



АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ

колективна монографія

(за редакцією Аранчій В.І., Дорогань-Писаренко Л.О.)

м. Полтава 2018

**Міністерство освіти і науки України
Полтавська державна аграрна академія**

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ
СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ**

колективна монографія

(за редакцією Аранчій В.І., Дорогань-Писаренко Л.О.)

м. Полтава 2018

УДК 33: 167.1

A 43

Рекомендовано до друку Вченою радою Полтавської державної аграрної академії (протокол № 7 від 27.11.2018 р.).

ISBN 978-966-2989-90-8

Рецензенти:

– **Гончаренко О.В.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки Дніпровського державного аграрно-економічного університету;

– **Перебийніс В.І.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки підприємства та економічної кібернетики Полтавського університету економіки і торгівлі;

– **Плаксієнко В.Я.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії.

A43 Актуальні питання сучасної економічної науки: колективна монографія / за ред. Аранчій В.І., Дорогань-Писаренко Л.О. Полтава: ТОВ «Симон», 2018. 226 с.

Комп'ютерне оформлення – Єгорова О.В., к.е.н., доцент.

У колективній монографії з позицій міждисциплінарного підходу викладені результати дослідження теоретичних та прикладних аспектів окремих актуальних питань сучасної економічної науки. Видання призначене для науковців і практиків в економічній сфері, керівників і спеціалістів управлінських структур, викладачів та здобувачів закладів вищої освіти.

Матеріали друкуються в авторській редакції. Відповідальність за зміст наданих для друку матеріалів, точність наведених фактів, цитат, посилань на джерела, достовірність іншої інформації та за додержання норм авторського права несуть автори.

ISBN 978-966-2989-90-8

© Колектив авторів, 2018

© Полтавська державна аграрна академія

ЗМІСТ

	с.
Передмова	5
Розділ 1. Історичні аспекти розвитку економічної думки на теренах України	9
1.1. Роль і місце професора А.Т.Опрі в забезпеченні аграрних перетворень.....	9
1.2. Розвиток фінансової науки в Україні. Історія української фінансової думки	16
Розділ 2. Теоретичне осмислення сучасних проблем економічної та соціальної реальності України	30
2.1. Українські економічні реалії – зростання тарифів.....	30
2.2. Глобалізація освіти: чи можливо втримати пам'ять і не втратити майбутнього (філософсько-економічний аспект).....	38
2.3. Логістичні системи в умовах глобалізації світової економіки	45
Розділ 3. Статистико-економічна оцінка макроекономічного розвитку України.....	71
3.1. Критерії та статистичні показники стану регіональної продовольчої безпеки	71
3.2. Економіко-статистичний аналіз валового регіонального виробництва в Україні.....	85
Розділ 4. Актуальні питання розвитку теорії й практики бухгалтерського обліку та контролю	96
4.1. Структура і склад методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства та її економічне обґрунтування	96
4.2. Ієрархічна система формування внутрішньої звітності за центрами витрат машинобудівного підприємства.....	115
4.3. Сучасний облік виробничих запасів	129

4.4. Доходи підприємств оптової торгівлі: практичний досвід документального забезпечення та обліку на рахунках, управлінський аспект	141
4.5. Податковий контроль за розрахунками з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб	153
Розділ 5. Економічний аналіз як складова системи управління діяльністю суб'єктів господарювання	171
5.1. Методичні аспекти аналізу майнового стану суб'єктів державного сектору	171
5.2. Витрати підприємства: теоретичний аспект та практичне значення	186
5.3. Тенденції сучасного економічного стану земель аграрної сфери	195
5.4. Сутність та методичні аспекти використання кластерного аналізу	209
Висновки	221
Склад авторського колективу та розмір авторського внеску	225

ПЕРЕДМОВА

Шановний читач!

Монографія, яку Ви зараз читаєте, присвячена 20-річчю створення факультету обліку та фінансів Полтавської державної аграрної академії та пам'яті його першого декана – професора Анатолія Трохимовича Опрі.

Відзначаючи ювілей створення факультету наш колектив узагальнив найвагоміші результати наукової діяльності за період свого існування у цій монографії. Ми також щиро дякуємо колегам, які приєднались до нашого авторського колективу! Відмітимо, що багато із них працюють у провідних закладах освіти та науки України, з якими тим чи іншим чином пов'язаний професійний шлях першого декана нашого факультету – Анатолія Трохимовича Опрі.



**Доктор економічних наук, професор Опря Анатолій Трохимович
(1938-2013 рр.)**

Анатолій Трохимович Опря був та залишається одним з найавторитетніших українських вчених у галузі статистичної науки, зокрема, теорії статистики та математичної статистики. Провідними напрямками його наукової діяльності були розробка теоретичних і методологічних засад використання статистико-математичних методів в економіці та управлінні аграрною економікою. За вагомий внесок у розвиток науки ім'я Анатолія Трохимовича Опрі занесене до довідників «Українські видатні вчені економісти-аграрники ХХ століття» та «Енциклопедія сучасної України», а його професійні здобутки відмічені трудовою відзнакою «Знак пошани».

Професійний шлях А.Т.Опрі пов'язаний із такими провідними закладами вищої освіти України як: Луганський сільськогосподарський інститут, Український науково-дослідний інститут економіки і організації сільського господарства (нині – ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ), Українська сільськогосподарська академія (сучасна назва – Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ), Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ).

З 1994 році Анатолій Трохимович працював у Полтавській державній аграрній академії, був організатором та натхненником багатьох інноваційних змін в її діяльності. Однією з ініціатив Анатолія Трохимовича, що мала істотне значення для Полтавської державної аграрної академії, було реформування економічного факультету, яким він керував на посаді декана. У 1998 році А.Т.Опря ініціював та домігся утворення на його базі факультетів обліку і аудиту та економіки і менеджменту.

Довгі роки професор А.Опря був завідувачем кафедри фінансово-економічного аналізу та статистики, сформувавши напрям наукових досліджень її колективу на наступні десятиліття.

Доктор економічних наук, професор Опря А.Т. залишив після себе значний інтелектуальний спадок – близько 200 наукових праць, серед яких понад 40 монографій, підручників і навчальних посібників, які ще за життя автора стали класикою. Викладення матеріалу у навчальній літературі, що належать його перу, відрізняється інноваційними підходами: програмованому контролі знань студентів (саме А.Т.Опря є автором першого в Україні підручника по статистиці з елементами програмованого навчання), використанні дистанційних технологій у навчальному процесі. За підручниками Анатолія Трохимовича, навчалось не одне покоління економістів-аграрників, а під його безпосереднім керівництвом були захищені п'ять дисертацій кандидата економічних наук.

Анатолій Трохимович залишив по собі світлу пам'ять у серцях своїх друзів, колег та учнів. Він став справжнім взірцем компетентного професіонала, педагога і науковця для викладачів і студентів, порядної, інтелігентної людини з великою душею для всіх, хто його знав. За час своєї роботи Анатолій Трохимович згуртував справжню команду зі своїх учнів та однодумців, яка продовжує працювати й нині.

Безперечно, складно навіть перелічити усі надбання факультету обліку та фінансів за 20 результативних та динамічних років існування. Метою наукової роботи потужної команди науковців факультету була і є постановка та вирішення актуальних питань сучасної економічної науки, формування та поширення у суспільстві стратегічних засад ефективного розвитку економіки України. До виконання цих завдань залучились співавтори даної колективної монографії, в якій дана спроба системного підходу до історичного, теоретичного та статистико-економічного осмислення сучасних проблем України. Особлива увага сфокусована на актуальних питаннях державної політики, бухгалтерського обліку та економічного аналізу суб'єктів господарювання, розвитку вітчизняних логістичних систем.

Наразі факультет перебуває на порозі святкування у 2020 році 100-річчя заснування факультету садівництва та городництва при вищій робітничій школі, правонаступницею якого є Полтавська державна аграрна академія, та 60-річчя економічного факультету, від якого відокремився факультет обліку та фінансів. В очікуванні цих визначних дат науково-педагогічний колектив не лише підбиває підсумки діяльності, але й будує плани на майбутнє. Домінуючим мотивом подальших наукових розробок повинна стати їхня практична значимість. Наука повинна забезпечувати реальний сектор економіки завершеними розробками, не рекомендувати, а гарантувати результат при їх впровадженні.

Майбутнє України, ефективність та конкурентоспроможність вітчизняних суб'єктів господарювання прямо залежить від здатності максимально ефективно втілювати наукові проекти у практику. Підтримка фундаментальної та прикладної науки з орієнтацією на впровадження науково-технічних і технологічних розробок у виробництво повинна стати головним пріоритетом науково-технічної та інноваційної політики держави.

Аранчій В.І., ректор Полтавської державної аграрної академії, к.е.н., професор, професор кафедри фінансів і кредиту, декан факультету обліку та фінансів у 1999-2008 рр.

Дорогань-Писаренко Л.О., декан факультету обліку та фінансів Полтавської державної аграрної академії, к.е.н., доцент, професор кафедри економічної теорії та економічних досліджень.

Єгорова О.В., к.е.н., доцент, доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень Полтавської державної аграрної академії.

РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ НА ТЕРЕНАХ УКРАЇНИ

1.1. РОЛЬ І МІСЦЕ ПРОФЕСОРА А.Т.ОПРІ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ АГРАРНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

*Саблук П.Т., академік НААН, д.е.н., професор, Герой України
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ*

Не зважаючи на відомі труднощі функціонування аграрного сектору економіки України, хоч і на мінімальному рівні, але він забезпечує населення необхідними продуктами харчування і продовольчу безпеку країни. Від аграрної сфери залежить ємність внутрішнього ринку та розвиток зовнішньої торгівлі. І це в повній мірі підтверджує результати діяльності Полтавської області в останні роки. Визначальне значення має в цьому роль і місце діяльності професора, доктора економічних наук Опрі Анатолія Трохимовича. Якби не проводилось реформування аграрного сектору, Україна, як незалежна держава, не відбулася би. Створення за період реформи багатокладності на селі, задоволення потреб населення в землі дало змогу селу працювати і багато в чому за рахунок його відстояти економічну самостійність України.

Життя держави за період незалежності дає підстави стверджувати, що стратегія реформ у теоретичному і практичному плані була правильною. Вірним було рішення відмовитися від домінуючої на той час теорії трудової вартості, а стати на сторону прихильників теорії ресурсної вартості. Перехід на ринкову систему господарювання поставив на порядок денний вирішення проблеми економічності й ефективності використання не тільки праці (за теорією трудової вартості), а й усіх без винятку ресурсів. Адже споконвіку відомо, що обов'язковою умовою сільськогосподарського виробництва є наявність

чотирьох видів ресурсів, що було лейтмотивом професора Опрі А.Т.: землі, основних фондів, оборотних фондів і праці. Переважна частка додаткової вартості, яка створюється всіма названими видами ресурсів, утворена завдяки землі, як головного засобу виробництва (через систему землеробства, фотосинтезу і т.п.). Саме та частина додаткової вартості, яка до цих пір абсолютизувалась лише як результати праці, є відносною додатковою вартістю. І справа не лише в тому, що за теорією трудової вартості створена додаткова вартість незаслужено приписувалася лише праці, а в тому при розподілі новоствореної вартості вона направлялася в малоефективні, а то й в безплідні за своїм змістом види робіт і діяльності. Можна однозначно сьогодні стверджувати: головна причина кризових явищ, як підкреслює незабутній Анатолій Трохимович, пов'язана з обмеженістю економічної теорії. Цьому підтвердженням є також кризи аграрних секторів в усіх без винятку країн СНД, де аграрні реформи не проводилися. Тому на його погляд, головним завданням в найближчий час для академічної, галузевої, університетської науки повинна стати концентрація зусиль на доопрацюванні економічної теорії, всіх її складових, у тому числі обліку, аудиту, економічного аналізу з включенням в аграрний капітал усіх його складових згідно з теорією ресурсної вартості. За такої умови найбільше реально будуть відображатися в системі економічної і облікової роботи витрати товаровиробників на виробництво та одержані доходи. Всі галузі реальної матеріальної сфери будуть поставлені в однакові економічні умови відтворення капіталу, а відтак – і ціноутворення. Інакше кажучи, вітчизняній економічній науці, як і всім органам управління, на думку професора, треба усвідомити, що земля разом з іншими ресурсами є джерелом багатства нації, визначає її основний розвиток.

Аграрною економічною наукою, в тому числі і Опредю А.Т., свого часу на основі теорії ресурсної вартості була запропонована концепція здійснення аграрної реформи, яка складається з 4 блоків економічних проблем. Завдяки цьому вдалося досягти послідовності і системності і

проведенні реформ в сільському господарстві.

Втілюючи в життя проблеми першого блоку реформування економічної платформи аграрної реформи, не зважаючи на певний опір антиреформаторських сил, на думку Анатолія Трохимовича, вдалося досягти позитивних зрушень: стабілізувати виробництво, збільшити його обсяги, ліквідувати збитковість, збільшити посіви озимини під наступний урожай тощо.

Наступні завдання, які належить ще розв'язати у цьому блоці, такі:

1. Ввести господаря-власника у правове поле, захистити його, якщо потрібно, та змусити працювати навколо аграрного власника в його інтересах юристів, банкірів, податківців. Політика тут повинна бути спрямована на формування середнього класу на селі.

2. Органам управління, спеціалістам належить здійснити прив'язку наукових розробок до конкретних місцевих умов, створити інфраструктуру ринку, допомогти селянам у виборі ефективних організаційно-правових форм господарювання.

3. Негайно прийняти Земельний кодекс, створити Земельний банк, його регіональні агентства, здійснювати систему реєстрації купівлі-продажу земельних ділянок лише через цю установу. Сміливіше йти на контрольований ринок землі. Адже землі запасу і резерву вичерпуються, тому затягування зі створенням ринку землі працює проти реформ, а державні і місцеві бюджети втрачають значні фінансові ресурси.

4. Повсюдно належить будувати виробничі відносини з урахуванням відносин власності на землю, майно і особисто працюючого.

На створення ефективного економічного механізму АПК, на думку вченого, спрямовується другий блок, в якому головною ланкою має стати ціновий механізм. Указами Президента України започатковано цивілізоване регулювання державою аграрного ринку. В його основу покладено концепцію ціни виробництва з урахуванням ренти землі. Це тільки початок роботи. Подібна схема повинна започатковуватися і на

інші життєво-важливі продукти рослинництва: цукор, олію, насіння і особливо на продукцію тваринництва. Якщо за допомогою державних економічних регуляторів вирішимо проблему ціни та зміцнимо економічну платформу ринкової системи господарювання, то зробимо кредитно й інвестиційнопривабливим агропромислове виробництво. Капітал іде до землі, а не від неї. Земля матиме справжню ціну, що дозволить ліквідувати неконтрольований ринок землі. Тому тут потрібна розумна політика держави в напрямі підтримки цін і доходів на сільськогосподарську продукцію.

До вимог ринку належить налаштування кредитного механізму. При цьому навантаження на бюджетну підтримку повинно зменшуватись, а на ціну – зростати. Так само систему податків потрібно пов'язати з прибутками, а також з оподаткуванням.

Третій блок – це підвищення рівня і культури господарювання на землі приватних господарських структур, а також забезпечення поступального соціально-економічного розвитку сільських територій. Ці проблеми необхідно вирішувати шляхом переорієнтації органів управління сільським господарством, особливо на місцевому рівні, на дорадчу роботу, відпрацювання більш ефективних зв'язків аграрної науки з виробництвом, створення сприятливого для сільськогосподарських виробників інформаційного середовища. Необхідно піднести статус і фінансові можливості сільських громад і рад.

