської асоціації венчурного капіталу (EVCA). Також у 2014 р. створено Асоціацію Бізнес-Ангелів («UAngel»). В останні роки розвиток українського ринку венчурного капіталу було сповільнено військово-політичною та економічною кризою і на сьогодні він продовжує залишатись стихійним. Ані в інвесторів, ані в ініціаторів проєктів немає повної інформації один про одного, також у

суспільстві бракує знань та навичок щодо приватного інвестування. Ініціаторам проектів важко вийти на контакт з інвестором та самостійно організувати експертизу проекту або розробку бізнес-плану.

Загальний річний обсяг венчурного інвестування в Україні оцінюють близько 100 млн. долл. [12]. За кількістю угод продовжують передувати посівні та передпосівні інвестиції з середнім чеко 10 тис. долл. У 2019 р. було укладено 12 великих угод зі стартапами на українському ринку. Найбільш активними були венчурні фонди TA Ventures Вікторії Тігіпко, AVentures Андрія Колодюка та новий гравець Genesis Investments [12]. Експерти ринку відзначають, що ї у попередні роки український ринок венчурного інвестування не зростав, адже інвестори не бачать перспектив розвитку в Україні проектів, які в майбутньому орієнтуються на світовий ринок високих технологій. Наш досвід роботи в Асоціації приватних інвесторів та з ініціаторами проектів конкурсу «Інноваційний прорив» також свідчить, що перспективні проекти йдуть з України в юрисдикції, що є більш сприятливими для реєстрації та ведення бізнесу. А виробництва (за наявності) розташовують в регіонах з дешевими енергетичними та людськими ресурсами. Як наслідок – Україна втрачає фінансово-інвестиційний потенціал.

Також маємо відзначити, що логіка створення інноваційних проектів в США суттєво відрізняється від пострадянського простору. Яскравим прикладом цього є проекти Ілона Маска. Спочатку розробляється креативна ідея, яка буде затребувана ринком та матиме попит. Потім для її реалізації шукають технічні рішення. На пострадянському просторі інноваційна діяльність довгий час була сконцентрована у науково-дослідних інститутах та вищих навчальних закладах, які в своїй більшості не мають зв'язку з ринком і розуміння ринкових потреб та не використовують технологічний маркетинг. Отже вони створюють інноваційні проекти у відриві від ринку, та потім намагаються комерціалізувати. Тому успішним в Україні можна назвати лише сегмент клієнтоорієнтованих ІТ стартапів. Також в останні роки збільшується кількість бізнес-інкубаторів, які надають необхідну підготовку та допомогу у розробці та просуванні стартапів, що робить процес їх комерціалізації більш ефективним.

Отже можемо зробити висновок, що створення бізнес-інкубаторів у вищих навчальних закладах для студентської молоді з можливістю поєднати фахову освіту, елементи бізнес-освіти та роботу над власними проектами, дозволить отримати необхідну критичну масу підготовлених ініціаторів проектів, які сприятимуть розвитку українського венчурного ринку. Також необхідна лояльна регуляторна політика, яка створить привабливі умови для венчурних інвесторів та розвитку венчурних проектів саме в Україні. Адже в умовах рецесії світової економіки та стагнації галузей реального сектору, саме високотехнологічний сектор може стати рушієм розвитку національної економіки.

Література

1. Гарбар Ж. В., Гарбар В. А. Венчурний капітал у контексті фінансування інноваційної діяльності // *Агросвіт*, 2019. № 19. С. 3-11.
2. Легенчук С. Ф., Яковець Г. Ю. Особливості бухгалтерського обліку та ризику венчурного фінансування інноваційної діяльності підприємств // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. Херсон, 2014. Вип. 9-1. Ч. 4. С.199-202.
3. Galushko O., Gavrish V. Venture investment as a factor of increasing the innovation potential of Ukraine // *Матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції «Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення»* (11.12.2018 р.). – Тернопіль, 2018. Вип. 34. С. 157-158
4. Сищенко В.В., Галушко О. І. Венчурні фонди, як суб'єкти ринку фінансових послуг // *Матеріали Міжнародної наукової Інтернет-конференції «Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення»* (11.12.2018 р.). – Тернопіль, 2018. Вип. 34. С.128-129
5. Галушко О. І., Жежера А. О., Остапенко М.О. Фінансові аспекти підвищення інноваційної діяльності в Україні // *Актуальні проблеми сьогодення у сфері фінансів, обліку та аудиту : тези доповідей Інтернет-конференції (24-25 травня 2016 р.)*. – Хмельницький : ХКТЕІ, 2016. с.400-402.
6. Галушко О. І., Городков В. Б., Тіверіадська Л.В. Перспективи розвитку венчурних інвестицій в сучасних умовах // *Збірник тез доповідей Міжнародної наукової інтернет-конференції «Економічний розвиток країни в умовах євроінтеграції»*. – Тернопіль, 2016. С.11-13.
7. Stepanenko A.V., Galushko O. I. Start-ups as a drivers of innovative economy // *Зб. тез доповідей Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «П'ятнадцяті економіко-правові дискусії»* (м. Львів, 21 листопада 2016р.). – Львів: МІК «Наукова спільнота», 2016.
8. Desjardins J. How the Tech Giants Make their Billions // *VisualCapitalist: [Electronic Resource]*. – Access mode: <http://www.visualcapitalist.com/how-tech-giants-make-billions/> (Access date 22. May 2020).
9. Толстолесова Л. А. Финансово-инвестиционный потенциал сырьевых регионов: вопросы формирования и управления // *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*, 2011. – №34. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cyberleninka.ru/article/n/finansovo-investitsionnyu-potensial-syrievyh-regionov-voprosy-formirovaniya-i-upravleniya> (дата обращения 22.05.2020 р.).
10. Асоціація приватних інвесторів України: URL: <http://www.uaban.org> (дата доступу 22.05.2020 р.).
11. PwC Money Tree 2020 [Electronic Resource]. – Access mode: <http://www.pwc.com/us/en/industries/technology/moneytree.html> (Access date 22. May 2020).
12. Лавникевич Д. Венчурные копейки. Почему плохо растет украинский рынок стартапов // *Деловая столица*: URL: <http://www.dsnews.ua/economics/moda-na-startapy-kak-vyglyadit-ukrainskiy-rynok-venchurnogo-1402202022000> (дата обращения 22.05.2020 р.).

Ghenadie Ciobanu

Doctor of economics, senior researcher INCSMPS

ARTIFEX University of Bucharest, Romania

COMPANIES' FINANCES IN THE NEW CONDITIONS OF DIGITIZATION AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT APPROACHED THROUGH THE PRISM OF VALUE MANAGEMENT

The Europe 2020 strategy⁴ should focus on three priorities: - smart growth - developing an economy based on knowledge and innovation; - sustainable growth - promoting a more efficient economy in terms of resource use, greener and more competitive; - growth conducive to inclusion - promoting an economy with a high employment rate, able to ensure economic, social and territorial cohesion. These three priorities are mutually supportive and provide an overview of Europe's social market economy for the 21st century.

National Strategy for the Digital Agenda sets out four areas of action as follows:⁵1. e-Government, Interoperability, Cyber Security, Cloud Computing and Social Media. 2. ICT in education, culture and health - field which aims to support these technologies at the sectoral level, 3. ICT in e-commerce, and research, development and innovation in ICT,4. Broadband and digital infrastructure services - aimed at ensuring social inclusion field. Romania ranks 27th out of the 28 EU member states in the Digital Economy and Society Index (DESI) for 2019⁶. However, Romania registers a slight improvement in performance in almost all DESI dimensions measured, the place occupied in the ranking remained relatively stable. Romania has the best results in the "Connectivity" dimension, due to the wide availability of high-speed and very high speed (especially in urban areas)fixed broadband networks. The digitalization of the economy has lagged behind, given that more than a fifth of Romanians have never used the Internet and less than a third have basic digital skills. Concerning digital public services, Romania has the lowest performance among Member States, despite the high share of e-government users (7th in the EU), 45% of households in Romania are subscribed to very high broadband services speed, Romania ranking third in the EU. Regarding the specialists in the field of ICT, Romania is well placed in the ranking, being on the 16th place due to the fact that 1.3% of Romanian citizens work in the field. The National Strategy on the Digital Agenda for Romania 2020 (SNADR), which defines four areas for action, was adopted in February 2015 and progress in implementation is still limited.

⁴Europe 2020 strategy

⁵National Strategy on the Digital Agenda for Romania 2020

⁶Digital Economy and Society Index (DESI) for 2019

Table 1.

1)Connectivity	Romania		UE
	Rank	Score	Score
DESI 2019	22	53.5	59.3
DESI 2018	19	52.5	54.8
DESI 2017	23	45.2	51.2
2)Human capital	Romania		UE
	Rank	Score	Score
DESI 2019	27	31.1	48,0
DESI 2018	28	31,5	47,6
DESI 2017	27	30,2	45,4
3) Use of the Internet	Romania		UE
	Rank	Score	Score
DESI 2019	28	31,9	53,4
DESI 2018	28	28,5	50,7
DESI 2017	28	23,8	47,8
4) Integration of digital technology	Romania		UE
	Rank	Score	Score
DESI 2019	27	20,5	41,1
DESI 2018	27	20,1	39,6
DESI 2017	27	20,3	37,6
5) Digital public services	Romania		UE
	Rank	Score	Score
DESI 2019	28	43,2	62,9
DESI 2018	27	40,4	57,9
DESI 2017	26	36,5	54,0

Source: Digital Economy and Society Index (DESI) for 2019

In terms of the integration of digital technology by enterprises, Romania is ranked 27th among EU countries, well below the EU average. Compared to the last two years, the place occupied by Romania has remained stable in terms of this dimension. Romanian companies take advantage of the possibilities offered by the analysis of big data (11% compared to the EU average of 12%); in this respect, 14.9% of Romanian companies use social networks (compared to the EU average of 21%). There has been a slight improvement in the use of cloud services, from 6% in 2017 to 7% in 2018, but Romania remains well below the EU average of 18%. Only 8% of all SMEs make online sales (compared to the EU average of 17%), while 2% of them make cross-border online sales (compared to the EU average of 8%). Romania is committed to investing in digital technologies, through coordinated programs at EU level, and as a country is a member of the EuroHPC Joint Undertaking; signed the declaration on the creation of the European

Partnership on blockchain technology but also the declaration on cooperation in the field of artificial intelligence. The digitalisation of businesses remains an important challenge. One of the measures to support SMEs is the "Start-up Nation" program. In 2017, more than 8,000 new companies were created that signed financing programs worth a total of 1.7 billion RON (approximately 380 million EUR).

Regarding digital public services, Romania ranks last in the EU ranking. However, the country performs satisfactorily in terms of certain indicators, there is a high level of online interaction between public authorities and citizens, as Romania ranks seventh in terms of e-government users, representing 82% of Internet users compared to the EU average of 64%. This contrasts with the low scores obtained on pre-completed forms and services performed entirely online, which could indicate a systemic problem in terms of the quality and ease with which the services provided can be used. Although the use of medical data exchange is low (19% of general practitioners, compared to the EU average of 43%), electronic prescription services are more widespread and Romania ranks 16th, with the proportion of general practitioners performing such exchanges being 39% (compared to the EU average of 50%). In 2018, Romania's performance improved by 5 percentage points compared to the previous year in terms of services provided entirely online (the score increasing from 62 to 67). In addition, Romania is slightly below the EU average in terms of open data policy and the national open data portal (62% compared to 64%).

Since 2018, the access point to the eDelivery service (eDelivery Access Point) is operational. It will help ensure compliance with the e-IDAS Regulation and support the implementation of access points for other services, such as e-invoicing, transport, environment, health, e-tendering procedures or e-justice. Romania's e-IDAS node is under construction through an ERDF-funded project ("SITUE") and is expected to be completed by the end of 2019.

In Romania, the Virtual Private Space (SPV) is the system for managing the declarations and fiscal obligations of the citizens, in which the payment obligations are established; which does not include any payment method, having Ghişeu.ro, which acts as a payment platform for SPV. As of March 2018, the adoption of SPV by enterprises exceeded 200,000 new users / month in the first three months. In 2018, the central and local authorities simplified their procedures, currently available through the PCUe. The Ministry of Health has simplified the procedures so that the file on the approval and correction of drug prices can be sent electronically, and communication with operators can be done online. The National Trade Register Office (ONRC) has implemented the complete online registration process for new companies, changes and modifications in the register of enterprises, sale or transfer of ownership of insolvency proceedings. The IT system of the national administration is fragmented, which is an administrative task for citizens and businesses. The level of interoperability between public administration services is low, each public institution is focused on its own digital public service.

Therefore, it is not clear to what extent the information transmitted is subsequently reused by the other institutions.

Romanian Strategic priority

Sustainable Development - Horizons 2013-2020-2030

The National Strategy for Sustainable Development - Horizons 2013-2020-2030 current strategy⁷ sets concrete objectives for the transition, within a reasonable and realistic⁸ timeframe, to the high value-added development model, driven by the interest in knowledge and innovation, aimed at continuously improving the quality of life of people and their relationships in harmony with the natural environment. As a general orientation, the paper aims to achieve the following strategic objectives in the short, medium and long term: Horizon 2013: Organic incorporation of the principles and practices of sustainable development in all public programs and policies of Romania as an EU member state. Horizon 2020: Reaching the current average level of European Union countries at the main indicators of sustainable development. Horizon 2030: Significant approximation of Romania to the average level of EU member states in that year in terms of sustainable development indicators.

The Romania's Sustainable Development Strategy 2030⁹, regarding the activity of enterprises, the strategy aims to: 1. Encourage the development of quality, viable, safe and sustainable infrastructure to support economic development and the well-being of all; integrate small and medium-sized enterprises into value chains and external markets; modernization of infrastructure and rehabilitation of industries for efficient use of resources through the adoption of environmentally friendly industrial processes and technologies; 2. Sustainable industrialization. Romania needs an industrial sector with a minimal impact on the environment, to mitigate climate change, to address the challenges of reducing industrial greenhouse gas emissions, energy efficiency and reducing resource use through the use of clean technologies and promoting green industrial approaches and environmental awareness programs. 3. Ensure sustainable consumption and production patterns. The strategy proposes a step-by-step transition to a new development model by introducing the elements of a circular economy, stimulating resource productivity and reducing food losses and waste. 4. Industrial policy. The new EU approach emphasizes competitiveness in a global context by ensuring the sustainability of production and consumption, increasing the efficiency of the use of material resources and revitalizing the high value-added processing industries to keep pace with the rapidly growing services sector. in recent decades.

Romania's Competitiveness Strategy encourages the promotion of the 10 future sectors. Proposed sectors: Tourism and ecotourism; Textiles and leather; Wood and furniture; Creative industries; Automotive and components industry; Information and communication technology; Food and beverage processing;

⁷ 2008, National Strategy for Sustainable Development - Horizons 2013-2020-2030

⁸2019, Romania's SUSTAINABLE DEVELOPMENT Strategy 2030

⁹Sustainable Development Strategy 2030, București : Paideia, 2018 ISBN 978-606-748-262-1

Health and pharmaceuticals; Energy and environmental management; Bioeconomics (agriculture, forestry, fishing and aquaculture), bio-pharmaceuticals and biotechnologies. *Romania's Competitiveness Strategy 2014-2020*¹⁰ remarks that "the export potential of the Romanian business sectors in general and of the 10 sectors with smart specialization potential is entirely undervalued, and the rate of foreign direct investment in the 10 sectors with potential for smart specialization is low."

Distinctly from the other priorities, the objectives set under the umbrella of increasing the competitiveness of the 10 sectors were established more in a proactive way by identifying those areas where Romania can make a significant contribution to the competitiveness of the 10 sectors worldwide. "A major priority of the National Strategy for Competitiveness 2014-2020 is the preparation of the 2050 generation and societal challenges. „In the National RDI Strategy 2014-2020 following our theme, we find the same attention paid to smart specializations. We note that "Smart specialization supports the reorientation of RDI policies towards those research activities that provide results with economic relevance. The areas of smart specialization for the 2014-2020 strategic cycle, identified based on their scientific and commercial potential, following an extensive consultation process, are: 1. Bioeconomy. 2. Information and communication technology, space and security. 3. Energy, environment and climate change. Research in the field of energy supports the reduction of Romania's energy dependence, through the superior capitalization of fossil fuels, the diversification of national sources (nuclear, renewable, clean), multifunctional transport ("smart grids") and increasing consumer efficiency. 4. Eco-Nano-Technologies and advanced materials. Transforming the entire world economy into a true "green economy" that promotes growth and job creation, but also preserves the planet, would be possible if annual investments of 2% of gross domestic product (GDP) were made. in ten key sectors, according to a United Nations (United Nations) report. The "green economy" is a model that would allow the conservation of natural resources and stop greenhouse gas emissions and, at the same time, reduce poverty, says the report of the United Nations Environment Program (UNEP).

Mobilizing sustainable financing for small and medium-sized enterprises

In the study¹¹, small and medium-sized enterprises (SMEs) make a significant contribution to growth, employment, innovation and social cohesion in the G7. They are an important driver of innovation for sustainable development. In order to accelerate the transition to sustainability, more attention should be paid to the financial needs of SMEs. Well-tested mechanisms for improving SME financing can have important insights into how the sustainable financing needs of small businesses can be met more effectively. Sustainable finance offers new

¹⁰National Strategy for Competitiveness 2015 -2020

¹¹2017, MOBILIZING SUSTAINABLE FINANCE FOR SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES REVIEWING EXPERIENCE AND IDENTIFYING OPTIONS IN THE G7

approaches to capital mobilization that can significantly contribute to wider SME financing. The green and sustainable financing agenda for SMEs includes two main priorities: *Firstly*, they allow the financing of conventional SMEs to improve their sustainability performance, the category of "green performance". *Secondly*, the allocation of funding to SMEs that are focused on expanding sales of sustainability-related goods and services, a category that could be called "green innovators". Specific barriers related to insufficient green and sustainable financing may include: *Data*: lack of solid data on the sustainable financing needs of SMEs between banks and other financial institutions. *Risk*: incomplete integration of environmental performance in the assessment of the risks faced by SME financing decisions. *Product*: a limited set of sustainable financing products both throughout the life cycle of the company (including initial capital) and focused on specific opportunities (such as energy efficiency). *Institutional*: insufficient diversity of financial institutions that provide long-term patient capital for the sustainable financing needs of SMEs. *Awareness and capacity*: lack of self-awareness of SMEs in terms of investments related to sustainability, as a way to reduce costs and increase competitiveness, as well as a lack of technical capacity and financial skills. *Public financial institutions*: MFIs, such as state promotional banks, have often been the first to fill financial gaps in the market for SMEs. *Banking*: *Commercial banks and stakeholders* have increased their commitment to sustainability throughout the lending book. New initiatives, such as the Principles for Positive Impact, could help reduce the funding gaps faced by SMEs. *Debt markets*: green bonds offer a number of options for financing SMEs, including issuing green bonds from banks that aggregate SME loans, securitizing SME loans in asset-backed securities and issuing mini-bonds by medium-sized enterprises. *Impact investments*: Assets dedicated to investment products that are intentionally looking for companies that provide social, environmental and financial returns increase. *Fintech*: Fintech offers the newest source of green financing solutions for SMEs. Fintech applications can help improve the efficiency of capital intermediation, with specific applications, including crowdfunding for renewable energy projects.

Equally, this funding ecosystem still faces major gaps, but there is also strong potential to develop more reliable, connected and networked approaches. Finally, experience suggests that successful innovation to improve SMEs' access to sustainable finance may involve changes in market rules and regulations, innovative fund structures, tax incentives, network development, and the application of technology.

The instrument options are grouped into four categories as follows: *Strategy* (1). Develop the strategy for green and sustainable financing for SMEs, including an action roadmap with specific benchmarks and targets, based on the options below. (2). Develop the two-way integration of the SME financing dimension in sustainability policies and the sustainability dimension in SME financing policies.

Evaluation (3). Understanding the role of SME financing in achieving sustainability and climate goals. (4). Assess the needs of SMEs for different types of green and sustainable financing throughout the life cycle of the company. (5). Measuring green and sustainable financing flows for SMEs and assessing the impact of different options. *Promotion* (6). Increasing the use of promising instruments / green bond markets, sustainability funds and public finances, including the use of practice in other countries /. (7). Explore the transformative potential of emerging solutions such as fintech and impact financing. (8). Improving the financial architecture to facilitate green and sustainable financing for SMEs, including through market principles and standards, as well as exploring the proper application of legal and regulatory frameworks. (9). It provides catalytic financial support for SMEs and individual accelerators, including the prudent provision of loans, guarantees and equity, as well as tax-neutral incentives, consulting and storage services.

Value management in the financing activity of enterprises

Since 1880, in S.A. Podolinsky's work, " Human Labor and Its Relation to the Distribution of Energy " (Podolinsky 1880)¹², he developed the concept of social energy, the role of human labor in retention, accumulation, protection against dispersal, and theft transformation of the forms of solar energy, necessary to meet people's needs. Professor Nicholas Georgescu-Roegen¹³, a Romanian economist who worked in the USA, is considered the founder of bioeconomic theory. This theory presents production as a transformation of a constant supply of materials and energy, which must obey the law of entropy, which applies to all closed systems: entropy or the amount of inaccessible matter and energy tends to increase continuously, while the amount of matter available and energy tends to decrease continuously. Among the Romanian economists of the Romanian school, a passionate successor of the development of that school is Professor Paul Bran, who developed the theory of the value of entropy. In the author's opinion "Since value is the object of work of financial distribution we can not be indifferent to the correct nature of economic theory that specifies what is and by what mechanism is obtained and managed value in today's economy"¹⁴.

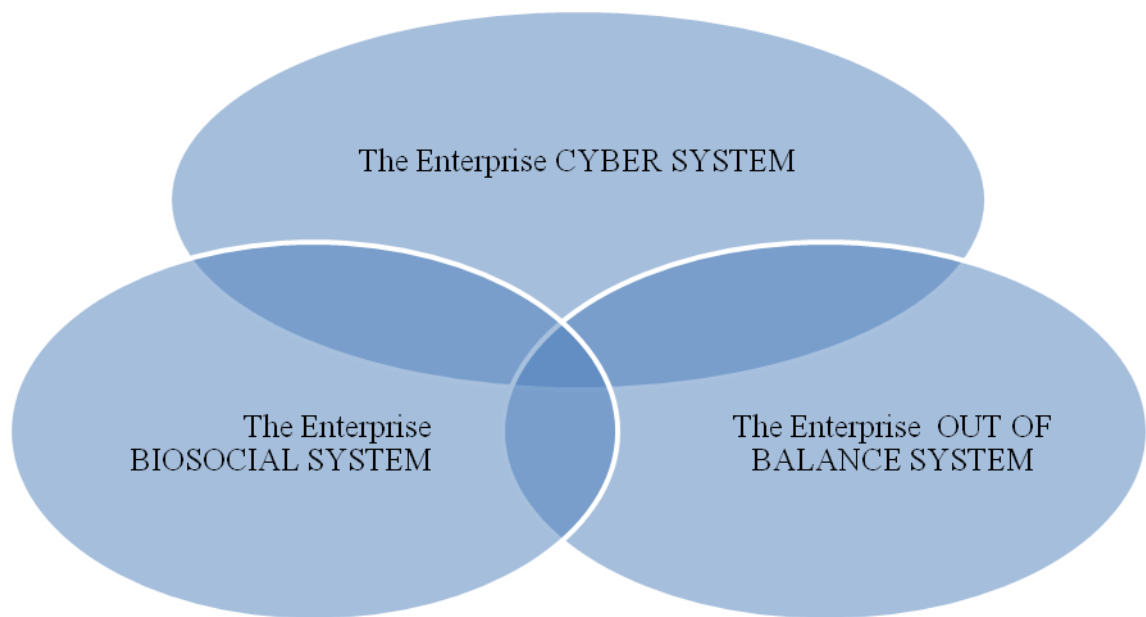
One of the problems is the financial activity of enterprises that also require the construction of new models, new financing schemes in uncertain conditions, crisis being influenced by both micro and meso, macro and even mondo.

ENTERPRISE AS A SYSTEM

¹²Podolinsky S.A., 1991 , Human Labor and Its Relation to the Distribution of Energy , (Podolinsky 1880)

¹³ Georgescu-Roegen,N.,1996 , Legea entropiei și procesul economic/ The Entropy Law and the Economic Process Hardcover , 1971

¹⁴Bran, P., 2003, Finanțele întreprinderii, , Ed. Economică, Bucharest, ISBN 973-590-887-5 , p. 13



- In the society based on information and knowledge, in which we tend, an important role is played by the systemic paradigm, of an undoubted generality, which covers not only the economic and social reality, but also the environmental one. The construction of ideas therefore focused on the cybernetics of living, human and social systems, developing the idea towards macroeconomic and especially micro systems.

- Broadening the range of information in economic, social and natural systems will allow us to develop a series of new indicators to measure economic phenomena at both the microeconomic and macroeconomic levels.

- The interdisciplinarity of management thinking for the training of economists and the reform of modern economics, should pay special attention to the scientific contribution of Professor Paul Bran, a concept embodied in the theory of entropy-values that should find wide practical applicability in economic and social value management.

The mechanism of obtaining value

In Prof. Bran's opinion,¹⁵: “ the value represents the foundation on which the edifice of the respective science is built and the economic mechanisms that ensure the existence of the whole society. Therefore, the "company car" has as engine the economic activity, and as fuel, the value obtained through a complex mechanism”.

In the continuation of this article, we set out to radiograph the treatment of the company's finances in terms of value. Given that the object of study for scientific research in the economic field is represented by human activity in order to obtain the value concentrated in the goods necessary for existence. Because value is the object of activity of the financial distribution, and specifies what is and how to create the mechanism for obtaining and managing value.

¹⁵Bran, P., 2003, *Finanțele întreprinderii*, , Ed. Economică, Bucharest, p.12

The author Bran, P., p.14 starts from the frequent anomalies of economic theories on value, undertook a research based on new principles and having at his disposal the contributions of science in fields that come in contact with the processes by which value is obtained and managed. (Paul Bran, *Economicavalorii*, EdituraEconomica, Bucharest, 1995 and the Paul Bran, *Economicavalorii*, Ed. ASE, Bucharest, 2002).

In the author's opinion:¹⁶1. The theory of value based on low entropy (TVE) recognizes as an objective foundation for all processes engaged in obtaining and managing value the most general laws of nature, the law of conservation of matter and the law of entropy. According to the first law of nature, nothing is lost and nothing is gained, everything is transformed. For economic processes, as well as for those in the natural environment and society, it results that the outputs (results) are always equal to the inputs, the respective results being only transformations of the inputs. Since all the systems in which the processes engaged in obtaining the value take place are open systems (environment, society, economy, company), then they also respect the requirements of the entropy law, according to which the transformations are made with losses, the useful results for those systems being less than ins.

2. At the base of the value, the author Bran, P., put, as physical support, the low entropy, as a degree of organization of the three forms of existence of matter: substance, energy, information. The elementary products of matter contain different degrees of organization, ensured by the processes in the environment, in society, or in the economy. These degrees of organization or low entropy, when they correspond to the structure of needs.

3. The theory of value based on low entropy extends the area of processes engaged in obtaining value, from economic processes recognized by other theories (production, consumption), to a more comprehensive system, including natural processes, processes in society and processes in economy.

Therefore, the whole way of asking the question of the management of value by the economist changes radically. He will have to know the intimacy of all these processes and the systems in which they take place and then, based on this knowledge, to be able to intervene, through appropriate tools. The purpose of this intervention is to optimize the respective processes and to ensure internal and external conditions favorable to the increase of value, but also to harmonize their interests, in accordance with the principles of sustainable development. The whole edifice of value theory must be correlated with the already obvious changes of the new way of organizing the human society, the information society. The increasingly decisive role of information in social and economic processes makes this product of the human mind and electronic machines the raw material absolutely necessary for all decisions in the economy, society and the environment.

¹⁶Bran, P., 2003, *Finanțele întreprinderii*, , Ed. Economică, Bucharest, p.15

*The financial universe of the company*¹⁷ In the activity of a company; consumption ensures training; restoration; the development of a company implies the quantitative and qualitative adaptation to the evolution of the market demand. In some cases, development requires re-profiling, changing the structure or modernizing the enterprise.

The biosocial system of the enterprise must periodically enter into a process of consumption in order to form, rebuild, develop its material skills. The consumption process required by the structure of the enterprise objectively involves - a process of financial distribution.

In the opinion of the author Bran, P.,¹⁸: "the necessity of the existence at enterprise level of a consumption process substantiates the obligatory organization of the financial distribution between the sources of funds and the consumption process". Ready for consumption, the company enters the production process. The author considers that the development of the production process requires objectively, the activity of financial distribution between the sources of potential / value / and the production process.

The structure of the company's financial universe. In order to get acquainted with the large phenomenon of financial distribution at the micro level, it is not enough to analyze only the company's internal universality. Research must also take into account the whole national economy, international economic and financial relations.

In the complex conditions they go through in the last decades of activity - companies, enterprises include all the distribution links with the national economy and the world economy.

The author Bran, P.,¹⁹ claims : " the latest genetic research suggests the existence of a matrix energy field, organizer for genetic information. The DNA cell does not have the first place in the transmission of the respective information, it having the role of material support for the surrounding energy field, field which has the role of material support for the surrounding energy field, field which has the main role in transmitting the respective information. having the role of material support for the energy field around it, a field that has the main role in the transmission of genetic information". The potential preserved in the product, Pep, is not, in the value-entropy theory, the final level of the physical support of the value. It is only a step in the complete mechanism of obtaining value. The product of the production process from t 1 capitalizes on its conserved potential through the recognition by a system in the state of consumption.

This system, family, enterprise, economy, etc., attracts, through different forms of the primary process of transfer (distribution, exchange, donation, direct takeover) economic potential in the form of product, Pep, but also direct potential from the natural environment, society .Low service entropy. In the structure of the

¹⁷Bran, P., 2003, *Finanțele întreprinderii*, , Ed. Economică, Bucharest , p.101

¹⁸Idem, p.103

¹⁹Idem, p.105

system in the dynamic state of consumption, the low entropy in the products is subjected to a specific transformation: dissociations, digestions, assemblies, etc. The degree of organization in products disappears, in order to give rise, through the primary process of conservation, to other kinds of organization, such as the material structure of the system. This structure is then able to perform services in the form of movement, force and eliminate high entropy. The respective services are the products of the consumption process, being the form of preserving the economic potential, supporting the value being formed, Pes

Transformation and conservation of respectful consumption. No form of service represents, in the model of value-entropy theory, the end point for the level of physical support of value. The economic potential taken out of the product manufactured at time t_1 and preserved in service needs another confirmation by its capitalization in a new economic process of production type organized at time t_n . In this new production process, the low entropy of the service provided by the consumer system is transformed; the result of the transformation is preserved in a product t_n and represents, on the one hand, the real level of physical support for the value of the product in t_1 (Per) and, on the other hand, the level of revenues with which the consumer in t_2 can pay the price of the product. The Per level represents, in the model of the value-entropy theory, the positive or (and) negative contribution of all the systems engaged in the processes that contribute to the obtaining of the value. We rely on this argument when we state that the Per level is the economic potential that can be defined as the value of the product obtained in the production process in t_1 . In the final formula we will have to introduce the potential concessions to the systems that take part in the whole process of obtaining and managing the value, concessions necessary to maintain the systems natural environment, society and economy (Pem, s, e).