Цілком зрозуміло, що питання ресурсного забезпечення теж є стратегічними і вони повинні бути у центрі уваги управлінців, в тому числі спеціалістів аграрного блоку.

В управлінні головним є задоволення інтересів власників, підвищення наукоємності господарського виробництва на основі інжинірингу, інтеграції та кооперації, активного залучення інвесторів.

Четвертий напрям, і останній, – це законодавче забезпечення реформ та розвитку АПК, необхідність у перегляді окремих законів базового значення та їх посилення. Потрібні і нові закони рамкової дії,

особливо для розвитку в країні земельних відносин, ринку землі. В цьому плані набувають першочергового значення питання підготовки і перепідготовки кадрів для посилення наукового забезпечення агропромислового виробництва. Доцільно створити в управлінні спеціальні служби, які б займалися питаннями пропаганди наукових розробок, допомагали в прив'язці наукових розробок до конкретних місцевих умов.

Роль АПК в економіці країни при суцільній переорієнтації сільських товаровиробників на ринкові засади господарювання не тільки не знижується, але й по цілому ряду напрямів зростає.

Визначається це такими факторами:

- вимогами підвищення рівня та якості харчування переважної частини населення;
- необхідністю підвищення добробуту, якості життя, в першу чергу в сільській місцевості;
- зростаючими потребами сільського господарства в матеріально-технічних ресурсах, що є базовою основою для розвитку промислових, природних, будівельних, транспортних та інших сфер матеріального і соціального значення. На цій основі розвиватиметься сфера послуг, виникатимуть нові робочі місця, зростатиме економічна податкова база, що дуже важливо для посилення розвитку місцевого самоврядування;
- необхідністю прискореного розвитку інфраструктури сільських поселень та пов'язаним з сільськогосподарським виробництвом розвитком несільськогосподарської діяльності, послуг.

Відомо, що рівень розвитку продуктивних сил, економічно-правові та соціально-економічні умови, які домінують в країні, визначають ефективність функціонування економіки України і важливішої її складової – економіки АПК. Однак, належного розуміння ролі і значення даної сфери діяльності, спеціалістів цього профілю, за висновками вченого, в значній частині управлінських структур держави, як і в наукових колах, поки що немає.

Нині для економістів-аграрників, у т.ч. облікового напрямку, особливо вчених, немає більш відповідального завдання, як вирішення питання відображення в системі бухгалтерського обліку, на балансі, як це робиться в цивілізованих країнах світу, усіх складових аграрного капіталу, обліку земельної ренти та її розподілу. Є всі підстави, щоб посилювати розвиток теоретичних досліджень з питань обліку, економічного аналізу та аудиту. Сьогодні практично відсутні спеціалісти на рівні докторів наук з питань статистики, економічного аналізу, аудиту, вкрай обмежена кількість спеціалістів вищої кваліфікації з питань бухгалтерського обліку.

Вкрай потрібне узагальнення і розвиток теорії та методології по кожній із облікових дисциплін. Це повинно здійснюватись в контексті розвитку економічної теорії і практики обліку, економічного аналізу та аудиту окремо в межах своїх функцій з врахуванням економічних процесів, які відбуваються в економіці.

При переході на ринкову, госпрозрахункову в своїй основі нову систему управління основною вимогою, як підкреслював Опря А.Т., є об'єктивно нові схеми розподілу в інтересах відтворення новоствореної вартості. При цьому, системи обліку, економічного аналізу та аудиту в обов'язковому порядку в теоретичному і практичному плані повинні передбачати нові функції:

1. Визначення факторів формування складових частин абсолютної та відносної додаткової вартості з включенням її в подальший розподіл з врахуванням інтересів кожного ресурсу (фактора) як бази подальшого відтворення в сільськогосподарському виробництві.

2. Забезпечення в інтересах власника і сформованих з його участю організаційно-правових структур як основного центра облікової роботи, побудови всієї системи обліку, аналізу і аудиту, сприяння на основі цього розвитку підприємництва, комерціалізації, нарощування обсягів виробництва.

3. Формування та розбудови такої системи внутрігосподарської

обліково-аналітичної роботи, яка відображала би не тільки загальний розмір отриманих кожним власником доходів, але і в розрізі вкладених ним видів ресурсів.

4. Побудови на основі застосування ефективних методів аграрної статистики систем моніторингу ринків продовольства, соціально-економічного розвитку галузей і регіонів агропромислового виробництва.

Створення методологічних рад при кожному міністерстві потрібно для виконання вищезгаданих функцій, бо саме вони, виходячи з концептуальних основ обліково-аналітичної та аудиторської діяльності, повинні відпрацьовувати за попередньо розробленими програмами теоретичні і прикладні аспекти вдосконалення за Опрею А.Т. обліку та аналізу в системі ринкових відносин. Тому найбільш актуальними є:

- координація науково-дослідних робіт по кожному напрямку облікової діяльності;
- організація та забезпечення особливостей ведення обліку, економічного аналізу та аудиту в кожній із організаційно-правових форм господарювання;
- комп'ютеризація обліково-аналітичних та аудиторських видів діяльності;
- створення наскрізної системи економічного аналізу з чітким відображенням всіх її елементів на макро-, мезо- і мікрорівнях з метою вдосконалення міжгалузевих, внутрішньогалузевих і внутрішньогосподарських відносин, всієї системи управління.

Виконання нових функцій і завдань кожного із систем обліку, економічного аналізу та аудиту можливе, як неодноразово нагадував А.Т. Опря, при умові створення розгалуженої мережі підготовки на основі нових стандартів кваліфікованих кадрів, забезпечення спеціалістами цих професій всіх ділянок господарської діяльності, оволодіння ними основами ринкової економіки та сучасними системами обліку та аудиту, комп'ютерною технікою. З таким світоглядом запам'ятався нам,

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія

його однодумцям незабутній професор Опря А.Т. Пам'ять про нього, його світлі ідеї житимуть вічно. Він цього заслуговує.

1.2. РОЗВИТОК ФІНАНСОВОЇ НАУКИ В УКРАЇНІ. ІСТОРІЯ УКРАЇНСЬКОЇ ФІНАНСОВОЇ ДУМКИ

*Борисова І.С., к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Полтавська державна аграрна академія*

Розуміння процесу розвитку економічних наук, їх системи, по суті, характерне для представників усіх напрямів економічної теорії минулого та сучасного. Однак воно не виключає важливих відмінностей у трактуванні цілого ряду питань, зокрема класифікації економічних наук і місця в ній фінансової науки. Розвиток економічних наук, у тому числі й фінансів, відбувається під впливом потреб життя шляхом диференціації та інтеграції знань. Специфіка дослідження історії науки полягає в необхідності використання об'єкта дослідження писемних пам'яток і фахових академічних розвідок, це значно ускладнює оцінку значення тих чи інших джерел і разом з тим збагачує процес наукового пізнання.

Правильно розкрити історію фінансової думки можливо лише за умови врахування загальних і специфічних тенденцій у розвитку фінансової науки в Україні.

Загальні тенденції пов'язані зі становленням і розвитком капіталістичної ринкової економіки, прогресом світової економічної науки, зокрема фінансової. Ці тенденції по-різному проявилися в першій і другій половинах ХІХ ст. Своєрідною межею слугує відміна кріпацтва в Російській імперії в 1861 р., у зв'язку з чим значно поживається наукова робота, її масштабність, з'являється зацікавленість широких кіл

громадськості до фінансових питань. Фінансові реформи 80-90-х років М.Х. Бунге, І.А. Вишеградського та С.Ю. Вітте, з одного боку, спиралися на солідний доробок фінансової науки, а з іншого – давали могутній імпульс для її подальшої розробки, в тому числі і в історичному аспекті.

Специфічні тенденції розвитку фінансової науки в Україні визначалися особливостями становища та розвитку української економіки: відсутністю державності протягом кількох століть і відокремленістю від сусідніх країн – Австро-Угорщини та Польщі [8, с. 73-74].

Через це, по-перше, українська наука сприймалася як несаможиттєва, несамобуття, «розчинена» – в економічній думці метрополії; по-друге, зберігалися регіональні відмінності у формуванні та розвитку фінансової науки; по-третє, прикладні, історичні й інші аспекти дослідження фінансів тісно пов'язувалися з проблемами національного самовизначення, зміцнення національних елементів у провідних галузях економіки, піднесення добробуту населення; по-четверте, важливими осередками розвитку нашої національної думки і видавничої справи ставали культурні центри метрополій та інші міста за межами України (Петербург, Москва, Будапешт, Відень, Варшава, Краків, Прага, Париж, Женева, Берлін та ін.) [11, с. 66-67].

Наука неможлива без наукових публікацій. Головне призначення науки – отримання та накопичення нового знання, тож важливим елементом наукового процесу є оформлення здобутого знання, доведення його до відома якнайширшого кола зацікавлених осіб (до якого в перспективі може належати все людство) і його збереження для подальшої обробки, розвитку й застосування. Все це забезпечується шляхом оприлюднення результатів наукових досліджень у формі наукової публікації.

У подальшому, починаючи з кінця XVIII – початку XIX століття, коли з'являються й дедалі більшого поширення набувають наукові

журнали й інші види періодичних видань, на передній план поступово виходить жанр наукової статті, який значно підвищує оперативність наукової роботи й дозволяє набагато швидше знайомити наукову спільноту з окремими результатами наукових досліджень. Крім того, суттєвої модернізації, а починаючи з другої половини XX ст. й революційних змін, зазнають технічні засоби видавничої справи, аж до того, що один-єдиний комп'ютер з принтером (останній також перестає бути обов'язковим із розвитком електронних видань) стає спроможним замінити колишні велетенські типографії.

Як наслідок, невпинно зростає як кількість дослідників, так і кількість «наукової продукції» у вигляді статей, журналів, монографій, збірників, тез конференцій та інших типів наукових публікацій. Відповідно до основних етапів еволюції фінансової думки та її становлення як окремого наукового напрямку, джерела вивчення історії фінансової науки в Україні можна систематизувати, як показано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Джерела вивчення відповідно до основних етапів розвитку
фінансової науки в Україні [6]**

Якісна характеристика етапу розвитку фінансової науки	Історичний період	Види джерел
А	1	2
Зародження фінансової думки	XVI – XVIII ст.	Праці мислителів, історичні документи
Становлення фінансової науки	перша половина XIX ст.	Проекти урядових реформ, монографічні дослідження
Розвиток теорії фінансів	друга половина XIX – початок XX ст.	Навчальні курси поліцейського і фінансового права, політичної економії, основ фінансової науки, монографії, наукова публіцистика
Деструкція фінансової науки	1930–1970-ті рр.	Партійні та державні документи, навчальна література, наукові видання

Продовж. табл. 1.1

А	1	2
Формування сучасних концепцій	1980–до теперішніх часів	Монографічні дослідження, навчальна література, публікації в наукових вітчизняних міжнародних фахових виданнях, електронні видання

*Доповнено автором

Найбільш вагомий внесок у вивчення та залучення до наукового обігу джерел історії української фінансової думки зробив видатний дослідник економічного націознавства Степан Миколайович Злупко (1931-2006) – український економіст, історик, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки України Львівського національного університету ім. І.Франка, лауреат премії ім. Михайла Туган-Барановського НАН України. С.М. Злупком запропоновані три геополітично-цивілізовані цикли розвитку фінансової думки в Україні. Перший цикл охоплює період від найдавніших часів до зруйнування давньоукраїнської держави – Київської Русі татаро-монголами. Другий можна датувати серединою XIV – XVII ст., третій – це час із середини XVII ст. до 1991 р. [9]. З проголошенням України незалежною державою започатковано четвертий геополітичний-цивілізований цикл розвитку її економіки, що має ґрунтуватися на досвіді трьох попередніх. Цикли розвитку фінансової думки в Україні представлені у табл. 1.2.

Різнманітні пам'ятки першого геополітично-цивілізованого періоду розвитку України стосуються не лише історії, філософії, управління тощо, а й розвитку української фінансової думки. У цьому періоді яскраво виражений прикладний, практичний характер. У середньовіччі вона існує на рівні мистецтва (тобто сформульованих правил, настанов, порад тощо з господарювання), загальних положень про фінансову мораль. Яскраве уявлення про неї дає визначна пам'ятка української думки XI-XIII ст. «Руська Правда».

Таблиця 1.2

Цикли розвитку фінансової думки в Україні

Геополітично-цивілізовані цикли розвитку фінансової думки в Україні	Період	Трансформація фінансової думки
А	1	2
Перший цикл	від найдавніших часів до зруйнування давньоукраїнської держави – Київської Русі татаро-монголами.	Фінансова думка існує на рівні мистецтва (тобто сформульованих правил, настанов, порад з господарювання тощо), загальних положень про фінансову мораль. Яскраве уявлення про неї дає визначальна пам'ятка української думки XI – XII ст. «Руська правда».
Другий цикл	серединою XIV – XVII ст.	У цей період виникає вища школа (заснування Києво-Могилянської академії, Острозької академії, братських шкіл), де розвивалася фінансова думка.
Третій цикл	з середини XVII ст. до 1991р.	Тривав розвиток теорії та історії фінансів, хоча протягом тривалого часу країна була позбавлена державності. Осередками наукових досліджень у галузі фінансів стали, насамперед, університети (Львівський, Харківський, Київський, Одеський, Чернівецький). У XIX-XX ст. яскравими представниками фінансової науки та фінансової практики були видатні українські вчені М. М.Алексєєнко, А.Я.Антонович, М.А. Балудянський, М.Х.Бунге, І.І.Патлаєвський, М.М.Соболев, І.Т.Тарасов, М.І.Туган-Барановський, М.М.Цитович, І.Я.Франко, І.І.Янжул, М.П.Яснопольський і Л.М.Яснопольський та ін.

Продовж. табл. 1.2

А	1	2
Четвертий цикл	з 1991р.-до теперішніх часів	Протягом 90-х років ХХ ст. відбулися докорінні зміни у дослідженні та викладанні фінансової науки. Переосмислюється зміст та завдання фінансової науки. На думку вчених, наука має дати відповідь на важливе питання: як і в яких формах слід створювати і використовувати фонди фінансових ресурсів для загальнолюдських потреб.

*Розроблено автором на основі [2] та [3].

Формування фінансової науки та її подальший розвиток в Україні припадають на другий геополітично-цивілізований цикл. У цей період виникає вища школа (заснування Києво-Могилянської академії, Львівського університету, Острозької академії, братських шкіл), де розвивалася фінансова думка. За своїм змістом вона найтісніше пов'язана з меркантилізмом як теоретичним уявленням і економічною політикою епохи первісного нагромадження капіталу.

Історія фінансів та фінансової думки як особливої сфери дослідження виникла набагато пізніше порівняно з фінансовою теорією. Вона припадає на першу половину ХІХ ст., хоча певні екскурси в історію фінансів інколи трапляються й раніше. У другій половині ХІХ ст. і особливо на початку ХХ ст. відбувається досить інтенсивний розвиток історико-фінансової науки як особливої галузі суспільного знання. В Україні він проходив одночасно з подібним процесом у країнах Західної Європи. При цьому українська фінансова думка, формально не відокремившись від російської, перебувала під значним впливом західноєвропейської [3].

У Російської імперії перші твори в галузі історії політичної економії та фінансів належать нашому видатному співвітчизникові професору Михайлові Андрійовичу Балудянському (1769–1847).

Уродженець Закарпаття, перший ректор Петербурзького університету (1819–1821), М.А.Балудянський протягом тривалого часу вдало поєднував академічну та державну діяльність.