The complex liquidation process can also intervene in the life of economic systems. When maintenance is no longer possible and any consumption process would be either useless or too expensive, the economic system enters the dynamic state of liquidation. As an entry in the liquidation process we will have the residual economic potential from its structure, potential preserved in personnel, tools, stocks, information, land, etc. (PES). The transformation of these entries, is done through disinvestment, conservation, bankruptcy, natural destruction or with the contribution of factors external to the company. Taking into account all processes and the positive or negative contribution of all systems (natural environment, society, economy through the subsystems in the positions of producer and consumer), the final formula of the real level for value will have the following content:

$Per = \text{Inputs in } t_0 - [\text{yields to environment, society, economy} + \text{entropic losses, in the processes from } t_1, t_2, t_n]$

General purpose In order to have a real system, we must also associate the range of activity P properties that we want realized by the enterprise system. These

economic properties derive from the general purpose of economic activity²⁰, namely to attract and transform the low entropy necessary for man and society. This goal will be achieved by preserving low entropy (substance, energy and information) in products and services.

The processes of the value obtaining mechanism

*Behavior of the enterprise as a system*²¹ In the author's opinion, the enterprise, as a biosocial system, is a complex, open system, comprising as elements living and non-living subsystems, reunited under the influence of internal lines of force, of society and of Nature in general, in order to make available to the economy, society and the natural environment low entropy (economic potential) incorporated in products and services.

Events - the visible form of processes. Considering the fact that in the case of the enterprise, the events appear in the form of human activities, mainly, but also in the form of manifestations in the field of physical, chemical, biological, social, necessary reality.

The economic phenomenon that accompanies the behavior of the bio-social system of the enterprise during the basic and intermediate processes, appears as a sum of events that are part of the complex category of economic activity.

The enterprise system includes both living subsystems (including man) and non-living subsystems, therefore, we must extend the content of the category of economic activity beyond human actions, and incorporate into economic activity all events generated by economic processes.

Social and natural conditioning of the economy. By locating the economic within the social, we must link its content and the causes that generate it to the set of forces, the laws, that maintain our existence. The way of thinking, to stay only in the economic and social area is great; but this approach explains neither the content nor the causes of the economic activity, of the processes that determine it.

*The system of society in a position far from equilibrium.*²² The potential, contained in the elementary forms of matter, substance (s), energy (s) and information (s), is subject to repeated transformations and preservations, achievable through the basic processes (production, consumption, liquidation), processes that take place in the natural environment, in society and in the economy. Through the consumption process, the system (natural, social, economic) is "loaded" with economic potential. This potential is preserved in the form of services, the rule according to which the substance (s), energy (s) and information (s) are combined being: Service definition relationship The service (provided by man, for example) is energy (s), put in the service of information (i), with the help of the substance of the body (s). Regarding the production, the respective process has the purpose of "taking out" the potential preserved in the company structure

²⁰Bran, P., 2003, *Finanțele întreprinderii*, , Ed. Economică, Bucharest, p.37

²¹Bran, P., 2003, *Finanțele întreprinderii*, , Ed. Economică, Bucharest, p.49

²²idem, p.52

and of preserving it as a product. The product is information (s) implemented in the substance (s) using energy (s).

In the case of the liquidation process, it has the role of dismantling the system in question, obtaining components of product or service type (or elementary components of matter) that are transferred to other systems:

The processes participating in obtaining the value

Primary processes and complex processes. Broadening the range of processes. The theories of value-labor and value-utility considered that value results only from the processes that take place in economic systems. These processes refer to the production (dynamic state of the producer system), consumption (the dynamic state of the consumer-system) and the exchange (dynamic state of the market system).

Reconsideration of the process category. Through the geographical extension allowed by the theory of value-entropy, in the sense of attracting new systems in the mechanism of obtaining and managing the value, it is necessary to investigate the processes that take place in these systems.

Transformation - the first primary process: According to the Big Bang scenario, in the second 10⁻⁴³ (or Plank's time) there was a first process that allowed the transformation of the initial pure energy into elementary particles and primary forces. After the first 3 minutes and three quarters, the matter was already as we know it today. The initial explosion was a process of transformation, through which an organization of matter was made or, in other words, low entropy appeared.

Conservation - the second primary process: the particles and radiation produced by the first process have entered the process of preserving these primary products in the form of stable structures of matter: substance (s), free energy (s), information (s).

The Transfer – the third primary process: based on the observations regarding the phenomena in Nature, we hypothesize that there is also a third primary process in the form of transfer. The products of the first two primary processes are moved in space and time by means of the third primary process, becoming outputs, for one system, and inputs, for another system. We could consider this primary transfer process as a general communication process in Nature.

The transition to a new paradigm of the development of society, the economy and of the fundamental systems and subsystems of development support in the last three decades is troubling us all.

The digital revolution, sustainable development, smart and inclusive growth strategies set new priorities both for global governments and for the governments of countries, governors of regions and local authorities. Last but not least, it is a priority for the managers of companies, enterprises, corporations that represent the generator of ensuring the economic growth and of solving the social problems. The financial problems of the companies is a priority and with many difficulties.

In this article we have proposed another way of approaching the solution of financial activity management in enterprises approached through the prism of interdisciplinarity - by the laws of nature and value management, which will radically change the spectrum of theoretical and practical approach to the problem.

The treatment of the processes of obtaining the value from the enterprise based on the value-entropy theory produced a change of attitude towards the way in which all the activities of the company must be treated, each having an important role, equally in the management of the value in the enterprise. national.

We propose as an element of scientific novelty, in order to scientifically substantiate our activity in the economic field, especially in the financial field at the microfinance level in the enterprise which is often not appreciated at that value by the management team in the enterprise.

Bibliography

1. Europe 2020 strategy
2. National Strategy on the Digital Agenda for Romania 2020 <https://www.gov.ro/en/government/cabinet-meeting/national-strategy-on-the-digital-agenda-for-romania-2020>
3. Digital Economy and Society Index (DESI) for 2019, <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/desi>
4. 2008, National Strategy for Sustainable Development - Horizons 2013-2020-2030
5. Sustainable Development Strategy 2030, București : Paideia, 2018 ISBN 978-606-748-262-1
6. National Strategy for Competitiveness 2015 -2020
7. Podolinsky S.A., 1991 , Human Labor and Its Relation to the Distribution of Energy , (Podolinsky 1880)
8. 2017, MOBILIZING SUSTAINABLE FINANCE FOR SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES REVIEWING EXPERIENCE AND IDENTIFYING OPTIONS IN THE G7, United Nations Environment Programme, 2017 <https://www.cbd.int/financial/2017docs/unep-smefinance2017.pdf>
9. Georgescu-Roegen, N., 1996 , *Legea entropiei și procesul economic/ The Entropy Law and the Economic Process* Hardcover , 1971
10. Bran, P., *Economica valorii* Ed. ASE, Bucharest, 2002
11. Bran, P., 2003, *Finanțele întreprinderii* , Ed. Economică, Bucharest, ISBN 973-590-887-5 , p. 13

4. Сучасні проблемні питання оподаткування та аудиту у бізнесі

Кучеркова С. О.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ

Сучасні підприємства потребують гнучких систем оцінки й аналізу діяльності як своїх підрозділів, так підприємства в цілому. В даних умовах найбільш важливим елементом управління господарською діяльністю є бухгалтерський облік. Обліково-аналітична інформація повинна забезпечувати досягнення поставлених цілей і завдань, які використовуються на різних рівнях управління підприємством. Для цього необхідно сформувати якісну і інформативну обліково-аналітичну систему.

Облікова інформація повинна слугувати основою для здійснення процесів прогнозування, планування, нормування, аналізу і контролю, тобто виступати важливим засобом у прийнятті ефективних управлінських рішень. При цьому загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу удосконалюються для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

Питанням ролі обліково-аналітичної системи в управлінні підприємством, зокрема прибутком присвячені праці І.О. Бланка, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.М. Жука, М.Ф. Кропивка, В.Г. Лінника, М.С. Пушкаря, С.В. Сопка, П.Я. Хомина та інших.

З розвитком ринкових відносин висуваються нові вимоги з боку зовнішніх користувачів до процесу формування інформації про результати діяльності, особливо щодо прозорості й аналітичності фінансової звітності.

Необхідність розробки рекомендацій щодо удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку, обліково-інформаційного забезпечення визначення результатів діяльності підприємства і звітності з урахуванням напрацьовань вітчизняних і світових бухгалтерських шкіл визначили актуальність дослідження.

На нашу думку, обліково-аналітична система – це система, що базується на даних господарського, оперативного, статистичного, управлінського і фінансового обліку, і використовується зовнішніми і внутрішніми користувачами для прийняття на макро- і мікро- рівнях ефективних управлінських рішень. Всі ці види обліку, вважаємо, можна об'єднати в один облік – бухгалтерський.

При цьому обліково-аналітична система на підприємстві повинна охоплювати в собі такі елементи як облік, аналіз і контроль (аудит). Головне її завдання, на нашу думку, якомога повніше, своєчасно і якісно зафіксувати,

систематизувати і викласти (представити) всі види інформації про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень. За для цього, вважаємо, потрібно розробляти підприємству додатково внутрішньогосподарські (управлінські) первинні документи і звітність, яка буде задовольняти потреби саме цього підприємства.

Обліково-аналітична система повинна будуватися за принципом поступового (хронологічного) збору інформації, опрацювання даних та формування звітних документів (даних) і висновків. Для цього необхідно скористатися первинними документами, управлінськими, статистичними, податковими та фінансовими звітами.

Як стверджує Я. Соколов, ґрунтуючись на первинних документах, реальному механізмі обліку та обробки даних бухгалтерський облік є єдиною інформаційною базою для будь-якого виду обліку, в якому виникає потреба [14, с. 24].

Показники результатів діяльності формуються за даними фінансового та управлінського обліку, які об'єднуються в обліково-аналітичній системі підприємства і являються обліково-аналітичною інформацією.

До основних елементів системи обліково-аналітичного забезпечення, як єдиного систематизованого інформаційного ресурсу відносять первинні і зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, внутрішню звітність, фінансову звітність. Так, на рівні суб'єкта господарювання прийняття управлінських рішень стосовно оптимізації витрат базується на інформації, що міститься в первинних та зведених бухгалтерських документах, облікових реєстрах, а також в фінансовій та внутрішній звітності [4, с.256].

Одним із головних критеріїв при виборі обліково-аналітичної системи є співставлення очікуваних вигод для управління підприємством з витратами на саме управління. При виборі обліково-аналітичної системи необхідно дослідити її значення для досягнення мети підприємства [5, с. 85].

Система обліково-аналітичного забезпечення характеризується великою кількістю різних показників, що відображають стан окремих її елементів, входів та виходів та вимірюються кількісно у вигляді конкретних чисел. Складовими обліково-аналітичної системи є база облікових даних, планових даних, норм і нормативів, даних звітності, довідково-інформаційний фонд та система аналітичних показників. Обліково-аналітична система повинна будуватися за принципом хронології збору, опрацювання даних та формування звітних документів, від первинних документів до даних фінансової, внутрігосподарської та статистичної звітності.

Завданнями обліково-аналітичної системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управлінців терміни, забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності.

Обліково-аналітична система складається з елементів, які взаємодіють між собою, залежать одне від одного і формують єдине ціле.

Сучасний світовий розвиток характеризується процесами глобалізації економіки, інформаційними змінами, посиленням конкуренції, набуттям

інформації вартості, створенням корпоративних, регіональних мереж, а також всесвітньої мережі Інтернет.

В 21 столітті потрібно мислити по-новому, реалізуючи принцип «думай глобально – действуй локально», який передбачає обов'язкове врахування зовнішніх факторів.

Глобалізація сприяє міжнародному руху основних факторів виробництва, призводить до збільшення іноземних доходів господарюючих суб'єктів.

Глобалізація розширила границі, в рамках яких була локалізована господарська діяльність фізичних та юридичних осіб, а поява сучасних засобів телекомунікації (включаючи Інтернет) значно спростило фінансові трансакції між країнами.

Процес ефективного управління підприємством у вільній конкурентній економіці все більше ґрунтується поряд з належним управлінням на застосуванні передових інформаційних технологій.

Сучасний розвиток економіки базується на використанні своєчасної інформації, комп'ютеризації господарських та фінансових процесів.

Для користувачів всіх рівнів важлива інформація, що відповідає наступним вимогам:

- оперативність, тобто інформація повинна надаватися вчасно, що дає можливість зорієнтуватись і своєчасно прийняти ефективне господарське рішення;

- достатність, що передбачає надання інформації в повному (достатньому) обсязі;

- аналітичність, тобто надавати можливість для прийняття управлінських рішень і застосовувати порівняння показників за структурою та у динаміці, і слугувати підставою наступного аналізу;

- гнучкість і користь, тим самим інформація повинна відповідати вище зазначеним принципам і забезпечувати всю повноту інформаційних інтересів в умовах, коли змінюються умови і фактори виробництва;

- достатня економічність, тобто затрати на підготовку інформації не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання [11, с. 108].

Однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських наукових і практичних проблем, яка особливо загострилося в ринкових умовах, є визначення фінансового результату діяльності підприємств.

Проблема достовірності постала перед обліком фінансових результатів з ХХ ст. Поки ж облік був суто практичною діяльністю (9-13 ст.) обчисленню фінансових результатів не приділялось належної уваги, але пізніше, коли Ж. Б. Дюмарше ввів економічне розуміння суті обліку, та в практику запровадили заключний метод оцінки по балансу (Б. Ф. Баррем) і відображення результату на спеціальних рахунках прибутків та збитків і капіталу, виникає залежність результату від облікових прийомів [14, с. 158].

Дуже багато вчених приділяло і приділяє уваги – процедурі визначення фінансових результатів, і це не випадково, бо інтереси соціальних груп (власників, працівників, кредиторів, інвесторів тощо) по-різному оцінюють ті чи інші об'єкти обліку і неминучі різні методологічні підходи у визначенні

фінансових результатів. Практика свідчить, що у всіх випадках методика обчислення прибутку (фінансових результатів) впливає на його суму від чого коливається розмір податків, фондів, суми дивідендів і різних винагород. Зрозуміло, що процес визначення фінансових результатів «не можна пускати на самоплив..., на самодіяльність конкуруючих підприємств і у підходах до нього повинен існувати єдиний методологічний підхід» [13, с. 12].

Проведений аналіз свідчить, що майже всі автори стверджують, що прибуток отримують в результаті господарської (підприємницької) діяльності і він є частиною додаткової вартості (чистого доходу).

Але ж дохід і прибуток – різні речі й співвідносяться як загальне і часткове. Дохід – це надходження на підприємство (виручки, дивідендів, штрафів і т. ін.), яке порівнюється з витратами і в складі цього доходу може бути часткою прибутку (а якщо витрати перевищують доходи – то збиток).

Прибуток як економічна категорія представляє собою абстракцію, теоретичне обґрунтування, адже економіка зародилася на основі бажання усвідомити принципи роботи господарського механізму. Для практичного ж застосування необхідна інтерпретація цієї категорії, що розглядається прикладними економічними науками, до яких відноситься бухгалтерський облік [15, с. 92].

Беручи до уваги розглянуті сутність і зміст прибутку, пропоную таке визначення поняття: прибуток – загальноекономічна категорія, яка притаманна товарно-грошовим відносинам і представляє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави [10, с. 83].

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку.

Методика його розрахунку відпрацьовувалася роками.

Взагалі, на протязі останніх 50 років методика формування показників фінансових результатів на підприємствах України істотно змінювалась. Ці зміни стосувались складу виробничих витрат, відшкодуванні вартості необоротних матеріальних активів (в т. ч. основних засобів), визначені величини коштів, які залишалися для потреб підприємства [6, с. 154].

З 2000р. до 2014 р. фінансовий результат діяльності підприємств визначався за двома методиками:

а) для складання фінансової звітності – згідно з діючими національними П(С)БО і відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати».

б) для цілей оподаткування. До 2011 р. згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» прибуток визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань [7].

З 2011 р. до 2014 р. після введення в дію Податкового Кодексу України: Прибуток = доходи звітного періоду - собівартість – інші витрати звітного податкового періоду, і вже з 2015 р. оподатковуваний прибуток розраховується як бухгалтерський фінансовий результат (за П(С)БО чи МСФЗ), але відкоригований на податкові різниці.

Відповідно до п. 134 розділу III ПКУ «об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, на податкові різниці. У частині встановлення податкових різниць для компаній з обігом понад 20 млн. грн. на рік фінансовий прибуток коригують для цілей оподаткування на ряд різниць.

Платники податків з доходом меншим, ніж 20 млн. грн, мають змогу не застосовувати податкові коригування [12].

Багато років важливим джерелом державних доходів був податок на прибуток підприємств, який у 2003–2008 рр. забезпечував понад 20–25% податкових доходів бюджету України, тоді як в останні роки на нього припадає менш як 10%.

Динаміка надходжень з податку на прибуток підприємств за останні роки свідчить про поступове зменшення значення цього податку у формуванні доходної частини бюджету країни.

У багатьох державах світу, як і в Україні, важливою складовою податкових реформ стало вдосконалення політики оподаткування прибутку суб'єктів господарювання. Потреба у такому реформуванні зумовлена, зокрема, необхідністю зменшити ризики мінімізації податку, підвищити прозорість доходів і видатків корпорацій. Як показує міжнародний досвід, використання можливостей отримання податкових пільг та інших видів державної допомоги на території власної країни при одночасній реєстрації своїх підрозділів в інших країнах світу дозволяє виводити активи, що генерують дохід, а надалі – знижувати ефективні ставки оподаткування прибутку підприємств.

Останнім часом в Україні обговорюється питання про заміну податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Автором було досліджено це питання і наслідки його впровадження в статті [9, с.108].

За даними Всесвітнього економічного форуму, в Україні найважливішими факторами, що знижують конкурентоспроможність національної економіки, є не ставки податків, а корупція, нестабільність економічної політики, інфляція, неефективна державна бюрократія.

За висновками В. Танзі та Х. Зі, для країн, які хочуть інтегруватись у світову економіку, побудова ефективної та справедливої податкової системи покликана забезпечити зростання доходів без надмірних державних запозичень, а сама ця система не повинна істотно відхилятися від податкових систем інших країн [3].

Вивчення розміру ставок податку на прибуток в зарубіжних країнах показує, що в останні роки вони зменшуються при одночасному розширенні податкової бази. На думку експертів ОЕСР, поєднання низьких ставок і

широких податкових баз забезпечує мінімальне спотворення економічних рішень суб'єктів господарювання, а також краще адміністрування податку.

У 2016 р. середня ставка податку на прибуток у 188 країнах світу зменшилася до 22,5% порівняно із 30% у 2003 р. Зниження ставки корпоративного податку (аналога вітчизняного податку на прибуток підприємств) спостерігається в усіх регіонах світу, що зумовлено прагненням країн залучити додаткові інвестиції за рахунок поліпшення конкурентних умов економічної діяльності. У країнах ЄС ставки цього податку, встановлені законодавством, знизились у середньому на 5,3 процентного пункта – із 27,8% у 2003 р. до 22,5% у 2016 р., а надходження цього податку зросли в середньому із 2,3% до 2,5% ВВП. Ставки податку на прибуток були скорочені у 20 із 28 країн ЄС, а збільшилися вони тільки у Франції (із 35,4% до 38%, хоча у 2016 р. зменшилися до 34,4%), на Кіпрі (з 10% до 12,5%) і в Угорщині (з 19,6% до 20,6%).

Як відомо, згідно з документами ЄС (зокрема, Директивою про створення єдиної консолідованої бази корпоративного податку і пропозиціями Європейського парламенту щодо застосування загальних підходів до оподаткування прибутку корпорацій [2], здійснюється уніфікація норм формування бази оподаткування прибутку, створюються умови для упередження «агресивного податкового планування» і підвищення ефективності фінансового контролю.

Директива Ради ЄС 2016/1164 від 1 липня 2016 р. визначає заходи, спрямовані на протидію та запобігання ухиленню від сплати податків [1]. Положення цього документа обмежують можливості платників корпоративного податку вираховувати витрати на виплату процентів по кредитах у розмірі понад 30% показника EBITDA (прибутку до вирахування процентів, податків, амортизації). Таке обмеження спрямовано проти застосування схеми фінансування, у рамках якої надається позика дочірньому підприємству та відповідно збільшуються його витрати, а отже – зменшується податок на прибуток [8].

Більш високі ставки податку на доходи корпорацій (у 2016 р. у США – 38,9% і в Японії – 32,26%) зберігалися в економіках країн, які проводять активну роботу з деофшоризації доходів корпорацій і підвищення ефективності їх оподаткування. Як відомо, у США прийнято рішення про зниження з 1 січня 2018 р. ставки корпоративного податку до 21%.

У новій редакції Податкового кодексу США та в інших нормативно-правових документах з питань оподаткування встановлено значний перелік обмежень щодо врахування витрат, які зменшують базу оподаткування. Зокрема, це стосується амортизації, що нараховується на дорогі автомобілі; витрат на оренду основних засобів; адвокатських зборів за визначеним переліком справ; витрат на розваги, корпоративний відпочинок та інші соціальні цілі, членські внески до будь-якого бізнес-клубу, проїзд працівників (до місця роботи), грошові подарунки та іншу нематеріальну особисту власність, яка кваліфікується як доходи працівників; штрафів і пені за порушення законодавства; благодійної допомоги юридичним і фізичним

особам, фондам; обсягів витрат від надання позик, участі в капіталі, сумнівних боргів.

У податкових законодавствах Республіки Корея, Китаю, Швеції, Норвегії, Фінляндії, Японії та інших країн також встановлено обмеження щодо витрат, що забезпечує розширення бази оподаткування прибутку підприємств.

Тим часом слід звернути увагу на те, що, поряд з обмеженим вирахуванням певних видів витрат, у багатьох країнах – з метою стимулювання інноваційної діяльності приватного сектору, формування національних інноваційних систем і підвищення продуктивності національних економік – застосовуються збільшене вирахування витрат на наукові дослідження і розробки та відповідне зменшення бази оподаткування прибутку підприємств, які виконують інноваційні проекти.

Узагальнення підходів різних країн до оподаткування прибутку корпорацій свідчить про широке застосування при визначенні податкової бази різних обмежень щодо складу та обсягу витрат, які визначаються у системі бухгалтерського обліку. Такі обмеження призначено для формування бази стягнення податку на прибуток, що дозволяє запобігати зловживанням і краще враховувати платоспроможність суб'єктів господарювання.

В Україні ставка податку на прибуток підприємств теж скоротилася з 25% у 2003 р. до 18% зараз, але, на відміну від більшості держав ЄС, це супроводжувалося зниженням його бюджетних надходжень з 5% ВВП у 2003 р. до 2% - 2,5% зараз.

До 2015 р. в Україні при визначенні бази оподаткування прибутку підприємств, як і в багатьох інших країнах, застосовувався перелік витрат, на які коригувався фінансовий результат всіх платників податку. У 2003–2010 рр. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції від 22 травня 1997 р.) було встановлено обмеження щодо витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю (на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання подарунків; придбання лотерей, участь в азартних іграх; фінансування особистих потреб фізичних осіб; придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів; сплату штрафів і/або неустойки чи пені; утримання органів управління об'єднань платників податку (включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами); витрати на рекламу (до 2% від прибутку платника податку, що підлягає оподаткуванню за звітний період); гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, які реалізовані платником податку, але вартість яких не компенсується за рахунок їх покупців (до 10% від сукупної вартості таких товарів); внески на довгострокове страхування життя або будь-який вид недержавного пенсійного забезпечення тощо).

У Податковому кодексі України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI було збережено перелік основних обмежень (скорочено лише деякі положення, що ускладнювали облік і контроль за формуванням податкової бази з податку на прибуток підприємств). Податковим кодексом України (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134) передбачено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток

підприємств є прибуток із джерелом походження в Україні та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємств.

Проте з 2015 р. істотно зменшено перелік витрат, а також коло платників податку на прибуток, які здійснюють коригування: це підприємства, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн. Це означає, що для багатьох підприємств податок на прибуток сплачується з бази оподаткування, при визначенні якої можуть враховуватись усі витрати підприємства (без будь-яких обмежень).

Таким чином, формування бази оподаткування прибутку підприємств на основі показників системи бухгалтерського обліку без встановлення належних обмежень на вирахування витрат спричинило зменшення бюджетних надходжень від цього податку та послаблення його ролі у формуванні державних доходів.

Отже, дослідження показали, що існує багато визначень сутності прибутку, як з економічної так і бухгалтерської точки зору. Ми додержуємось думки, що поняття прибутку повинно виходити з методики розрахунку фінансового результату і для подальшого, щоб визначити розмір оподатковуваного прибутку. Реформування податку на прибуток підприємств України в умовах необхідності забезпечення стійкості державних фінансів у довгостроковій перспективі та підвищення конкурентоспроможності національної економіки вимагає законодавчого закріплення належного обмеження витрат при визначенні бази оподаткування для всіх платників податку на прибуток та одночасного запровадження податкових пільг з метою державної підтримки інноваційно-інвестиційних проектів підприємств. Для цього пропонуємо на підприємствах, які частину прибутку будуть направляти на інвестиції, інновації, поліпшення структури підприємства та матеріального забезпечення працівників не оподатковувати податком на прибуток. Держава повинна виступати стимулятором для вітчизняних виробників.

Необхідно відмітити, що система обліково-аналітичного забезпечення є складовою загальної системи управління, вона базується тільки на даних бухгалтерського обліку і здійснюється працівниками бухгалтерії. Її суть полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, проведення оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності даного процесу і використанні його результатів при формуванні рекомендацій для прийняття управлінських рішень. При цьому загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу удосконалюються для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

Література:

1. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the

internal market. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L-.2016.193.01.0001.01.ENG>.

2. Remeur C. Tax policy in the EU. Taxation. In depth analysis/ *European Parliamentary Research Service. Members' Research Service.* – 2015. – PE549.001.URL:[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS-IDA\(2015\)549001-EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS-IDA(2015)549001-EN.pdf).

3. Tanzi V., Zee H. Tax Policy for Developing Countries / *International Monetary Fund.* – 2001. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>.

4. Белоусова, І. А. Удосконалення управлінського обліку в системі економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми економіки.* 2010. № 9. С. 255-265.

5. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2012. № 3 (24). С. 83–88.

6. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Київ.: Екаунтінг, 2000. 384с.

7. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22 травня 1997р. № 283/97-Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>. (дата звернення: 10.09.2019).

8. ЄС продовжує боротьбу з ухилянням від оподаткування URL: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/yes-prodovzhuye-borotbu-z-ухилуванням-від-оподаткування/>.

9. Кучеркова С.О. Стан та напрями вдосконалення податкового адміністрування. *Облік і фінанси.* 2018. №3. С.105-110.

10. Кучеркова С. О.Сутність прибутку та методика визначення фінансового результату діяльності підприємств. *Економіка АПК.* 2005. №5. С. 78-84.

11. Кучеркова С.О. Роль і значення обліково-інформаційного забезпечення в управлінні підприємством. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)* № 1 (30), 2016. С. 106-110.

12. Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями: Закон України від 02.12.2010. № 2755-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

13. Саблук П. Т., Коваленко Ю. С. Управление затратами с.-х. предприятия в условиях рынка. *Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.* 1994. №5. С.11-15.

14. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.

15. Янок Д. А. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємств. *Економіка АПК.* 2003. №11. С.91-95

Трачова Д. М.

доктор економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

Демчук О. М.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

Сахно Л. А.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

Таврійський державний агротехнологічний університет

імені Дмитра Моторного

РОЛЬ І МІСЦЕ ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В АМОРТИЗАЦІЙНІЙ ПОЛІТИЦІ

Вивчення питання ефективності амортизаційної політики в Україні неможливо без оцінки впливу інститутів на неї, зокрема визначення «амортизаційна політика» поєднує дві категорії «амортизація» і «політика». Уявляється, що в межах цього поєднання визначальною є політика, оскільки саме вона регламентує дії бухгалтера в процесі нарахування, акумулювання і використання амортизації.

Інституційна підтримка державою амортизаційної політики є однією з передумов її ефективного впровадження. Відповідальність державних інститутів за розбудову амортизаційної політики полягає у створенні соціально-економічних, організаційних, інституційних та нормативно-правових умов для ефективного впровадження такої політики.

Для трансформації амортизаційної політики важливим залишається усвідомлення необхідності здійснення такого переформатування в економічній системі. Насамперед це стосується формування підприємницької здатності до сприйняття інноваційно орієнтованої амортизаційної політики та усвідомлення необхідності відповідально формувати власну амортизаційну політику. Дуже актуальним це є для малого і середнього бізнесу, а також для фізичних осіб-підприємців, які взагалі не розраховують амортизацію.

З іншого боку інституції повинні формувати методологічну і інформаційну основу амортизаційної політики інноваційного розвитку, тобто формувати й національний ринок інноваційної продукції, надавати можливість формування амортизаційного ресурсу на використання такої продукції і проводити моніторинг результативності здійснених заходів на державному рівні. Отже завдання державних інституцій полягає у забезпеченні економічної ефективності діяльності підприємств шляхом здійснення такої амортизаційної політики, яка спрямована на використання власних амортизаційних ресурсів на інноваційне оновлення активів. З огляду на досвід країн з інноваційним вектором розвитку економіки, досягти помітного і порівняно швидкого успіху в технологічній розбудові країни можна лише шляхом забезпечення конкурентоздатності національного виробничого сектора на основі інституційної структури, інноваційної і технологічної його перебудови [1]. Розвиток амортизаційної

політики повинен спрямовуватися на розбудову взаємодії формальних і неформальних інститутів, які забезпечують розробку сучасних технологій та формування ресурсів підприємств на впровадження таких технологій, а також інфраструктури, яка забезпечує процес фінансовими, інформаційними, кадровими та іншими ресурсами [1].

Аналіз світового досвіду формування амортизаційної політики засвідчує, що метою її інституційного забезпечення є досягнення сталого розвитку соціально-економічної системи на всіх рівнях шляхом оптимізації державного регулювання. Такий підхід обумовлює економічне зростання і підвищення ефективності амортизаційної політики за рахунок зміни бази оподаткування, що своєю чергою призводить до активізації накопичення і прискорення формування фінансових ресурсів підприємств. Одночасно важлива роль відводиться інститутам забезпечення інноваційної діяльності та інституту бухгалтерського обліку, які пов'язані між собою інформаційними потоками. Інститут бухгалтерського обліку формує інформацію про наявність та напрями використання фінансових ресурсів, а інститути забезпечення інноваційної діяльності генерують інформацію про необхідний розмір таких ресурсів. Одночасно інститут бухгалтерського обліку єдиний формує масив інформації для державних інституцій, які здійснюють моніторинг ефективності провадження амортизаційної політики [2].

Таким чином, розробка державної стратегії інноваційного розвитку України, визначення пріоритетів діяльності відповідно до наявного інвестиційного, науково-технічного та інноваційного потенціалу є функцією інститутів, ефективна взаємодія яких має за мету забезпечення фінансовими ресурсами розвитку інноваційного процесу шляхом прямого фінансування та використання доступного комплексу механізмів та інструментів прямої та опосередкованої підтримки суб'єктів інноваційної діяльності [1].

Світова практика свідчить про першочерговість державного регулювання амортизаційної політики, яка здійснюється через реалізацію податкової політики, грошово-кредитної політики, антимонопольної політики, законодавчого забезпечення інноваційної політики, захисту прав інвесторів і регулювання ринку тощо .

З огляду на це, функціонування сучасної держави є певним відображенням особливостей організації її механізму. Саме від якості та професійності такої діяльності залежать не тільки рівень ефективності провадження державної амортизаційної політики, а головне – створення умов для реалізації потреб суспільства. Вивчення порядку організації та функціонування механізму сучасної держави пов'язано із всебічним аналізом його складових елементів. Таке дослідження має ґрунтуватися, в тому числі, на системному, інституціональному, функціональному та ціннісному підходах. Це пов'язано із тим, що механізм діяльності держави є певною системою, але лише системний аналіз не в змозі розкрити цілісну його природу [2].

В процесі становлення амортизаційної політики головну регулюючу роль відіграють інститути держави, визначаючи її основні принципи: методику визначення амортизації; норми амортизаційних відрахувань; віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва; застосування прискореної амортизації; віднесення витрат на проведення капітального ремонту, реконструкцію й технічне переозброєння виробництва; використання амортизаційних відрахувань.

На території України встановлена єдина організаційно-правова основа, режим і методи регулювання амортизації [3]. У зв'язку з тим, що в останнє десятиліття (з 1997р.) відбуваються істотні зміни в русі основних фондів, у їх відновленні, джерелах формування коштів на їх відновлення, відтворенні, зростає значення питань, які вирішуються в процесі проведення амортизаційної політики [4]. Амортизаційну політику до пострадянського періоду можна поділити на чотири етапи:

- перший етап – до 1.07.97р.;
- другий етап – від 1.07.97 до 1.07.2000р.;
- третій етап – від 1.07.2000р. до 01.07.2004р.;
- четвертий етап – після 01.07.2004р.

На першому етапі амортизаційні відрахування визначалися від середньої первісної вартості основних фондів, незалежно від того чи перебувають вони в експлуатації, ремонті або простоюють, по встановлених нормах амортизації залежно від галузевої приналежності об'єктів основних фондів й умов їх експлуатації [5]. При цьому до 1991 року норми амортизації встановлювалися диференційовано – норми на визначення коштів для проведення капітального ремонту й норми на визначення коштів для повного відновлення основних фондів [5].

З 1991 року з метою прискорення науково-технічного прогресу були впроваджені норми амортизаційних відрахувань тільки на повне відновлення основних фондів. Ці норми амортизації були встановлені по видах основних фондів відповідних галузей економіки, їх розмір визначався нормативним терміном служби окремих об'єктів, який визначався в залежності від таких технічних й економічних факторів як:

- термін фізичної довговічності (служби) основних фондів, обумовлений їх техніко-конструктивними й технічними особливостями;
- умови експлуатації [6];
- моральний знос основних фондів й у зв'язку з цим недоцільність їх подальшої експлуатації й необхідність заміни [7];
- наявність у галузі ресурсів для забезпечення заміни фізично й морально застарілого обладнання [8];
- економічна ефективність збільшення термінів служби засобів праці шляхом зміни норм амортизації [9].

При встановленні нормативного терміну служби об'єктів основних фондів особлива увага приділялася моральному зносу другої форми, що проявлялось або в скороченні амортизаційного періоду їх експлуатації, або в модернізації застарілого обладнання [9]. Нормативний термін служби

(тслн) основних фондів був жорстко пов'язаний з нормою амортизаційних відрахувань на повне відновлення:

$$(\text{Нав}): \text{тслн} = 100/\text{Нав} \quad (1)$$

При цьому нормативні терміни служби основних фондів були майже на третину менше діючих, що обумовило встановлення більш високих норм амортизації на повне відновлення основних фондів [10]. При цьому по машинах, устаткуванню й транспортним засобам нарахування амортизації припинялося після закінчення нормативного терміну їх служби за умови повного перенесення всієї вартості основних фондів на собівартість продукції [10].

Нарахування амортизації до 01.07.97 від первісної вартості основних фондів забезпечувало рівномірне нагромадження у постійному обсязі (якщо не змінювалася вартість) суми амортизаційних відрахувань по так званому лінійному методу [10]. Це для підприємства було простим засобом стабільно планувати власні інвестиційні ресурси на відновлення й модернізацію фондів відповідно до перспектив технічного прогресу в розвитку галузі [10].

На другому етапі, з 1.07.97 року, після введення податкового обліку істотно змінилась амортизаційна політика підприємства [10]. У даному законодавчому акті під амортизацією основних фондів, які використовуються для власного виробництва, розуміють поступове відшкодування витрат власника на придбання й введення їх в експлуатацію та поліпшення [10].

Відповідно до Закону України «Про оприбуткування прибутку підприємств» амортизації підлягали основні фонди, придбані й введені підприємством в експлуатацію за рахунок інвестицій і самостійно виготовлені для власних виробничих потреб, витрати на проведення всіх видів ремонту, реконструкцію, модернізацію й інші напрямки по поліпшенню основних фондів за винятком коштів, що відносяться до валових витрат в сумі, яка не перевищує 5% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду [11].

На відміну від попереднього етапу амортизація не нараховується на придбані основні фонди, які підлягають подальшому продажу або використанню на комплектуючі інших основних фондів і отримані основні фонди, які перебувають на консервації [10].

Відповідно до Закону про оприбуткування прибутку підприємств [11] у податковому обліку були встановлені річні норми амортизації по групах основних коштів: група 1 – 5%, група 2 – 25%, група 3 – 15%. Загальні амортизаційні відрахування визначались за формулою:

$$A = \sum \text{Наі} \cdot \text{Фб. } i / 100, 11 \quad (2)$$

де Наі – норма амортизації в i -й групі основних фондів;

Фб. і – балансова (залишкова) вартість основних фондів в і-й групі;
і – група основних засобів.

Тобто, встановлено нарахування амортизаційних відрахувань за методом «Зменшення залишкової вартості» без права зміни норм амортизації [10]. Даний метод не давав можливості накопичувати суму коштів, що з урахуванням технічного прогресу згодом зможе бути використана на відновлення зношених основних фондів, тому що сума амортизації з кожним роком зменшується, а термін служби для всіх видів обладнання (за винятком першої групи основних фондів для яких установлена залишкова вартість, при якій вони можуть бути списані) розтягується нескінченно [11].

Такий порядок нарахування амортизації не влаштовував підприємства, тому що скорочувалися власні можливості по плануванню відновлення основних фондів і розвитку підприємства [11]. До того ж, якщо підприємство-власник приймало самостійно рішення про ліквідацію будь-якого об'єкта основних фондів у зв'язку з його моральним старінням, то його вартість покривалася за рахунок власних коштів [11].

Крім того, підприємство повинне було сплатити податок на додану вартість на суму відшкодування ліквідаційної вартості, що в остаточному підсумку впливало на фінансовий результат діяльності – прибуток [11]. Відповідно до Закону про прибуток, що діє на цьому етапі, власник основних фондів може самостійно приймати рішення про прискорену амортизацію основних фондів групи 3, придбаних після 1.07.97р. і за перші три роки експлуатації списувалося 65% їх вартості [11].

Але наведене рішення не могло бути прийняте на підприємстві, що випускало продукцію, ціни на яку регулюювалися державою [11]. При прискореній амортизації сума амортизаційних відрахувань визначалася по встановлених нормах від первісної вартості, збільшеної на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням таких основних фондів, а облік основних фондів регулювався по кожному об'єкту [11].

Однак при використанні прискореного методу амортизації для основних фондів групи 3 не дозволялося застосовувати індексацію їх вартості. Це призводило до того, що при значній річній інфляції (20-30%) реально не забезпечувалася не тільки прискорена амортизація, але й звичайна. На додаток до сказаного можна визначити наступні недоліки від застосування методу нарахування амортизації, встановленого Законом про оприбуткування прибутку підприємств [11].

По-перше, для відшкодування зносу, проведення реконструкції й модернізації необхідно було придбавати деталі, напівфабрикати, окремі блоки, оплачувати витрачену працю на виконання цих робіт з відтворення основних фондів не по залишковій вартості, а за рівною або вищою вартістю, внаслідок інфляції, що була закладена в первісній вартості основних фондів [12].

По-друге, по встановлених нормах для груп основних фондів

амортизаційні відрахування не забезпечувалося накопичення такої суми коштів за амортизаційний період служби фондів, що була б достатньою для повної заміни обладнання, не придатного до експлуатації, тобто в межах їх первісної вартості з урахуванням інфляційних процесів [13].

По-третє, балансова вартість основних фондів постійно зменшувалася на суму зносу, а, отже, і 5-відсоткова сума, що могла би бути віднесена на валові витрати підприємства, зменшувалася, а сума, яка відносилася до збільшення балансової вартості, зростала [13].

У той же час, чим довше об'єкт перебував в експлуатації, і чим інтенсивніше він експлуатувався, тим більше зростала потреба у витратах на підтримку його в робочому стані. Частина річних витрат, яка додавалася до балансової вартості основних фондів, перевищувала суму річних амортизаційних відрахувань [14].

Отже, виникав парадокс збільшення вартості основних фондів у порівнянні з одночасним погіршенням їх стану й підвищенням величини зносу. Протягом 1997 й 1998 рр. при розрахунку амортизаційних відрахувань та їх обліку при визначенні оподатковуваного прибутку використовувалися понижуючі коефіцієнти 0,7 й 0,6 [14].

Застосування цих коефіцієнтів штучно занижувало величину амортизаційних відрахувань, а, отже, збільшувало величину оподатковуваного прибутку, і тим самим відрахування у вигляді податку на прибуток до бюджету [471]. Цей спосіб законодавчого руху сум амортизації, який був одним з важливих джерел відтворення основних фондів, значною мірою понизив потенційні можливості підприємства по самофінансуванню [15].

На третьому етапі, з 1.01.99 р., відповідно до Закону України від 29.12.98 р. №371 XIV, внесена зміна, відповідно до якої, для підприємств різної форм власності встановлюються обов'язкові відрахування в розмірі 20-10% (у різні періоди діяльності) амортизації до державного бюджету для реалізації заходів щодо структурної перебудови економіки [14,15]. У цьому випадку у підприємств підвищувалася сума використовуваних амортизаційних відрахувань для відтворення основних фондів до 80-90% замість 60 й 70% до прийняття закону [14,15].

У той же час включення повної суми амортизації до валових витрат зменшувало суму оподатковуваного прибутку [14]. З введенням до дії Закону про прибуток амортизаційні відрахування були виділені в окремий елемент, що враховувався при визначенні оподатковуваного прибутку (Поп):

$$\text{Поп} = \text{ВД} - \text{ВВ} - \text{Апо}, \quad (3)$$

де ВД – валові доходи підприємства;

ВВ – валові витрати підприємства;

Апо – амортизаційні відрахування, розраховані за нормами амортизації, установленими Законом про прибуток.

Крім того, до експлуатаційних витрат (Е) підприємства, які враховувалися при визначенні загального прибутку, амортизаційні відрахування включалися як стаття витрат, необхідна для поліпшення основних фондів, а саме:

$$E = \Phi ЗП + Нфзп + А + \Phi пол + E_{ін}, \quad (4)$$

де $\Phi ЗП$ – витрати на оплату праці;

$Нфзп$ – нарахування на заробітну плату;

$А$ – амортизаційні відрахування, визначені за нормами обраного методу;

$\Phi пол$ – витрати на поліпшення основних фондів (у тому числі в розмірі 5% від балансової вартості основних фондів у валові витрати);

$E_{ін}$ – інші витрати підприємства.

Використання методу «Зменшення залишкової вартості» призвело до того, що підприємства, дотримуючись Закону про прибуток і не бажаючи ускладнювати процес обліку амортизації, а також визначення собівартості продукції й оподаткованого прибутку, свідомо йшли на зниження необхідних для інвестиційної діяльності амортизаційних відрахувань [14]. Таким чином, використання нелінійного методу нарахування амортизації сприяло уповільненню процесу по відтворенню основних фондів, що в остаточному підсумку впливало на якість продукції, що випускалася, і надаваних послуг [14].

На четвертому етапі, що бере свій початок з 01.07.2004 р. на підставі набуття чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», зі змінами, внесеними Законом України від 01.07.04 р. №1957-IV підвищуються щоквартальні норми амортизації кожної з груп основних фондів у розрахунку на податковий квартал: у групі 1 – з 1,25% до 2%; у групі 2 – з 6,25% до 10 %; у групі 3 – з 3,75% до 6%; у групі 4 – 15% [14].

Податкову реформу, яка відбувалася, можна було назвати пасивною, та такою, яка не створює стимулів для прямих інвестицій. Пасивність полягає у тому, що додатковий прибуток, який залишався в господарюючих суб'єктах, не мав цільового спрямування, а по нарахованій амортизації був відсутній державний контроль за цільовим використанням.

Підсумовуючи, можна зазначити, що тільки державного регулювання недостатньо для проведення ефективної амортизаційної політики, навіть із застосуванням ретельно розробленої методології оцінки, переоцінки і визначення річної норми амортизації. Історичний досвід вітчизняних реформ вимагає відповідного економічного середовища, яке в змозі прийняти результати цих реформ і узгодити напрями реформування певної частини економіки із загальним напрямом переформатування країни. Таким чином інституційний концепт інфраструктури розвитку амортизаційної політики покликаний забезпечити ефективність тих заходів

регулювання, які не спрацьовують самостійно. Серед них є суто податкові важелі, які працюють тільки в сприятливому економічному середовищі, що підтверджує досвід податкової реформи України та позитивний досвід інших країн світу, зокрема США.

Синергічна дія складових інфраструктури повинна забезпечуватися на організаційному рівні системою державної підтримки, стимулюванням досліджень, підтримкою вітчизняного інноваційного підприємництва; на ринковому рівні сприятливим інвестиційним кліматом, свободою руху капіталу, низькими інвестиційними ризиками; на інформаційному рівні реалізацією проектів з великою часткою науково-інформаційного потенціалу, координацією дій в різних галузях науки і технології; на методологічному рівні синхронізацією інвестиційних і інноваційних циклів, розвитком методології обліку, інтеграцією технологічної складової в облікові методики; на рівні моніторингової інфраструктури оцінкою своєчасності і повноти реалізованих заходів, оцінкою результативності запланованих заходів (реалізовано чи ні), оцінкою ефективності здійснених заходів (різниця сум витрат на провадження і отриманої додаткової вартості) [14].

Перш ніж проводити аналіз впливу існуючих державних інституцій на амортизаційну політику, необхідно зазначити, що у вітчизняній обліковій науці відсутнє єдине визначення категорії «механізм держави». Так, Н.П. Харченко, досліджуючи особливості механізму держави та його структури, зазначає: «Огляд різних підходів до вирішення проблеми визначення поняття механізму держави дозволяє зробити деякі висновки: по-перше, єдине розуміння механізму держави в сучасній вітчизняній науці на сьогодні відсутнє; по-друге, з цього питання існують три найпоширеніші точки зору:

1) механізм держави – це система державних органів (поняття «механізм держави» і «державний апарат» тотожні);

2) механізм держави – це сукупність не тільки органів державної влади (законодавчих, виконавчих, судових), а й державних організацій, підприємств, установ (навчальних, наукових та ін.)....;

3) механізм держави – це функціонування, дія органів держави, їх динаміка тощо» [15, с. 91].

Найбільшого обґрунтування таке визначення отримало у працях вітчизняного вченого О.Г. Мурашина [16] та російського дослідника Е.П. Григоніса [17]. Даний підхід критично розглядає вузьке та широке розуміння механізму сучасної держави. Так, роблячи основний акцент на функціонуванні та дії органів держави, його представники відводять цій системі, порядку й особливостям її організації другорядне місце. Стосовно вказаного підходу Н.П. Харченко слушно вказує, що «на нашу думку, важливо підкреслити, що механізм – це система в дії, а не «дія системи» [16, с. 51]. У зв'язку з цим вважаємо, що більш вичерпано можна визначити механізм держави не як «дію органів держави», а як систему

державних органів (державний апарат) у динаміці, тобто у дії, у процесі здійснення державної влади, функціонуванні й у взаємодії» [17, с.185].

Характеризуючи механізми держави стосовно формування амортизаційної політики, необхідно враховувати, що це система державних органів (яка складається із державного апарату, державних підприємств, установ та організацій), що знаходяться у постійній динаміці – це система, що діє, реально впливає на формування амортизаційної політики завдяки виконанню своїх функцій та досягненню мети створення таких органів. Зазначений підхід можна визначити як інтегративний, тобто такий, що гармонічно поєднує істотні положення, які характеризують регулюючий механізм держави, взаємодоповнюють і не суперечать один одному, розкривають загальну картину правової природи механізму державної підтримки провадження амортизаційної політики. Амортизаційна політика підприємства в значній мірі відображає політику держави, оскільки базується на принципах, методах і нормативах амортизаційних відрахувань, затверджених законодавчими і нормативними актами [18].

Сутність амортизаційної політики розглядалася й аналізувалася багатьма вченими. Так О.Ю. Ніпіаліді сформулювала її наступним чином: «...амортизаційна політика — це складова частина загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів, яка полягає в оптимізації потоку власних засобів, які реінвестуються у виробничу діяльність» [19, с. 222].

Амортизаційна політика тісно пов'язана з податковою політикою, тому суттєво впливає на результати фінансової діяльності підприємства [20]. Дослідники вважають, що амортизаційна політика повинна формуватися на двох рівнях:

- 1) на державному - шляхом визначення груп основних засобів і граничних термінів використання основних засобів у межах групи;
- 2) на рівні підприємства - шляхом надання підприємствам права обирати методи нарахування амортизації та терміни корисного використання необоротних активів у межах, встановлених законодавством [22].

Зважаючи на таку загальність, варто наголосити, що поза увагою залишається кілька дуже важливих аспектів: інституційне наповнення та ціннісна відповідність. І якщо перший аспект вказує на інструментальне розуміння системи елементів механізму держави (визнання як елементів механізму держави не лише державного апарату та державних установ і підприємств), то другий, перш за все, обґрунтовує якість цієї системи та її відповідність директивам сучасної держави.

Розкриття сутності першого аспекту пов'язано із необхідністю застосування інституціонального підходу до вивчення механізму сучасної держави. Інституціональний підхід передбачає більш глибоке проникнення у природу тієї системи, що підлягає вивченню. На рівні цього підходу, в контексті дослідження сутності елементів механізму держави,

аналізуються не тільки державні органи (апарат або установи), а й усі можливі інституції, існування яких забезпечує «буття» такої системи, як «механізм держави» [12337].

Досліджуючи інституційну природу механізму державного регулювання амортизаційної політики слід звернутися до основ інституційної теорії, що були закладені ще у ХІХ ст. Морісом Оріу і розвинуті в фундаментальні основи інституційної теорії бухгалтерського обліку В.М. Жуком [24].

Ці відомі вчені висловлюють спільну думку стосовно характеристик інститутів держави і бухгалтерського обліку: «... Суспільство – це величезна кількість інститутів, що представляють собою організації, або інститути, що включають в себе людей, а також ідею, ідеал, принцип...» [24, с. 68]. За відсутності інститутів функціонування механізму сучасної держави неможливе. Всі вказані підходи відображають інструментальний, суто технологічний аспект механізму держави, залишаючи поза увагою те, наскільки цей механізм відповідає потребам суспільства, і саме задля вирішення цієї проблеми необхідно використовувати ціннісний підхід.

Саме до цієї думки нас приводить праці Жука В.М. «Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності», в якій він висловлює думку, що «...на відміну від класичних нормативних теорій, інституціональна теорія бухгалтерського обліку створює науковий фундамент ефективного забезпечення реформування та розвитку обліку через використання знань про стан, ієрархію і взаємодію всіх його складових» [24, с. 156].

Розвиваючи цю думку, Ю.Ю. Ветютнев вказує, що «...залежно від характеру ідеї, що лежить в основі інституту, формуються засоби і способи діяльності і самі види інститутів...» [25, с. 174]. Слід зазначити, що для державно-облікових інститутів характерні рамкові ідеї, які виражають потреби нормативної регламентації бухгалтерського обліку. В.Є. Чіркін, визначаючи поняття держави, як правового інституту, розглядає такі його ознаки: «1) інститут держави – це система норм (як у бухгалтерському обліку) і не певна частина, компонент у економічній системі, а елемент державності, основна одиниця для її аналізу в тій чи іншій країні; 2) це завжди відносно відокремлена частина державної структури, що володіє певною автономією; 3) будучи частиною більш широкої структури – держави, інститут держави має регулятивний характер, він створюється для регулювання певної сфери суспільних відносин; 4) інститут держави завжди є способом організації певних зв'язків і відносин як цілісної структури; 5) будь-який інститут держави завжди має не тільки свою організацію, але й своє функціональне призначення» [26, с. 92]. Аналіз впливу інститутів на формування державної політики в цілому довів доцільність розгляду під цим кутом і амортизаційної політики. Вивчення питання формування амортизаційної політики з суто економічної точки зору без урахування облікової складової призвело до відмінності в трактуванні економічного призначення ролі амортизації. На даний час

облікова функція амортизації реалізується тільки у якості регулювання оподаткування підприємства. Реальної функції відновлення необоротних активів амортизаційна політика підприємства на даний момент не має. Єдиним шляхом переформатування підходів до амортизаційної політики держави і підприємства є поєднання її економічної суті з обліковим механізмом реального накопичення коштів. Для вирішення цього завдання використано інституціональну теорію бухгалтерського обліку, засновником якої є В.М. Жук. У своїй праці «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» вчений визначив мету інституційної теорії бухгалтерського обліку, як: «...інформаційне забезпечення реалізації ідей сталого розвитку через формування нових всесвітніх стандартів бухгалтерського обліку та критеріїв і механізмів їх адаптування під національні потреби для забезпечення суспільного інтересу в безкризовому розвитку економіки, в підвищенні соціальних стандартів та екологічної безпеки» [26, с. 251]. Саме така низка: бухгалтерський облік – звітність – інформація – державне регулювання повинна супроводжувати перетворення в сфері амортизаційної політики. Визначено, що невідповідність такого ланцюга сучасним економічним запитам робить з амортизаційної політики штучну, недіючу конструкцію, яка не тільки не виконує свою функцію, а і обтяжує роботу працівників бухгалтерії, які складають фінансову, статистичну та податкову звітність з переліком показників, які не завжди пов'язані між собою [26].

Для оцінки впливу формальних інститутів на формування амортизаційної політики, результатом якої є своєчасне оновлення активів, наведено динаміку частки амортизації у ВВП, рівня зносу підприємств, валового споживання та нагромадження основного капіталу (рис.1).

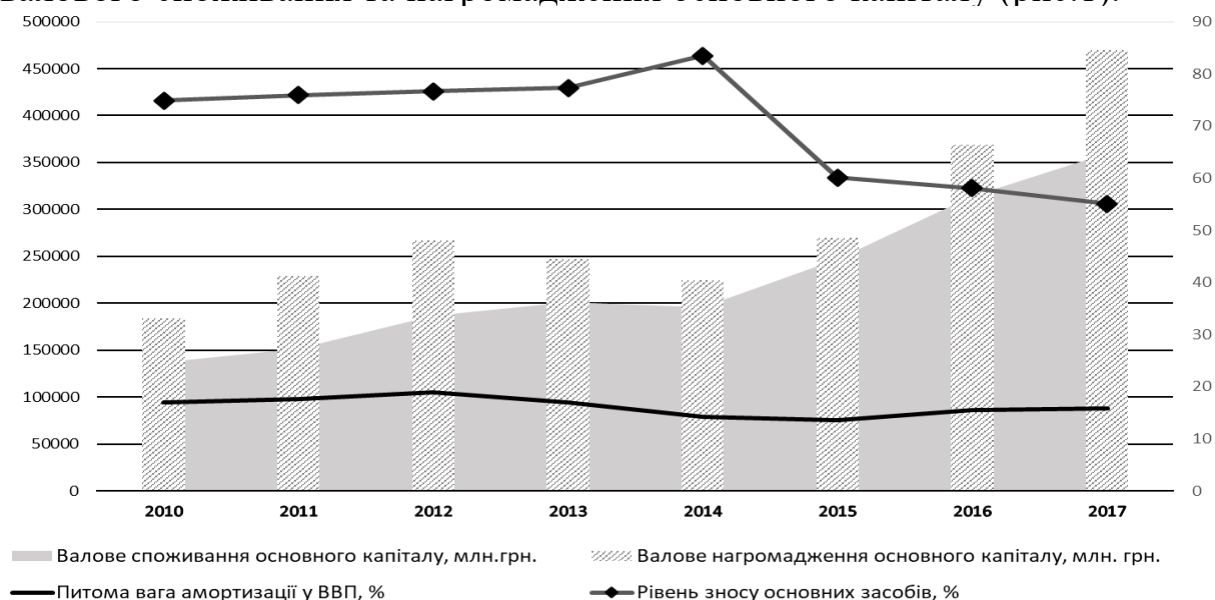


Рис.1. Динаміка частки амортизації у ВВП та рівня зносу підприємств (права шкала) та валового споживання та нагромадження основного капіталу (ліва шкала)

Джерело: дані державної служби статистики України

Статистичні дані підтверджують вплив зовнішніх факторів на споживання і нагромадження капіталу, адже з 2014 року спостерігається зростання цих показників за рахунок збільшення інвестицій в різні галузі економіки. Одночасно динаміка амортизаційних відрахувань і рівня зносу основних засобів підтверджує, що вони не можуть являтися джерелом зростання капіталу.

При дослідженні динаміки зміни статистичних даних виявлено залежність показників ефективності діяльності від стану нормативно-правового регулювання держави. Це цілком логічно, оскільки амортизація в її сучасному вигляді – лише коректив податку на прибуток і спосіб оптимізації оподаткування підприємств. Наочно вплив державного регулювання наведений на рис. 2.

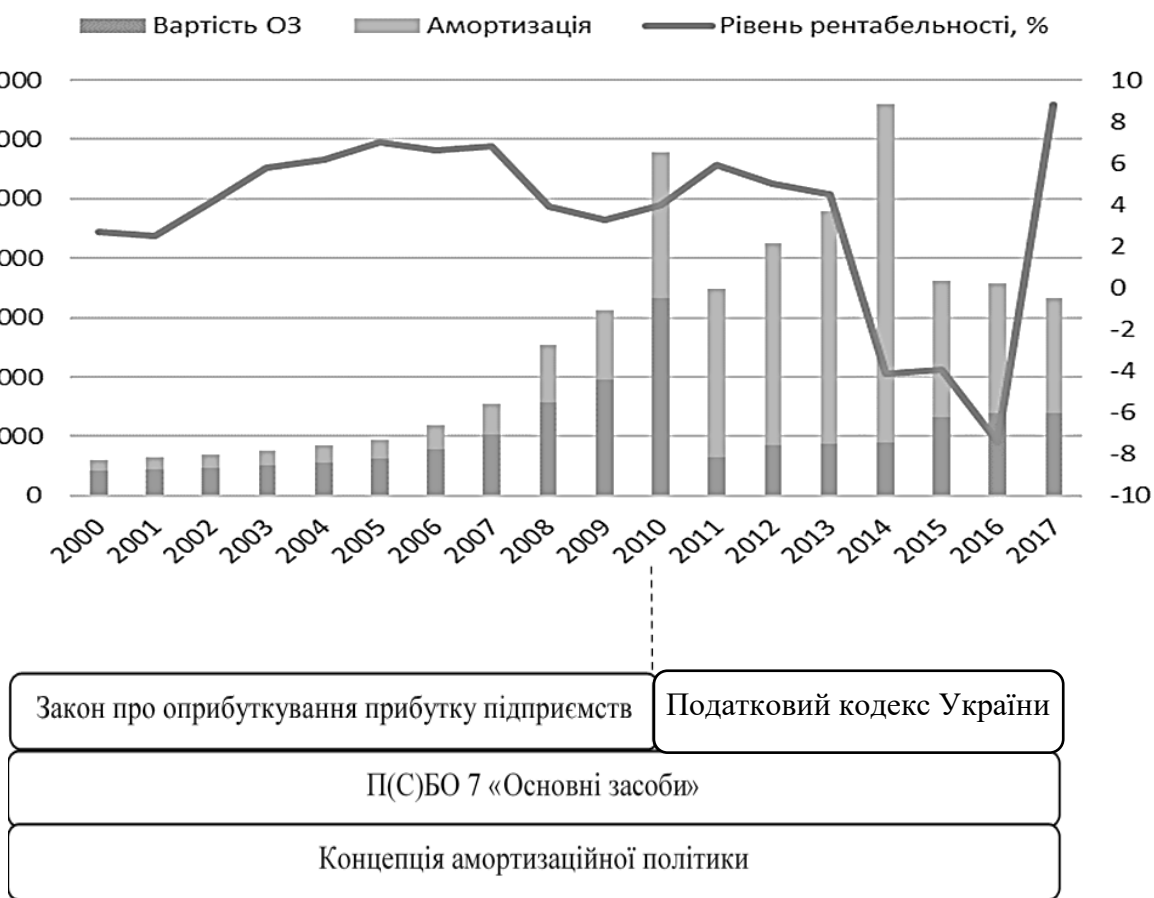


Рис. 2. Оцінка впливу змін в амортизаційній політиці на рівень рентабельності підприємств

Джерело: дані державної служби статистики України

З наведеного графіку можна зробити висновок, що на результативність підприємств впливає в основному податкове регулювання, оскільки положення бухгалтерського обліку з 2000 року залишалися чинними. Крім

того, можна наочно простежити, що на показники ефективності підприємств впливає і політична ситуація, яка спричинила зниження рівня рентабельності в 2014-2016 р. Таким чином, рівень рентабельності та суми амортизаційних відрахувань не мають тісного зв'язку, на відміну від сум накопиченої амортизації і здійснених інвестицій (рис. 3).