Архівні матеріали та дослідження XIX-XX ст. свідчать про вирішальну роль М.А.Балудянського в розробці планів реформування фінансів 1810р. (відомий як «План фінансів на 1810 рік» М.М.Сперанського), організації фінансів (1812–1816), реформи державних селян П.Д.Кисельова (1838-1841), грошові реформи Є.Канкріна (1839-1843).

До числа українських вчених-фінансистів належав професор Київського університету святого Володимира Миколи Христіановича Бунге (1823-1895). Він більше відомий як державний діяч, який обіймав посаду міністра фінансів царської Росії. Водночас у нього є декілька праць із питань грошового обігу, кредиту, державних фінансів. У 1852 р. вийшла праця «Теория кредита» видатного українського вченого та державного діяча, професора Київського університету М.Х. Бунге. У ній поряд з оригінальною розробкою теорії кредиту подано всебічний аналіз історії та окремих видів кредитних відносин, запровадження яких мало важливе значення для розвитку ринкової економіки в країні. М.І. Туган-Барановський вважав: «Головна заслуга Бунге як ученого – розробка теорії кредиту та грошового обігу».

Слід назвати видатного вченого, поета, письменника, громадського діяча Івана Яковича Франка (1886-1916). Питанням фінансів І.Я. Франко присвятив понад 40 праць. Його роботи мають різний рівень наукової завершеності, проте всім їм притаманний високий професіоналізм.

У 1883 р. Франко публікує роботу під назвою «Сила податкова Галичини», в якій досліджує наявну податкову систему імперії. Він вказує на непосильний податковий тиск, що зумовлює тяжке економічне становище трудового люду, вбачає причину податкового тягара в надмірних непрямих податках.

Усвідомлюючи роль податків у розподілі та перерозподілі фінансових ресурсів, І.Я. Франко регулярно здійснює критичні огляди проектів та звітів державного бюджету, гостро реагуючи на постійне збільшення податків для Галичини та скорочення видатків на її економічні й соціальні цілі.

Наприкінці XIX століття І. Франко проявив активну зацікавленість щодо питань розвитку банківської системи в Галичині. Це було викликано появою значної кількості банківських установ, які швидко збанкрутили, що призвело до втрати вкладів громадян, здебільшого селян.

До числа визначних українських економістів-фінансистів належить також Михайло Іванович Туган-Барановський (1865-1919), професор університету святого Володимира (тепер Національний університет Шевченка). У своїх працях М. Туган-Барановський доводить неправомірність твердження К. Маркса про те, що прибуток і заробітна плата перебувають в оберненому співвідношенні одне до одного. Вчений доводить, що зі зростанням прибутку може зростати також і заробітна плата, а відповідно – доходи держави. Він також стверджує, що заробітна плата і прибуток можуть збільшуватися при зростанні продуктивності праці. Це збільшує фінансові можливості держави, підприємця, працівника.

М.І. Туган-Барановський різко виступав проти запровадження прогресивного прибуткового податку, рекомендуючи для покриття витрат держави на ведення війни використовувати позики, які, на його думку, не мають елементів примусу і не вимагають від приватних осіб приносити в жертву свої майнові інтереси.

Свої наукові погляди щодо проблем фінансів М.І. Туган-Барановський намагався втілити в життя, перебуваючи на посаді міністра фінансів України в уряді Центральної Ради. Цікавими є думки М.І. Туган-Барановського з приводу ролі грошей у здійсненні виробничих циклів. Так, на його думку, в період застою виникає

надлишок грошей, що зумовлює низький процент на позичковий капітал. В свою чергу низький процент на капітал зумовлює пожвавлення в економіці. На противагу теоретичним постулатам К. Маркса, який стверджував, що капіталістична економіка об'єктивно йде до краху, Туган-Барановський доводив, що економіка, побудована на принципах сукупного попиту і сукупної пропозиції, має перспективи [11, с. 69].

Заслужують на увагу роботи професора Харківського університету Михайло Мартиновича Алексеєнка (1847–1917). Основна його праця «Погляд на розвиток вчення про податки» (1870 р.), присвячена дослідженню поглядів на податки А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Д. Рікардо, Ж. Сісмонді, Д. Мілля. Глибоко аналізуючи еволюцію вчення про податки, М.М. Алексеєнко доходить багатьох досить серйозних висновків. Так, досліджуючи погляди Сея про продуктивну і непродуктивну працю, він стверджує, що послуги держави – це також виробництво корисних речей, а тому праця на їх створення є продуктивною і повинна обкладатися податками. Характерною особливістю розвитку фінансової науки на початку ХХ століття є те, що в працях вчених-фінансистів цієї доби більше розглядаються проблеми фінансів зарубіжних країн і майже не приділяється увага фінансовим проблемам Російської імперії.

Серед праць інших відомих українських учених другої половини ХІХ ст. відзначимо насамперед професора Новоросійського (Одеського) університету І.І. Патлаєвського (1839–1883) «Денежный рынок в России с 1700 по 1762 год» (1868), «Теория денежного обращения Д. Рикардо и его последователей» (1871), «О подоходном налоге» (1877), професорів Київського університету В.А. Незабитовського (1824–1883) «О податной системе в Московском государстве со времени установления единодержавия до введения подушного оклада Петром Великим», «Очерк системы казенных доходов в России со времен императора Петра Великого до кончины императрицы Екатерины II» (1882), М.М.

Титовича (1861–1918) «Местные расходы Пруссии в связи с теорией местных расходов» (1898).

Розглядаючи внесок українських фінансистів у розвиток фінансової науки, не можна не згадати М.М. Добриловського, професора-емігранта української господарської академії в довоєнній Чехословаччині. У 1934 р. він видав курс лекцій «Основи фінансової науки». М.М. Добриловський у своїх наукових твердженнях дотримувався західноєвропейської традиції ототожнення державних фінансів із державним господарством, а тому фінансова наука, на його думку, повинна досліджувати способи одержання коштів для задоволення державних потреб.

Аналогічних поглядів дотримувався й український вчений-фінансист М.І. Мітіліно. У своїй роботі «Основи фінансової науки», яка вийшла в 1929р. в Україні, він стверджував, що між державою та її громадянами відбувається угода, за якою держава задовольняє певні потреби громадян, а останні сплачують за це певну суму грошей у формі податків.

У роки останньої третини XIX ст. та в першому двадцятиріччі XX ст. зроблено серйозні спроби проаналізувати в історичному аспекті митну та податкову політику російського уряду (К.Ладиженський, П.І. Фомін, М.М. Соболев та ін.), процес формування фінансово-кредитної системи, розвиток сільськогосподарського кредиту тощо. Цінним є історичні огляди розвитку різних галузей народного господарства країни, в яких учені (В.М. Ландо, М.Ю. Цехановський, С. Франкфурт та ін.) розглядали місце, роль, проблеми тієї чи іншої галузі в економічному та фінансовому житті України.

Таким чином, в умовах третього геополітично-цивілізованого циклу в Україні тривав розвиток теорії та історії фінансів, хоча протягом тривалого часу країна була позбавлена державності. Осередками наукових досліджень у галузі фінансів стали насамперед університети (Львівський, Харківський, Київський, Одеський,

Чернівецький). Академік І. І. Янжул підкреслював, що в роки останньої третини ХІХ ст. в основу багатьох праць вітчизняних учених з історії російських фінансів, на відміну від попередніх періодів, покладено першоджерела й архівні матеріали. Він також звернув увагу на оригінальні праці багатьох вітчизняних економістів з теорії фінансів: праці В.П. Безобразова про актові податки та класифікацію державних доходів, І.І. Кауфмана про кредит і банки, М.Х. Бунге з питань про кредит, професорів М.М. Титовича і В.О. Лебедєва про місцеві витрати та податки, М.М. Алексеєнка й А.О. Ісаєва про кредит і податки, І.Х. Озерова про подорожні податки та деякі інші являють собою більш-менш цінні внески до загальної теорії фінансової науки". Янжул відзначив, що наприкінці ХІХ ст. була нарешті заповнена значна прогалина у вітчизняній фінансовій літературі – з'явилися підручники з цієї науки. Серед них належне місце зайняв і «Курс финансового права» (Одеса, 1885) професора І.І. Патлаєвського з біографічним нарисом автора, написаним його учнем В.Н. Палаузовим.

Також, свого часу М.П. Яснопольський працював професором університету святого Володимира і вперше дослідив географічний розподіл державних доходів та видатків у Росії. Він опублікував декілька робіт із цієї тематики. Нині ідеї, започатковані М.П. Яснопольським, розвиваються сучасними вченими – у світовій фінансовій літературі вони дістали назву фіскального федералізму, а в Україні актуальні при розв'язанні проблеми міжбюджетних відносин [9, с.56].

Важливою сторінкою в історії української фінансової думки стала діяльність Комісії з вивчення фінансових справ. Заснована в березні 1926 р. в складі соціально-економічного відділу Української академії наук і очолювана академіком Л.М. Яснопольським, вона вела активну роботу в галузі досліджень фінансів. «Завдання Комісії полягає в тому, щоб згрупувати навколо себе всі ті наукові сили – старі і молоді – на території України, які працюють у царині питань фінансових, грошового обігу, кредиту та банківської економіки, – наголошував Л.М.

Яснопольський. – Сил тих небагато, умови роботи важкі, і тому треба не тільки працювати самим, а й дбати про підвищення кваліфікації наявних молодих сил, яким дуже важко було вчитися та науково працювати цими останніми роками».

Значне місце в роботі працівників Комісії зайняли дослідження питань місцевих фінансів і місцевого господарства, зокрема вивчення становища й еволюції господарства та фінансів Києва. У цій сфері відзначимо статтю професора А.А. Раєвського «Фінансове регулювання місцевих бюджетів» та нарисів з господарства Києва, авторами якого були П.Л. Кованько, Я. Шевченко, М.В. Масленников та ін.

У галузі історико-фінансових досліджень постсоціалістичного періоду виділімо навчальні посібники К.С. Бельського «Финансовое право: наука, история, библиография» (1995), В.М.Пушкарьової «История мировой и русской финансовой науки и политики» (1997, 2005), розділи В.М.Соколинського та В.Є Малевича про розвиток фінансової науки відповідно у п'ятому і шостому томах «Всемирной истории экономической мысли» (1994, 1997), монографію В.Л. Андрущенко «Фінансова думка Заходу в XX столітті» (2000). У цих працях вперше з нових теоретичних позицій піднімаються питання про глибинні відмінності між світовою і радянською фінансовою наукою, здійснюється критичне переосмислення розвитку фінансової науки в умовах державного соціалізму.

Теоретично-змістовна спрямованість наукових досліджень представників української фінансової думки свого часу сягала рівня тодішньої світової фінансової науки, а в деяких випадках і випереджала її.

Відомі українські науковці О.Д. Василик та С.В. Мочерний суть фінансової науки визначають таким чином: це наука, яка вивчає діяльність держави, підприємницьких структур, організацій і окремих громадян, пов'язану зі створенням і використанням фондів фінансових ресурсів у конкретних історичних умовах, а також закони і

закономірності цих фінансових явищ і процесів у їхній взаємодії. На думку вчених фінансова наука має дати відповідь на важливе питання: як і в яких формах слід створювати й використовувати фонди фінансових ресурсів для загальнолюдських потре [8, с. 97].

Щодо змісту фінансової науки, то науковці вважають, що вона складається з таких розділів: наука про державний бюджет; наука про державні доходи і видатки; наука про фінанси підприємницьких структур; наука про державний кредит; наука про місцеві фінанси, страхування тощо.

Українські вчені XIX – початку XX ст. зробили свій внесок у світову науку про фінанси. Проте, на наше переконання, значення історико-економічних досліджень полягає не тільки і не стільки в аргументації національних пріоритетів у розвитку наукового знання, скільки у розкритті взаємозалежності розвитку науки і практики в конкретно історичних умовах місця і часу, у виявленні тих здобутків теорії, які більшою мірою відповідали суспільним запитам та об'єктивним потребам своєї доби. Прикладом саме такої відповідності, затребуваності та суспільної значущості є теоретична спадщина української економічної думки. Перспективи подальших досліджень пов'язані з розкриттям змісту фінансових концепцій, теорій і головних принципів фінансової політики, що визначаються на основі практичних запитів, стратегічних пріоритетів та обґрунтовуються фінансовою наукою.

Список використаних джерел

1. Борисова І. С. Фінанси, гроші та кредит : [Навч.-метод. посіб.] / І. С. Борисова, О. П. Зоря. – Полтава: РВВ ПДАА, 2011. – 350 с.
2. Злупко С.М. Персоналії і теорії української економічної думки / С.М. Злупко. – Львів: Євросвіт, 2002. – 528 с.
3. Злупко С.М. Українська економічна думка. Постаті і теорії / С.М. Злупко. – Львів: Євросвіт, 2004. – 544 с.
4. Кириленко О.П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика):

Навчальний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 212 с.

5. Небрат В.В. Українська фінансова думка другої половини XIX – початку XX століть. – К.: Ін-т екон. та прогноз. НАНУ, 2007. – 224 с.

6. Небрат В.В. Характеристика джерел вивчення історії фінансової думки в Україні. / В.В. Небрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/>.

7. Романенко О.Р. Фінанси: Підручник. 4-те вид. /О.Р. Романенко. – К: Центр учбової літератури, 2009. – 312 с.

8. Теорія фінансів / [За загальною ред.. О.Д. Василика]. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 480 с.

9. Українська економічна думка: хрестоматія / упоряд. С.М. Злупко. – К:Знання, 2007. – 694 с.

10. Фінанси / [За ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова]. – К. : Знання, 2008. – 611 с.

11. Фінанси: [навч. посіб. за кредитно-модульною системою навчання] / [Аранчій В.І., Капаєва Л.М., Краснікова О.М., Борисова І.С.]; під заг. ред. В.І.Аранчій. – Полтава: АСМІ, 2009. – 592 с.

12. Фінанси: курс для фінансистів: Навч.посіб. / За ред. В.І.Оспіщева. – К:Знання, 2008. – 567 с.

13. Фінанси: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. – 2-ге вид., / О.Р.Романенко, С.Я. Огородник, М.С. Зязюн, А.А. Славкова. – К.: КНЕУ, 2006. – 387 с.

14. Фінанси: Навчальний посібник в 2-х частинах/ [Баранова В.Г., Волохова І.С., Хомутенко В.П. та ін.] за заг. ред. Баранової В.Г. – Одеса: Атлант, 2015. – ч.1. – 344с.

15. Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін. Теорія фінансів: Підручник / За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. — К. : Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.

РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНЕ ОСМИСЛЕННЯ СУЧАСНИХ ПРОБЛЕМ ЕКОНОМІЧНОЇ ТА СОЦІАЛЬНОЇ РЕАЛЬНОСТІ УКРАЇНИ

2.1. УКРАЇНСЬКІ ЕКОНОМІЧНІ РЕАЛІЇ – ЗРОСТАННЯ ТАРИФІВ

Литвин О.Ю., к.е.н., доцент

*доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

Дорогань-Писаренко Л.О., к.е.н., доцент

*професор кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

Чип Л.О., к.е.н., доцент,

*доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень
Полтавська державна аграрна академія*

Стрімке зростання комунальних тарифів є однією з найскладніших проблем. Це стосується всіх регіонів України, особливо, великих міст та обласних центрів. Так, нещодавно, у Полтаві колективне підприємство «ЖЕО № 2» розмістило повідомлення, в якому йдеться про підвищення тарифу з утримання будинків та прибудинкових територій.

«На виконання ч.2 статті 31 Закону України «Про житлово-комунальні послуги», керуючись Наказом від 30.07.2012 р. № 390 Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України «Про затвердження порядку доведення до споживачів інформації про перелік житлово-комунальних послуг, структуру цін/тарифів з обґрунтуванням її необхідності та про врахування відповідної позиції територіальних громад» Комунальне підприємство «Житлово-експлуатаційна організація № 2» Полтавської міської ради повідомляє про свій намір здійснити зміну тарифу на

послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій [1]».

Було вказано на причини збільшення тарифів. Це викликало масу запитань з боку мешканців. Організовувалися мітинги і акції протесту. Назріла необхідність детально розібратися в зазначеному питанні.

Спробуємо розібратися в ситуації на прикладі обласного центру Центральної України – м. Полтави. У Полтаві планували, в середньому, підвищити квартплату в 2,3 рази – до 5,6 грн. за квадратний метр.

В КП «ЖЕО № 2» повідомили про нові пропоновані мінімальні та максимальні розміри: «До цього середній тариф, з березня 2008 року, складав 0,74 грн. В середньому, тариф підвищиться в 2,3 рази. Мінімальний розмір – 0,88 грн, максимальний – 5,6 грн. Коливання в тарифі залежать від багатьох факторів – кількість послуг, мешканців, розмір прибудинкової території, інженерне обладнання, підкачка води, наявність підвалу і т. ін. Після усіх пропозицій та доповнень управління ЖКГ направить проект до Антимонопольного комітету, на погодження. Вже після цієї процедури, проект винесуть на розгляд виконавчого комітету Полтавської міськради» [2].

Пропонувалося наступне збільшення складових тарифу:

- послуги КП «ЖЕО № 2» Полтавської міської ради (обслуговування будинків, споруд, прибудинкових територій) – в 2,3 рази;
- послуги КАТП-1628 (вивіз твердих побутових відходів) – в 5 раз;
- послуги КП «Ремліфт» (ремонт і обслуговування ліфтів) – в 10 раз;
- послуги по освітленню місць загального користування в 4,5 рази [2].

А, власне, з чого ж складаються тарифи? На жаль, переважна більшість громадян не зможе дати відповідь на це питання. Тому наводимо перелік та періодичність послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Перелік та періодичність послуг з утримання будинків і споруд та
прибудинкових територій**

№ п/п	Найменування робіт		Періодичність
A	1		2
1.	Прибирання прибудинкової території	Клас території	
1.1.	Підмітання снігу, який щойно випав, товщиною шару 2 см.	1 клас 2 клас	По мірі необхідності в зимовий період (до 12 разів на рік включно)
1.2.	Посипання території піском.	1 клас 2 клас	По мірі необхідності в зимовий період при ожеледиці (до 12 разів на рік включно)
1.3.	Зсування снігу, який щойно випав, товщиною шару понад 2 см.	1 клас 2 клас	По мірі необхідності в зимовий період (до 12 разів на рік включно)
1.4.	Очищення території з удосконаленим покриттям від ущільненого снігу.	1 клас	По мірі необхідності в зимовий період (до 12 разів на рік включно)
		2 клас	
1.5.	Підмітання території з удосконаленим покриттям	1 клас	1 раз на тиждень
		2 клас	Через день
1.6.	Підмітання території з неудосконаленим покриттям	1 клас	1 раз на тиждень
		2 клас	2 рази на тиждень
1.7.	Підмітання території без покриття	1 клас	1 раз на тиждень
		2 клас	2 рази на тиждень
1.8.	Прибирання газонів	1 клас	1 раз на тиждень
		2 клас	2 рази на тиждень
1.9.	Прибирання території від опалого листя та віднесення його на відстань до 10м.		В осінній період 1 раз на рік
2.	Вивезення побутових відходів (збирання, перевезення та захоронення твердих та великогабаритних відходів)		Згідно з договором
3.	Технічне обслуговування ліфтів		Згідно з договором

Продовж. табл. 2.1

A	1	2
4.	Технічне обслуговування внутрішньобудинкових систем	
4.1.	Холодного водопостачання, водовідведення та зливної каналізації	
4.1.1	періодичні огляди внутрішньобудинкової системи	2 рази на рік
4.1.2	обслуговування внутрішньобудинкової системи холодного водопостачання (заміна прокладок, ущільнення згону, поновлення сальникових ущільнень на вентилях, притирання вентилів)	По мірі необхідності
4.1.3	усунення засмічень внутрішньобудинкових систем водовідведення	По мірі необхідності
4.2.	Централізованого опалення	
4.2.1	періодичні огляди внутрішньобудинкової системи	2 рази на рік
4.2.2	регулювання внутрішньобудинкової системи централізованого опалення	По мірі необхідності в опалювальний період
4.2.3	обслуговування внутрішньобудинкової системи централізованого опалення (заміна прокладок, ущільнення згону, поновлення сальникових ущільнень на вентилях)	По мірі необхідності
4.3.	Гарячого водопостачання	
4.3.1	періодичні огляди внутрішньобудинкової системи	2 рази на рік
4.3.2	обслуговування внутрішньобудинкової системи гарячого водопостачання (заміна прокладок, ущільнення згону, поновлення сальникових ущільнень на вентилях, притирання вентилів)	По мірі необхідності
5.	Дератизація. Знищення гризунів у підвалах та техпідпіллях	1 раз на рік або частіше по мірі необхідності
6.	Дезінсекція. Боротьба з побутовими комахами і мухами в підвалах та техпідпіллях	1 раз на рік або частіше по мірі необхідності
7	Обслуговування димовентиляційних каналів	

A	1	2
7.1.	Проведення чергових технічних оглядів димовентиляційних каналів з перевіркою наявності тяги	1 раз на рік
7.2.	Прочищення вентиляційних каналів від засмічень	По мірі необхідності
8.	Поточний ремонт внутрішньобудинкових систем	
8.1.	Холодного водопостачання, водовідведення та зливової каналізації	Відповідно до дефектного акту на протязі року
8.2.	Централізованого опалення	Відповідно до дефектного акту на протязі року
8.3.	Гарячого водопостачання	Відповідно до дефектного акту на протязі року
9.	Освітлення місць загального користування	Цілодобово
10.	Енергопостачання ліфтів	Цілодобово
11.	Технічне обслуговування та поточний ремонт мереж електропостачання	
11.1.	Технічний огляд систем електропостачання	2 рази на рік
11.2.	Поточний ремонт мереж електропостачання	Відповідно до дефектного акту на протязі року

Джерело: [1].

Після ознайомлення з цим переліком виникає багато питань, як щодо проведення тих чи інших видів робіт у будинках, так і щодо їх періодичності. Пригадайте, коли у Ваших будинках (тих, що підпорядковані ЖЕО) проводили заходи по дератизації (знищення гризунів у підвалах, дезінсекцію чи боротьбу з побутовими комахами і мухами в підвалах)? І чи взагалі проводили?

А як щодо прочищення вентиляційних каналів від засмічень? А це питання безпеки мешканців будинку! Сумна статистика – кожного року в країні від отруєння чадним газом помирають десятки людей.

Однак за всі ці роботи ми платимо! Якщо поточний ремонт внутрішньобудинкових систем: холодного водопостачання, водовідведення та зливної каналізації, централізованого опалення, гарячого водопостачання проводиться по мірі необхідності, «відповідно до дефектного акту на протязі року» (правильно – «протягом» року, але ми використовуємо документ і наводимо цитату мовою оригіналу) та може не здійснюватися, то заходи по дератизації є обов'язковими, повинні здійснюватися мінімум один раз на рік, (або й частіше) і вони входять у тариф.

Цікаво дізнатися, чому в графі «освітлення місць загального користування» зазначено цілодобово? Адже в будь-якому випадку воно не використовується цілодобово. А якщо поставити відповідні пристрої автоматичного управління освітленням, то можливо в рази скоротити споживання електроенергії.

Виникає багато питань щодо проведення робіт у зимовий період. Наприклад, п.1-3: «підмітання снігу, який щойно випав, товщиною шару 2 см., посипання території піском, зсування снігу, який щойно випав, товщиною шару понад 2 см.» Періодичність зазначених робіт «по мірі необхідності в зимовий період (до 12 разів на рік включно)». А якщо зима сувора, кожен день сніг, доволі часта ожеледиця, то що робити: 12 разів очистити і все? А решту днів – не прибирати і сидіти по пояс в снігу?

До речі, зима 2017-2018 р. у м. Полтава була достатньо теплою, снігу було мало, проте березень виявився по-справжньому зимовим. І автори дослідження не нарахували, навіть, тих 12 передбачених прибирань снігу і посипань вулиць піском!

При цьому, за останні роки періодичність зазначених робіт зменшено більше ніж вдвічі. Так, рішенням Виконавчого комітету Полтавської міської ради № 50 від 20.02.2008, затверджено вичерпний Перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій, де зазначено, що «підмітання снігу, який щойно випав, товщиною шару 2 см., зсування снігу, який щойно випав, товщиною

шару понад 2 см. проводиться по мірі необхідності в зимовий період (до 30 разів на рік). Посипання території піском – по мірі необхідності в зимовий період (до 25 разів на рік)» [3]. Тобто, періодичність прибирання снігу та посипання піском зменшили вдвічі, а тарифи збільшили в 2,3 рази.

Багато питань викликає пункти про «прибирання газонів» та «прибирання території від опалого листя та віднесення його на відстань до 10м». Досвід останніх кількох років показує, що, як правило, ці роботи проводять самі мешканці житлових будинків під час, так званих, «суботників». Проте, зазначені роботи також закладаються у тарифи.

Кожен платник повинен знати за що він платить і вимагати послуги належної якості.

Щодо якості послуг – тут також дуже багато нарікань. «Вивезення побутових відходів (збирання, перевезення та захоронення твердих та великогабаритних відходів)». Звісно, робота відповідною комунальною службою (КАТП-1628) проводиться. Але придивіться у якому жахливому стані знаходяться смітєві баки, а місця де вони розташовані? А чи пам'ятають керівники цієї служби ситуації коли по два-три дні сміття не вивозилося? (Дивлячись телевізійні матеріали на цю тему, розумієш, що аналогічні проблеми переживають більшість українських міст).

Повертаючись до спроб «обґрунтування» підняття тарифів, розумієш слабкість їх аргументації.

Заяви полтавських комунальників про багаторічні збитки через занижені тарифи не відповідають дійсності. За 9 місяців 2015 року – прибуток ЖЕО 2 склав 1 млн 549 тис. грн, за 9 місяців 2016 року – прибуток 1 млн 884 тис. грн. [2]. Лише у 2017 р. були отримані збитки.

Питання зростання тарифів, справді, дискусійне. Жодне підприємство, будь-якої форми власності, в ринкових умовах не повинне працювати у збиток. Проте, рівень підняття тарифів (одразу у 5-10 разів), їх структура, періодичність виконання робіт викликає багато

питань, відповіді на які повинні надати фахівці. Представники комунальних служб запевняють, що: «Розрахунки проектів нових тарифів виконані з дотриманням вимог Порядку формування тарифів, затвердженого Постановою КМУ від 01.06.2011 року № 869. Тарифи визначені за кожним будинком залежно від запланованого обсягу, періодичності робіт та технічних характеристик будинку» [1]. Але є певні сумніви.

Як жителі міста і очікували, виконавчий комітет Полтавської міської ради затвердив нові тарифи [4]. На жаль, мешканці міста після підняття комунальних тарифів стануть платити в 2-3 рази більше. І це при тому, що, навіть за даними офіційної статистики, реальна заробітна плата за рік зростає менше ніж на 10% [5].

Така ситуація є не виключно характерною для міста Полтава, а типовою для всієї України. Постійне зростання тарифів є сумними українськими економічними реаліями останніх років.

Список використаних джерел

1. Повідомлення про намір зміни тарифу на послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій, що надаються КП «ЖЕО №2» Полтавської міської ради – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : i1.poltava.to/uploads/2018/01/2018-01-21/2018-poltava-zheo2.pdf.

2. Пругло Я. Нові тарифи на утримання будинків в Полтаві: від 80 копійок до 5,6 гривень за метр квадратний. / Ян Пругло // Електронне інтернет-видання «Полтавщина» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://poltava.to/news/45736/>.

3. Повний перелік послуг, які надає у Полтаві КП «ЖЕО № 2». // Електронне інтернет-видання «Полтавщина» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://poltava.to/news/24784/>.

4. Пругло Я. Полтавський міськвиконком затвердив новий розмір квартплати – в середньому 3 гривні за квадрат / Ян Пругло // Електронне інтернет-видання «Полтавщина» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://poltava.to/news/46584/>.

5. Як змінилася середня заробітна плата українців за рік: цікава статистика – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://politeka.net/ua/news/645136-yak-zminylasya-serednya-zarplata-ukrayintsiv-za-rik-tsikava-statystyka/>

2.2. ГЛОБАЛІЗАЦІЯ ОСВІТИ: ЧИ МОЖЛИВО ВТРИМАТИ ПАМ'ЯТЬ І НЕ ВТРАТИТИ МАЙБУТНЬОГО (ФІЛОСОФСЬКО-ЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ)

Шейко С.В., к.ф.н., доцент

*професор кафедри гуманітарних і соціальних дисциплін,
Полтавська державна аграрна академія*

Колодій О.С., к.п.н.,

*доцент кафедри гуманітарних і соціальних дисциплін,
Полтавська державна аграрна академія*

Ільченко А.М., к.п.н., доцент

*доцент кафедри гуманітарних і соціальних дисциплін,
Полтавська державна аграрна академія*

У добу глобалізації університет як освітня інституція зазнає кардинальної трансформації. Епоха пізнього модернізму визначається ослабленням ролі національних держав. Найактуальнішими протиріччями теперішнього часу постають «глобалізація», чи «внутрішня соціальна стабільність», «міжнародна інтеграція» чи «національна дезінтеграція». Питання про зменшення ролі національних держав в сучасних умовах, на думку польського соціолога освіти М. Квєка, «перегукується з питанням про соціогуманітарні наслідки глобалізації, завершення доби модерну, кінець історії, «смерть

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія інтелектуала» та зникнення такого сучасного закладу, як Університет» [3, с. 270].

Глобалізація як об'єктивне явище інтеграції сучасного соціально-економічного та науково-освітнього життя з необхідністю приводить до завершення соціально-культурного проекту модерності, заснованого на раціональному співвідношенні «влада-знання». Знання, що складають продукт науково-освітньої діяльності, так і влада сучасної національної держави змінюють свою конфігурацію. Як зауважує дослідник філософії та економіки освіти Б. Вітрок: «Університети – невід'ємна частка процесу, що втілюється у промисловому економічному ладі та національній державі, як найтипівішій, головній формі політичного устрою» [3, с. 271].

Становлення університетів та визначення загальної ідеї, концепції освітньої діяльності збігається в часі із поживавленням національних рухів та зростанням значення національної держави. Головна мета університетської освіти початку XIX ст. у Західній Європі полягала в підтримці національних культур та у сприянні створення національних суб'єктів – громадян національних держав. На основі альянсу між модерними знаннями та модерною владою було закладено підвалини університету як модерного закладу освіти.