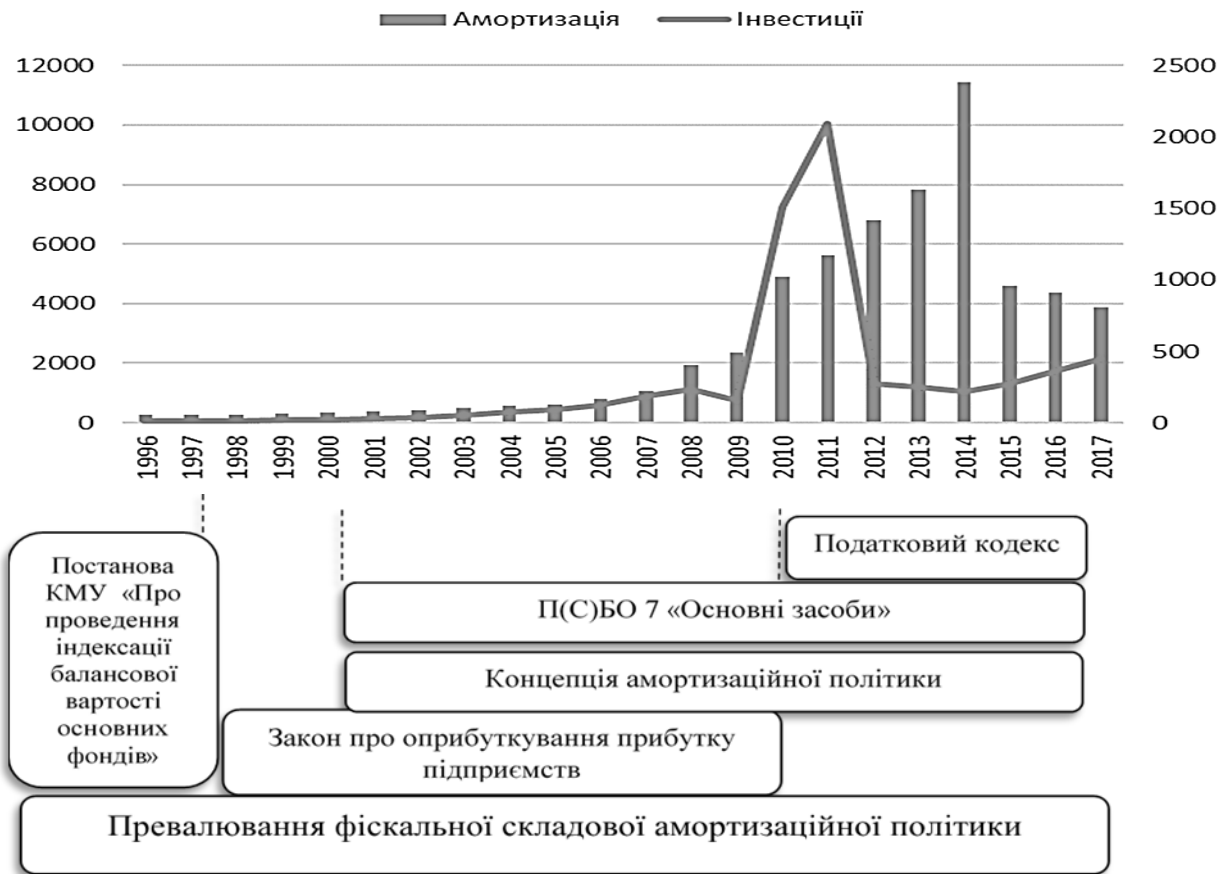


Рис.3. Вплив амортизаційної політики на рівень інвестицій
Джерело: дані державної служби статистики України

Статистичні дані також підтверджують висновок, що основним джерелом інвестицій є власні кошти підприємств і організацій, однак державної програми підтримки формування амортизаційної політики поки що не розроблено. Першими заходами цієї політики прийняття і затвердження концепції амортизаційної політики України, яка мала б стати основою закону про амортизацію. Такого закону не прийнято, концепція залишається чинною й дотепер, проте жодного законодавчого впливу на формування амортизаційної політики вона не має. Рівні державного регулювання наведено на рис. 4.

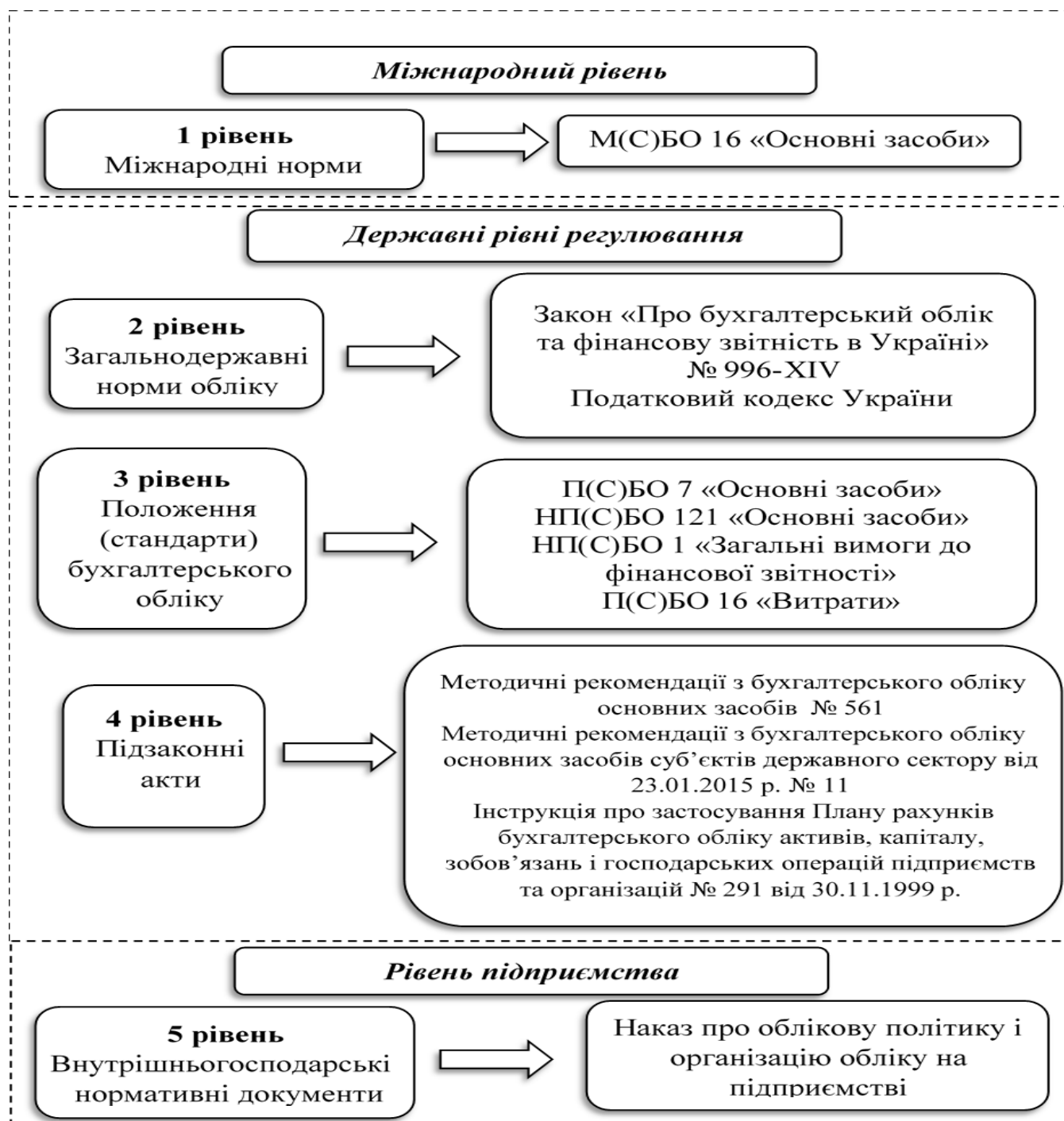


Рис.4. Рівні регулювання амортизаційної політики підприємства

Джерело: систематизовано на підставі [26,27,282]

На сьогодні, нормативне регулювання амортизаційної політики, як окремого розпорядчого документа або нормативного акту, в Україні відсутнє. Вся облікова складова формування амортизаційної політики розробляється підприємством у межах облікової політики.

Відповідно до чинного законодавства облікова політика розробляється кожним підприємством самостійно й покликана забезпечувати надійність і достовірність їх фінансово-інформаційної системи. Вона є потужним

інструментом в управлінні підприємством, тому її формуванню й розкриттю приділяється дедалі більше уваги, що пояснюється вимогою часу.

Правильно сформована облікова політика сприяє ефективному управлінню господарською діяльністю підприємства, його перспективному розвитку, зручності та прозорості ведення бухгалтерського обліку. Вона поєднує державне регулювання і власні судження суб'єктів ринкових відносин з питань організації та ведення обліку, активізує використання інформації бухгалтерського обліку для управління капіталом, відіграє суттєву роль у реалізації стратегії підприємства. Тому варто приділяти увагу окремим аспектам облікової політики у всіх господарюючих суб'єктах незалежно від сфери діяльності та організаційно-правових форм [283].

Політика підприємства – це активна форма діяльності суб'єктів господарювання щодо реалізації власного інтересу в конкурентному середовищі. Поняття облікова політика введено в 2000 р. у зв'язку з реформою бухгалтерського обліку [28]. Амортизаційна політика поєднує облікові і економічні складові. Крім того, на сучасне її формування має вплив нормативно-правове законодавство, яке регулює діяльність підприємства взагалі й бухгалтерський облік зокрема.

Згідно з положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Тобто це конкретизація суб'єктом господарювання предмета обліку і визначення методів первинного, поточного і підсумкового обліку господарських подій відповідно до завдань, пов'язаних із розвитком підприємства [76]. У податковому законодавстві визначена необхідність затвердження певних методів у обліковій політиці передбачена Податковим Кодексом України. Кожний рівень облікової політики передбачає наявність нормативно- правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. Характеристику основних нормативно-правових актів, які регламентують облікову політику в Україні, наведено в таблиці 1.

Питання бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю нарахування амортизації (оскільки амортизаційною політикою в повній мірі це назвати не можна) опосередковано регулюються законодавчо-нормативними документами, які можна поділити на чотири групи:

I група – Конституція України, Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

II група – Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які регулюють методологічні засади ведення обліку окремих об'єктів – активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств.

III група – Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку; Інші нормативно-правові акти.

Таблиця 1

Нормативно-правове забезпечення облікової політики

Нормативно-правове забезпечення	Інформація нормативно-правового акту
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає необхідність розкриття облікової політики у примітках до річної звітності
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Визначає критерії до обрання та зміни облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок
Решта МСБО, МСФЗ	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Містить визначення поняття «облікова політика», розглядає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у разі зміни облікової політики
Решта НП(С)БО, П(С)БО	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
План рахунків та Інструкція про його застосування	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Містять інформацію про зміст розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, зміни облікової політики
Розпорядчий документ про облікову політику підприємства	Визначає особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві

Джерело: розробка автора

IV група – Наказ про облікову політику підприємства; робочий план рахунків; Посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та порядок організації і реалізації внутрішнього контролю [32].

Аналіз чинної правової бази показав, що в цілому в Україні створено нормативно-правові засади з питань нарахування амортизації. Основними законодавчими документами є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [33], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України [87], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [33] та Податковий кодекс України [34].

З прийняттям цих нормативних документів почався новий етап в організації і методології бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань: змінилися підходи до оцінки основних засобів, виникли нові поняття та економічні категорії, такі як «справедлива вартість», «визнання активів», «майбутня економічна вигода», та багато інших, використання яких є вагомим чинником розробки ефективної амортизаційної політики.

Аналіз практики застосування амортизаційної політики довів не тільки вплив інститутів на ефективність її формування і здійснення, а і превалювання фіскальних інститутів в процесі регулювання амортизаційної політики. На даний час держава опікується тільки визначенням суми амортизації і контролем її розміру. Одночасно не контролюючи наявність амортизаційного фонду підприємства, доцільність і якість застосування методики нарахування амортизації на певні види активів.

Не відносяться прискіпливо і інституції державного регулювання до корегування самої методики нарахування амортизації. Адже П(С)БО були прийняті в 2000 році і з того часу зміни вносилися майже щорічно, а зміни, які стосуються амортизації тільки в 2002, 2009, 2011 та 2014 році, причому вони стосуються переважно категорійного апарату, а не складових методики нарахування. Таким чином, застарілість методики, її державна зарегульованість не дають можливості підприємствам формувати амортизаційний ресурс для подальших інвестицій.

Проблема формування власних ресурсів для інвестування в оновлення необоротних активів привертає увагу багатьох учених різного економічного профілю. Однак механізм формування і накопичення амортизаційних відрахувань відноситься до бухгалтерського обліку підприємства, так як і інформаційні масиви, які використовуються державою для регулювання й контролю формування амортизаційного фонду підприємства.

Таким чином, бухгалтерському обліку має відводитися головна роль у регулюванні цього питання. Суб'єктам господарювання та державі потрібна нова методологія нарахування, накопичення та використання амортизаційних відрахувань, яка має забезпечувати і стимулювати не просте, а інноваційне відтворення необоротних активів підприємств.

Проте, як свідчать результати дослідження, чинна амортизаційна політика не повною мірою відповідає можливостям інноваційної стратегії переобладнання підприємств і не може стати стимулюючим чинником економічного розвитку країни. Проблема криється в тому, що амортизаційна політика України визначається державою і не передбачає участі в її формуванні всіх ланок економічної системи, які мають відношення до життєвого циклу основних засобів [34]. Як наслідок, не враховується багато чинників, які характеризують споживчі властивості й особливості функціонування засобів праці – показники якості, фізичний і моральний знос, умови та режим експлуатації тощо (рис. 5).

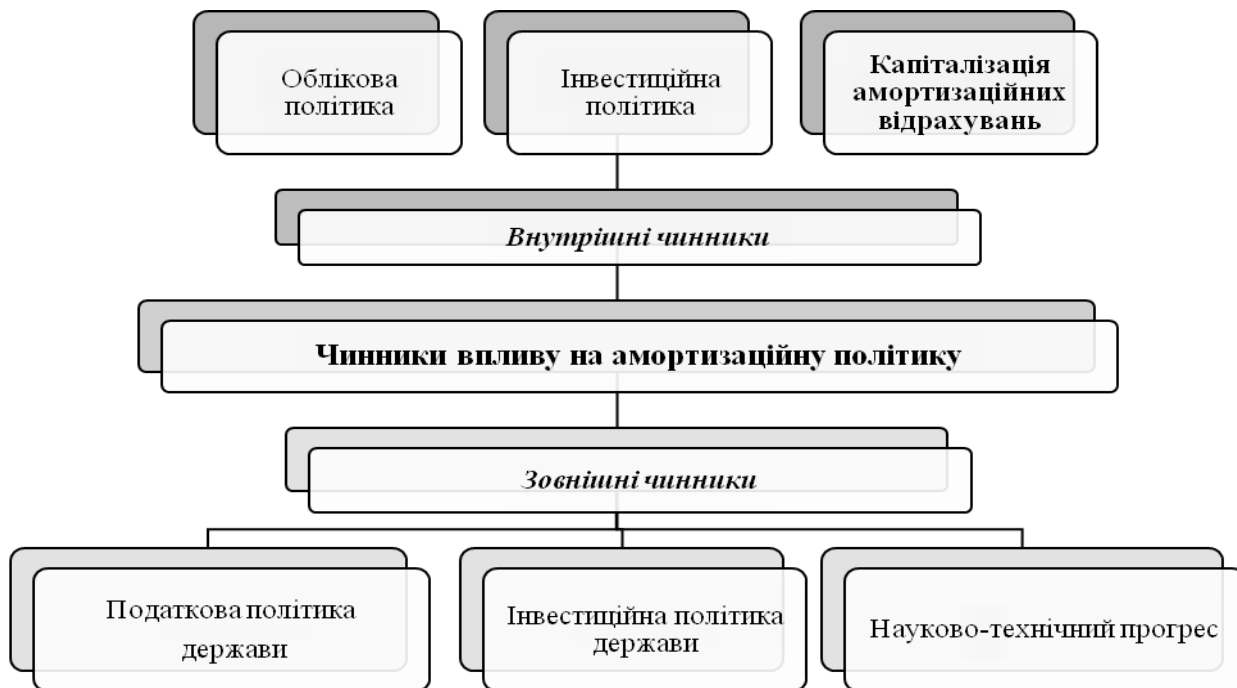


Рис. 5. Чинники впливу на амортизаційну політику

Джерело: систематизоване на підставі [36,37,38], виділене жирним шрифтом – розробка автора

Розробники засобів праці не мають постійного зворотного зв'язку із споживачами, що не дає змоги правильно визначити економічно обґрунтовані строки використання техніки [30]. У практиці роботи підприємств основні засоби експлуатуються поза межами нормативного строку служби, водночас деякі види обладнання передчасно списуються [21]. В умовах ринкової економіки суб'єкти господарювання самостійно визначають інноваційну політику. Підприємство може замінити спрацьовану техніку на нову аналогічного призначення, підтримувати в робочому стані або модернізувати застаріле обладнання, придбати нову техніку, призначену для заміни раніше освоєної, або принципово нове обладнання, яке не має аналогів у виробництві [14]. При цьому слід зазначити, що господарюючий суб'єкт зацікавлений замінити старе обладнання на нове лише у тому випадку, якщо вартість останнього на одиницю корисного ефекту нижча, або ж не вища порівняно зі старим обладнанням. Тільки в таких умовах технічне переобладнання може бути корисним для підприємства і суспільства [14]. Одним із найважливіших економічних важелів у цьому плані є амортизація. Завищення і заниження норм амортизації може як позитивно, так і негативно впливати на господарську діяльність підприємств і суспільного виробництва в цілому [14].

Проведення аналізу існуючої амортизаційної політики дало змогу охарактеризувати чинники, які впливають на її формування. Серед негативних чинників виділені відсутність єдиної методології формування амортизаційної політики, відсутність зворотного зв'язку виробників із споживачами, відсутність контролю над здійсненням амортизаційної

політики, зниження інтересу науково-дослідних і проектно-конструкторських організацій до проблеми експлуатації основних засобів. До позитивних складових амортизаційної політики слід віднести запозичення методології нарахування амортизації в частині використання методів, ринкових підходів до визначення вартості активів, які є базою для амортизаційних нарахувань. Однак ці позитивні складові не узгоджені із рештою, а саме немає ні чіткого регулювання ні повної свободи дій в частині обрання строків корисного використання активів, недосконала і застаріла класифікація активів, наявність податкових обмежень використання облікових інструментів формування амортизаційної політики (рис. 6).



Рис. 6. Вплив державного регулювання на формування амортизаційної політики підприємства

Джерело: розробка автора

Для подолання дисбалансу визначені напрями зміни державного регулювання амортизаційної політики, які дозволять суто фіскальним складовим перетворитися в ефективні механізми нарахування амортизації. Запропоновані напрями перетворення включають в себе створення умов, що забезпечують цільове використання амортизаційних відрахувань, визначення економічно доцільних термінів корисного використання активів, податкове стимулювання прискореного оновлення активів, методичне керівництво розробкою і реалізацією амортизаційної політики, оперативний моніторинг реалізації амортизаційної політики.

Амортизаційна політика ще не посіла чільне місце в діяльності законодавчих та виконавчих органів влади. Як у попередні, так і в останні роки, проблемам відтворення необоротних активів та підтримки інвестицій приділялася недостатня увага [23].

Державні програми економічних реформ були спрямовані, головним чином, на впровадження жорстких монетаристських методів регулювання економіки [10]. Тим часом, досвід країн ринкової економіки, які пройшли кризові періоди, свідчить про необхідність структурної перебудови, активізації виробництва на основі стимулювання відтворення виробничого апарату, його оновлення й технічного переозброєння [11].

Розгляд амортизаційної політики без урахування інституційної складової не сприятиме подоланню безсистемності та хаотичності інформаційного забезпечення, відсутності зв'язку і орієнтації на інноваційну та інвестиційну стратегії держави в контексті сталого розвитку.

Вплив інститутів держави на амортизаційну політику відбувається в односторонньому порядку, що спричиняє викривлення потоку інформації, яка генерується і використовується цими інститутами. Інформація, потік якої має бути узгоджений між інституціями стратегічного планування і розвитку, галузевими інституціями та інституціями, які здійснюють обробку інформації, повинна використовуватись органами державного моніторингу й управління для здійснення і регулювання не тільки амортизаційної політики, але і загальноекономічних стратегічних політик розвитку держави. Інституційний підхід до оцінки стану державного регулювання амортизаційної політики представлено на рис. 7.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження набуло подальшого розвитку застосування інституційного підходу до оцінки стану регулювання амортизаційної політики в Україні через з'ясування кількісного складу, рівня впливу інститутів на амортизаційну політику підприємства, що дало змогу виявити проблеми домінування фіскальних інститутів у цьому питанні й необхідність дотримання стратегії спільної, узгодженої участі всіх відповідальних регуляторів за амортизаційну політику держави.

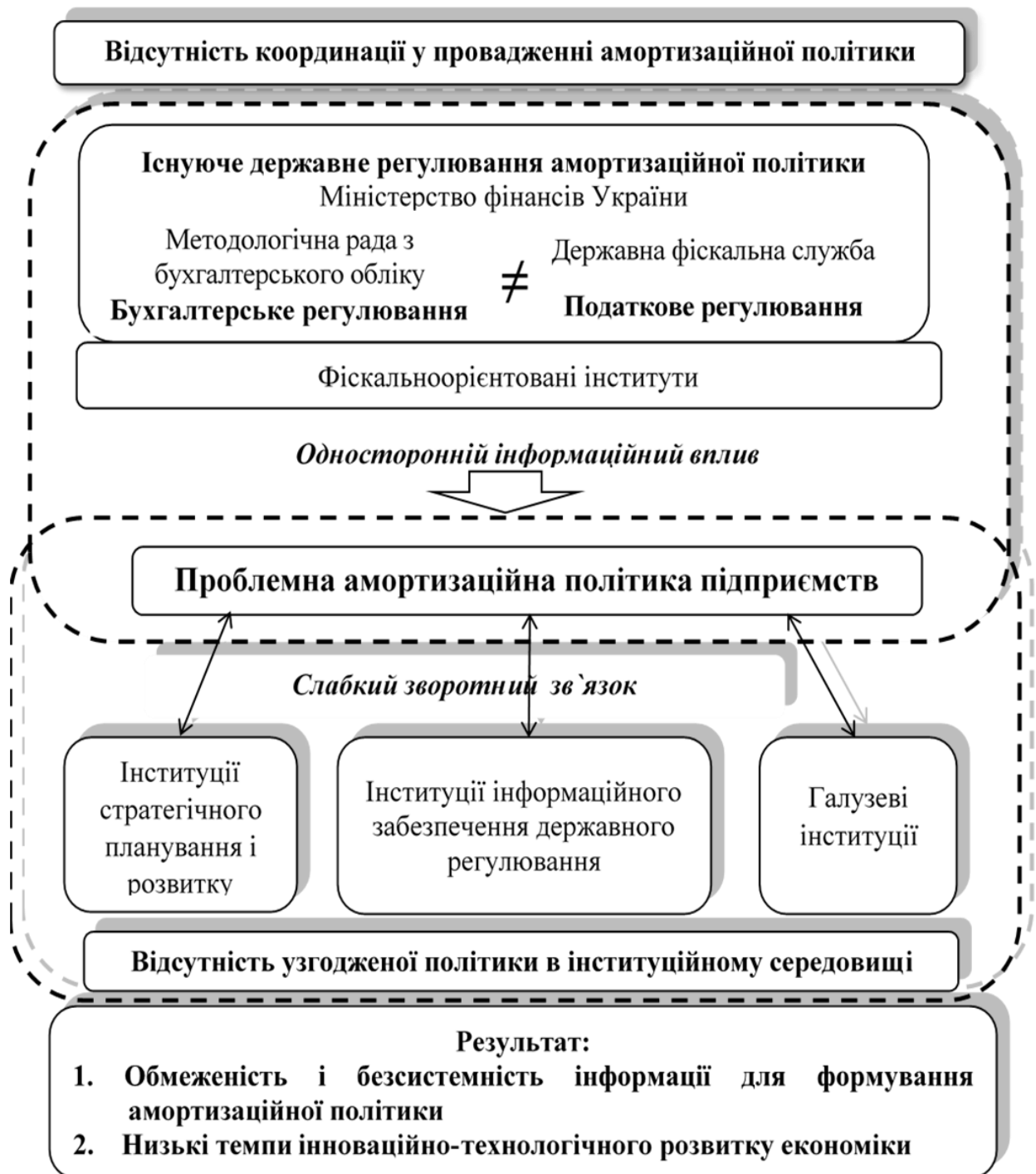


Рис. 7. Інституційний підхід до оцінки стану державного регулювання амортизаційної політики в Україні

Джерело: розробка автора

Основними результатами узгодження взаємодії інститутів в частині формування амортизаційної політики повинні стати:

- чітка і єдина інноваційно-орієнтована методика нарахування амортизації;
- формування суцільного інформаційного середовища щодо

результатів здійснення амортизаційної політики;

– врахування впливу галузевої складової на методичне забезпечення і процес здійснення амортизаційної політики;

– можливість оперативного регулювання і зворотного інформаційного зв'язку між всіма задіяними формальними і неформальними інститутами.

Саме ці кроки реалізуються через безпосередні заходи державного регулювання, так і розвитку інфраструктури підтримки ведення амортизаційної політики.

Література

1. Дем'яненко М.Я., Рожелюк В.М. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління. Облік і фінанси, 2016. №2(72). С. 8-15. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/13382/1/368-sistemnyi-pidhid-do-formuvannya-oblikovoi-informacii-dlya-potreb-upravlinnya.pdf> (дата звернення 12.03.2018).

2. Ткаченко Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні. Вісник економічної науки України. 2012. № 2 (22). С. 161-165.

3. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2005. 21 с.

4. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2006. 33 с.

5. Городянська Л. В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації: дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Київський національний економічний унт. Київ, 2005. 249 с.

6. Грінько А. Амортизаційна політика підприємства. Регіональні перспективи. 2003. № 45. С. 177-179.

7. Жердєв Є. В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах. Облік і фінанси АПК. 2011. №1. С. 1-5.

8. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний унт ім. Вадима Гетьмана". Київ: КНЕУ, 2008. 224 с.

9. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2009. № 7. С. 100-113.

10. Геєць В.М. Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку. НАН України, Інститут економіки та прогнозування НАН України. Київ, 2009. 864 с.

11. Довгопол Н., Нестеренко М. Амортизация: предметная сущность и степень влияния на воспроизводство основных средств. Бухгалтерский учет и аудит. 2010. № 12. С. 3-13.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 29.04.2020)
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). «Подання фінансової звітності» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення 22.02.2016).
14. Трачова Д. М. Обґрунтування необхідності оптимізації формування амортизаційної політики підприємств. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2016. Вип. 3 (32). С. 282 – 289
15. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Затверджено Наказом МФУ від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13> (дата звернення 8.07.2019).
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755VI (зі змінами від 23.03.2017, № 1989VIII від , ВВР, 2017, № 17, ст.215) Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011 р., № 13, № 1314, № 1516, № 17
17. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів. Актуальні проблеми економіки. 2007. № 5. С. 166-172
18. Савченко А.Г., Никифоров А. Підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації. Економіка України. 2007. № 11. С. 21-34.
19. Проданчук М. Концепція амортизаційної політики та її вплив на формування основних засобів. Економіка АПК. 2007. № 3. С. 29-34.
20. Лупенко Ю. О. Инновационно-технологическое обеспечение эффективности функционирования аграрной сферы. Международный научнопроизводственный журнал «Экономика АПК». 2017. №1. С. 103-104.
21. Мороз Ю.Ю. Моніторинг стану і розвитку амортизаційної політики в сільськогосподарських підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2010. № 2(52). – С. 153-156.
22. Мороз Ю.Ю. Облікове забезпечення управління процесом розподілу амортизаційної вартості споживного майна підприємства. Вісник ЖДТУ. 2013. № 4(66). С. 90-94.
23. Стельмашук А.М. Амортизаційний фактор у відтворенні основних засобів переробних підприємств АПК. Інноваційна економіка. 2014. №. 6. С. 66-72.
24. Осторовецький В.І. Амортизаційна політика України в системі інструментів податкового стимулювання інвестиційноінноваційної активності Економічний вісник Донбасу. 2017. № 2(48). С. 121-131
25. Новицька С.С., Потапова-Сінько Н. Е. Сутність амортизаційної політики і її вплив на ефективність роботи підприємства: навч.метод.

посібник для студентів економічних спеціальностей. Одеса: ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2006. 98с.

26. Полятикін С.О. Особливості фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності в Україні. *Economic and law paradigm of modern society*. 2018. URL: <https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/160/152> (дата звернення 29.04.2017).

27. Трачова Д. М. Окремі аспекти формування амортизаційної політики підприємства. Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці» НАУ. 2017. Вип. 2 (58). С. 141 – 145.

28. Синчак В. П. Податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування як інструменти податкового регулювання розвитку малого підприємництва. Університетські наукові записки. Хмельницький університет управління та права, Національна академія державного управління при Президентові України, Інститут законодавства Верховної Ради України. 2015. №1. С. 408-425.

29. Непочатенко О. О., П. М. Боровик., Сливінський С.А. Податкові важелі державного регулювання розвитку вітчизняної агросфери. Рівне: Національний університет водного господарства. 2015. URL: <http://lib.udau.edu.ua/handle/123456789/1999> (дата звернення 21.04.2016).

30. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ: Київ. нац. екон. унт., 2001. 18 с.

31. Конкурентоспроможність національної економіки / за ред. Б.Є. Кваснюка. Київ: Фенікс, 2005. 582 с.

32. Баб'як Н. Д. Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємств. *Фінанси України*. 2001. №11. С. 34-41

33. Полятикін С.О. Особливості інноваційно-інвестиційної діяльності в зарубіжних країнах. *Економіка та суспільство*. 2017. № 9. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-9/16-stati-9/820-polyatikin-s-o> (дата звернення 10.05.2020).