Після двох століть панування в царині освіти традиційна соціально-економічна місія університету як інституційного продовження національної держави раптом стала предметом гострих дискусій. Раціоналістичний проект освітньої діяльності епохи Просвітництва у співпраці з національною державою, розташованих у самому центрі культури, крок за кроком виживає себе в теперішні часи постмодернізму. Після двохсот років стає невідомим, «на що мала б орієнтуватися велика регуляторна ідея Університету, якщо така взагалі існує, у пошуках свого сучасного принципу існування – *raison d'être*» [3, С. 273]. Керуюча ідея університетської освіти була кантівським раціо, а згодом у Шлеєрмахера та Гумбольдта нею стала культура, тобто освіта,

що «самокультивується в особі суб'єкта національної держави». У теперішній час освітянські інституції не в змозі відігравати модерну роль культурного закладу, що міцно закорінений у національній державі просвітницької Європи.

В об'єднаній Європі загальною метою процесу викладання та проведення наукових досліджень має стати саме уніфікація, уподібнення, а не самотійність, ізоляція окремих національних традицій. Тому посилення на раціональні визначення чи духовну культуру як провідників освітянського проекту з погляду громадськості бракує переконливості, оскільки сучасні дослідники методології освіти вважають, що державна влада дедалі більше відіграватиме роль «адміністратора і щораз менше провідника духовних сил нації» [3, с. 274–275]. Ідея національної культури вже не може бути міцним стрижнем функціонування сучасної держави. Роль національної держави як політичного, культурного та освітянського проекту слабне в умовах теперішньої глобалізації, проте жодна філософія чи економіка освіти досі ще не спроможні належно оцінити той тектонічний зсув, що відбувається в освіті в добу пізнього модернізму.

Як стверджують сучасні дослідники методології трансформації освіти У. Бек, П. Вірільо, С. Сассен, Е. Грін, в епоху глобалізації національна ідентичність вже не може бути головним цементувальним чинником суспільства та ідеалом сучасного проекту модерного університету. Постійна константа глобалізації – це перегляд основної передумови модерності, глобалізація – це «компресія часу – простору», подолання дистанції, кінець географії, часткова денаціоналізація національної території та певна втрата окремих компонентів державного суверенітету. У постнаціональну добу згідно з теоріями глобалізації система національної освіти стає «мертвою, анахронічною, недоречною, раптом втрачає свій смисл». За словами Дж. Дадлі: «У конфронтації із реальністю некерованих міжнародних глобальних ринкових сил, держава поступово стає зайвою, оскільки ера сильної національної

держави, очевидно, минула. Функцію держави звелено до ролі «нічного сторожа» класичного лібералізму» [3, с. 273-276].

Існування модерного університету, який був важливим союзником національної держави, в теперішній час вичерпав себе. Традиційні вищі заклади освіти перестали бути партнерами національної держави, оскільки це суперечить перспективі глобального споживацтва. У царині вищої освіти посилюється у наш час тенденції до масовості та експансії. Напрямок реформ в царині вищої освіти, який обрали уряди цілого світу за величезної підтримки супернаціональних організацій полягають у запровадженні принципу пожиттєвої освіти для кожного, якнайширший доступ до знань за помірну плату, інтенсивне навчання у закладах вищої освіти, що фінансово незалежні та постійно зорієнтовані на ринок. Питання про фінансування, економіку та управління вищою освітою відкривають порядок денний у всьому глобалізованому світі.

Щодо самої глобалізації, то вона творить поліцентричне, багатовимірне, умовне суспільство. У ньому співіснуватиме національне та транснаціональне. У глобалізаційній кампанії на карту поставлено не лише доля національної держави, демократії, свободи, наукової творчості та освіти, а також сама суть нової освітянської політики. Так, сучасний соціолог і економіст освіти Т. Фрідмен доводить, що не в його силах зупинити глобалізаційні процеси, не завдавши розвиткові людства величезної шкоди, а потрібно думати, як використати цю систему та «домогтися хоч якогось захисту для якомога більшої кількості людей [3, с. 280]. Наше завдання полягає в тому, як можливо взяти все найкраще від постмодерної, глобалізованої, постнаціональної вищої освіти, що народжується.

Сучасні гасла освітянських інституцій спрямовані в русло немилосердної логіки споживацтва, яку захоплено вітали найкращі американські університети в другій половині ХХ ст. Йдеться про ідею «блискучої освіти» побудовану на ідеалі найефективніших, ходових знань-бестселерів, які можна здобути у найкоротші строки. Існує

реальна можливість перетворення університету на корпорацію, яка зорієнтована на споживача – клієнта, заснованого на засадах бюрократичного правління. Мета подібного освітянського закладу – постачати привабливий продукт за поміркованими цінами, забезпечити суспільство добрим товаром за його гроші. В цьому напрямку відбуваються реконструкції освітянської діяльності епохи глобалізації. Загальні гасла теперішнього університету: «менеджерський, корпоративний, підприємницький, бізнесовий», що є проявом відповідних процесів корпоратизації, маркетизації та академічного капіталізму. Принцип діяльності інституції вищої освіти кардинально змінюється: або він керується логікою виробництва та споживання знань, тобто «ліпше-гірше продає свій товар, або ж із усіх сил бореться з державою, що у цілому світі щораз менш охоче фінансує університет, як публічний заклад» [3, с. 283–284].

Як зазначає в науковому монографічному дослідженні «Економіка вищої освіти: тенденції та механізми розвитку» академік В. Андрущенко: «Без розв’язання проблеми стабілізації бюджетного фінансування говорити про розвиток сфери освіти немає сенсу. Але й не говорити неможливо. Тому, наполягаючи на збільшення бюджетної частини, що виділяється на розвиток вищої освіти, ми маємо одночасно відшукувати та впроваджувати додаткові джерела фінансування, відпрацьовувати багатоканальну методологію цього процесу, обґрунтовувати нові підходи до прогнозування розвитку вищої освіти і моніторингу її стану» [2, с. 5]. В українському освітянському просторі потрібно створювати нові концептуальні основи організації фінансово-економічних відносин, розробляти оптимальні моделі фінансового, багаторівневого і багатоканального фінансування вищої школи, які відповідали б умовам сьогоденного перехідного періоду, обґрунтовували підходи до розробки систем економічних норм і нормативів вищої школи на рівні світових стандартів.

Глобалізаційні процеси створюють нові структури, стимули та

форми винагороди для окремих ділянок академічних досягнень, встановлюючи водночас обмеження і перешкоди для інших. Центр освітянської інституції перемістився з осердя, що його творили загальні дисципліни, до підприємницької периферії. То яке майбутнє чекає університет, що позбувся своєї раціональної, культурної, державницької та національної місії? Чи університет справді мусить рухатися до моделі щораз ефективнішої корпорації, такої собі бюрократичної структури, що боротиметься за своє місце на ринку. Чи існує небезпека беззастережного перенесення та застосування бізнесових практик в освітянському середовищі? Чи за таких умов університет не втратить критичної налаштованості до суспільства? Чи не перетворяться науковці та освітяни на підприємців, таких собі «академічних капіталістів»?

Університетська освіта доби постмодернізму опинилася перед серйозним вибором: або буде знайдена якісно нова регулятивна ідея існування інституції освіти, або ж їй доведеться прийняти правила гри бюрократичних, споживацько-зорієнтованих корпорацій. Зараз досить важко спрогнозувати появу нових кардинальних концепцій діяльності університету, схожим за ефектом до ідей німецьких просвітників-ідеалістів. Проте, сучасні університетські заклади вимушені шукати нової підстави існування, по новому виправдати свій надзвичайно високий науково-культурний статус. На думку дослідників методології трансформації освіти в епоху глобалізації Рідінгса та Квека, такими ідеями постмодерного університету могли б стати **ідеали цивільного суспільства**. Але знову ж постає важливе питання: як здійснити перехід від національних до цивільних ідеалів? За яких умов освітянські інституції стали б центром плюралістичної, багатовекторної думки, котра б дбала за ідеали та цінності цивільного суспільства.

М. Квек констатує, що «майбутній силует університету якраз перебуває у процесі формування. За ним надзвичайно цікаво спостерігати, корисніше, однак, – його збагнути, а найкорисніше – спробувати вплинути на нього» [3, с. 291].

Якщо за університетом уже не стоять ідея нації, раціонального чи духовної культури тоді, або варто створити нові ідеї, або ж заклади вищої освіти приречені віддатися на милість «всеїдної логіки споживацтва». Без сумніву пошуки нової регуляторної ідеї університету не означають кінця діяльності університетської освіти: це лише «кінець певного способу сприйняття» університету. Саме зараз майбутній силует освітянських закладів перебуває у процесі становлення.

Аналізуючи ідеали цивільного суспільства важливо зрозуміти, як стверджував відомий англійський філософ ХХ ст. К. Поппер: «Розум, як і наука, розвивається шляхом взаємної критики... його розвиток – це вдосконалювати інститути, що стоять на сторожі вільної критики, тобто вільної думки» [4, С. 245]. Отже, ідеї свободи та демократії складають основу загальних вартостей сучасного цивільного суспільства.

Освіта за методом П. Фрейре – сучасного теоретика «критичного мислення» – це практика свободи, оскільки вона визволяє суб'єктів педагогічної дії від «подвійного рабства мовчання й монологу». «Обидва партнери визволяються, коли починають учитися: один, щоб пізнати себе як людину гідну, інший – щоб досягти здатності до діалогу» [5, С. 11]. Історичне покликання вищої освіти полягає в тому, щоб стати перетворювачами суспільної реальності. Лише за таких умов люди стають суб'єктами, а не об'єктами власної історії.

Французький теоретик філософії постмодернізму Ж. Дерріда, досліджуючи загальні основи університетської освіти, констатує той факт, що у часи декадансу та оновлення університетські інституції перебувають на стадії «мерехтіння», спонука до роздумів зводить воєдино в «одній часовій миті бажання пам'яті й відкритість до майбутнього». Утримати пам'ять і не втратити можливості – чи можливо це? Одне не можливе без другого, одне тримає інше, і водночас одне тримається за інше» [1, С. 265]. Така відповідь сучасного філософа-постмодерніста ХХІ ст. стосовно пошуку нових альтернативних ідей – регуляторів освітянської діяльності епохи глобалізації.

Список використаних джерел

1. Дерріда Ж. Закон достатньої підстави: Університет очима його послідовників // Ідея Університету: Антологія / Упоряд.: М. Зубрицька, Н. Бабалик, З. Рибчинська; відп. ред. М. Зубрицька. – Львів: Літопис, 2002 – С. 235-265.
2. Економіка вищої освіти України: тенденції та механізми розвитку / За заг. ред. В.П. Андрущенко. Київ.: Пед преса, 2006. – 208 с.
3. Квек М. Національна держава, глобалізація та університет як модерний заклад // Ідея Університету: Антологія / Упоряд.: М. Зубрицька, Н. Бабалик, З. Рибчинська; відп. ред. М. Зубрицька. – Львів: Літопис, 2002. – С. 267-291.
4. Поппер К. Відкрите суспільство та його вороги / К. Поппер. – Т.1 – Київ: Основи, 1994. – С.245-300.
5. Фрейре П. Формування критичної свідомості / П. Фрейре / з англ. пер. О. Дем'янчук. – Київ: Юніверс, 2003. – 176 с.

2.3. ЛОГІСТИЧНІ СИСТЕМИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІКИ

*Саєнсус М.А., к.е.н., доцент,
доцент кафедри маркетингу,
Одеський національний економічний університет*

Слід відзначити, що ціла низка питань науково-методологічного характеру, що стосуються логістики, у своїй основі, не знайшли ще відповідного наукового відгуку, тобто, у даному випадку, як ми вважаємо, наука відстає від практики, хоча тому є об'єктивні причини. Недовгочасне перебування у владі різних за економічним баченням і завданнями Кабінетів міністрів робить їхньою метою лише досягнення короткотермінових завдань, пов'язаних, як правило, із стабілізацією економічного стану країни, приборкання інфляції, регулювання

відносного курсу національної валюти та вирішення безлічі «побутових» питань, як то постачання енергоносіїв, результативна праця житлово-комунального господарства, забезпечення населення продуктами харчування тощо. При цьому слід врахувати, що над кожним черговим Урядом довіле вага відповідальності та обмеження часу. Окрім того, різні урядовці представляють певні політичні течії, які мають власне бачення стратегії соціально-економічного розвитку України, свої пріоритетні вектори зовнішньоекономічного співробітництва, лобіюють інтереси галузей, монополістів, що їх просували.

Процес розроблення методології логістики повинен, по-перше, забезпечити потреби практики управління, використовуючи в обов'язковому порядку моніторинг задля забезпечення ефективного зворотного зв'язку; а по-друге, на основі передбачення регіональних потреб, розробляти можливі стратегічні напрями дій усіх ступенів управління логістичними ланцюгами поставок, щоб забезпечити вживання та конкурентоспроможність.

Як справедливо відзначав Хміль Ф. у своїй докторській дисертації, неможливо використовувати якусь певну «географічну» модель за умов українських реалій, якщо не розробляти власну методологію управління логістичними ланцюгами поставок, чи адаптувати наявні напрацювання, виходячи із специфіки стану і динаміки (перспектив) розвитку національної економіки. [1]

Усі роки незалежності нашої держави знаменувалися тим, що зміни в управлінні усіх форм власності ініціювання згори, часто-густо «з подання» народових обранців, що представляли інтереси певного капіталу. Тому, як ми вважаємо, украй важливим є зворотний рух – від підприємств та організацій – до Верховної Ради, щоб, по-перше, підняти прибутковість національних виробників товарів і послуг, і, як наслідок, вивести з тіні нелегітимний бізнес, та, по-друге, забезпечити глобальну конкурентоспроможність вітчизняних продуцентів та управління логістичними ланцюгами поставок, нормальне функціонування українського

ринку робочої сили та наповнення соціальних, насамперед, статей державного бюджету. Все назване вище, як ми вважаємо, можливе лише за умов суттєвого підвищення і максимальної реалізації управлінського потенціалу логістичних ланцюгів поставок на мікрорівні економіки.

Економіко-теоретичне підґрунтя поводження агентів ринку

Для запуску механізму розвитку та управління логістичними ланцюгами поставок, заснованого на автономних ресурсах інноваційного характеру, які самовідновлюються, найважливішими є, насамперед, інституційні фактори:

- 1) узгодження стратегії максимізації власних прибутків і вигоди підприємців з інтересами суспільства;
- 2) висока довіра до виборної влади;
- 3) розширення участі в структурах громадських (недержавних) організацій, як засіб відходу від тіньового сектору та корупції;
- 4) максимальне сприяння розвитку малого і середнього бізнесу, зорієнтованого на автономний саморозвиток на засадах комерції і фінансової підтримки.

Рубіж століть виявився надзвичайно важким для України, яка здійснює складний перехід від однієї суспільної формації до іншої. Наша держава, незважаючи на володіння величезними людськими й природними ресурсами, переживає безпрецедентну системну кризу, у тому числі у сфері управління. Вже не менше двохсот років відома парадигма, відповідно до якої першопричиною процвітання або, навпаки, занепаду підприємств та національної економіки в цілому є, відповідно, ефективне чи неефективне управління логістичними ланцюгами поставок. І дійсно, якщо подивитися на лист високорозвинених країн, то до нього зуміли увійти ті, які мають кращу організацію управління логістичними ланцюгами поставок. Іншими словами, сторіччя, що настало, безсумнівно можна назвати віком управління. [2]

Сьогодні потрібне ясне розуміння масштабів і суті трансформаційних змін, які відбуваються в Україні, а також світових

тенденцій, нових концептуальних підходів і парадигм, які можуть сприяти виходу нашої економіки та всієї системи управління, насамперед державної, із глибокої кризи. Тривалість процесу реформування в країні залежить від своєчасності та адекватності вирішення проблем, що виникають у ході дієвих перетворень системи й механізмів управління логістичними ланцюгами поставок. При цьому є вкрай важливим, щоб ці рішення будувалися на рекомендаціях науки, були б надійними й відповідали кращим зразкам світового досвіду, з одного боку, та особливостям українського внутрішнього середовища, національним традиціям і ментальності, з іншого боку.

Специфічні умови функціонування економіки характеризуються високим рівнем невизначеності, що впливає на збільшення ризиків і втрат внаслідок прийнятих рішень управління логістичними ланцюгами поставок. Різкі коливання параметрів економічного середовища ведення бізнесу посилюють кризовий стан суб'єктів господарювання, призводять навіть до повної економічної неспроможності та вимушеного банкрутства, а у масштабах великих економічних систем ці явища насправді загрожують національній безпеці та загальній стабільності. [2]

Впровадження адаптивних технологій управління, які враховують нестабільність економіки й передбачають дослідження характеру змін умов функціонування підприємств і організацій, дозволяє знизити втрати й витрати від нерегулярності основної діяльності за рахунок організації ефективного процесу прийняття управлінських рішень, що є актуальним як для української економіки, так і для інших країн, що здійснюють перехід до ринкової економіки при наявності досить жорстких лімітів часу та інших ресурсів, насамперед фінансових. Це робить ще більш актуальною проблему використання інших видів системостворюючих ресурсів, насамперед, інтелектуальних.

Дуже актуальною в контексті вищенаведеного є підвищення якісного рівня адаптивного управління в організаціях, що складають інфраструктуру економіки, «м'яку» інфраструктуру ринку.

Передумови ведення бізнесу в глобальному середовищі

Якісна зміна середовища діяльності бізнесу та менеджменту сьогодні пов'язана, насамперед, з явищами глобалізації та інформатизації, які не можна розглядати окремо одне від одного. Економічні наслідки глобалізації проявляються в істотному посиленні та лібералізації транскордонних потоків товарів, послуг, капіталів, технологій, інформації та людських ресурсів (причому ці потоки часто не підпадають під регулювання національних законодавств). Темпи прирощення зовнішньої торгівлі помітно випереджають темпи зростання ВВП. У такому розумінні глобалізація, безумовно, може розглядатися як джерело нових можливостей. Вона дозволяє поглиблювати міжнародний розподіл праці, більш ефективно розподіляти кошти і, тим самим, сприяє підвищенню рівня життя та життєвих процесів населення. Значною мірою впливає на прискорення процесів глобалізації діяльність ТНК. Виробництво і споживання у багатьох розвинених країнах залежить від імпорту сировини та енергоносіїв.

Ціла низка країн світу гостро потребують імпорту капіталу, технологій, споживчих товарів, у деяких випадках – кваліфікованої робочої сили. За експертними оцінками, приблизно одна п'ята частина доходів промислово розвинених країн і одна третина – у країнах, що розвиваються, прямо залежать від експорту. Зовнішня торгівля також забезпечує велику частину зайнятості. Таким чином, можна бачити стрімке зростання взаємозалежності та взаємодії національних економік, але ця залежність є асиметричною. Зберігаються суттєві диспропорції в отриманні переваг і користі від глобалізації між розвинутими країнами й тими, що розвиваються. У світі діють глобальні угоди із добування та розподілу нафти, добування та обробки алмазів, на підході є угода з виробництва сталі. Економіки багатьох країн тісно прив'язані до долара або євро, що теж можна вважати ознакою глобалізації. Інституалізація відносин, окрім вагомих переваг з просування експортної продукції, має також, як на наш погляд, дві основні загрози:

1) можливість руйнування порівняно слабких у конкурентному плані галузей;

2) делегування частини повноважень із економічного регулювання Женеви, яка буде визначати легітимність тих чи інших кроків у економічній політиці держави.

Класична економічна теорія вважає, що держава в ринковій економіці виконує три основні функції:

- 1) регулювання (законодавство),
- 2) компенсація провалів ринку,
- 3) соціальна політика (перерозподіл бюджетних коштів на користь соціально незахищених громадян).

Передумовою ефективного виконання перелічених функцій є активне залучення до економічного обертів усіх ресурсів, що є, мабуть, найважливішим завданням державного менеджменту. У той же час слід відзначити, що, за умов явно недостатнього розвитку ринкових відносин у країні, роль регуляторного впливу держави посилюється. Ефективним прикладом економічного зростання саме таким чином демонструє Китай, де економічні реформи йшли під жорстким моніторингом державної машини, і лише після визрівання базису виникла об'єктивна потреба перебудови політичної системи.

Глобалізація, як показує світовий досвід, не суперечить міцним зусиллям державного регулювання на національному рівні. Тому розмови про вільну ринкову економіку за Адамом Смітом не відповідають реаліям. Ринкові механізми показали свою неефективність, зокрема у таких важливих сферах, як накопичення капіталу та впровадження інновацій у країнах, що розвиваються. Тому така економіка потребує, перш за все, функціональних інтервенцій у галузі відновлення розподілення ресурсів і тимчасових селективних інтервенцій в інтересах окремих галузей і навіть фірм. Державне втручання повинне переслідувати чіткі цілі, які спрямовані на прискорення капіталоутворення, технологічні й структурні зміни та, як

фінальний результат, забезпечення швидкого економічного зростання.

Теоретичні дослідження процесів об'єднання у Європі викликають багато питань. Зростання обертів ТНК у загальному випадку призводить об'єктивно до відповідного зростання вартості виробництва, яке зазвичай перекладається на споживача. Такий сценарій задовольняє усіх агентів ринку, окрім національних монополістів, що досягли ефекту масштабу.

Акцентувалося на можливості виходу з обмеженого (за кількістю учасників) ринку, як додаткового мотиватора безперервного поліпшення продуктів і операційних систем. Безумовно, мають місце галузеві відзнаки, а також вплив державних дотацій національним виробникам. Глобалізація має ще одним наслідком концентрацію капіталу та виробництва. Ще 1980 року Елвін Тофлер передбачав «третю хвилю» [1] наближення виникнення інформаційного суспільства. 1982 року Джон Нейсбіт описав ключові мегатенденції, які зараз вже стали реаліями:

- 1) перетворення індустріального суспільства у інформаційне;
- 2) поява нових технологій;
- 3) поглинання однією світовою технологією множин національних;
- 4) децентралізація;
- 5) руйнування традиційних ієрархій;
- 6) перемога індивідуалізму.

Наприкінці 1980-х Френсіс Фукуяма ледь не констатував глобальне затвердження уніфікованого лібералізму та єдиного способу життя, але цього не трапилося. [1] Тому футуролог пізніше був змушений говорити про «великий розлом» та неспроможність людей до надто стрімких змін. Лестер Туроу прогнозував, що капіталізм епохи випереджуючого розвитку інтелектуальних галузей і глобалізації очікують глибокі метаморфози: коли діють абсолютно непередбачені фактори, настає невизначеність. Втішає тільки, що згідно до спостережень Макіавелі, з великого безладдя народжується новий лад.

Найбільш динамічні сектори української економіки стали сприйматися, як можливі економічні партнери, а тому – і як потенційні конкуренти. Відповідні дії з боку величезних ТНК і міжнародних фінансових інституцій, які до того часу мали перманентно стримуючий характер, перейшли до активної фази. Іноземний капітал охоче йде у високоприбуткові галузі постачання нафтопродуктів, енергетики, АПК та інші, але у цілому плани надходження коштів у бюджет за рахунок приватизації в Україні не виконувалися, що й зробило беззаперечні економічні досягнення останніх років досить відносними, ускладнило соціальну ситуацію у країні. За таких умов ми вважаємо цілком слушним пріоритетом саме інтелектуального капіталу як ресурсу, спроможного стати локомотивом національної економіки.

Інформатизація економіки призводить до нових аспектів менеджменту, із яких ми зупинимосся на трьох глобальних:

- 1) розподілені ланцюжки постачання (створення вартості);
- 2) передача повноважень від операційної системи зовнішнім агентам ринку («outsourcing»);
- 3) е-маркетинг. [3]

Останні досягнення інформаційних і телекомунікаційних технологій змінюють підходи до менеджменту ланцюжків постачання та маркетингу, примушуючи компанії використовувати віртуальні можливості для підвищення конкурентоспроможності та навіть виживання за умов глобальної економіки. Природно, що підвищується інтенсивність інновацій, які призводять до «виходів» у вигляді товарів/послуг, оновлених процесів виробництва і відвантаження, а також диференціація споживацьких преференцій і ринків. Це призводить до подальшого підвищення складності управління.

Традиційно у менеджменті ланцюжок створення вартості розглядався як лінійний: є вхід та вихід. Чітко регульована структура операційної системи, сталість процесів і відносин усередині організації. За такої моделі кожний учасник ланцюжка виконує свою функцію із

створення вартості. Для підвищення конкурентоздатності, окрім традиційних засобів (витрати, якість, гнучкість і постачання), операційні системи можуть також користуватися послугами, що додають вартість на інформаційній базі. Виробничий персонал може надавати послуги маркетингу, інжинірингу іншим підрозділам компанії, або зовнішнім споживачам.

Реалії глобальної конкуренції демонструють більш складну картину виробництва на мікрорівні економіки. «Глобальні» менеджери повинні бути здатні постачати інформацію і матеріальні об'єкти постачальникам, транспортним посередникам, дистриб'юторам і споживачам на користь лише кількох власників глобального ланцюжка постачань. Конкуренція між виробниками трансформується у конкуренцію ланцюжків постачання. Тому істотним стає управління ланцюжками постачання, що розуміється як планування і контроль створення і руху матеріальних об'єктів та інформації від постачальників сировини до кінцевих споживачів.

Планування попиту/постачання вміщує оцінювання ресурсів постачання, агрегування і визначення пріоритетів потреб, план складування, розробку вимог до розподілення, а також (усередині операційної системи) розробку планів потреб у матеріалах і планування заготівельного виробництва, для всіх продуктів і каналів. Окрім того, на цій стадії здійснюється управління плануванням інфраструктури: рішення «робити самим або купувати», розробка конфігурації ланцюжка постачання, довготермінове планування, постадійний шлях руху продукту, управління зніманням з виробництва, управління продукто-вими лініями. Все це можливо реалізувати на базі інформаційних технологій. Глобалізація інформаційного доступу призводить не тільки до радикальних змін організаційних структур, але й до зміни методів організації індивідуальної діяльності. Гнучкість останньої може бути забезпечена телекомунікаціями, зазвичай здійсненими із дому. Така організація праці отримала назву «telecommuting» або «e-work». Не

зважаючи на те, що статистика зайнятості telecommuting суттєво залежить від відповідної частки робочого часу, багато джерел свідчать, що це досить розповсюджена практика.

Глобальну модель конкуренції можна розглядати на кількох рівнях, і, відповідно, кількох осередках існування бізнесу:

- 1) стратегічне глобальне і національне оточення;
- 2) галузеві структури та ланцюжки постачання, які відбивають процеси вертикальної інтеграції;
- 3) стратегії ведення бізнесу, бізнес-процеси та компетенція бізнесу.

Для глобального оточення суттєвими є чинники технології, економіки трансакцій, вхідних і вихідних бар'єрів, державного регулювання, умов конкуренції і вертикальних структур (ланцюжків постачання), які склалися. Разом, у комплексі, вони визначають складність оточення.

Перерозподіл функцій у повному ланцюжку створення вартості шляхом делегування повноважень з постачання товарів/послуг, які раніше вироблялися всередині компанії-виробника, отримав назву «outsourcing». Це явище, таким чином, прив'язане до стратегічного рішення «купувати, або самим робити» і «внутрішній, або зовнішній ресурс», які ухвалюються на основі вартості трансакцій. Тому ринок теж стає формою існування організації, а її внутрішні обриси і межа з оточенням не є постійною і не завжди заданою. Реалізація потенційного економічного ефекту істотно залежить від лідерства та рівня менеджменту, необхідного для впровадження трансформації. [2]

Головними критеріями проведення перетворень «outsourcing» є масштаби і витрати. Дослідження БКГ показали, що у 1990-х роках провідні компанії здійснювали такі перебудови, маючи на меті зменшення накладних витрат або отримання короткострокової економії. У сфері ІТ до «outsourcing» вдавалися задля економічного доступу до спеціалізованих або вкрай необхідних обчислювальних потужностей чи

професійних вмінь розробників, а також, можливо, отримання нових функціональних можливостей. Відповідно до стратегічного підходу, організація визначає масштаби своєї внутрішньої діяльності згідно до цілей. Окрім зниження витрат і підвищення ефективності до стратегічних напрямків належать реінжиніринг існуючих бізнес процесів і підвищення віддачі технологічних активів. Дослідження Price Waterhouse Coopers [3] показало, що акценти впровадження outsourcing істотно переміщуються у бік реконфігурації всього процесу створення вартості, передання функцій, що потребують високоінтелектуального потенціалу, управління відгуком споживачів. Наприклад, Daimler Chrysler передав менеджмент свого портфелю ланцюжків постачання Andersen Consulting з метою виробництва своєї «smart car» у Франції. Серед інших «нових» критеріїв можна назвати поліпшення якості сервісу, забезпечення стратегічної гнучкості й фокусування на основній функції операційної системи (основній компетенції).[3]

Інформатизація та глобалізація економіки призводять до використання нових форм і методів логістики. Розпоширення прямого маркетингу викликало створення Direct Marketing Association. Так, у Великій Британії більше половини користувачів мобільного зв'язку цілком комфортно займаються телебізнесом. Бум прямого маркетингу в Інтернеті став причиною появи не тільки «прямого маркетологу», але й «прямого споживача». З одного боку, самоорганізуються спільноти споживачів, які впливають на пропозицію і розробляють певні загальні цінності та навіть символи, а з іншого – асоціація маркетологів, що намагається зрозуміти споживачів і не дати вийти з «магазину», на повну потужність використовують потенціал інформаційних послуг. Соціальна взаємодія у режимі on-line утворює унікальний гібрид суспільно-приватної організації. Маркетингові менеджери, що працюють зі споживачами у віртуальних спільнотах повинні враховувати, що їхні клієнти більш активні й вимогливі, менш доступні для спілкування тет-а-тет, створюють вартість значимої культурної

інформації. Виникла нова модель гіперкомунікацій, які опосередковані комп'ютерним середовищем: вже не «один на один», а «багато з багатьма». Споживачі взаємодіють із середовищем і засобами комунікації, фірми забезпечують інформаційний зміст середовища, і, нарешті, як вища форма взаємодії, споживачі можуть забезпечувати середовище комерційно орієнтованою інформацією. У такій моделі первинними є не відносини між відправником та отримувачем, але їхні відносини з е-середовищем. Змістовний сенс інформації створюється разом учасниками середовища. Майбутнє Інтернету, таким чином, пов'язане з майбутнім віртуальних спільнот, освіти, науки та інтелектуального потенціалу. Інтерференція процесів виникнення розподілених ланцюжків постачання, перерозподілення відповідальних за стадії ланцюжку створення вартості й електронного маркетингу на платформі Інтернету та корпоративних систем створює нову м'яку інфраструктуру ринку. [1]

Незважаючи на те, що ІТ відносяться до галузей високого ризику, їхнє розповсюдження триває у двох глобальних напрямках:

- 1) розбудова корпоративних інформаційних систем (KIC);
- 2) надання інформаційних ресурсів і послуг бізнесу (outsourcing).

Системні рішення інформаційних систем базуються на кількох «стандартах» ідеології. Найбільш розповсюдженими є наступні системні рішення:

- 1) ERP – управління ресурсами підприємства;
- 2) CRM – управління взаємовідносинами із замовниками;
- 3) SCM – управління ланцюжком постачання;
- 4) SFA – засобів автоматизації процесу продажу, та усякі інші (приміром, e-commerce – електронної комерції, EAM – системи управління майном).