5. Розвиток звітності підприємств

Жук В. М.

доктор економічних наук, професор, академік НААН
*Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
м. Київ, Україна*

ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ: ІСТОРІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

За результатами господарювання з 2019 року для підприємств суспільного інтересу та середніх за розмірами підприємств запроваджується нова форма звітності «Звіт про управління». Такі зміни до чинного законодавства України продиктовані вимогами Директив ЄС щодо інтегрованої звітності та політики сталого розвитку. Сьогодні Закони, Концепції і Стратегії щодо сталого розвитку має кожна країна. Не є виключенням і Україна. Проте до останнього часу залишається проблемним питання, як обліковувати і контролювати суспільно-господарські дії по забезпеченню сталого розвитку. За якими показниками і як інформувати про таку роботу. Незавершеним залишається і теоретичний фундамент розширеної звітності як інтегрованої, так і про сталий розвиток.

У розвинутих країнах перші інтегровані звіти компаній були сформовані саме на вимоги сталого розвитку лише на початку 2000-х років. Це пов'язано з тим, що перша офіційна публікація проекту Керівництва зі звітності по сталому розвитку відбулася у 2000 році. І лише в 2014 році з'явився удосконалений проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>, що став результатом роботи сформованого світовими відповідальними компаніями Комітету Міжнародної ради з інтегрованої звітності (IRC). Комітет ставить перед собою завдання щодо переходу від ринкового тестування та часткового застосування до обов'язкового застосування інтегрованої звітності. У світі нарощуються дослідження щодо теоретичних і практичних основ такої звітності. Україна не є виключенням. Проте більшість вітчизняних досліджень базується виключно на вивченні та імплементації сучасного зарубіжного досвіду. Не досліджуються напрацювання щодо такої звітності у науковій школі з бухгалтерського обліку радянської України. Недостатньо приділяється уваги потребі адаптування міжнародних підходів інтегрованої звітності під вітчизняне інституційне середовище.

Метою даного розділу монографії є формування базових принципів відновлення інтегрованої звітності в Україні з урахуванням стандартів IRC, підходів до звітності по сталому розвитку та можливостей сучасних інформаційно-комунікативних технологій.

У науковій школі з бухгалтерського обліку радянської України питанням звітності приділялась надзвичайна увага. Відомий вислів В.І. Леніна «соціалізм – це облік» мав глибокий смисл постійного удосконалення інформаційного забезпечення управління народним господарством. Вченими обраховувалися: ефективність формування та обробки інформації, запити різних рівнів управління на інформацію економічного, екологічного і соціального характеру, особливості використання людських і природних ресурсів та багато іншого. Масштабність і важливість цього питання призвели до виділення галузевих аспектів, формування відповідної методології і методик. Зокрема, такі вчені як П.Т. Саблук, П.І. Гайдуцький, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук та багато інших, розробляли та вдосконалювали річну звітність сільськогосподарських підприємств [1, 2, 3, 4]. Річний звіт колгоспу/радгоспу був своєрідним аналогом сучасних підходів, принципів, проектів форм інтегрованої звітності. У період 1970 – 1995 рр. ця звітність була основою формування аграрної політики та досліджень в економічній та соціальній сферах. Проте імplementування на початку 2000-х років Міжнародних стандартів фінансової звітності та заміна Держстатом України статистичної звітності на статистичні спостереження ліквідувала в Україні практику розширеної звітності (фактично інтегрованої звітності, хоча так річну звітність у той час і не називали). Зникли і запити на відповідні дослідження.

Відмітимо, що цивілізований світ з 1992 року навпаки вимоги політики сталого розвитку, зацікавився можливостями розширеної звітності. Фінансові і соціальні кризи кінця ХХ – початку ХХІ століття змушували вчених критично оцінювати глобалістичні тренди стандартизації звітності, доцільність якої була теоретично обґрунтована лише під потреби транснаціональної капіталізації. Світ знову звернув увагу на соціальні і екологічні цінності, цінності національних інтересів. Це допомогло вітчизняній аграрній економічній науці підготувати численні звернення, доповідні запити Уряду України. Відтак, вдалося відновити з 2002 року певні елементи розширеної звітності сільгосп підприємств: річний ф. 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства» та 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві за 20__ рік».

У 2004 році відділом обліку і оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» підготовлено та передано до Кабінету Міністрів України Концепцію річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств, яка містила проект форм відповідно Річного звіту та Інструкцію по їх заповненню [5]. Окрім економічних, форми Річного звіту включають соціальні та екологічні показники діяльності. Важливо, що запропонована звітність адаптована нами до інформаційних можливостей прийнятих на той час Україною П(С)БО на вимоги міжнародних облікових стандартів.

З іншого боку, розуміючи базовість галузевого та регіонального підходів інтегрованої звітності, академічною наукою у 2007 році передано Мінагрополітики України Методичні рекомендації із облікового забезпечення відомчої (аграрної) статистики в тестових підприємствах [6]. На виконання постанови Президії НААН (27.11.2013 р. протокол № 20) нами було розроблено Концепцію відомчої аграрної статистики в аграрному секторі економіки України для «отримання додаткової інформації, яка виходить за межі установленної фінансової та статистичної звітності ...» [7].

У вузівській науці України дослідження проблеми інтегрованої звітності у більшій мірі ґрунтується на зарубіжних тенденціях і публікаціях.

Важливий внесок у розбудову екологічних аспектів інтегрованої звітності зроблено професором І.В. Замулою [8, 9]. У її статтях та монографії розв'язано ряд методологічних і методичних проблем обліково-інформаційного забезпечення, охорони та використання природних ресурсів на засадах сталого розвитку.

Також варто відмітити внесок наукової школи Харківського державного університету харчування та торгівлі, викладений в рамках бюджетної тематики «Адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів» підготувала ряд досліджень [10, 11]. Зокрема, дослідниками цієї школи сформовані концептуальні підходи до формування інтегрованої облікової політики підприємства, розширено вітчизняний понятійно-термінологічний апарат поняттям «інтегрована звітність».

У 2018 році з'явилось цікаве дослідження теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств [12]. Його автор – О.Г. Сокіл обґрунтовує необхідність змін у побудові обліку з метою інформаційного забезпечення інтегрованої звітності.

Отже, в Україні існують різнопланові наукові напрацювання щодо побудови та інформаційного забезпечення інтегрованої звітності. Очевидною є потреба як їх узгоджень, так і гармонізації, націленості на вирішення проблем з врахуванням стану соціально-економічного розвитку нашої країни. Відтак варто приділити більшу увагу інституціонально-історичним та галузевим аспектам запровадження, а точніше, відновлення на інтегрованій основі розширеної звітності в Україні.

Методи дослідження. В роботі використано методи і прийоми наукового пізнання для постановки гіпотези дослідження та її доведення. Зокрема, метод індукції, дедукції та абстрагування використано для вивчення минулих здобутків вітчизняної наукової школи з бухгалтерського обліку щодо удосконалення інформаційного забезпечення управління народним господарством та прогнозування розвитку розширеної (інтегрованої) звітності в Україні. Проведено системний аналіз побудови та організації інтегрованої звітності в Україні та світі, та завдяки аксіоматичному й гіпотетичному методу розширено теоретичні засади розвитку інтегрованої

звітності з обґрунтуванням можливих шляхів посилення ролі інституту бухгалтерського обліку в сучасному соціо-економічному просторі.

Реалізація політики сталого розвитку потребує не просто розширеного, а якісно нового інформаційного забезпечення. З 2000-х років у світі цю проблему намагаються вирішити за двома основними напрямками:

1) удосконалення інформаційних можливостей фінансової і статистичної звітності;

2) розвиток інтегрованої звітності на базі зростаючих можливостей і доступності інформаційних технологій.

Знаковим для першого напрямку стала праця С. А. Дипіази і Р. Дж. Екклза «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства», що підготовлена на основі аналізу причин світової економічної кризи 1998 – 2000 рр. Незважаючи на те, що у цій праці прямо не застосовується поняття «інтегрованої звітності», все ж сутність виявлених проблем звітності корпорацій та шляхів їх подолання є близькими до очікувань від запропонованої на даний час інтегрованої звітності.

Автори обґрунтували необхідність запровадження трьохрівневої системи звітності. На першому, базовому рівні пропонувалось удосконалити Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що є продуктом транснаціональних корпорацій, на більш поглиблений продукт – Всесвітні стандарти фінансової звітності (ВСФЗ), які б мали відповідати потребам усіх форм суб'єктів господарювання та політиці сталого розвитку. В додачу до базового пропонувався другий – галузевий рівень ВСФЗ. Щодо цього рівня дослідники наголошували, що саме галузева специфіка звітності глибше розкриє фінансові, інвестиційні, соціальні та екологічні аспекти господарювання. Ще глибшу і ширшу інформацію щодо дотримання бізнесом політики сталого розвитку має розкривати третій – корпоративний рівень звітності. Другий і третій рівні звітності мають, на думку вчених, містити і нефінансову інформацію [13].

Проте, помилково, як на наш погляд, професійний економічний світ почав вирішувати проблему обмеженості та довіри до звітності різними шляхами. Окрім існуючих бухгалтерських інституційних формувань навколо удосконалення МСФЗ були створені окремі методологічні центри звітних сегментів у вигляді Міжнародної ради з інтегрованої звітності, яка ініціювала запровадження Міжнародних стандартів з інтегрованої звітності (IRC) та Міжнародної організації з розвитку звітності сталого розвитку. Враховуючи певну практику реалізації у розвинутих країнах Концепції звітності з корпоративної доцільності та соціальної відповідальності професійні інституції отримали можливість співпраці з урядами цих країн щодо законодавчих зобов'язань у питаннях інтегрованої звітності. У 2017 році в ЄС набула обов'язкового характеру Директива 2013-34GI, що вимагає від компаній з персоналом понад 500 осіб надавати неофіційні звіти з розкриттям екологічних, соціальних аспектів, реалізації прав людини, боротьби з

корупцією та хабарництвом, інформацією про корпоративне управління та інше.

З іншого боку очевидно, що з кожним днем зростають інформаційно-технологічні можливості з мінімальними витратами розширювати аналітичність обліку та звітності, в тому числі і на вимоги сталого розвитку. Провідні менеджери компанії Google зазначають: «Найбільш революційними удосконаленнями Епохи Інтернет є можливість виміряти будь-який аспект бізнесу. Рішення, які раніше ґрунтувалися на суб'єктивних поглядах та думках, непідтверджених відомостях сьогодні базуються на даних» [14]. Менеджери Google зазіхають і на перегляд теорії трансакційних витрат, яків інформаційну епоху не збільшуються, а зменшуються в абсолютній ціні. Здешевлення програмного забезпечення, аутсорсингу, обліку даних, обробки інформації все це та багато іншого є об'єктивними факторами динамічного розширення і користувачів, і аналітичності інтегрованої звітності.

Стрімкий розвиток інформаційних технологій дає підставу мінімізувати витрати корпорацій на побудову виокремленого обліку сталого розвитку. Під обліком сталого розвитку розуміємо як виокремлену облікову політику (яка встановлює порядок взаємодії відповідних сегментів традиційного бухгалтерського обліку та соціальних і екологічних об'єктів обліку, в тому числі зі збором та систематизацією нефінансової інформації), так і формалізовану звітність на запити керівних органів корпорацій, держави та соціуму. Іншими словами облік сталого розвитку стає об'єктивною категорією як фінансовий чи управлінський облік, бо ідентифікується через специфічну звітність та має власні об'єкти і предмет.

Покищо на практиці облік сталого розвитку знаходиться в стадії зародження. Це пояснюється тим, що самі стандарти інтегрованої звітності і Директиви ЄС розроблені в нерегульованому стилі. Суб'єкти господарювання використовують або національні методичні підходи або покладаються на судження бухгалтерів. Проте, на наш погляд, організація обліку сталого розвитку напряму залежить від питання регулювання та стандартизації відповідної звітності.

Україна в цьому сенсі має свої історико-інституціональні надбання.

По-перше, як вже зазначалось вище, в радянський період вітчизняними підприємствами формувалась не тільки економічна, але й соціальна та екологічна звітність (хоча за таким поділом у ній розділи не виділялись і, тим більше, в цілому вона не називалась інтегрованою).

По-друге, при запровадженні в незалежній Україні МСФЗ для подання фінансової звітності Мінфіном прийняті стандартизовані форми. Зазначимо, що ф. 1 Баланс, ф. 2 Звіт про фінансові результати, ф. 3 Звіт про рух грошових коштів, ф. 4 Звіт про власний капітал, ф. 5 Примітки до річної фінансової звітності, були розроблені за рекомендаціями вітчизняних науковців і практиків, які розуміли інституціональненесприйняття певної довільності в цьому питанні.

У 2017 році до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» внесені норми щодо подання суб'єктами суспільного інтересу (надвеликі підприємства, фінансові установи) та середніми підприємствами, що мають певні характеристики (табл. 1) «Звіту про управління» [15].

Таблиця 1

Критерії віднесення підприємств до суб'єктів складання Звіту про управління

Звіт про управління				
тип підприємства	мікро-підприємства	малі підприємства	середні підприємства	великі підприємства
Подача Звіту про управління	звільнені	звільнені	Подають. Мають право не включати нефінансову інформацію.	Подають у повному обсязі: фінансова та нефінансова інформація

Джерело: складено автором на основі [15].

Визначені Законом України критерії до Звіту про управління базуються на міжнародних принципах до інтегрованої звітності: розкриття фінансової та нефінансової інформації, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, основні ризики і невизначеності діяльності [16]. Поки що Мінфін України при підготовці проекту Методичних рекомендації зі складання Звіту про управління не прислухається до порад академічної науки і не планує регламентувати цей звіт у певну форму. Такий підхід є сучасною західною практикою, коли Звіт про інтегровану звітність подається в довільному описі за власними, а не стандартизованими формами. Такий Звіт містить окрім таблиць інфограми, графіки, рисунки та інше. Відтак, звести таку звітність для оцінки дотримання політики сталого розвитку по підприємствах галузі чи регіону неможливо. Але не слід забувати, що зовсім недавно так говорили і про фінансову звітність.

Іншим вирішенням цієї проблеми, на нашу думку, могла би бути норма щодо обов'язкового оприлюднення такої звітності на спеціальному державному порталі. Однак, покищо Закон України вимагає опублікування фінансової звітності із Звітом про управління та аудиторським висновком щодо їх достовірності лише на власному веб-сайті підприємства. Передбачається, що там користувачі ознайомляться з даним звітом, якщо звісно будуть знати відповідну адресу.

Отже, підхід Мінфіну України не є державницьким, анацілений на формальне виконання політики сталого розвитку країни. Він повторює еволюцію інтегрованої звітності на Заході, де на даний час існують лише принципи і підходи, проте й ті виходять з різних «центрів впливу»

(Міжнародна Рада з інтегрованої звітності, Міжнародна організація з розвитку звітності сталого розвитку). Ці центри мають свої рекомендації як подавати інформацію про взаємодію підприємства з навколишнім середовищем, розкрити соціальні аспекти господарювання, боротьби з корупцією, процес створення вартості й тому подібне. Рекомендації Міжнародної організації з розвитку звітності сталого розвитку також пояснюють як пов'язати інтегровану звітність – Звіт про управління зі звітністю зі сталого розвитку.

Окрім того розвинуті країни мають і свої рекомендації зі складання такої звітності. Як правило, їх готують Національні комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Варто відзначити і запізнілу, на наш погляд, активність Міжнародної Ради зі стандартів фінансової звітності (IASB) щодо інтегрованої звітності. У 2010 році нею підготовлений відповідний коментар, проте сам Стандарт очікується отримати лише у 2020 році.

Національний банк України при формуванні Інструкції до Звіту про управління для банківських установ орієнтувався саме на IASB, тобто на проект стандарту (МСФЗ Практичний звіт 1) [17].

Проте жоден з вищезазначених Стандартів, Інструкцій не має встановлених звітних форм. Звіт рекомендується подавати у довільній формі за самостійнообраними підходами і показниками. У такій практиці велику консалтингову роль відіграють аудиторські форми. «Велика четвірка» та наближені до них пооб'ємах виручки міжнародні аудиторські компанії мають власні рекомендації по інтегрованій звітності. Аудиторські послуги вітчизняних компаній тепер також розширені та орієнтовані на ринок підготовки інтегрованої звітності. Варто не забувати і про високий рівень підготовки самих бухгалтерів західних компаній, чого немає в Україні.

В такій ситуації академічна наука рекомендує Мінфіну України не імплементувати, а адаптувати до інституціональних умов України міжнародні положення інтегрованої фінансової звітності. Таке адаптування має здійснюватись за додаткового дотримання ряду ключових принципів:

- 1) від простого до складного;
- 2) історичної спадковості;
- 3) пріоритетності стандартизації;
- 4) узагальнення.

Звичайно, ми не відкидаємо принципи, що визначені вищезазначеними міжнародними організаціями з інтегрованої звітності, як то: стратегічного фокусу і орієнтації на майбутнє; взаємодія з зацікавленими сторонами; просторового континіуму; розмежування капіталу; соціогармонія, екогармонія; зв'язаності інформації; інформаціології; верифікації і т. п. Проте для нас, у першу чергу, важливим є вирішення проблеми сталого розвитку саме в Україні, з можливостями їх формальних і, особливо, неформальних інститутів, що і мотивує наші доповнення.

В контексті реальності реалізації поставленого завдання важливим стає досвід організації розширеної(інтегрованої) звітності в радянський період. У таблиці 2 наведено оцінку структури річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств. При імplementуванні з 2000 року МСФЗ відбулося значне скорочення формбухгалтерської звітності. Від інформаційного «вакууму» врятувало те, що Держстат погодився на розроблену НААН України форму 50 с.-г. «Основні економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств». Це частково вирішувало проблему інформаційного забезпечення управління, аграрної політики та наукових досліджень. Проте управління втратило основні елементи розширеної (інтегрованої) звітності. Насамперед, це інформаційне забезпечення політики інвестиційно-інформаційного розвитку. Сім форм радянського формату річної звітності характеризувало стан основних засобів, амортизаційну політику, капіталовкладення, продуктивність виробничих засобів (зараз сказали б – їх інноваційність) і т.п. Важливість технічного прогресу в той період формувала відповідну методологію і методикутакого обліку і звітності. Інші три форми характеризували соціальну відповідальність, що також було пріоритетністю радянського обліку, контролю і звітності. У чотирьох формах звітності, що характеризували виробництво, була інформація екологічного характеру. Наприклад, стан органічного удобрення ґрунтів, утримання тварин, утримання тварин у природних загонах тощо.

Таблиця 2

Оцінка наявної в Україні структури річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств в контексті інтегрованої звітності

Звітні форми	Кількість форм		
	1992 р.	2007 р.	2017 р.
Загальна кількість форм, у т.ч. по сегментах:	18	6	6*
1. Фінансова звітність	3	5	5
2. Результат реалізації продукції	1	-	-
3. Виробництво продукції з інформацією про задіяний природний ресурс	4	-	-
4. Капітальні інвестиції, амортизаційна політика (інновації)	7	-	-
5. Соціальна відповідальність, у т.ч.:	3	-	-
5.1 Рівень оплати праці	1	-	-
5.2 ЖКГ і соціальна сфера	1	-	-
5.3 Фонду економічного стимулювання і соціального призначення	1	-	-
6. Основні економічні показники роботи (ф. 50 с.-г.)	-	1	1*

**форма 50 с.-г. у 2017 році зазнала значного скорочення показників під тиском західних «консультантів» на Держстат України.*

Джерело: складено авторомза даними Держстату України.

Зазначимо, що методологія радянської розширеної звітності мала стрижнево-комплексний характер – формувалась бухгалтерськими службами підприємств (стержень), але додатково акумулювала облікові дані агрономічної, зоотехнічної, планової, інженерної та інших служб (комплексність). Ця звітність представляла підприємство мовою цифр і давала оцінку не тільки господарській, алей соціальній діяльності. Вона розглядалась на «балансових комісіях» вищих рівнів управління і на зборах трудового колективу (колгоспників), на зібраннях сільських Рад (територіальних громад).

Знання цього досвіду організації інтегрованої звітності має важливе значення і тепер. По-перше, серед науковців наростає дискусія щодо «центру відповідальності» формування інтегрованої звітності. Хтось бачить Центром такої відповідальності маркетингову службу підприємства, хтось рекомендує створити під інтегровану звітність окрему спеціалізовану службу, хтось розглядає це як реалізацію відповідного інноваційного проекту на основі лінійних взаємозв'язків різних служб.

По-друге, ряд вчених розглядає витратина формування інтегрованої звітності як своєрідну інвестицію або більше як інвестиційно-інноваційний проект. [18]Все це правильно з точки зору «комплексності», але в той же час неправильно – з точки зору «разовості» та «розмитості» центру відповідальності. Інтегрована звітність – це постійний процес, до якого найбільше готова саме бухгалтерська служба.

Для підготовки якісної інтегрованої звітності безперечно потрібно і разово, і постійно інвестувати в інформаційні технології, професійну підготовку фахівців бухгалтерської служби та інших служб, які будуть лінійно з нею виконувати даний бізнес-процес.

З іншої сторони, важливим є чітке нормативно-методичне забезпечення побудови інтегрованої звітності в Україні. Прийняття у вигляді стандарту облікової політики по забезпеченню вимог сталого розвитку, розробки відповідних форм звітності та інструкцій по їх заповненню. Слід розуміти, що відсутність такої стандартизації на Заході компенсується різноманітним поглибленою відомчою статистикитаекспертними дослідженнями, чого Україна на цьому етапі розвитку не може собі дозволити.

Посилити корисність інтегрованої звітності має узаконений процес її оприлюднення. Інформування про дотримання суб'єктами господарювання політики сталого розвитку лише на своєму веб-сайті замало. Підтримуємо пропозиції тих вчених, хто ратує за необхідність функціонування «Єдиного порталу інтегрованої звітності підприємств та організації в Україні» [18]. На нашу думку, такий Портал має бути створений при Мінекономіки України та мати галузевий і регіональний розрізи. Саме Мінекономіки є відповідальним за реалізацію політики сталого розвитку. Воно не повинно стояти осторонь роботи Мінфіну і Держстату з покращення інформаційного забезпечення

державної політики, а має націлювати на відповідну роботу і галузеві Міністерства, і владні структури регіонів.

В свою чергу українські науковці і практики з бухгалтерського обліку мають досвід раціональної побудови розширеної (інтегрованої) звітності, а тому, на нашу думку, не виникне ні методологічних, ні методичних проблем повторити його на новому інформаційно-технологічному витку розвитку.

Поява, на вимоги політики сталого розвитку, звітності фінансового і нефінансового характеру посилила роль інституту бухгалтерського обліку в сучасному соціо-економічному просторі. Для вітчизняної системи бухгалтерського обліку, після її бездумного реформування, з'являється шанс відновлення статусу головної функції управління, інформаційного забезпечення довіри і прогностичності в Україні. За часи незалежності Мінфіном України не прийнято жодного концептуально-стратегічного документу з розвитку бухгалтерського обліку, окрім двох стратегій імплементації МСФЗ. Відтак, з'являється нагода розробити такий документ у співпраці з Мінекономіки України та відповідними структурами ЄС. Ефективність реалізації такого документу на пряму залежить від врахування у ньому національних особливостей планування поступової зміни інститутів продуманими організаційними заходами.

Вітчизняною науковою школою з бухгалтерського обліку, практикою радянської облікової системи, як ніким у світі, напрацьовані теоретико-методологічні і практичні рекомендації з побудови та організації інтегрованої звітності. Проте, в період незалежної України ці напрацювання не були затребувані. Сьогодні час змін настав.

Література

1. Саблук П. Т. О направлениях исследований по учету, контролю и анализу. Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. 1987. № 3. С. 8-12.

2. Кирейцев Г. Г. Методологические аспекты развития учета в сельском хозяйстве. Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. 1985. № 1. С. 30-33.

3. Методические рекомендации по организации единой экономической службы сельскохозяйственного предприятия / П. Т. Саблук, Н. Я. Демяненко, П. И. Гайдуцкий и др. / ВАСХНИЛ. КНИИСХ им. А. Г. Шлихтера. К., 1989.

4. Огійчук М. Ф. Сутність системи і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України. Світ бухгалтерського обліку. 1998. № 2(8). С. 11-29.

5. Річна бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств. К.: ІАЕ УААН, 2003. 162 с.

6. Методичні рекомендації із облікового забезпечення відомчої (аграрної) статистики в тестових підприємствах / Звіт про науково-дослідну

роботу «Науково-методологічні засади розвитку обліку, звітності та аудиту в умовах глобалізації» (заклучний). К.: ННЦ «ІАЕ», 2010. 354 с.

7. Концепція відомчої аграрної статистики в аграрному секторі економіки України / Звіт про науково-дослідну роботу «Розробити науково-методологічні засади обліково-аудиторського забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва» (заклучний). К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. 484 с.

8. Замула І. В., Кірейцева Г. В. Гармонізація корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря. Науковий Вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Ужгород, 2015. № 1(45), Т. 2. С. 291-295.

9. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів / За заг. ред. доктор економічних наук, проф. Замули І. В. Житомир: ПП «Рута», 2017. 308 с.

10. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Переваги інтегрованої звітності та перспективи її імплементації в Україні *Innovation in science and education: challenges of our time*. London: IASHE, 2016. С. 52-58.

11. Крутова А. С., Нестеренко О. О., Левіна М. В. Обліково-звітне забезпечення управління трансакційними витратами: монографія. Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. 224 с.

12. Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств: монографія. Мелітополь: ТОВ «КолорПринт», 2018. 454 с.

13. Дипиаса С. А. (младший), Экклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.

14. Шмідт Е., Розенберг Дж. Як працює Google / Пер. з англ. Ю. Гордієнка. К.: Видавнича група КМ-БУКС, 2016. 304 с.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

16. The International <IR> Framework. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

17. Постанова Правління Національного банку України від 04.04.2018 р. № 34 «Про затвердження змін до Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України». URL: <https://bank.gov.ua/document/download?docId=67274346>

18. Нестеренко О.О. Методологія та організація формування інтегрованої звітності: автореф. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09. Харків, 2018. 40 с.

Партин Г.О.

кандидат економічних наук, професор

Загородній А.Г.

кандидат економічних наук, професор

Національний університет «Львівська політехніка»

ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО РОЗКРИТТЯ В ІНТЕГРОВАНІЙ ЗВІТНОСТІ

У процесі своєї діяльності суб'єкт господарювання може формувати і використовувати фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний, природний та інші види капіталу. Міжнародним стандартом з інтегрованої звітності передбачена доцільність висвітлення у бізнес-звітності інформації про ті види капіталу, що їх підприємство використовує чи на які має вплив у процесі комерційної діяльності та які суттєво впливають на його спроможність створювати цінність [1]. Для цього інформація про капітал має розкриватися практично у всіх розділах інтегрованої звітності, зокрема у таких як: характеристика підприємства і зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; ризики і можливості; стратегія і розподіл ресурсів.

Проблемі розкриття сутності природного капіталу, його оцінювання та аналізування присвячено немало наукових досліджень як українських, так і чужоземних вчених, зокрема:

значенню природного капіталу для забезпечення сталого розвитку економіки – наукові праці Г. Аткинсона [2], Р. Баркера та К. Майєра [3], С. Вегера [4], О. Веклич [5], Р. Костанци [6], О. Кривеня [7], М. Луцик [8], Дж. Фарлея [9], М. Шлапака [10] та інших науковців;

проблемі оцінювання природного капіталу в екологічній економіці – стаття Б. Федора [11];

методико-методологічній проблемі вартісного оцінювання природного капіталу – дослідження М. Булеєва та Е. Рассудая [12], а також С. Чаї [13];

визначенню місця природного капіталу у виробничому процесі та його відображенню у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності – монографічна стаття О. Сокола [14], в якій обґрунтовано необхідність відображення земельного, водного, лісового, мінерально-сировинного та екосистемного природних капіталів на балансових та позабалансових рахунках суб'єкта господарювання;

формуванню методичного підходу до аналізу природного капіталу – праця М. Мельник та В. Когденко [15];

інформаційному забезпеченню формування макроекономічних показників щодо природного капіталу за даними, що їх формують у системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання – стаття Н.Малюги та І. Замули [16].

Протепитання сутності, складу та розкриття природного капіталу в інтегрованій звітності з метою задоволення інформаційних потреб контрагентів, насамперед груп економічного впливу (стейкхолдерів) потребують подальших досліджень. Це, на нашу думку, пов'язано здебільшого з тим, що природний капітал об'єднує велику кількість надзвичайно різноманітних природних ресурсів, які його формують та впливають на його вартісну оцінку.

Оскільки питання суті природного капіталу знаходиться на початковому етапі теоретичних досліджень, уточнення вимагає розмежування понять «природне середовище», «природний потенціал», «природні ресурси» та «природний капітал» підприємства. Ієрархію цих понять та їхню сутність наведено на рис. 1.



Рис.1. Ієрархія понять «природне середовище», «природний потенціал», «природні ресурси» та «природний капітал» підприємства
Сформовано авторами на основі [17].

Таким чином, природний капітал підприємства можна визначити як сукупність природних ресурсів, які залучені у господарський оборот, беруть участь у процесі створення вартості та є джерелом формування економічних вигід у формі отримані підприємством грошових надходжень (доходів, прибутку) впродовж терміну їх корисного використання.

Види природних ресурсів, які формують природний капітал, є надзвичайно різноманітні. З погляду системного підходу їхню класифікацію можна подати наступним чином:

за суттю: об'єкти та системи живої й неживої природи – тваринний та рослинний світ, земля, вода, корисні копалини; природні процеси – асиміляційна спроможність екосистем, очищення повітря, регулювання клімату;

за можливістю відтворення: відтворювальні природні ресурси (лісові угіддя, ґрунти, чистота повітря); невідтворювальні природні ресурси (корисні копалини);

за роллю у процесі створення вартості: основні (базові, критичні) – природні ресурси, які беруть участь в основних процесах створення вартості на підприємстві; допоміжні – природні ресурси, які беруть участь в другорядних бізнес-процесах;

за характером участі в процесі створення вартості: активна частина природних ресурсів – беруть безпосередню участь у створенні вартості (поглинання вуглекислого газу, фільтрація води, вітровий вплив на вітрові електростанції); пасивна частина природних ресурсів (корисні копалини, ландшафт);

за належністю суб'єкту господарювання: загальнодоступні природні ресурси – сонячна та вітрова енергія, кліматичні умови, морські припливи та відпливи тощо; власні природні ресурси – ресурси, які належать суб'єктам господарювання на правах власності; позикові природні ресурси – ресурси, використані підприємством на правах оренди чи концесії.

Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [1] містить визначення природного капіталу та розмежовує форми його прояву (див. рис. 2).

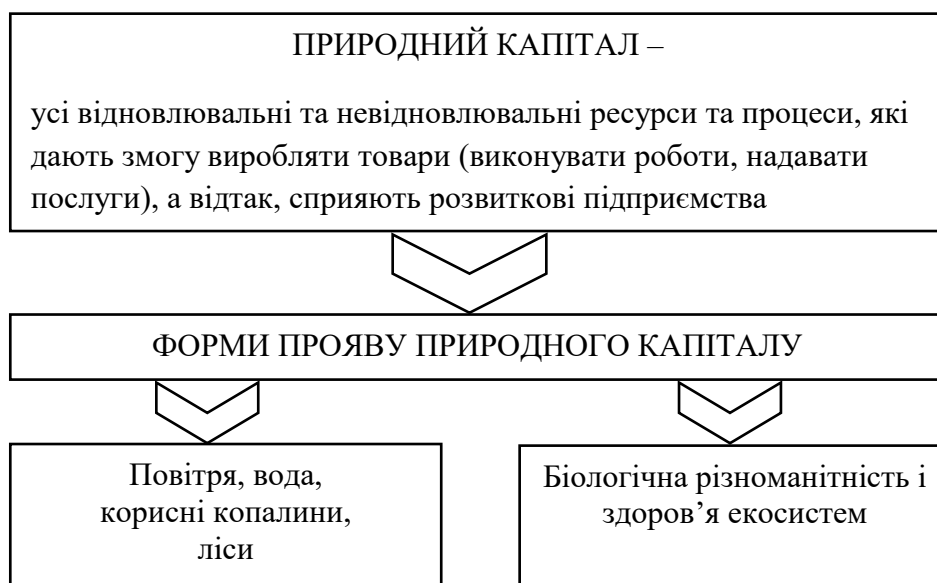


Рис. 2. Форми прояву природного капіталу
Сформовано авторами на основі [1].

Яквже говорилося раніше, інформація про капітал, зокрема й природний, відповідно до Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності [1] повинна висвітлюватися практично у всіх її розділах.Щодоприродного капіталу підприємства, то інформація, яка, на нашу думку, підлягає розкриттю, наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Інформація про природний капітал підприємства, яку необхідно розкривати в інтегрованій звітності

Розділи інтегрованої звітності	Інформація, яка вимагає розкриття в інтегрованій звітності підприємства
1	2
Характеристика підприємства і зовнішнє середовище	Чинники, які впливають на наявність, якість та доступність елементів природного капіталу, що їх підприємство використовує у процесі створення вартості чи на які має вплив, та якісне оцінювання цих чинників
Управління	Інформаціяпро те, як корпоративна культура, етичні принципи та цінності менеджменту підприємства впливають на процеси використання природного капіталу та створення вартості, як та які винагороди чи інші стимули впливають на ефективність використання елементів природного капіталу у коротко-, середньо- та довготерміновій перспективах
Бізнес-модель	Характеристика елементів природного капіталу, які суттєво впливають на спроможність підприємства створювати вартість у коротко-, середньо- та довготерміновому інтервалі часу. Інформаціяпро елементи природного капіталу, які належать підприємству чи іншим особам або не належить нікому, але які використовують у господарській діяльності, та характеристика позитивних (які зумовлюють чисте збільшення капіталу) та негативних (які спричиняють чисте зменшення капіталу) результатів використання природного капіталу підприємства. Розкриттявзаємозалежності між елементами природного капіталу та іншими видами капіталу підприємства, що впливають на створення вартості у довгостроковій перспективі
Ризики та можливості	Ідентифікація щодо основних ризиків та можливостей впливу підприємства на певні елементи природного капіталу, зокрема щодо їхньої постійної наявності, якості та доступності у різних інтервалах часу
Стратегія і розподіл ресурсів	Інформаціяпро те, як стратегія підприємства та плани щодо розподілу ресурсів впливають на природний капітал та управління ризиками,які зумовлені його використанням
Результати діяльності	Фінансова та нефінансова інформація щодо результатів використання природного капіталу, зокрема щодо впливу підприємства на елементи природного капіталу на усіх ланках ланцюжка створення вартості
Перспективита майбутнє	Інформаціящодо проблем та невизначеностей, які можуть виникнути у підприємства в процесі реалізації заходів щодо використання природного капіталу, та яким чином зміни у наявності, якості й доступності елементів природного капіталу, що їх підприємство використовує чи на які воно здійснює вплив, визначатимуть його здатність формувати вартість

Запропоновано авторами.

Інформація про природний капітал підприємства, яку бажано розкривати в інтегрованій звітності, має містити й дані щодо використання природного капіталу (див. табл. 1), що потребує його оцінювання. Загалом обсяг капіталу підприємства здебільшого визначають загальною сумою коштів у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, інвестованих у його активи, які генерують дохід і прибуток. Щодо природного капіталу, то природні ресурси, які підприємство використовує у бізнес-процесах, хоч і забезпечують отримання доходів і прибутку, проте вони не є наслідком попередньої діяльності цього підприємства і не пов'язані з інвестуванням коштів (за винятком коштів, інвестованих у розроблення родовищ корисних копалин та витрачених на отримання ліцензій та спеціальних дозволів). Через величину природного капіталу підприємства неможливо оцінити за сумою коштів, інвестованих у їхнє формування. Проблемним є також питання оцінювання природного капіталу підприємства на основі використання ринкових цін через відсутність таких цін на окремі види ресурсів, використовуваних підприємством у процесі його діяльності. З огляду на сказане, пропонуємо оцінювання природного капіталу підприємства проводити через ідентифікацію та визначення обсягу вигід і витрат підприємства у процесі використання природних ресурсів для формування вартості. Процедура етапи такого оцінювання наведено на рис. 3.

Отже, природний капітал підприємства відповідає обсягу природних ресурсів, які беруть участь у процесі створення вартості, є джерелом отримання підприємством економічних вигід у формі грошових надходжень, доходу і прибутку впродовж періоду їх корисного використання. Природні ресурси, що формують природний капітал підприємства можна класифікувати за системою ознак, серед яких їх фізичний склад, здатність до відтворення, форма прояву, роль у процесі формування вартості, характер участі у процесі створення вартості, належність підприємству.

Процес формування даних про природний капітал підприємства, необхідних для його оцінювання, передбачає такі етапи: створення реєстру природних ресурсів, визначення вигід підприємства, генерованих його природними ресурсами; вимірювання обсягу отримуваних вигід у натуральних і грошових вимірниках; оцінювання обсягу витрат підприємства, пов'язаних з використанням його природних ресурсів; оцінювання величини природного капіталу підприємства.

Щоб належним чином ідентифікувати вигоди від використання природних ресурсів підприємства та об'єктивно їх оцінити необхідно встановити відповідність між окремими видами цих ресурсів і генерованих ними вигодами. Використання природних ресурсів підприємства зумовлює необхідність здійснення витрат на їх обслуговування, підтримку та відновлення, а також на компенсацію шкоди, завданої довкіллю.



Рис. 3. Формування інформації щодо оцінювання природного капіталу підприємства

Сформовано авторами.

Оцінювання загального обсягу природного капіталу підприємства доцільно здійснювати на основі дисконтування середньорічної суми чистої очікуваної вигоди за період корисного використання його природних ресурсів у процесі створення вартості.

Література

1. The International Integrated Reporting Framework. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. (дата звернення 25.04.2020).

2. Atkinson G. Natural Capital and Economic Growth / G. Atkinson. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/516948/ncc-discussion-paper-economic-growth-natural-capital.pdf. (дата звернення 21.04.2020).

3. Barker R., Mayer C. How Should a «Sustainable Corporation» Account for Natural Capital? URL: <https://corpgov.law.harvard.edu/2017/11/06/how-should-a-sustainable-corporation-account-for-natural-capital>. (дата звернення 03.05.2020).

4. Вегера С.Г. Природный капитал в учете и отчетности: осознанная необходимость // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики: Материалы II международной научно-практической конференции. – Новополюцк: ПГУ, 2015. – С. 196–201.

5. Веклич О., Яхеева Т. Урахування природного капіталу як базового компонента економічного розвитку України. *Економіка України*. 2004. №12. С. 75–80.

6. Costanza R., Daly H. Natural Capital and Sustainable Development. // *Conservation Biology*. – 1992. – Volume G. – Issue 1. – P. 37–46.

7. Кривень О.В. Природний капітал в системі формування економічно-збалансованої економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.01.01. – Львів, 2006. – 20 с.

8. Łuszczuk M. Spowolnienie wykorzystania zasobów naturalnych wyzwaniem współczesnej gospodarki: URL: <http://ur.edu.pl/pliki/Zeszyt16/34.pdf>. (дата звернення 27.04.2020).

9. Farley J. Natural Capital. URL: <http://www.uvm.edu/~jfarley/publications/Natural-Capital-Farley.pdf>. (дата звернення 27.04.2020).

10. Шлапак М.Ю. Природний капітал як базовий понятійний елемент економічного рахівництва // Регіональна економіка. – 2010. – № 2. – С. 106–110.
11. Fiedor B. Istota i wartościowanie kapitału naturalnego w ujęciu ekonomii ekologicznej. // Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu – 2017. – № 491. – P. 136–145.
12. Булеев Н.П., Рассуждай Э.Я. Методические подходы к оценке природного капитала угледобывающего предприятия. // Економічний вісник Донбасу. – 2015. – № 2 (40). – С. 4–16.
13. Czaja St. Wybrane problemy metodyczno-metodologiczne wyceny elementów kapitału naturalnego. // Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. – 2013. – № 317. – P. 272–290.
14. Сокіл О.Г. Балансовий метод обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток аграрного підприємства // Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: Монографія. – Житомир, 2019. – С. 209–229.
15. Мельник М.В., Когденко В.Г. Анализ интегрированной отчетности: природный капитал. // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 4. – С. 72–84.
16. Малюга Н.М., Замула І.В. Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський облік. // Вісник економічної науки України. – 2010. – № 1 (17). – С. 66–71.
17. Буркинський Б.В., Горячук В.Ф. Оцінка природного капіталу регіонів України як умова формування зеленої економіки. // Економічні інновації: Зб. наук. пр. – Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2013. – Вип. 52. – С. 9–20.

Гончаренко О.О.

кандидат економічних наук, доцент

Лук'янець О.В.

кандидат економічних наук, доцент

ДВНЗ «Університет банківської справи» Черкаський навчально-науковий інститут

ЗВІТНІСТЬ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРУДЕНЦІЙНОГО НАГЛЯДУ РИНКУ МІКРОКРЕДИТУВАННЯ

«Спліт»-реформа вітчизняного ринку небанківських фінансових послуг актуалізувала проблеми розвитку установ мікрокредитування, які представлені кредитними спілками, ломбардами та фінансовими компаніями (табл. 1). З 1 липня 2020 року Національний банк України здійснюватиме державне регулювання та нагляд за діяльністю зазначених установ і головною його метою є забезпечення умов для розвитку небанківських фінансових установ на засадах прозорості та дотримання прав й інтересів споживачів через упровадження ризик-орієнтованого підходу в процедурах ліцензування, регулювання та нагляду.

Таблиця 1

Обсяги мікрокредитування небанківськими фінансовими установами

Тип фінансової установи	Особливості кредитування	2018 р., млн. грн.	2019 р., млн. грн.	Темпи приросту	
				абсолютні	у відсотках
Кредитні спілки	Кредити, надані членам кредитної спілки	2326,3	2670,0	343,7	14,8
Ломбарди	Кредити, надані під заставу	16442,3	18178,5	1736,2	10,6
Фінансові компанії	Кошти, надані у позику, в т. ч. і на умовах фінансового кредиту	51909,1	79176,2	27267,1	52,5

Серед системних проблем, що стримують розвиток мікрокредитування небанківськими фінансовими установами, регулятором визначено недостатній рівень контролю за виконанням вимог щодо фінансового стану, зокрема платоспроможності, ліквідності та управління ризиками. Білою книгою «Майбутнє у регулюванні небанківського фінансового сектору» передбачено, що основою підходу до регулювання та нагляду за небанківськими фінансовими установами має стати класифікація джерел та форм залучення капіталу. Відповідно до розробленої класифікації, кредитні спілки віднесені до сектору кредитних установ, яким дозволено надавати кредити за рахунок залучених коштів, а ломбарди і фінансові компанії – до інших фінансових установ, яким таке залучення заборонене [1]. Одночасно,

для кожного виду небанківських фінансових установ, що здійснюють мікрокредитування, Національним банком розроблено окремі Білі книги, що представляють детальне бачення щодо нового регулювання та розвитку: Біла книга «Майбутнє регулювання кредитних спілок» [2], Біла книга «Майбутнє регулювання діяльності ломбардів» [3], Біла книга «Майбутнє регулювання ринку кредитування фінансовими компаніями» [4].

Модель майбутнього регулювання кредитних спілок, визначена в Білій книзі «Майбутнє регулювання кредитних спілок», передбачає підвищення дієвості пруденційного нагляду шляхом застосування європейського та міжнародного законодавства і досвіду. І, не зважаючи на неповноцінне застосування Директиви 2013/36/ЄС щодо діяльності кредитних установ [5], до них застосовуватимуться передбачені зазначеним актом пруденційні нормативи в обсязі, необхідному для забезпечення дієвого нагляду за їх платоспроможністю та ліквідністю. Такі «оновлені» пруденційні нормативи набрали чинності з 12 березня 2020 р. [6], проте їх оцінка регулятором буде здійснена тільки після вивчення даних звітності кредитних спілок за 1 квартал 2020 р. Щодо діяльності ломбардів та фінансових компаній, то Національний банк вбачає доцільним встановлення до них єдиної пруденційної вимоги – дотримання мінімального рівня власного капіталу [3; 4].

Оскільки саме звітність є інструментом контролю за фінансовим станом установи, результатами її діяльності та притаманними їй ризиками, то її повнота та достатність є підґрунтям виконання регулятором пруденційних функцій.

Глибокий аналіз практики діяльності кредитних спілок, ломбардів та фінансових компаній на ринках фінансових послуг України здійснили такі вітчизняні вчені як М.Д. Бедринець, В.В. Гончаренко, М.В. Дубина, І.С. Козюра, Р.Р. Коцовська, О.О. Луцишин, О.М. Осадець, О.М. Калівошко, В.І. Міщенко, С.В. Науменко, О.В. Абакуменко, С.В. Данилович, С.М. Ксьондз, О.В. Чеберяко та інші. В той же час, проблемним питанням бухгалтерського обліку та звітності небанківських фінансових установ, що надають послуги кредитування, присвятили свої праці такі науковці як О.Л. Біляченко, І.М. Вигівська, С.В. Войцехівський, Н.І. Дорош, І.О. Дземішкевич, В.М. Пархоменко, С.М. Плетенецька, М.С. Пушкар, Ж.В. Прокопенко, В.В. Сопко, В.Г. Федорець, М.С. Швець, К.В. Шиманська та інші. Умови розвитку та державне регулювання небанківських фінансових установ у цілому та запровадження пруденційного нагляду зокрема досліджувалися у працях вітчизняних вчених, серед яких: О.І. Барановський, М.О. Бурмака, О.М. Іваницька, В.В. Корнєєв, Д.А. Леонов, О.М. Мозговий, Т.А. Мусатова, Г.М. Терещенко, Н.М. Шелудько та ін.

Визнаючи здобутки та ґрунтовність праць зазначених науковців, зауважимо, що, з одного боку, їх дослідження мали більш загальний характер і не стосувались безпосередньо пруденційного нагляду кредитних спілок, ломбардів та фінансових компаній, а з іншого, інституціональний розвиток і

зміни законодавства спонукають до перегляду повноти та достатності показників звітності, що актуалізують останню як ефективний інструмент застосування превентивних заходів на ринку небанківських фінансових послуг.

Відповідно до чинного законодавства України кредитні спілки, ломбарди та фінансові компанії формують та подають регулятору два види звітності: фінансову звітність та звітні дані²³, кожна з яких відрізняється за змістом, нормативним регулюванням, складом та порядком підтвердження достовірності і повноти (табл. 2). І саме ця звітність повинна містити систему узагальнюючих та взаємопов'язаних показників, які забезпечують можливість розрахунку фінансових нормативів.

Таблиця 2

Звітність небанківських фінансово-кредитних установ, що подається регулятору

Показник	Фінансова звітність	Звітні дані кредитних спілок	Звітні дані ломбардів	Звітні дані фінансової компанії
1	2	3	4	5
Поняття	Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [8]	Звітність кредитної спілки (інша, ніж фінансова звітність), складена на підставі даних бухгалтерського обліку за відповідний період, що містить показники діяльності [9]	-	Звітність (інша, ніж фінансова та консолідована фінансова звітність), складена на підставі даних бухгалтерського обліку за відповідний період, що містить показники діяльності [10]
Нормативний акт, що визначає порядок формування та подання	Міжнародні стандарти фінансової звітності [11], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12], Порядок подання фінансової звітності [13]	Порядок складання та подання звітності кредитними спілками та об'єднаними кредитними спілками до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [9]	Порядок складання та подання звітності ломбардами до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [14]	Порядок надання звітності фінансовими компаніями, фінансовими установами - юридичними особами публічного права, довірчими товариствами, а також юридичними особами - суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену законами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг або Нацкомфінпослуг можливість надавати послуги з фінансового лізингу [10]

²³За підсумками 1 кварталу 2020 р. звітність подається через Комплексну інформаційну систему Нацкомфінпослуг, а вже за підсумками 1 півріччя 2020 р. звітність подається через Комплексну інформаційну систему Нацкомфінпослуг і веб портал НБУ [7].

1	2	3	4	5
Склад	<ul style="list-style-type: none"> - баланс (звіт про фінансовий стан); - звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід); - звіт про рух грошових коштів; - звіт про власний капітал; - примітки до фінансової звітності 	<ul style="list-style-type: none"> - загальна інформація про кредитну спілку; - звітні дані про фінансову діяльність кредитної спілки; - звітні дані про склад активів та пасивів кредитної спілки; - звітні дані про доходи та витрати кредитної спілки; - розрахунок необхідної суми резерву забезпечення покриття втрат від неповернених позичок; - звітні дані про кредитну діяльність кредитної спілки; - звітні дані про залучені кошти від юридичних осіб; - звітні дані про діяльність відокремлених підрозділів кредитної спілки; - звітні дані щодо здійснення кредитними спілками операцій із внесками (вкладами) членів кредитної спілки на депозитні рахунки 	<ul style="list-style-type: none"> - загальна інформація про ломбард; - звіт про склад активів та пасивів ломбарду; - звіт про діяльність ломбарду 	<ul style="list-style-type: none"> титульний аркуш; довідка про обсяг та кількість укладених і виконаних договорів з надання фінансових послуг; довідка про обсяг та кількість наданих фінансових послуг за певними видами; інформація щодо структури основного капіталу фінансової установи²⁴[10]
Форма подання	Електронна			
Періодичність	<ul style="list-style-type: none"> - проміжна звітність (за перший квартал, перше півріччя та дев'ять місяців) – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним періодом (окрім фінансової звітності ломбардів) - річна звітність – не пізніше 28 лютого року, наступного за звітним 			
Підтвердження достовірності і повноти (документ)	Аудиторський звіт щодо проведення обов'язкового аудиту фінансового звіту [9]	Звіт про надання впевненості щодо річних звітних даних [9; 10; 14]		

Для кредитних спілок регулятором визначено три групи обов'язкових фінансових нормативів: нормативи достатності капіталу, нормативи кредитного ризику та норматив запасу ліквідності (рис. 1, табл. 3) [6].

²⁴для фінансових компаній (крім фінансових компаній - управителів та фінансових компаній - адміністраторів) та фінансової установи - юридичної особи публічного права



Рис. 1. Обов'язкові фінансові нормативи кредитних спілок

Джерело: побудовано на основі [6]

Майже всі нормативи кредитних спілок мають особливості застосування або розрахунку:

- не застосовується до об'єднаних кредитних спілок (буфер запасу капіталу (Б), норматив кредитного ризику (К3), норматив концентрації кредитних ризиків (К4));

- за умови формування кредитною спілкою резерву забезпечення покриття втрат від неповернених позичок (РЗПВ) відповідно до законодавства, така кредитна спілка має право для розрахунку фінансових нормативів включати до розміру основного капіталу: до 30 червня 2020 р. (включно) – 50 % позитивної різниці між розміром РЗПВ фактично сформованим станом на 31 грудня 2019 р. та фактично сформованим станом на 31 грудня 2018 р.; до 31 грудня 2020 р. (включно) – 25 % відповідно (норматив достатності капіталу (К2), буфер запасу капіталу (Б));

- обчислюється від балансової вартості всіх активів до 30 грудня 2020 р. (включно) – у розмірі 0,1 % за кожен окрему адміністративно-територіальну одиницю (крім адміністративно-територіальної одиниці, в якій знаходиться кредитна спілка згідно з її місцезнаходженням як юридичної особи); з 31 грудня 2020 р. – у розмірі 0,2 %; з 31 грудня 2021 р. – у розмірі 0,3 %; з 31 грудня 2022 р. – у розмірі 0,4 %; з 31 грудня 2023 р. – у розмірі 0,5 % відповідно (буфер запасу (Б1));

- обчислюється починаючи з першої звітної дати, на яку залишок внесків (вкладів) на депозитні рахунки перевищив 30 млн. грн. (буфер запасу (Б2));

Порядок розрахунку обов'язкових фінансових нормативів кредитних спілок

Норматив	Нормативне значення	Розрахунок
1	2	3
<i>Нормативи достатності капіталу</i>		
K1	не менше ніж 10 %	Співвідношення капіталу до суми її загальних зобов'язань
K2	не менше ніж 7 %	Співвідношення основного капіталу ²⁵ , до балансової вартості всіх активів кредитної спілки
Б	основний капітал – 7% балансової вартості всіх активів \geq розрахунковий буфер запасу капіталу	Якщо 3 відсотки балансової вартості всіх активів \leq Розрахунковий буфер запасу капіталу, то Розрахунковий буфер запасу капіталу = 3 відсотки балансової вартості всіх активів Розрахунковий буфер запасу капіталу обчислюється як сума складових: буфер запасу (Б1); буфер запасу (Б2). Буфер запасу (Б1) обчислюється від балансової вартості всіх активів залежно від кількості адміністративно-територіальних одиниць, на території яких проводить діяльність кредитна спілка. Буфер запасу (Б2), обчислюється від балансової вартості всіх активів залежно від обсягу залишків внесків (вкладів) на депозитні рахунки
<i>Нормативи кредитного ризику</i>		
K3	$\leq 25 \%$	Співвідношення загальної суми залишку зобов'язань перед кредитною спілкою за кредитними договорами всіх пов'язаних із кредитною спілкою осіб до капіталу кредитної спілки
K4	≤ 3	Відношення суми залишку зобов'язань за кредитами, наданими десятьом членам кредитної спілки, з найбільшими такими залишками до основного капіталу кредитної спілки
<i>Норматив запасу ліквідності</i>		
K5	прийняті активи $>$ розрахунковий запас ліквідності	Прийнятними активами є: готівкові кошти в касі кредитної спілки; грошові кошти на поточних і депозитних рахунках у банківських установах на строк, що не перевищує одного року, які може бути вільно реалізовано на будь-яку дату, а також ті, які підлягають погашенню протягом наступних 12 місяців або без визначеного строку погашення; внески (вклади) на депозитні рахунки до об'єднаної кредитної спілки на строк, що не перевищує одного року, які може бути вільно реалізовано на будь-яку дату, а також ті, які підлягають погашенню протягом наступних 12 місяців або без визначеного строку погашення; додаткові пайові внески до об'єднаної кредитної спілки; державні цінні папери Розрахунковий запас ліквідності = 5 % * (залишок додаткових пайових внесків членів кредитної спілки + залишок зобов'язань за внесками (вкладами) членів кредитної спілки на депозитні рахунки)

Джерело: складено на основі [6]

²⁵частини капіталу, яка складається з суми пайового, резервного та додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), за винятком додаткових пайових членських внесків, цільових внесків, а також усіх інших зворотних внесків членів кредитної спілки, що включаються до капіталу та відносно яких у кредитної спілки є зобов'язання щодо їх повернення відповідно до закону (крім обов'язкових пайових членських внесків)[6]

- обчислюється від балансової вартості всіх активів до 30 грудня 2020 р. (включно) – дорівнює 0 %, якщо залишок внесків (вкладів) на депозитні рахунки становить до 30 млн. грн.; у розмірі 0,5 %, якщо залишок внесків (вкладів) на депозитні рахунки становить 30 млн. грн. і більше; з 31 грудня 2020 р. – дорівнює 0 %, якщо залишок внесків (вкладів) на депозитні рахунки становить до 30 млн. грн.; у розмірі 1 %, якщо залишок внесків (вкладів) на депозитні рахунки становить від 30 млн. грн. (включно) до 50 млн. грн.; у розмірі 1,5 %, якщо залишок внесків (вкладів) на депозитні рахунки становить 50 млн. грн. і більше (буфер запасу (Б2));

- не застосовується якщо залишок зобов'язань за кредитними договорами перед кредитною спілкою менше ніж 3 млн. грн. (норматив концентрації кредитних ризиків (К4));

- до прийнятних активів кредитної спілки не належать активи, використання яких обмежено, а також розміщені у банківських установах, що не мають відповідної ліцензії на право роботи із вкладами громадян (норматив запасу ліквідності (К5)).

Заборона ломбардам та фінансовим компаніям надавати кредити за рахунок залучених коштів обумовлює обмеженість пруденційного нагляду тільки нормативами капіталу. Наразі ломбарди, як і після «спліту», зобов'язані підтримувати капітал на рівні 500 тис. грн., а за наявності відокремлених підрозділів – не менше 1 млн. грн. Також, Національний банк України, як майбутній регулятор, планує встановити нову вимогу щодо необхідності підтримання мінімального власного капіталу ломбарду на рівні не менше 5 млн. грн., якщо ломбард планує надавати інші фінансові послуги, дозволені в межах ліцензії на здійснення фінансової діяльності (табл. 4). Для фінансових компаній, що надають кошти у позику, в тому числі на умовах фінансового кредиту, встановлено вимогу підтримувати капітал на рівні 3 млн. грн. у випадку надання тільки послуг з кредитування, або 5 млн. грн., якщо фінансова компанія планує надавати дві або більше фінансових послуг (табл. 4). Ці пруденційні вимоги забезпечать стійкість ломбардів і фінансових компаній та сприятимуть створенню умов для залучення ними фінансування, а також унеможливають роботу на ринку неплатоспроможних небанківських фінансових установ [3; 4].

Не зважаючи на нормативну вимогу щоденного дотримання кредитною спілкою фінансових нормативів, регулятор отримує звітність щоквартально, що обумовлює поквартальний доступ до узагальнених та гранулярних даних і періодичність використання звітності з метою пруденційного нагляду.

Обов'язкові фінансові нормативи ломбардів та фінансових компаній

Норматив	Нормативне значення	Пояснення
1	2	3
<i>Норматив капіталу ломбарду</i>		
Розмір власного капіталу	не менше 500 тис. грн.	У разі відсутності у ломбарду відокремлених підрозділів
	не менше, ніж 1 млн. грн.	У разі наявності у ломбарду відокремлених підрозділів
	не менше 5 млн. грн.	У разі надання інших фінансових послуг, дозволених в межах ліцензії на здійснення фінансової діяльності ²⁶
<i>Норматив капіталу фінансової компанії</i>		
Розмір власного капіталу	не менше, ніж 3 млн. грн.	У разі надання одного виду фінансових послуг
	не менше, ніж 5 млн. грн.	У разі надання двох або більше видів фінансових послуг

Джерело: складено на основі [3; 15].

Проте, як засвідчив аналіз (табл. 5), не всі показники, необхідні для розрахунку фінансових нормативів, містяться у фінансовій звітності та/або звітних даних кредитних спілок. Окрім того, існують протиріччя у змістовному наповненні однойменних показників, що містяться в різних формах звітності. Так, показник капіталу у звітних даних (додаток 3 «Звітні дані про склад активів та пасивів кредитної спілки») включає пайовий, резервний та додатковий капітали, а також залишок нерозподіленого доходу (непокритого збитку), що повністю відповідає діючому Закону України «Про кредитні спілки» [16]. В той же час, у фінансовій звітності власний капітал відображається з врахуванням положень Тлумачення КТМФЗ 2 «Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти», а саме без врахування добровільних поворотних внесків членів кредитної спілки, які відображаються як зобов'язання [17]. Відповідно, загальна сума зобов'язань, відображених у звітних даних кредитних спілок, відрізняється від суми зобов'язань звіту про фінансовий стан. До того ж, показник нерозподіленого доходу (непокритого збитку) у звітних даних розраховується за «комбінованим методом» (доходи визначаються за касовим методом, а витрати – за методом нарахування), а показник нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у фінансовій звітності – за методом нарахування. Діюча методика нарахування резерву забезпечення покриття втрат від неповернених позичок передбачає нарахування резерву як під заборгованість за неповерненими позиками, так і під заборгованість за нарахованими процентами за кредитами, що не відповідає структурі і змісту додатку 5 звітних даних «Розрахунок необхідної суми резерву забезпечення покриття втрат від неповернених позичок». Балансова вартість активів у

²⁶Передбачається запровадження нормативу Білою книгою «Майбутнє регулювання діяльності ломбардів»

звітних даних (додаток 3 «Звітні дані про склад активів та пасивів кредитної спілки») не включає суму нарахованих, але не сплачених процентів за кредитами, а РЗПВ включає резерв і під заборгованість за нарахованими процентами за кредитами [6], що зумовлює неспівставність показників всередині звіту і відмінність від звіту про фінансовий стан.

Таблиця 5

Систематизовані показники для розрахунку фінансових нормативів кредитних спілок

Показник 1	Фінансова звітність 2	Звітні дані 3
Пайовий капітал	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Резервний капітал	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Додатковий капітал	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Додаткові пайові членські внески	-	Додаток 2
Цільові внески	-	Додаток 2
Капітал	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Інші зворотні внески членів кредитної спілки, що включаються до капіталу та відносно яких у кредитної спілки є зобов'язання щодо їх повернення	-	-
Залишок зобов'язань за внесками (вкладами) членів кредитної спілки на депозитні рахунки	-	Додаток 3
Сума загальних зобов'язань	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Залишок зобов'язань перед кредитною спілкою за кредитними договорами всіх пов'язаних із кредитною спілкою осіб	-	-
Залишок зобов'язань за кредитами, наданими десятьом членам кредитної спілки, з найбільшими такими залишками	-	-
Готівкові кошти в касі кредитної спілки	Звіт про фінансовий стан	Додаток 2, 3
Грошові кошти на поточних і депозитних рахунках у банківських установах на строк, що не перевищує одного року, які може бути вільно реалізовано на будь-яку дату, а також ті, які підлягають погашенню протягом наступних 12 місяців або без визначеного строку погашення	Звіт про фінансовий стан	
Внески (вклади) на депозитні рахунки до об'єднаної кредитної спілки на строк, що не перевищує одного року, які може бути вільно реалізовано на будь-яку дату, а також ті, які підлягають погашенню протягом наступних 12 місяців або без визначеного строку погашення	-	Додаток 2
Додаткові пайові внески до об'єднаної кредитної спілки	-	
Державні цінні папери	-	Додаток 2
Резерв забезпечення покриття втрат від неповернених позичок	-	Додаток 5
Балансова вартість активів	Звіт про фінансовий стан	Додаток 3
Кількість адміністративно-територіальних одиниць, на території яких проводиться діяльність	-	Додаток 1

Джерело: складено на основі [9; 12].

Оскільки для ломбардів та фінансових компаній визначено тільки один пруденційний норматив – розмір власного капіталу, то доречним є визначення структурного наповнення зазначеного показника у різних видах звітності (фінансовій та звітних даних) (табл. 6).

Таблиця 6

Систематизовані показники для розрахунку фінансових нормативів ломбардів та фінансових компаній

Фінансова звітність	Звітні дані ломбарду	Звітні дані фінансової компанії
1	2	3
Форми звітності		
Звіт про фінансовий стан	Додаток 2 «Звіт про склад активів та пасивів ломбарду»	Додаток 14 «Інформація щодо структури основного капіталу фінансової установи»
Структура власного капіталу		
Зареєстрований (пайовий) капітал	Статутний капітал	Статутний капітал
	Пайовий капітал	
Капітал у дооцінках	Додатковий вкладений капітал Інший додатковий капітал	-
Додатковий капітал		Додатковий капітал
Резервний капітал	Резервний капітал	Резервний капітал
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Неоплачений капітал	Неоплачений капітал	Неоплачений капітал
Вилучений капітал	Вилучений капітал	-
-	-	Субординований капітал

Джерело: складено на основі [10; 12; 14].

Узагальнюючи інформативність та періодичність подання звітності кредитними спілками, ломбардами та фінансовими компаніями, що подається регулятору ринку фінансових послуг, можна відзначити проблемність її використання для розрахунку фінансових нормативів, а, відповідно, і обмежену придатність для здійснення пруденційного нагляду (табл. 7).

Можливість розрахунку фінансових нормативів небанківських фінансово-кредитних установ на основі звітності

Показник	Можливість розрахунку	Пояснення
1	2	3
Кредитні спілки		
К1	Можливо некоректно	Невідповідність змісту показників звітних даних обліковим показникам згідно МСФЗ
К2	Можливо некоректно	Потребує змін методики розрахунку нерозподіленого доходу (непокритого збитку) у звітних даних
Б	Можливо некоректно	
К3	Неможливо	Потребує змін додатку 6 звітних даних «Звітні дані про кредитну діяльність кредитної спілки»
К4	Неможливо	Потребує змін додатку 6 звітних даних «Звітні дані про кредитну діяльність кредитної спілки»
К5	Можливо коректно	Звітні дані (додаток 2 «Звітні дані про фінансову діяльність кредитної спілки», додаток 3 «Звітні дані про склад активів та пасивів кредитної спілки»)
Ломбарди		
Власний капітал	Можливо коректно	Звітні дані (додаток 2 «Звіт про склад активів та пасивів ломбарду») та фінансова звітність (Звіт про фінансовий стан)
Фінансові компанії		
Власний капітал	Можливо коректно	Фінансова звітність (Звіт про фінансовий стан)

Джерело: сформовано авторами.

За результатами проведеного дослідження визначено, що кредитні спілки, ломбарди та фінансові компанії, що надають послуги мікрокредитування, подають регулятору ринку фінансових послуг два види звітності: фінансову звітність та звітні дані, які є подібними за формою та періодичністю подання. При цьому, нормативне регулювання, склад та порядок і форми підтвердження достовірності і повноти різних видів звітності є відмінними.

Встановлено, що осучаснені обов'язкові фінансові нормативи для забезпечення стабільності діяльності кредитних спілок, своєчасного виконання ними зобов'язань перед своїми членами, а також запобігання можливим втратам капіталу через ризики, що притаманні діяльності кредитних спілок, представлені трьома групами: нормативи достатності капіталу, нормативи кредитного ризику та норматив запасу ліквідності. В той же час, обґрунтовано неможливість їх коректного розрахунку на основі

звітності, що обумовлює непридатність останньої для здійснення пруденційного нагляду за кредитними спілками.

Відзначено обмеженість нормативів пруденційного нагляду за ломбардами та фінансовими компаніями тільки абсолютним показником власного капіталу, що обумовлене фінансуванням їх кредитної діяльності виключно за рахунок власних джерел. Доведено можливість коректного використання як звітних даних (проміжних і річних), так і фінансової звітності (річної) ломбардів, а також фінансової звітності (проміжної та річної) фінансових компаній для реалізації контролю за пруденційним нормативом.

Окреслені проблеми можуть бути вирішені шляхом внесення змін до діючих форм звітних даних та узгодження принципів їх формування з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності, що дозволить усунути неадекватність звітності як інструменту контролю за фінансовим станом небанківських фінансових установ, що надають послуги кредитування, та притаманними їм ризиками.

Література

1. Біла книга «Майбутнє у регулюванні небанківського фінансового сектору» / Національний банк України, Київ, жовтень 2018. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/NBFIs_regulation_Draft_concept_2018.pdf?v=4 (дата звернення: 20.05.2020)

2. Біла книга «Майбутнє регулювання кредитних спілок» / Національний банк України, Київ, березень 2020. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/White_paper_KS_2020.pdf?v=4 (дата звернення: 20.05.2020)

3. Біла книга «Майбутнє регулювання діяльності ломбардів» / Національний банк України, Київ, травень 2020. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/White_paper_lombard_2020.pdf?v=4 (дата звернення: 20.05.2020)

4. Біла книга «Майбутнє регулювання ринку кредитування фінансовими компаніями» / Національний банк України, Київ, квітень 2020. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/White_paper_credit_fincompanies_2020.pdf?v=4 (дата звернення: 20.05.2020)

5. Директива 2013/36/ЄС. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0036> (дата звернення: 20.05.2020)

6. Положення про обов'язкові фінансові нормативи та вимоги, що обмежують ризики за операціями з фінансовими активами кредитних спілок: Розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг № 1840 від 19.09.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1186-19> (дата звернення: 20.05.2020)

7. Подання звітності НФУ до НБУ: адаптація до нових вимог і стандартів, плани розвитку. Департамент статистики та звітності НБУ, березень 2020. URL: <https://bank.gov.ua/news/all/podannya-zvitnosti-nfu-do-nbu->

adaptatsiya-do-novih-vimog-i-standartiv-plani-rozvitku(дата звернення: 20.05.2020)

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 19.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>(дата звернення: 20.05.2020)

9. Порядок складання та подання звітності кредитними спілками та об'єднаними кредитними спілками до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 177 від 25.12.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-04>(дата звернення: 20.05.2020)

10. Порядок надання звітності фінансовими компаніями, фінансовими установами – юридичними особами публічного права, довірчими товариствами, а також юридичними особами – суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену законами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг або Нацкомфінпослуг можливість надавати послуги з фінансового лізингу : Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 3840 від 26.09.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1294-17>(дата звернення: 20.05.2020)

11. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive (дата звернення: 20.05.2020)

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>(дата звернення: 20.05.2020)

13. Порядок подання фінансової звітності :Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 20.05.2020)

14. Порядок складання та подання звітності ломбардами до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 2740 від 04.11.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1482-04>(дата звернення: 20.05.2020)

15. Положення про державний реєстр фінансових установ : Розпорядження Держфінпослуг від 28.08.2003 № 41. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0797-03> (дата звернення: 20.05.2020)

16. Про кредитні спілки : Закон України № 2908-III від 20.12.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2908-14>(дата звернення: 20.05.2020)

17. Тлумачення КТМФЗ 2 «Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти». URL: https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive(дата звернення: 20.05.2020)

Сокіл О.Г.

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри «Облік і оподаткування»,
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

Звєздов Д.

доктор економічних наук, академічний радник, науковий співробітник
кафедри управління сталим розвитком,
Університет Ерлангена-Нюрнберга, Нюрнберг, Німеччина,

НАДІЙНІСТЬ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ²⁷

Сьогодні жваве обговорення отримали питання пов'язані із сталим розвитком усіх без виключення напрямків діяльності людства. Світ прийшов до такого висновку, що так далі не може продовжуватись, — а саме безконтрольно-зневажливе використання ресурсів та позбавлення майбутніх поколінь перебувати у відповідному соціальному та екологічному середовищі. Отже, одним із найефективніших засобів досягнення певного результату є принцип контролю. Контроль базується на даних про результати діяльності, тобто на основі методу бухгалтерського обліку – звітності.

Теперішні тренди зміни фінансової і не фінансової звітності ведуть до більшого взаємозв'язку та перетинання методів і засобів обліку, які в свою чергу активізують аналітичну складову. Це в решті-решт призводить до організації системи обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку, як упорядковану, самостійну, повністю або частково децентралізовану, відповідну цілям управління систему спостереження, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, контролю і аналізу економічної, соціальної та екологічної інформації, заснованої на перевагах сучасних потреб для розроблення, обґрунтування й ухвалення управлінських рішень сталого розвитку сільськогосподарських підприємств [1].

Теперішні дослідження у сфері контролю, обліку та звітності про сталий розвиток знаходять своє відображення у різних галузях економіки та інтересів [2; 3; 4]. Ці дослідження охоплюють взаємозв'язок видів капіталу в інтегрований звітності [5], методології наскрізного контролю обліково-аналітичних процесів сталого розвитку аграрних підприємств [6]. Сьогодні аналітика бухгалтерської звітності переходить на інший етап, що продукує

²⁷ Ці матеріали є перекладом результатів міжнародної наукової кооперації та співпраці. These materials are a translation of the results of international scientific cooperation and collaboration.

виникнення нового методу в обліку прогнозування, що також може пояснюватись бюджетуванням та розширенням функцій бухгалтерського обліку у перспективних дослідженнях і передбаченні майбутнього господарювання підприємства [7]. І відповідно, дослідження призводять до виникнення нових висновків та подальшого спонукання до вивчення та розширення питання сучасного методу бухгалтерського обліку — звітність. За сучасних умов та змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8] звітність про управління є прототипом інтегрованої звітності або звітності про сталий розвиток, що містить не тільки сухий виклад фактичних даних а також перспективи та ризики, що можуть виникнути перед підприємством за теперішніх умов його господарювання. Отже, похідною бухгалтерського методу звітність є звичайне прогнозування. Міжнародний комітет з інтегрованої звітності дає визначення ігнорованої звітності: «це світ, в якому інтегроване мислення впроваджується в основну практику в державному і приватному секторах, чому сприяє інтегрована звітність (IR) в якості норми корпоративної звітності. Цикл інтегрованого мислення і звітності, що приводить до ефективного і продуктивного розподілу капіталу, буде діяти в якості рушійної сили для досягнення стабільності і стійкості. [9].

Перспектива зміни методів обліку, а інколи і постфактум підтвердження вже трансформованих методів призводить до перегляду методології сучасного бухгалтерського обліку [10; 11]. Дані зміни відбуваються під тиском трансформаційних процесів сталого розвитку. Відстеження дій щодо забезпечення стійкості, а також їх оцінка і поширення вимагають розгортання показників стійкості. Таким чином, підвищення інтересу до показників сталого розвитку спостерігається протягом як мінімум двох десятиліть.

Особливу популярність та визнання отримала нова хвиля вивчення екологічного обліку та обліку сталого розвитку [12; 13] Виникли цілі наукові школи у різних країнах світу, що мають власні напрямки науково-практичних досліджень.

Українська наукова школа обліку сталого розвитку тільки починає розвиватися на базі фундаментальних досліджень В.М. Жука про інституціональну теорію бухгалтерського обліку [14; 15] та розвиток інтегрованої звітності в Україні [16; 17], С.Ф. Легенчука про варіанти удосконалення методології бухгалтерського обліку [18], А.С. Крутова, О.О. Нестеренко про переваги інтегрованої звітності та перспективи її імплементації в Україні [19], М.М. Шигун про зміни в бухгалтерському обліку під впливом сталого розвитку [20].

У цьому матеріалі буде досліджено основний метод бухгалтерського обліку як звітність, але попри насичену та незчисленну кількість вже

проведених досліджень даний метод завжди оновлюється та удосконалюється. Звітність звісно дає інформацію для аналізу та майбутнього прогнозування або планування, але останнє все більше набирає актуальності за сучасних умов ведення обліку в Україні. Зараз це стосується великих і середніх підприємств, які обов'язково повинні формувати та оприлюднювати звітність про управління (інтегровану звітність). З іншого боку, саме екологічні і соціальні витрати і є основними у забезпеченні сталого розвитку та дають базу для формування звітності про сталий розвиток, інтегровану звітність тощо.

Взаємозв'язок між корпоративною соціальною відповідальністю (КСВ) і корпоративними фінансовими показниками (КФП) досліджувалася емпірично протягом десятиліть [21]. Перші емпіричні дослідження доводять квадратичний зв'язок між КСВ і КФП [6; 22]. На сьогоднішній день цей позитивний ефект залишається на агрегованому рівні, так як дослідження не дають відповіді на питання, для яких видів діяльності в сфері КСВ інтегрована звітність може пом'якшити значення доданої вартості чи цінності підприємства. Таким чином, інтегрована звітність покликана інтерпретувати не фінансові показники, які є ключовими для акціонерів. Крім того, дослідження Л. Мервельскемпера, Д. Штрейта [23] та К. Нубера та ін. [22] направлені на те як застосувати альтернативні заходи КСВ, вивчаючи відносини між КСВ та КФП. Дані дослідження спрямоване на те, щоб відповісти, чи є витрати на КСВ інформацію, яка допомагає інвесторам більш точно оцінити цінність або додану вартість підприємства при факторних витратах.

Сьогодні існує дві наукових напрямлення по оцінці показників цінності підприємств:

1. Школа, що ставить за головне створення цінностей (вигід, прибутку).
2. Школа, що ставить за головне контроль витрат.

Школа, що ставить за головне контроль витрат, визначає негативний взаємозв'язок між КСВ та вартістю підприємства, оскільки діяльність КСВ являє собою тільки відтік грошових коштів [21]. Таким чином, участь в КСВ не відповідає інтересам акціонерів і ставить підприємства в не вигідне становище [23]. Незважаючи на те, що витрати на КСВ є вартісним сигналом для інвесторів, оскільки вони мають прямий негативний фінансовий вплив, вони можуть сигналізувати про достовірність соціальної відповідальності підприємства. Школа, що ставить за головне створення цінностей, визначає позитивний зв'язок між витратами на КСВ і вартістю підприємства, оскільки діяльність з КСВ може створювати конкурентні переваги. Ці конкурентні переваги, такі як поліпшення відносин із зацікавленими сторонами, поліпшення репутації бренду або продуктивності праці співробітників,

можуть сприяти створенню акціонерної вартості і відповідно доданої вартості.

Таким чином, у літературі почали з'являтися досліджування криволінійних, конкретно квадратичних, відносин як для екологічного, так і для соціального аспектів КСВ і КФП [22]. Зіставлення може бути U-подібним (тобто, ефект «занадто мало позитивного») або інвертованим U-подібним (тобто, ефект «занадто багато позитивного») [24]. Ці дві теоретичні основи охоплюють як позитивні, так і негативні відносини між КСВ і КФП. У той час як U-подібні відносини припускають, що мінімальний рівень активності КСВ повинен бути перевищений для збільшення КФП, інвертовані U-подібні відносини припускають, що коли перевищений певний пік активності КСВ, позитивний внесок в КФП зменшується.

Крім того, потребує дослідження та появи позитивного ефекту зміні вартості підприємства для всіх підприємств, що публікують інтегрований звіт, незалежно від їх суми витрат на КСВ.

Цей матеріал привносить у літературу два потоки досліджень, що фокусуються на зв'язку між КСВ та доданою вартістю при факторних витратах підприємств і вплив ІР на сталий розвиток. По-перше, розглядається питання про те, чи розглядаються інвесторами екологічні та соціальні витрати як значущі. Замість лінійних відносин пропонується квадратичне відношення. По-друге, використовуючи витрати на КСВ, які відображають зусилля підприємств у сфері КСВ, а не їх результати КСВ. У цьому контексті, особливо рейтинги КСВ все частіше піддаються критиці за відсутність сумісності. По-третє, сформується відповідь на питання про те, чи може інтегрована звітність виконувати свої інформаційні завдання для інвесторів та надійність такої інформації. По-четверте, в порівнянні з попередніми дослідженнями релевантності значень ІР, розглядається більш тривалий період часу з 2011 по 2019 рр. І використовується глобальна вибірка за мікро, малими, середніми та великими підприємствами.

Метою є підтвердження надійності наукової і практичної гіпотези про теоретичну та методологічну спроможність Інституту бухгалтерського обліку вирішити проблему інформаційного забезпечення реалізації глобальної і національної політики сталого розвитку.

Мета буде досягнута шляхом обліково-аналітичного забезпечення та математичного аналізу квадратичної кореляційно-регресійної залежності доданої вартості підприємств від величини соціальних і екологічних витрат. Методологія дослідження представлена на Рис. 1.

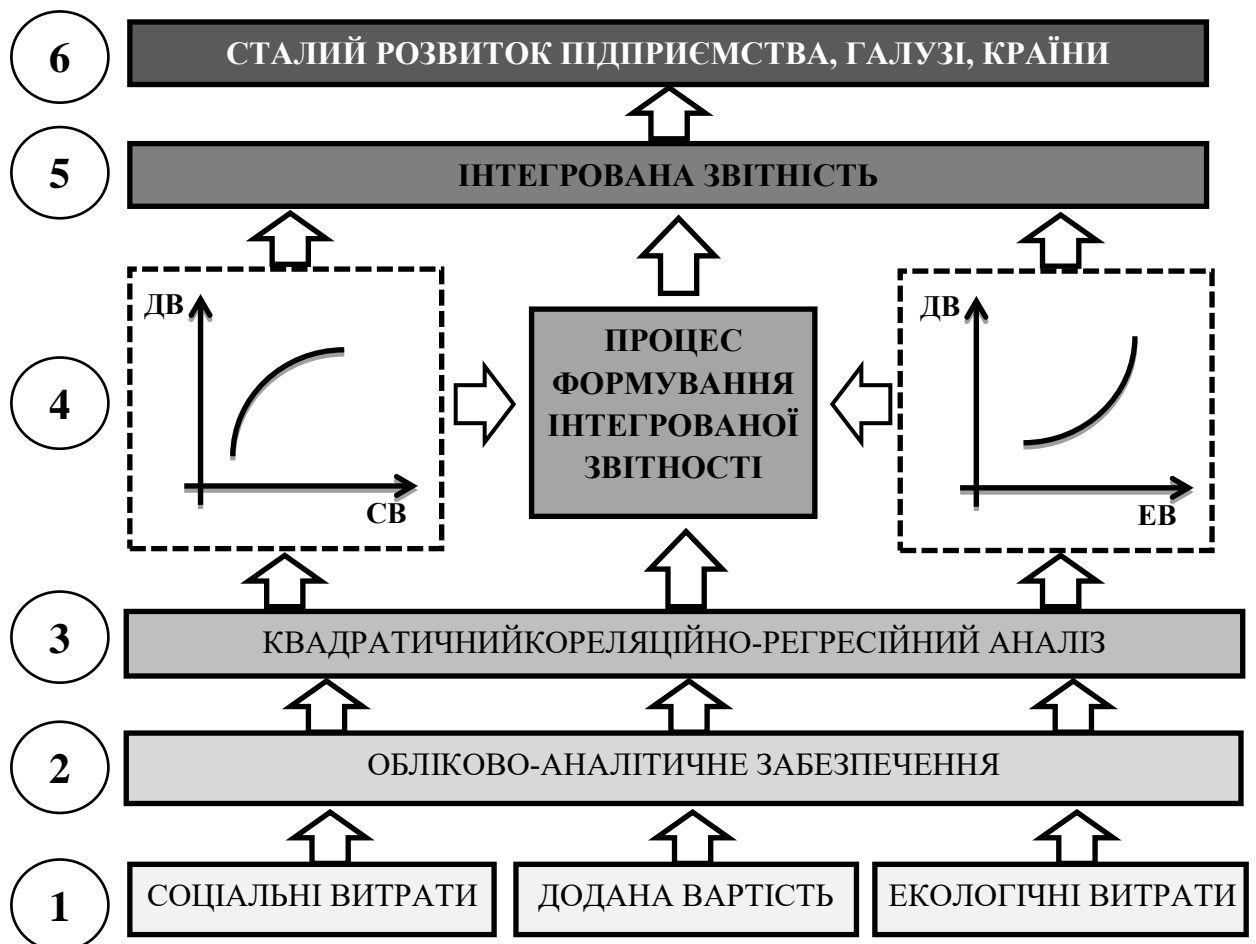


Рис. 1. Методологія дослідження (ДВ – додана вартість, СВ – соціальні витрати, ЕВ – екологічні витрати)*

* Джерело: складено автором

① Аналіз та збір даних соціальних, екологічних витрат та доданої вартості сформованої за рахунок цих витрат. При цьому було використані офіційні дані Державної служби статистики України [25] та спеціально підготовлені дані після офіційних звернень та запитів. До соціальних витрат входить не тільки обов'язкові платежі заробітної плати та нарахування на неї, також включені премії, бонуси, заохочувані виплати, витрати на підвищення кваліфікації, створення відповідних умов праці, заохочення та відпочинку, тощо. До екологічних витрат входять: капітальні інвестиції та поточні витрати для створення нових та модернізацію існуючих засобів еко-призначення.

② Застосування облікових та аналітичних процедур узагальнення та первинної обробки даних. Формування гіпотези дослідження: чи має існує теоретико-методологічна та методична спроможність інституту бухгалтерського обліку вирішувати проблему інформаційного забезпечення реалізації глобальної (та національної) політики сталого розвитку?

③ Проведення аналітичних процедур із застосуванням технічних засобів інформаційного забезпечення MicrosoftExcel, а саме кореляційно-регресійного аналізу з подальшим формуванням квадратичної лінії тренда.

④ Аналіз результатів кореляційної залежності: прямої та оберненої U-подібної лінії тренда. Підготовка висновків співвідношення соціальних/екологічних витрат до доданої вартості підприємств.

⑤ Цей етап найбільше притаманний для використання регресійного аналізу на макрорівні (рівні підприємства). Використання методу бухгалтерського обліку – звітність. Відбувається формування похідного методу бухгалтерського обліку – прогнозування майбутньої діяльності у векторі сталого розвитку.

⑥ Формування остаточного висновку щодо рівня сталого розвитку та його динаміки. Підтвердження теорії про: пряму та обернену залежність доданої вартості підприємств від диференційованого розміру соціальних/екологічних витрат; існування нового методу бухгалтерського обліку прогнозування; необхідність формування світності про сталий розвиток (інтегровану звітність) для малих підприємств; спроможність інституту бухгалтерського обліку стати засобом досягнення сталого розвитку за допомогою методу прогнозування та інтегрованої звітності.

Після ґрунтовного аналізу досліджень прямої та квадратичної залежності соціальних та екологічних витрат здійснимо спробу аналізу залежності цих витрат до доданої вартості підприємств в Україні. Ці підприємства поділяються на 4 групи: мікро, малі, середні та великі.

Методологія дослідження (Рис. 1) включає в себе процес обліку та аналізу інформації задля формування інтегрованої звітності, що сприятиме формуванню позитивного іміджу та сталому розвитку підприємства. За допомогою квадратичного аналізу соціальних та екологічних витрат по відношенню до доданої вартості підприємства виникає можливість наступного аналізу і формування інтегрованої звітності. Процес формування звітності спонукатиме підприємство переходити на новий щабель своєї діяльності – сталий розвиток.

Сьогодні, згідно закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»[8] тільки великі підприємства повинні формувати інтегровану звітність, а середнім дозволяється формувати цю звітність без не фінансових показників. Тому наша мета за допомогою математичних методів довести необхідність формування інтегрованої звітності у повному обсязі для середніх та малих підприємств. Для цього проведемо **кореляційний аналіз соціальних витрат та доданої вартості підприємств**. Аналіз впливу соціальних витрат на додану вартість підприємств представлено на Рис 2.

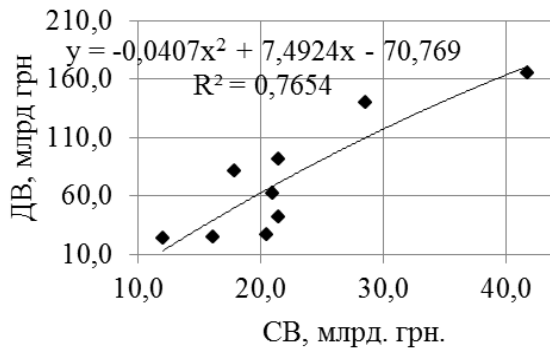


Рис. 2.1. Мікропідприємства

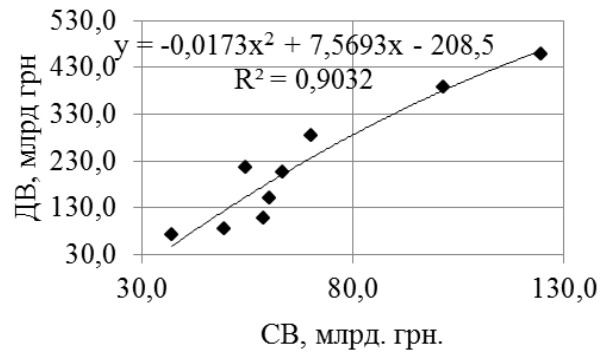


Рис. 2.2. Малі підприємства

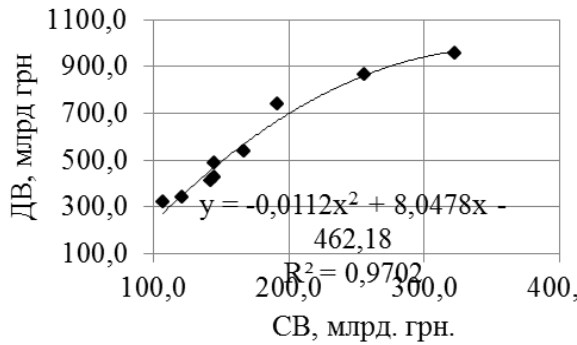


Рис. 2.3. Середні підприємства

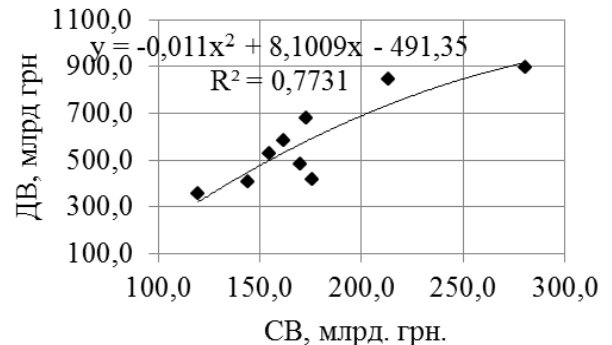


Рис. 2.4. Великі підприємства

Рис. 2. Обернена U-подібна квадратична залежність доданої вартості від соціальних витрат підприємств (СВ - соціальні витрати, ДВ – додана вартість)*

* Джерело: побудовано автором на основі даних [25]

Для аналізу використані дані соціальних витрат та доданої вартості підприємств за різними розмірами за 2011-2019 р. Варто звернути увагу, що найбільша кореляційна залежність двох показників є у середніх та малих підприємств із коефіцієнтами кореляції 0,9702 та 0,9032 відповідно. Це означає, що існує достатній зв'язок та залежність формування доданої вартості підприємства за рахунок соціальних витрат.

Результати Рис. 2 свідчать про обернену U-подібну криву, що вказує на наступну тенденцію: по-перше, незначні соціальні витрати на початку призводять до стрімкого зростання доданої вартості підприємств (темпи зростання доданої вартості більші за соціальні витрати), по-друге настає момент, накопичені соціальні витрати починають уповільнювати наростання темпів збільшення доданої вартості підприємств. Темпи зростання доданої вартості стають меншими ніж на початку формування та здійснення соціальних витрат.

Попередній висновок 1: соціальні витрати необхідно контролювати і підприємствам варто знайти таку їх межу та розмір, що максимізує додану вартість підприємства.

Наступним етапом є **кореляційний аналіз екологічних витрат та доданої вартості підприємств**. Аналіз впливу соціальних витрат на додану вартість підприємств представлено на Рис 3.