Серед найбільших проблем KIC у мережі є захист від несанкціонованого доступу. Політика інформаційної безпеки вміщує:

- 1) регламент роботи персоналу з інформаційними ресурсами

підприємства;

- 2) програму заходів з профілактики загроз інформаційній безпеці;
- 3) встановлення жорсткої відповідальності працівників у випадку порушення правил безпеки.

Концепція інформаційної безпеки полягає у встановленні вимог до механізмів захисту на основі аналізу ризиків за умови збалансування сум можливих втрат і витрат на побудову механізмів захисту. [2] У загальних критеріях надається класифікація та опис основних функцій безпеки, а також класифікація ступенів гарантованості безпеки як повноти реалізації цих функцій. Функції безпеки може бути «використання криптографічних алгоритмів для забезпечення конфіденційності інформації», а прикладом ступеню її гарантованості – використовуються алгоритми високої стійкості, зокрема:

- 1) профіль безпеки для комерційних організацій;
- 2) профілі, що відповідають вимогам класів безпеки C2 і B1;
- 3) профілі безпеки при використанні старт-карт, та інші.

Останній досвід показав, що головним чинником забезпечення інформаційної безпеки є, безперечно, відповідна мотивація персоналу, бо перегони між хакерськими технологіями та програмними засобами захисту тривають зі змінним успіхом.

Іншим важливим чинником інформаційної глобалізації (разом із безпекою) постає катастрофічне збільшення інформаційного сміття і шуму (тільки «спам» – отримання непотрібних електронних листів, котрі ще можуть містити віруси або «черв'яки», за оцінками аналітиків, наносить шкоду отримувачам на мільярди доларів щорічно).

Якщо малому бізнесові легше пристосуватися до нових реалій інформаційної глобалізації, то від середніх і великих підприємств це потребує певних зусиль внаслідок більш жорсткої структури і внутрішніх стандартів якості. Інтернет поширює можливості бізнесу у пошуку ресурсів і покупців, дозволяє оперативно змінювати дизайн та обговорювати ціну (що зазвичай посилює цінову конкуренцію),

використовувати «групове» (з боку пропозиції) обслуговування клієнта. Інші експерти (наприклад, [2] відзначають, що транзакції у вигляді електронної комерції роблять економічний простір значно ближчим до моделі перфектної економіки, бо бар'єри входження стають нижчими, знижується вартість транзакції і покупці мають поліпшений доступ до інформації.

Середні та великі підприємства адаптуються до нових реалій – необхідності трансакцій у новій економіці – кількома шляхами. Одним із них є інвестування у ІТ-бізнес, і навіть поглинання підприємств цього сектору. Іншим шляхом здійснення трансакцій з новою економікою є створення власних дочірніх фірм для операцій у секторі ІТ (наприклад, це стосується галузі ЗМІ). Третій шлях – це макровливання нової економіки до організаційного середовища старої, який має проблеми з точки зору пристосування нової організації і культури ІТ – фірм до традицій «старої» економіки, виходячи зі встановлених стандартів якості. [3]

Взагалі, процеси макротрансформації потребують переосмислення бачення організацій традиційної економіки у напрямках:

1) розглядання мережі WWW, як розширення свого ринку, і використання її для поліпшення взаємин зі споживачами, продажу більшої кількості продуктів і закупівлі за більш низькими цінами. Для кожного бізнесу мережа, як мінімум, надає можливості економії операційних витрат або поліпшення обслуговування;

2) розпоширення та поліпшення відносин із кооперації та постачання;

3) можливого розроблення нової бізнес-моделі до вибору стратегії е-комерції (відповідно, перед здійсненням прямих кроків), що може призвести до змін навіть місії організації, та необхідності реорганізації.

Виникає новий різновид бізнесу, якому привласнили назву «інформаційні посередники», «infomediaries» [4], який має свої підкласи:

1) «агрегат ори», які допомагають покупцям фрагментованих ринків вибирати продукти на основі он-лайнних цін та іншої інформації щодо продукту, доступної з єдиної точки входження до мережі. Однією з найбільш прогресивних бізнес-моделей тут є галузеві ринкові майданчики;

2) «онлайнні аукціонери», для яких бізнес-модель полягає в продажу надлишкових товарів або нереалізованих послуг за кращими цінами. Так приміром, Adauction.com продає рекламні площі, що «горять», надаючи замовникам економію часу за рахунок виключення із процесу торгу агентів із продажу. Є приклади, коли така модель застосовується для «нормального» бізнесу на тих же засадах скорочення ланцюжку створення вартості;

3) «обмінювані», чия бізнес-модель полягає у створенні ліквідності на фрагментованих ринках, наближаючи замовлення і пропозиції, та виступаючи як нейтральні будівники інституційних правил. Типовим прикладом може бути компанія NTE, яка продає вільний простір у вантажівках.

Швидке зростання інтенсивності бізнес-обмінів призвело до того, що багато великих споживачів зрозуміли, що об'єднання купівельних спроможностей разом із потужними конкурентами має чутливий вплив на накладні витрати. [3,4]

Глобалізація як об'єктивне економічне явище, що з одного боку, поширює можливості обміну ресурсами, з іншого боку – накладає обмеження на стратегічні рішення і звужує множину допустимих рішень. Стратегічні рішення національних компаній, звичайно, залежать також від економічного курсу держави на інтеграцію. Для того, щоб промодельювати поведінку національних виробників та визначити можливу стратегію їх розвитку, розглянемо сутність економіко-соціальних чинників глобалізації.

Економічна теорія пов'язує глобалізацію із визволенням потоків робочої сили і капіталу. Дійсно, тому є багато підтверджень, що

проявляють себе у інтеграційних процесах як глобального, так і регіонального рівня. Можна спостерігати істотне зростання прямих іноземних інвестицій між різними країнами. Як відзначає World Investment Reports, потоки інвестицій за останнє десятиріччя збільшилися більш ніж у два рази. Ще більше зростання вливань спостерігається в економіку Китаю, чому сприяє у значній мірі розумна та передбачена економічна політика КПК та приємственість влади. Аналогічне зростання можна бачити на прикладі інтенсивності потоків капіталовкладень між основними торгівельними блоками, на які припадає майже 80 відсотків світових потоків інвестицій. Тим самим регіональні блоки обмежують межі глобалізації у контексті руху капіталу. У той же час не здійснилася експансія інвестицій у «нові держави» Східної Європи, що розвиваються: їхня частка сягає сьогодні лише близько 5 відсотків від світових потоків. [5, 2]

Також диференційовано виглядає статистика руху робочої сили. У межах ЄС всупереч оптимістичних сподівань внаслідок введення європейської валюти, узгодження кваліфікаційних вимог до професій та прийняття соціального розділу Маастрихтської Угоди, мобільність досягла лише 5 відсотків. У глобальному плані значно інтенсивнішими стали потоки у ЄС із колишніх колоній, а також із посткомуністичних держав (частково – нелегальні потоки для некваліфікованої праці). Економічним підґрунтям для цього є істотна різниця рівнів прибутків. У той же час у США мобільність складає 20 відсотків, хоча й має тенденцію до зниження. Причини тут полягають в іншій площині – якщо порівнювати з ЄС, то там між країнами нема суттєвої різниці у прибутках на душу населення. Це наслідок традицій життя, не дуже значних культурних відзнак, відсутність мовних бар'єрів.

Глобалізація, як на нашу думку, посилює соціальну нерівність. Ще у XIX сторіччі спочатку А. Сен-Сімон, а потім К.Маркс довели, що підприємці мають реальне право претендувати на значну частку суспільного прогресу і що капіталістичне виробництво ґрунтується на

незвичному для раніших епох принципі еквівалентного обміну. Нерівність визначається тим, що одна соціальна група займає у суспільстві особливі позиції, що дозволяють їй перерозподіляти на свою користь непропорційно велику частину суспільного багатства. Таку можливість відкриває зазвичай контроль над найбільш дефіцитним ресурсом національної економіки, найбільш рідкісним фактором виробництва. На ранніх стадіях соціального розвитку найважливішим ресурсом була військова сила, у більш пізній час найважливішим ресурсом стала земля та інші умови сільськогосподарського виробництва. Капіталістичний лад, при якому всі елементи суспільного багатства стали товаром, став передумовою перетворення капіталу у вирішальний чинник виробництва, а володіння ним – у головну передумову соціальної поляризації. Праця – те єдине, чим володіють представники робочого класу, ніколи не була рідкісним ресурсом на відміну від військової сили, землі або капіталу, тому вона не в змозі стати новим домінуючим чинником виробництва. Але К.Маркс мав рацію у тому, що новий основний фактор виробництва буде вміщений у самих людях та їх спроможностях і знаннях.

Перехід від індустріальної економіки до економіки знань можна вважати головною рисою постіндустріальної трансформації, початок якої відносять до 70-х років двадцятого сторіччя. Масштаб змін, які було породжено цим процесом, довгий час не був чітко визначений. Економісти та політологи вважали, що інформаційне суспільство стане самим вільним і демократичним, бо «інформація є найбільш демократичним джерелом влади» [6] та відкриває можливість участі у суспільному виробництві без суттєвого накопичення початкового капіталу. Однак швидко стало зрозумілим, що набуття та втрата знань на відміну від ієрархічних статусів чи грошових коштів, є процесом значно довшим і складним.

Хоч інформація стає все більш доступною, але вона не є зовсім демократичним чинником виробництва, бо доступність не є отриманням.

Знання перетворюються у одну з найбільших потреб сучасного суспільства: так, частка американців, що вступають після школи до коледжу зросло за останні п'ятдесят років з 15 до 62 відсотків [7,8], що має одним із підґрунть економічні переваги. З середини 1980-х років у США стало зростання прибутків відзначалася лише серед груп населення з високим рівнем освіти; 1998 року 96 відсотків найбільш забезпечених мешканців мали вищу освіту. Ф. Фукуяма відзначав, що класові відзнаки у сучасному американському суспільстві можна вважати наслідком різниці в освіті; соціальна нерівність виникає в результаті нерівного доступу до освіти, а низька освіта стає ознакою громадян другого сорту [9]. Інформаційна революція у країнах Заходу, з одного боку, різко послабила їх зацікавленість у природних і трудових ресурсах країн «периферії», а з іншого – створила ресурс, практично безкоштовне тиражування якого дозволяє західним корпораціям отримувати багатомільярдні прибутки. В останні десятиріччя можна спостерігати навіть не посилення експлуатації з боку розвинутих країн, а скоріше неухабну увагу до периферії: на початку 90-х років індустріально розвинуті країни спрямовували 76 відсотків експорту в країни того ж ступеня розвитку, та імпортували із інших країн товарів і послуг не більше ніж 1,2 відсотка загального ВВП [10], а потоки інвестицій між розвинутими країнами складали 94 відсотки світового обсягу прямих іноземних інвестицій [11]. Ситуація в країнах периферії стає катастрофічною ще й тому, що розробка нових знань, на відміну від накопичення капіталу, не тільки не боїться конкуренції та спілкування, але потребує їх. Тому носії знань тяжіють до концентрації і консолідації, а потоки мігрантів – потенційних творців знань спрямовані тільки від периферії до центру. Таким чином, сучасне поглиблення світової нерівності не є наслідком зовнішньої експансії, а скоріше результатом розвитку західного світу, його внутрішнього прогресу. У цьому контексті глобалізація є чинником, який не допоможе здолати нерівність.

Якщо на початку XIX сторіччя середні прибутки в розрахунку на душу населення у розвинутому світі перевищували показники країн, які зараз називають тими, що розвиваються, у 1,5-3 рази, а у середині XX сторіччя – в 7-9 разів, то існуючий зараз розрив складає вже 50-75 разів [12]. Нові точки зростання, що з'явилися протягом 1987-1992 років показали темпи зростання ВВП, які завжди залишалися нижчими, ніж темпи зростання зовнішніх інвестицій, що зросли у Малайзії в 9 разів, Таїланді – у 12, а в Індонезії – у 16 разів [13]. Більшість технологій імпортувалася, а сталість економічного розвитку цілком визначалася можливостями експорту виробленої продукції у розвинуті країни. Наприклад, економічне зростання 1980-х років у Південній Кореї і Тайвані було зумовлено купівлею їхньої продукції США у відносному розмірі 42 і 74 відсотки відповідно. У той же час відмова від участі у процесах економічної глобалізації є серйозною перепорою для розвитку. За даними Світового Банку 24 країни, що розвиваються, у яких відношення обсягу експорту до ВВП подвоїлося, підвищили темпи зростання середньодушового ВВП з 1 до 5 відсотків у рік. У той же час, згідно тими же даними, у 30 країнах, які найменш активно залучалися до міжнародного розподілу праці, цей показник знизився порівняно з серединою 1970-х років [14]. Навіть розвинуті країни страждають від ізолюваності. Виходячи з того, що наша країна, щоб не відстати безнадійно від розвинутих країн світу, неминуче і дедалі інтенсивніше буде залучена до описаних вище процесів, ми ставимо своїми завданнями у цій роботі: 1) обрати такий тип макроекономічної моделі, яка була б у змозі спрогнозувати доцільну поведінку національних компаній; 2) визначити ефективні напрямки стратегічного розвитку суб'єктів господарювання, виходячи з критерію макро-моделі [15].

У якості загального економічного базису для розуміння природи глобалізації можна розглядати галузеву теорію М.Портера, відповідно до якої галузь стає глобальною, якщо вона може в результаті цього отримати конкурентну перевагу. Економічне розуміння глобалізації,

таким чином, пов'язане з потягом менеджменту до забезпечення найбільшої ефективності та отримання доступу до більш дешевих трудових ресурсів. Певною мірою, як на наш погляд, це є справедливим і для потоків капіталу і робочої сили, особливості яких описані вище. З точки зору організаційного управління глобалізація здійснюється ТНК і дистриб'юторськими мережами, між основними торгівельними блоками у виробничому секторі – в обхід тарифних й інших обмежень, для країн Східної Європи – західні дистриб'юторські мережі, що знижують ризики. У той же час людські ресурси тут явно не потребують, що, як на наш погляд, може мати політичне підґрунтя.

За таких умов чи не єдиною можливістю капіталізації компаній є створення стратегічних альянсів (СА) [15,16]. Процеси інтеграції у розвинутих країнах сьогодні охопили сектор малого та середнього бізнесу. І хоч у 80 відсотках випадків СА перетворюються у власність одного з партнерів, акціонування та розвиток фондового ринку дозволяють зробити процедуру викупівлі прозорою, справедливою і взаємовигідною для сторін.

У державному секторі національні «природні» монополісти явно недостатньо використовують резерви ефективного менеджменту. Навіть якщо вони не лягають важкою ношею на бюджет країни (і кишеню податкоплатників), то зовсім не забезпечують високу якість обслуговування. Стратегія їх розвитку, як ми вважаємо, повинна складатися з реструктуризації, акціонування, надання організаційної незалежності підрозділам, що виконують досить автономні функції та не пов'язані прямо з місією материнської компанії. Паралельно повинно здійснюватися передання об'єктів соціальної інфраструктури до регіональних комунальних служб. Певний час і кошти стануть потрібними для перенавчання та соціальної адаптації скороченого персоналу.