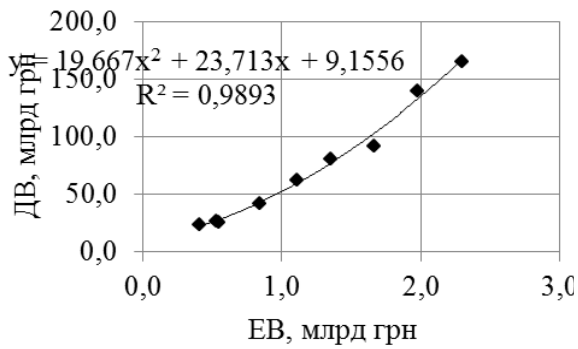


Рис. 3.1. Мікропідприємства

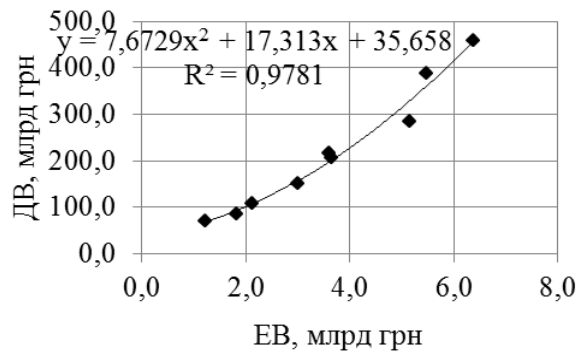


Рис. 3.2. Малі підприємства

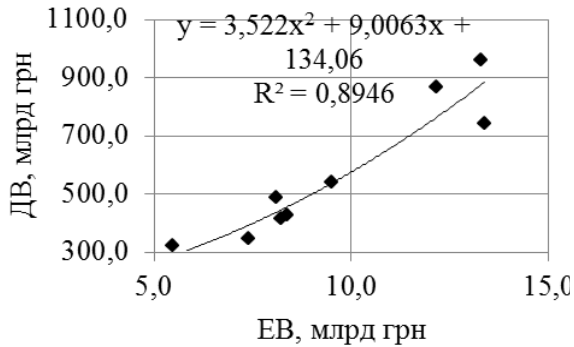


Рис. 3.3. Середні підприємства

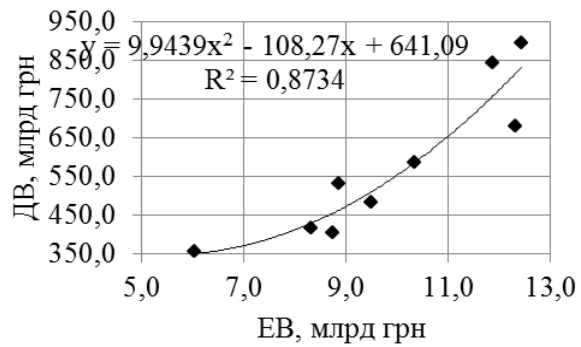


Рис. 3.4. Великі підприємства

Рис. 3. U-подібна квадратична залежність доданої вартості від екологічних витрат підприємств (ЕВ - екологічні витрати, ДВ – додана вартість)

* Джерело: побудовано автором на основі даних [25]

Аналіз Рис. 3 дає свідчення про U-подібну квадратичну залежність доданої вартості від екологічних витрат підприємств. Аналізуючи дані коефіцієнту кореляції мікро і малих підприємств (0,9893 та 0,9781 відповідно) можна зробити висновок про значну залежність доданої вартості від екологічних витрат. Менша залежність прослідковується у середніх і великих підприємствах (0,8946 та 0,8734 відповідно), але теж достатня. Лінія тренду має U-подібну форму. Це говорить про те, що на початкових етапах здійснення екологічних витрат відбувається найменше збільшення доданої вартості. Але із накопиченням відповідних витрат та створення відповідних умов та засобів еко-захисту відбувається наростання темпів доданої вартості, і відповідно зміцнення позиції сталого розвитку.

Попередній висновок 2: потужний поштовх сталого розвитку можливий із накопиченням відповідної бази еко-засобів. Спостерігається пряма залежність доданої вартості від еко-витрат, особливо на початкових етапах капіталовкладень та поточних еко-витрат.

Фінальним етапом у дослідженні впливу обліково-аналітичного забезпечення на сталий розвиток є **встановлення ролі інтегрованої звітності та надійності інформації у забезпеченні сталого розвитку.**

Публікація інтегрованого звіту може допомогти інвесторам зрозуміти фінансову цінність як екологічних, так і соціальних витрат. Що стосується впливу самого ІР, то виявляється значний позитивний зв'язок між публікацією інтегрованого звіту та доданою вартістю підприємства послідовно по всіх моделях.

Після проведених розрахунків (Рис. 2 та 3) виявляється значний позитивний зв'язок доданої вартості підприємства за умов взаємодії квадратів агрегованих екологічних і соціальних витрат (у більшості випадків $p < 0,05$). Таким чином, це підтверджує, що *розкриття інтегрованого звіту позитивно пом'якшує квадратичний зв'язок між екологічними / соціальними витратами і доданою вартістю підприємства*.

Проте, внесок компанії в її цінність після публікації інтегрованого звіту вище тільки для підприємств з низькими або нульовими витратами на охорону навколишнього середовища, а також, які проводять активну екологічну стратегію з великим об'ємом витрат на охорону навколишнього середовища (вертикальна форма інтеграції) (правило U-подібних кривих). У цих випадках ІР повинна пояснити інвесторам, чому підприємство інвестує мало/нічого або більшу суму в природоохоронну діяльність. Інвестуючи мало або нічого в природоохоронну діяльність, ІР може бути засобом відбілювання репутації. Активні екологічні стратегії підприємства можуть використовувати ІР, щоб пояснити, як високі екологічні витрати принесуть користь. Підприємства, які застрягли посередині щодо екологічних витрат, мають менший внесок в додану вартість підприємства при публікації інтегрованого звіту, ніж підприємства, які не публікують звіт. Таким чином, вартість публікації інтегрованого звіту видається поза увагою порівняно з перевагами після розширення витрат на охорону навколишнього середовища (горизонтальна область) (Рис. 4).

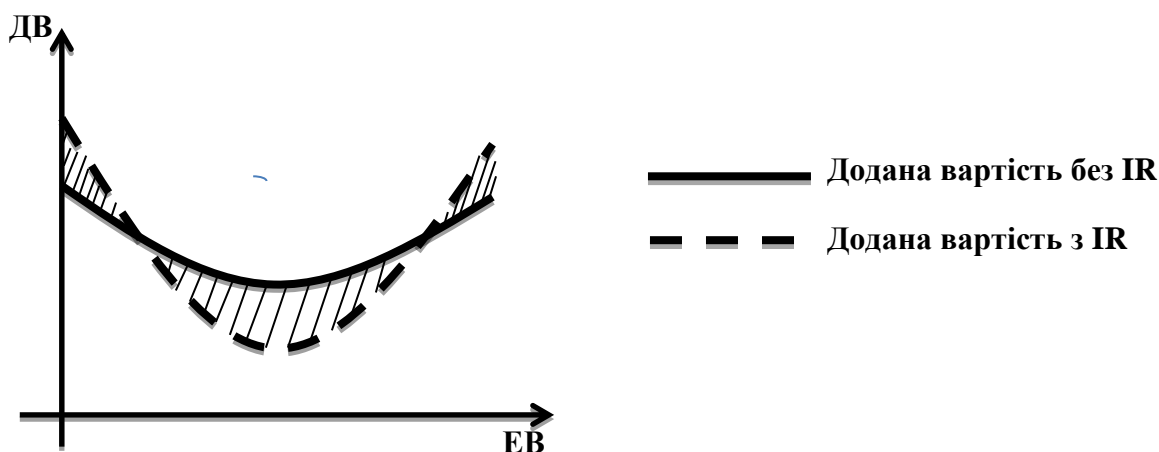


Рис. 4. Моделювання U-подібної форми сталого розвитку («занадто мало позитивного») з і без пом'якшення з боку ІР

* Побудовано автором

Для квадратичних соціальних витрат результати показують, що сукупні соціальні витрати пом'якшують інтегрованою звітністю ($0,009 < p < 0,10$). Таким чином, розкриття інтегрованого звіту позитивно пом'якшує квадратичний зв'язок між соціальними витратами і доданою вартістю підприємства. На Рис. 5 показано зв'язок між агрегованими соціальними витратами і вартістю підприємства з і без пом'якшення за допомогою ІР. Існує значна помірність через ІР і виключно значний позитивний внесок доданої вартості підприємства для всіх підприємств, що публікують інтегрований звіт, зворотна U-подібна крива паралельно зміщена вгору.

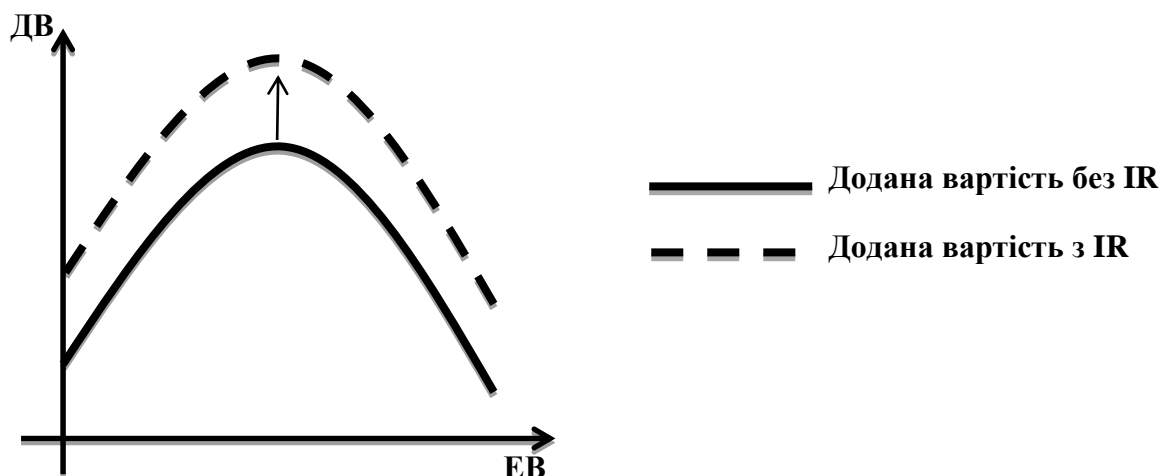


Рис. 5. Моделювання інвертованої U-подібної форми сталого розвитку («надто багато позитивного») з і без пом'якшення з боку ІР

** Побудовано автором*

В цілому видається, що ІР пом'якшує зв'язок між екологічними витратами і доданою вартістю підприємства, але не соціальними витратами і доданою вартістю підприємства. Можуть знадобитися технічні знання, щоб зрозуміти економічний вплив екологічних витрат. Таким чином, без подальших пояснень фінансовий внесок витрат на охорону навколишнього середовища є невизначеним. На відміну від цього, додаткові пояснення не потрібні для соціальних витрат, оскільки інвестори можуть очікувати певних соціальних витрат від підприємств для отримання ліцензії на діяльність. Соціальні витрати можна розглядати як законний аспект КСВ, який інвестори можуть правильно інтерпретувати без публікації інтегрованого звіту.

Результати вказують на значний U-подібний зв'язок між екологічними витратами і доданою вартістю підприємства. Соціальні витрати показують незначний інвертований U-подібний зв'язок з цінністю підприємства. Це підтверджує, що школа, пов'язана з витратами, і школа, яка створює цінність, співіснують. І основна увага повинна бути спрямована на нелінійні моделі. Що стосується стримуючого ефекту ІР, результати показують, що ІР пом'якшує U-подібну зв'язок між витратами на охорону навколишнього середовища та доданою вартістю підприємства, але не соціальними

витратами і доданою вартістю підприємства.

Окрім привнесення нових результатів до наукової літератури з інтегрованої звітності та сталого розвитку, отримані висновки будуть корисними для менеджерів та інвесторів підприємств. Менеджери повинні знати, що існує мінімальний рівень витрат на охорону навколишнього середовища, необхідних для створення позитивного ефекту доданої вартості підприємства. У цьому сенсі рекомендовані позиції для підприємства можуть полягати або в тому, щоб інвестувати практично нічого, або в проведенні активної екологічної стратегії. Обидві ситуації можуть бути пом'якшені за допомогою інтегрованої звітності. Менеджери також повинні знати, що існує максимум соціальних витрат після яких відбувається зменшення доданої вартості підприємства. Публікація інтегрованого звіту тягне за собою позитивний вплив на вартість підприємства незалежно від соціальних витрат. Інвесторам може бути цікаво поглянути не лише на вихідні змінні КСВ (наприклад, рейтинги, викиди CO₂), але і на вхідні змінні КСВ, такі як витрати на КСВ, щоб поліпшити своє інвестиційне становище.

Звісно побудовані моделі залежності доданої вартості підприємства від соціальних / екологічних витрат а відповідно і рівня сталого розвитку слід трактувати обережно. Поради «нічого або у значній мірі інвестувати у екологічне становище підприємства» повинні оцінюватись менеджерами не так категорично. Кожне підприємство є унікальним і відповідна «правильна» політика щодо екологічних витрат не може бути застосованою для іншого підприємства. Що стосується соціальних витрат, то тут, в основному, існує пряма залежність витрат та сталого розвитку.

Відповідно до Міжнародних стандартів інтегрованої звітності, випущеними 9 грудня 2013 року Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності (IIRC), представленими в Міжнародній структурі інтегрованої звітності [26], «надійність» разом з ознакою «повноти» означає, що організація повинна збирати, реєструвати, компіювати, аналізувати і розкривати інформацію і процеси, які використовуються при підготовці звіту, таким чином, щоб вони могли піддаватися перевірці і які встановлюють якість і істотність інформації [27]. Відповідно до пункту 3.40 Міжнародних стандартів інтегрованої звітності, на надійність інформації впливає її збалансованість і відсутність матеріальних помилок. Згідно з пунктом 4.46, практичні питання можуть обмежувати характер і обсяг інформації, яка може бути представлена в інтегрованому звіті. Тоді може бути доцільно розкрити такі обмеження і дії, що вживаються для їх подолання, в інтегрованому звіті. У разі недоступності надійної інформації в інтегрованому звіті повинен бути зазначений характер інформації, яка була опущена, і причина, по якій вона була опущена (п. 1.18) [27].

Ключовим елементом довіри до законності дій і їх результатів є подання до інтегрованому звіті залежностей між капіталами, наявними в організації, – фінансовим, виробничим, інтелектуальним, людським,

соціальною, взаємопов'язаним капіталом, а також природним капіталом. У відповідності зі стандартами IIRC (п. 2.3) підприємство вказує, як збільшення одного типу капіталу впливає на інші, що в основному відноситься до зменшення фінансового капіталу, який надається інвесторами, який використовується для збільшення інших капіталів. Таке уявлення стратегії соціально відповідальної підприємства полегшує розуміння фінансової інформації про діяльність, що сприяє сталому розвитку, яка закладає основи для майбутнього економічного, соціального та екологічного потенціалу підприємства.

Емпіричні дослідження, що відносяться до здатності підприємства представляти інформацію високої якості, вказують на складність в досягненні очікуваного рівня достовірності даних, особливо нефінансової інформації, представленої в інтегрованих звітах [16; 28;29]. Дискусія ускладнюється відсутністю конвергенції в бухгалтерській літературі про те, як визначити і емпірично розділити кількість і якість розкриття. Зважаючи на відсутність загальноприйнятої моделі якості розкриття, а також відповідних і надійних методів його вимірювання, в попередніх дослідженнях, як правило, використовується кількість розкриття в якості показника якості розкриття. Більш того, дослідники припускають, що розслідування тільки обсягу розкриття інформації може ввести в оману. За умови, що звіти високої якості повинні бути короткими і сфокусованими [30, р. 221]. Країни світу у яких набагато раніше відбулася офіційна регламентація та завершено процес формування правил та умов по підготовці і оприлюдненні інтегрованої звітності зараз мають відповідний результат розповсюдження тренду та потреби у оприлюдненні інтегрованих звітів. Україна знаходиться на початковому етапі формування своєї політики та практики перебудови обліку для вимог інтегрованої звітності. Як зазначали Д.М. Трачова та Л.А. Сахно [31] перехід від стандартної української системи обліку до міжнародних стандартів зумовить ряд позитивних зрушень у задоволенні інформаційних вимог всіх користувачів інформації [32].

IIRC обізнаний про ризик подання недостовірних даних в інтегрованому звіті. Тому для надійності розкриття інформації в інтегрованій звітності Комітет рекомендує в своїх стандартах «механізми, такі як надійні системи внутрішнього контролю та звітності, взаємодія із зацікавленими сторонами, внутрішній аудит або аналогічні функції і незалежне зовнішнє забезпечення» (п. 3.40) [9]. Можна підсумувати, що надійність пов'язана з відповідальністю підприємства за представлену вартість. Міжнародні стандарти інтегрованої звітності, прагнучи підвищити надійність опублікованих звітів, припускають, що створення цінності (додатної вартості підприємства) повинно бути показано як з точки зору вхідної інформації, так і результатів діяльності.

На відміну від фінансової звітності, де системи інформаційних технологій і організаційні процеси розроблялися і налаштовувалися протягом

багатьох років, системи і процеси для підготовки інтегрованого звіту і поширення його змісту все ще знаходяться в стадії розроблення. Інтегрована звітність потребує наступних змін в професійних і навчальних програмах ВНЗ, зокрема зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування». За словами представників ПРС, «по відношенню до сотень років, протягом яких аудит фінансової звітності розвивався, ми зараз знаходимося тільки на початку шляху підтвердження надійності» [9, с. 2]. В даний час відсутність інструментів і процедур, які перевіряють достовірність даних, представлених в інтегрованої звітності, являє собою особливу проблему для науки бухгалтерського обліку.

У інтегрованої звітності роль бухгалтерського обліку може сприйматися з точки зору різних парадигм: цінності, довіри з боку керівництва або парадигма стратегічної інформації. Кожна з них покладає різні завдання на бухгалтерський облік, проте, враховуючи економічні, технологічні та поведінкові зміни сучасного економічного світу, стратегічно-інформаційна парадигма набуває першочергового значення. Фундаментальна передумова стратегічної інформаційної парадигми бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб задовольнити інформаційні очікування користувачів корпоративних звітів, враховуючи припущення, що бухгалтерський облік описує виключно економічну реальність.

Дотримуючись умов бухгалтерської стратегічної інформаційної парадигми, можна усунути видимий на практиці пробіл, який відноситься до основ створення надійної інформації, представленої в інтегрованих звітах. Для цього необхідно передбачити, що основною функцією інтегрованої звітності є надання всім зацікавленим сторонам інформації, яка їм необхідна для розуміння залежності між фінансовими і нефінансовими показниками. Кожне соціально відповідальне підприємство, прагнучи задовольнити інформаційні потреби зацікавлених сторін, змушена створювати обліковий запис, який дозволяє визначити його взаємозв'язок з фінансовими і нефінансовими показниками, що, в свою чергу, дозволяє здійснювати більш ефективний моніторинг і аналіз засобів контролю. У той же час такий підхід, який гарантує внутрішню достовірність, забезпечить надійну зовнішню гарантію[33].

Зв'язок між фінансовими і нефінансовими показниками повинні бути результатом багатовимірного аналізу взаємозв'язку між потребами підприємства, як це визначено в її стратегії соціальної відповідальності, і її ресурсами в формі виробничого, фінансового, ІТ, людського, соціального та екологічного капіталу. Надійний звіт про управління (інтегрований звіт), пов'язаний з економічною, соціальною та екологічною відповідальністю, вимагає вимірювання та подання інформації про те як підприємство впливає на навколишнє середовище.

Підбиваючи підсумок, можна сказати, що в епоху КСВ, з огляду на зростаючі потреби в інформації, очікується, що система обліку сталого

розвитку буде належним інструментом вимірювання вартості активів, капіталу і результатів діяльності. Тому одним з ключових умов розвитку інтегрованої звітності за рахунок підвищення її надійності є розроблення системи верифікації і валідації та їх адаптація до потреб, що сприяють сталому розвитку.

Отже, надійність інтегрованого звіту залежить від:

- стратегії соціальної відповідальності, прийнятої підприємством;
- цілей зацікавлених сторін підприємства;
- здатності використовувати інтегровані стандарти звітності;
- способу верифікації та валідації інформації.

Отже, надійність інтегрованої звітності (звіту про управління) – це якісна характеристика інтегрованої звітності, яка залежить від ступеня верифікації та валідації відповідними загальноприйнятими та визнаними методичними рекомендаціями, що надасть можливість стейкхолдерам отримати релевантну інформацію для прийняття ширшого кола відповідних рішень економічного, соціального та екологічного характеру.

На сьогодні в Україні потребує перебудови система зобов'язання формувати та оприлюднювати інтегровану звітність не тільки великими та середніми підприємствами. До них мають долучатися на добровільній основі і малі підприємства (за деякими твердженнями це повинно бути обов'язковим). І це є найближча перспектива.

На кінець можна зробити висновок, загальна гіпотеза спроможності інституту бухгалтерського обліку забезпечувати сталий розвиток підприємництва підтверджується. Мало того, методи бухгалтерського обліку поповнюються трансформованою інтегрованою звітністю. Завданням цієї звітності є не тільки констатація фактів але і прогнозування. Тепер бухгалтерський облік розширює свої повноваження не тільки констатацією фактів соціально-економічних подій але і виконує функцію прогнозування та забезпечення сталого розвитку.

Список використаних джерел

1. Сокіл О.Г. Функції, принципи та складові системи обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком сільськогосподарських підприємств. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / за ред. Л.В. Синяєвої. Мелітополь, 2017. № 3 (35). С. 270-278.

2. Schaltegger, S., Burritt, R., Zvezdov, D., Hörisch, J., & Tingey-Holyoak, J. Management Roles and Sustainability Information. Exploring Corporate Practice. *Aust Account Rev.* 2015. Vol. 25(4). pp. 328–345, DOI: <https://doi.org/10.1111/auar.12102>.

3. Bennett, M., Schaltegger, S., & Zvezdov, D. Exploring Corporate Practices in Management Accounting for Sustainability. 2013. London: Institut of Chartered Accountants of England and Wales. 56 p.

4. Burritt, R.L., Hahn, T., & Schaltegger, S.T. Towards a comprehensive framework for environmental management accounting - Links between business actors and environmental management accounting tools. *Aust Account Rev.* 2002. Vol. 12(27). pp. 39-50, DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2002.tb00202.x>.

5. Grassmann, M., Fuhrmann, S., & Guenther, T. Drivers of the disclosed “connectivity of the capitals”: evidence from integrated reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2019. Vol. 10(5), pp. 877-908. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2018-0086>.
6. Trumpp, C., & Guenther, T. Too little or too much? Exploring U-shaped relationships between corporate environmental performance and corporate financial performance. *Business Strategy and the Environment*. 2017. Vol. 26. No. 1. pp. 49-68. DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.900>.
7. Schaltegger, S., & Beständig, U. Corporate Biodiversity Management Handbook: A Guide for Practical Implementation. 2012. Berlin: Federal Ministry of the Environment. 68 p.
8. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 5 жовт. 2017 р. № 2164. Уряд. кур'єр. 2017. 9 листоп..
9. IIRC: International <IR> framework implementation feedback. 2017. London: International Integrated Reporting Council. 28 p.
10. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. Київ: ННЦ "Інститут аграрної економіки". 2012. 454 с.
11. Розвиток бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій: колективна монографія. За ред. Жука В. М., Бездушної Ю.С. Київ: ННЦ «ІАЕ». 2017. 450 с.
12. Schaltegger, S. Sustainability as a driver for corporate economic success. consequences for the development of sustainability management control. *Society and Economy*. 2011. Vol. 33(1). pp. 15–28. DOI: <https://doi.org/10.1556/SocEc.33.2011.1.4>.
13. Schaltegger, S., & Burritt, R.L. Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*. 2010. Vol. 45, Issue 4. pp. 375-384. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2009.08.002>.
14. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8-9. С. 14-23.
15. Жук В.Н. Основи інституційної теорії бухгалтерського обліку: монографія. Київ: «Аграрна наука». 2013. 408 с.
16. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 1. С. 20-27. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27).
17. Sokil, O., Zhuk, V., & Vasa, L. Integral assessment of the sustainable development of agriculture in Ukraine. *Economic Annals-XXI*. 2018. Vol. 170(3-4). pp. 15-21. DOI: <https://doi.org/10.21003/ea.V170-03>.
18. Legenchuk, S.F. Analysis of management forms of collective investment institutions to organise the accounting system. *Economic Annals-XXI*, 2016. Vol. 156(1-2). pp. 112-115. DOI: <http://dx.doi.org/10.21003/ea.V156-0026>.
19. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Переваги інтегрованої звітності та перспективи її імплементації в Україні. *Innovation in science and education: challenges of our time*. 2016. London: IASHE. pp. 52-58.
20. Шигун М. М. Концептуальні зміни в бухгалтерському обліку під впливом сталого розвитку бізнесу. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 82-98. <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.082>.
21. Endrikat, J.; Guenther, E. & Hoppe, H. Making sense of conflicting empirical findings: A meta-analytic review of the relationship between corporate environmental and financial performance. *European Management Journal*. 2014. Vol. 32(5). pp. 735-751. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.emj.2013.12.004>.
22. Nuber, C., Velte, P., & Hörisch, J. The curvilinear and time-lagging impact of sustainability performance on financial performance: Evidence from Germany. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2019. Vol. 27(1), pp. 232-243, DOI: <https://doi.org/10.1002/csr.1795>.

23. Mervelskemper, L. & Streit, D. Enhancing market valuation of ESG performance: Is integrated reporting keeping its promise? *Business Strategy and the Environment*. 2016. Vol. 26(4). pp. 536-549. DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.1935>.
24. Chen, M.-H. & Lin, C.-P. The impact of corporate charitable giving on hospitality firm performance: Doing well by doing good? *International Journal of Hospitality Management*. 2015. Vol. 47. pp. 25-34. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2015.02.002>.
25. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
26. The International Integrated Reporting Framework, 2013, IIRC. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
27. G4 Sustainability Reporting Guidelines. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www2.globalreporting.org/standards/g4/Pages/default.aspx>.
28. Krzus M.P. Integrated Reporting: if not now, when? *Zeitschrift fuer Internationale Rechnungslegung*. 2011. No 6, P. 271-276.
29. Grassman M., Fuhrmann S., Guenther T. Drivers of the disclosed “connectivity of the capitals”: evidence from integrated reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2019. № 10 (5), p. 877-908. doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2018-0086>.
30. Melloni G., Caglio A., Perego, P. Saying more with less? Disclosure conciseness, completeness and balance in Integrated Reports. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2017. Vol. 36(3). P. 220-238.
31. Трачова Д.М., Сахно Л.А. Перехід на міжнародні стандарти обліку та звітності: проблеми на перспективи. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. Мелітополь: «Люкс», 2012. № 2 (18), том 6. С.270-276.
32. Zbarsky V.K., Trusova N.V., Sokil O.H., Pochernina N.V., Hrytsaienko M.I. Social and economic determinants for the development of resource potential of small forms of agrarian production in Ukraine. *Industrial Engineering & Management Systems*. 2020. Vol.19. No.1. pp. 133-142. DOI: <https://doi.org/10.7232/iems.2020.19.1.133>.
33. Sokil O., Sokil Ya. The development perspectives of sustainability accounting and integrated reporting in Ukraine. *Biodiversity and Natural Capital Accounting: 23rd EMAN Conference*. November 7-8, 2019. The Czech University of Life Sciences Prague and the Environmental and Sustainability Management Accounting Network, 2019. URL: <https://www.fld.czu.cz/dl/79751?lang=en>

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	3
1. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА	
<i>Manisha Kakkar, Amit Kumar</i>	
ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ENTREPRENEURSHIP	6
<i>Vochulia T.</i>	
PERSPECTIVE CHANGES IN THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION OF BUSINESS DEVELOPMENT MANAGEMENT	12
<i>Бірюк О.Г.</i>	
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ТА ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	20
<i>Єрмолаєва М. В., Левченко З. М.</i>	
ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ	29
<i>Голуб Н.О.</i>	
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ	36
<i>Замула І. В., Танасієва М. М.</i>	
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЛІСОВИХ ГОСПОДАРСТВ	43
<i>Височан О.С., Гук В.В.</i>	
ФОРМУВАННЯ КОРПОРАТИВНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В КЛАСТЕРІ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД	58
2. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ	
<i>Пасічник Ю.В.</i>	
НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВОЮ	67
<i>Левченко З. М., Єрмолаєва М. В.</i>	
ОРГАНІЗАЦІЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА КАДРОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВИХ ПІДРОЗДІЛІВ ПІДПРИЄМСТВ	75
<i>Трачова Д.М., Левченко О.П.</i>	
ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА АМОРТИЗАЦІЙНУ ПОЛІТИКУ	85
<i>Карман Т. В.</i>	
СУТНІСТЬ ТА НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	101
<i>Костякова А.А.</i>	
ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ	109

3. ФІНАНСОВО-ІНВЕСТИЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОТЕНЦІАЛУ СТАБІЛЬНОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	
<i>Trusova N.V.</i>	
FISCAL DECENTRALIZATION OF UKRAINE AND THE COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION	120
<i>Воронянська О.В.</i>	
ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З КУЛЬТУРОЮ ОРГАНІЗАЦІЇ	128
<i>Ілляшенко К.В.</i>	
АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РИЗИКІВ ЗА УМОВ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАДАЧІ ОПТИМАЛЬНОГО РОЗПОДІЛУ РЕСУРСІВ	140
<i>Безверхня Ю. В.</i>	
ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У РОСЛИННИЦТВІ	153
<i>Галушко О. І.</i>	
РОЛЬ ВЕНЧУРНИХ ІНВЕСТОРІВ У РОЗВИТКУ ФІНАНСОВО- ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ УКРАЇНИ	163
<i>Ghenadie Ciobanu</i>	
COMPANIES' FINANCES IN THE NEW CONDITIONS OF DIGITIZATION AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT APPROACHED THROUGH THE PRISM OF VALUE MANAGEMENT	170
4. СУЧАСНІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ У БІЗНЕСІ	
<i>Кучеркова С. О.</i>	
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ	184
<i>Трачова Д. М., Демчук О. М., Сахно Л. А.</i>	
РОЛЬ І МІСЦЕ ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В АМОРТИЗАЦІЙНІЙ ПОЛІТИЦІ	193
5. РОЗВИТОК ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	
<i>Жук В. М.</i>	
ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ: ІСТОРІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ	217
<i>Партиш Г.О., Загородній А.Г.</i>	
ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО РОЗКРИТТЯ В ІНТЕГРОВАНИЙ ЗВІТНОСТІ	228
<i>Гончаренко О.О., Лук'янець О.В.</i>	
ЗВІТНІСТЬ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРУДЕНЦІЙНОГО НАГЛЯДУ РИНКУ МІКРОКРЕДИТУВАННЯ	236
<i>Сокіл О. Г., Dimitar Zvezdov</i>	
НАДІЙНІСТЬ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ	249
ЗМІСТ	265

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**Науково-методологічні засади
обліково-аналітичного та фінансово-
інвестиційного забезпечення сталого
розвитку суб'єктів господарювання**

**Коллективна монографія присвячена 25-річчю кафедри
обліку і оподаткування Таврійського державного
агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного**

Технічний редактор: Ілляшенко К.В., к.е.н., доцент кафедри обліку і
оподаткування, Таврійський державний
агротехнологічний університет імені Дмитра
Моторного
e-mail: nauka_oo@ukr.net

*При повному або частковому відтворенні матеріалів даної монографії
посилання на видання обов'язкове
Висловлені у виданні думки належать виключно авторам*

Видавець та виготовлювач ТОВ «Колор Принт»
72312, Запорізька обл., м. Мелітополь, вул. Університетська, 44/7
Тел. (0619) 46-42-80

Свідоцтво Державного комітету телебачення
і радіомовлення України про внесення суб'єкта
видавничої справи до Державного реєстру видавців і
виготівників видавничої продукції
Серія ДК № 6974 від 13.11.2019р.

Підписано до друку 04.06.2020р. Папір офсетний.
Формат 60x90/16. Гарнітура Arial Narrow.
Друк різог. Умовн. друк. арк. 16,75.

Тираж 300 пр. Зам. № 23 від 10.06.2020р.

ТОВ «Колор Принт»
72312, Запорізька обл., м. Мелітополь, вул. Університетська, 44/7.
Тел. (0619) 46-42-80.