Для сектору малого та середнього бізнесу перспективною формою СА є вертикальна інтеграція по всьому ланцюжку створення додаткової вартості чи у його окремих ланках, а також спільне (асоціація чи альянс

з великим постачальником інформаційних послуг) використання інформаційних потужностей і ресурсів. [17]

Таким чином, на основі обраної галузевої моделі М.Портера, зроблено висновки щодо напрямків стратегічного розвитку національних компаній та основні вимоги щодо його стратегічного менеджменту. Процеси економічної інтеграції, які притаманні таким галузям, як банківський сектор, страхування, металургія, дрібна торгівля, тощо, дедалі буде поширюватися на інші галузі, чому є «свіжий» приклад – вугледобування. Якщо виконати завдання підвищення капіталізації, у першу чергу, інфраструктурних, сировинних і тяжких галузей, значно легше буде вирішувати соціальні проблеми, та, скажімо, здійснювати реформування комунального господарства.

Тому подальшим завданням, виходячи з окреслених стратегічних засад, буде розробка ефективного механізму управління, що потрібний для реалізації обраного стратегічного курсу.

Зміну моделі економіки, яка стає можливою завдяки технологічному прориву, було теоретично обґрунтовано економістами та маркетологами, можливо, дещо раніше, ще за умов панування індустрічної моделі. Динамічне конкурентне середовище на світових ринках призвело до руху від трансакційної («4P») моделі маркетингу до такої, що забезпечує збільшення цінності базового продукту за рахунок його надійного супроводження, довірливих відносин зі споживачами, постачальниками та дистриб'юторами, навіть виходячи за традиційні межі організації – продуцента. [18]. Критичною складовою кожної стратегії пропозиції повного сервісу є формування партнерських зв'язків та мереж. Це є результат збільшення невизначеності й високої конкуренції у середовищі ведення бізнесу, коли організації мають шукати нові знання, щоб вижити та мати зиск. Теоретики безперервного розвитку («contingency theorists») вказували, що невизначеність веде до фрагментації і децентралізації організаційних систем; у той же час, з погляду теорії трансакційної вартості, кожна окрема фірма може

зменшити невизначеність за рахунок утворення альянсів. Невизначеність змушує фірми відмовлятися від функцій, що не увійшли до фокусу операційної системи (outsourcing), організаційної перебудови підрозділів у окремі бізнес-одиниці й розбудови дивізіональних структур. Це й призводить до потреби в альянсах, ланцюжках і мережах, що мають за мету надати більшої цінності пропозиції сервісу в очах споживачів. Австрійська школа економіки, яку довго ігнорували, дає добре теоретичне підґрунтя створенню альянсів з погляду ресурсозалежності ведення бізнесу окремими фірмами.

Широке розуміння стратегічного альянсу передбачає відносно довгострокову коопераційну угоду між фірмами, у тому числі щодо потоків і ланцюжків використання ресурсів або організаційно-управлінських структур автономних організацій для спільного досягнення індивідуальних цілей згідно до корпоративної місії кожної фірми-спонсора. Таке визначення свідчить, що альянс передбачає легітимність відносин, взаємну корисність, тобто ситуацію економічної гри, де обидва гравці виграють, а також спільну максимізацію доповнюючих активів шляхом обміну цінними паперами і, таким чином, розподілу прибутків (зокрема, шляхом утворення спільних дочірніх компаній). Як результат, виникають такі гіганти, як «Star Alliance», «Airbus», «One World» тощо. Мотиви створення **стратегічних логістичних альянсів** різняться, залежно від стратегій партнерів. Це такі стимули, як:

- 1) ринкові (вихід на ринок, покращення маркетингової позиції, утримання позиції);
- 2) продуктові (заповнення пробілу в продуктивній лінії, розширення асортименту, диференціація, збільшення цінності продукту);
- 3) продуктово-ринкові (вихід на новий сегмент, входження або налагодження відносин до галузей, де виробляють продукти-замісники та доповнювачі);
- 4) впливаючі на структуру ринку (зниження потенційної загрози

конкуренції, встановлення бар'єрів до входження, здолаття бар'єрів, зміна технологічної бази конкуренції);

5) такі, що дозволяють прискорити входження за рахунок розробок і впровадження, а також ефективних каналів збуту;

6) такі, що підвищують економічну ефективність ведення бізнесу (зменшення витрат виробництва і маркетингу);

7) стимули до зменшення ризиків і невизначеності (ресурси, технології, ринки);

8) підвищення якості менеджменту шляхом упровадження сучасних методів менеджменту і покращення існуючих методів.

Однією з причин **утворення стратегічних логістичних альянсів** є пошук нових знань шляхом придбання нових технологій та вмінь: зменшення інформаційної асиметрії між партнерами. Це може бути втілено в стандартах обслуговування і виробництва, спільному стратегічному плануванні, доступі до своїх баз даних, трансфері знань за допомогою обміну фахівцями. Звісно, що нові можливості ринку пришвидшили процеси створення альянсів з метою впровадження інновацій, фундаментальних досліджень, розробок, розподілу ризиків, створення нового потенціалу, нового портфелю бізнес-діяльності та інвестицій. Обмеженнями для створення альянсів є: ринкові (галузеві) бар'єри; державне регулювання; політика великих глобальних компаній; знання, отримані конкурентами; контроль над ресурсами й визнані бренди, тощо. З погляду на потенціал фірми, найбільш міцна перевага базується на можливостях: набір диференційованих вмінь, комплексних процедур і додаткових активів, які важко імітувати та тиражувати, але вона може зникнути внаслідок навчання фірм швидко впроваджувати нові знання; по-друге, менеджери створюють нові продукти та процеси, які, у свою чергу, створюють зміни у середовищі та дають імпульс подальшому плануванню і пошуку можливостей.

Участь в міжнародних логістичних операціях збільшує витрати і складність логістичної діяльності. Участь в **глобальних ланцюгах**

поставок підсилює невизначеність і обмежує можливості контролю в логістичній діяльності. Невизначеність зростає через збільшення мультимодальних, багатокомплектного, тривалості та дальності, вантажоперевезень. Послаблення контролю відбувається в результаті залучення більшого числа посередників і втручання держав у встановлення митних процедур і зовнішньоторговельних бар'єрів.

Існує чимало рушійних сил, які спонукають фірми до виходу на світовий ринок і сприяють цьому процесу. Прагнення до економічного зростання і виживання в конкурентному середовищі служить компаніям стимулом для розширення міжнародних операцій.

Розвиток інноваційних технологій полегшує глобалізацію логістичної діяльності. Прагнення до збільшення прибутку є основним фактором, що спонукає компанії до розвитку бізнесу на світовому ринку. Інший рушійною силою глобалізації логістики стала поширена серед виробників і великих дистриб'юторів орієнтація бізнесу на логістичний ланцюжок в цілому. Завдяки ринковим комунікацій споживачі різних країн дізнаються про закордонні товари, що прискорює конвергенцію споживчих потреб і переваг у світовій економіці. Ці специфічні проблеми істотно ускладнюють створення ефективних глобальних логістичних систем.

Необхідно виділити економіко-організаційні чинники, що сприяють глобалізації ланцюгів поставок підприємств, в аспекті забезпечення їх логістичним обслуговуванням:

1) зростаючий попит на товари з боку деяких країн. У багатьох країнах світу йде економічне зростання, і місцеві ринки споживають все більше товарів і послуг, що заохочує міжнародну експансію багатьох корпорацій країн розвиненої економіки;

2) зростання попиту на закордонну продукцію. Засоби комунікації зробили доступними для споживачів вихід на виробників або продавців з інших країн. Товари замовляються безпосередньо за кордоном.

Список використаних джерел

1. Оленєв В.М. та інші. Оцінка ефективності становлення і розвитку інноваційних структур. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.univ.kiev.ua/1/vijskovo_specialni_nauky/articles/and_13457.pdf.
2. McLeod R.H. and Garnaut R. East Asia in Crisis. From Being a Miracle to Needing One, London, New York: Rutledge, 1998. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.amazon.com/East-Asia-Crisis-Miracle-Needing/dp/0415198313>.
3. Корпоративна соціальна відповідальність: моделі та управлінська практика:[підручник]. Редікин О.С. – К. : ТОВ «Фарбований лист, 2011.
4. Wyckoff A. Imagine the impact electronic commerce // OECD Observer, 208, 2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/421/E-commerce_and_trade:_resolving_dilemmas.html.
5. Hogel J., Singer H. Net Worth: When Shopping Markets Customers Make the Rules. Harvard, Boston, MA, 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/2506738_Disintermediation_Reintermediation_or_Cybermediation_The_Future_of_Intermediaries_in_Electronic_Marketplaces.
6. Globalization. Growth and Poverty. Building an Inclusive World Economy. Washington (DC): The World Bank, 2002. pp. 4-5.
7. Analysis of innovative sustainability of socio-economic systems. M Saiensus. – Socio-economic research bulletin, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/search?q=6.+Analysis+of+innovative+sustainability+of+socio-conomic+systems>.
8. Новые подходы к построению систем управления на основе принципов самоорганизации ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана» В Реген та інші. – 2006.
9. Heilbroner R. and Milberg W. The Making of Economic Society.

10th ed. Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, 2008. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/search?ei=GHNkW7DhF8Law QKZ7ICwAQ&q=8.%09Heilbroner>.

10. Bell D. Sociological Journeys: Essays 1960-1980/ New Brunswick (NJ), London: Transaction Books, 2012. p.153.

11. Впровадження інформаційно-прозорих систем управління закупівлями 88 електронний журнал «Інфраструктура ринку» Г.С. Карнаухова та інші. – 2017.

12. Моделювання складних систем Брама, видавець Третьяков ОМ. ВВ Вітлінський, СГ Діордіца, ПВ Захарченко – 2015.

13. Toffler A. Powershift: Knowledge, Wealth and Violence at the Edge of the 21st Century. New York: Bantam Books, 1991. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. <https://www.google.com.ua/search?q=Toffler+A.+Powershift%3A+Knowledge%2C+Wealth+and+Violence+at+the+Edge+of+the+21st+Century.+New+York%3A+Bantam+Books>.

14. Krugman P. Peddling Prosperity. Economic Sense and Nonsense in the Age of Diminishing Expectations. New York, London, 1994.

15. Fukuyama F. The End of History and the Last Man. London: Penguin, 1992.

16. Mandel M.J. The High-Risk Society. Persil and Promise in The New Economy. New York: Random House, 1996.

17. Анализ динамических и статических процессов в управленческих структурах на основе концепции самоорганизации // Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики: Матеріали шостої міжнар. наук.-практ. конф., 22-23 вересня 2017 р.– Одеса, Атлант, 2017.–324 с.

18. Ключові фактори розвитку бізнес-процесів в умовах глобальної економіки // ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана» МА Саєнсус, ГА Місько, КМ Рибнікова – 2008.

РОЗДІЛ 3. СТАТИСТИКО-ЕКОНОМІЧНА ОЦІНКА МАКРОЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

3.1. КРИТЕРІЇ ТА СТАТИСТИЧНІ ПОКАЗНИКИ СТАНУ РЕГІОНАЛЬНОЇ ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ

Рудич А.І., к.е.н., доцент

*доцент, завідувач кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

Зміст категорії «продовольча безпека» як для національного, так і для регіонального рівня тлумачиться в системі критеріїв і показників, що дають змогу всесторонньо охарактеризувати її поточний сучасний стан, динаміку і тенденції зміни і закономірності розвитку на перспективу. Необхідність визначення та розробка такої системи показників визначається об'єктивними потребами у формуванні та управлінні продовольчою безпекою на регіональному рівні, при цьому особливим важливим аспектом є наявність формалізованих критеріїв і показників, які дозволяють якісно та кількісно оцінити стан та рівень продовольчої безпеки конкретного досліджуваного регіону. Система цих показників може слугувати базою для порівняння рівня продовольчої безпеки як в окремих регіонах, так і країні в цілому, та бути основою для формулювання мети і завдань державного регулювання АПК і продовольчого ринку та прийняття ефективних управлінських рішень (вироблення стратегії дій у короткостроковій та довгостроковій перспективі).

Особливо серйозної уваги проблема продовольчої безпеки регіонів набуває і в нинішніх умовах складної економічної нестабільності, що супроводжується негативними економічними факторами:

- високим рівнем інфляції в країні;
- падінням рівня життя та доходів населення;

– зростанням соціальних суперечностей.

Особливо суперечливим є те, що сьогодні, на перший погляд, відбуваються доволі позитивні зміни соціального та економічного життя населення України: зростання рівня прожиткового мінімуму, підвищення мінімальної заробітної плати та тенденції її зростання, перерахунок пенсій, проте ці заходи є непропорційними позитивним змінам, а тому, далеко не покращують якість життя соціуму [1].

Досліджуючи категорію «продовольча безпека» можемо сказати, що вона характеризує реальний рівень задоволення потреб суспільства, який безпосередньо впливає на якість життя населення.

Формування продовольчої безпеки в країні є складним та багатофункціональним процесом, який детально характеризує стан економічних явищ та процесів суспільного життя. Оцінка продовольчої безпеки, як на локальному так і на макро- рівні, проводиться за різноманітними методиками, які ґрунтуються на формуванні однотипних груп та індикаторів.

Забезпечення регіональної продовольчої безпеки на достатньому рівні, залежить від вчасно виявлених її зовнішніх та внутрішніх проблем і загроз. Тому виникає необхідність детального вивчення та аналізу існуючих методів оцінювання продовольчої безпеки та диференціювання і коригування затвердженого переліку індикаторів відповідно до сучасної міжнародної методики.

Запорукою ефективності та якості формування регіональної продовольчої безпеки є наявність методів, прийомів та процедур комплексної діагностики її формування та стану, яка повинна забезпечити взаємозв'язок різних економічних чинників. Адекватно-логічна система критеріїв та показників повинна характеризувати особливості стану та тенденції основних чинників формування продовольчої безпеки. Сучасними найважливішими чинниками вважаються:

- 1) рівень і структура кінцевого споживання продуктів харчування;
- 2) стан продовольчого потенціалу сфер АПК і природних ресурсів

сільськогосподарського призначення;

3) обсяги і структура експорту-імпорту продовольства в регіоні, які характеризують міжрегіональний аспект відтворення;

4) якість і безпека продовольства [2].

В дослідженнях сучасних авторів Є. М. Лібанова та О. М. Гладун, забезпечення продовольчої безпеки залежить від здатності самозабезпечення продовольством, а тому найбільш інформативним є показник частки власного продуктового виробництва у споживанні, граничне значення якого має складати 75-80 % [3].

Баранова Н. П. і Новікова Т. В. вивчають систему показників, які мають найбільший вплив на формування продовольчої безпеки у регіонах, а саме показники середніх споживчих цін, спожитої енергетичної цінності, урожайності овочів та фруктів [4].

Оцінюючи продовольчу безпеку на регіональному рівні, О. І. Осипова, наголошує на важливості використання таких економічних показників:

- індекс купівельної спроможності грошової одиниці та доходів населення;
- питома вага витрат на харчування у структурі витрат;
- співвідношення споживання дорогих та дешевих продуктів харчування;
- частка населення із середньодушовими доходами, нижчими прожиткового мінімуму;
- калорійність споживання та індекс споживчих цін на продовольчі товари [5].

Для оцінювання рівня продовольчої безпеки, особливо для дослідження регіонів, О. В. Піскунова та О. І. Осипова сходяться на думці, що найбільш інформативними є показники обсягу та асортименту спожитих населенням продуктів харчування [6].

Тоді як О. Р. Кондра виділяє чотири основні індикатори [7]:

- 1) забезпечення раціону людини основними видами продуктів;

- 2) економічна доступність продуктів;
- 3) ємність внутрішнього ринку окремих продуктів;
- 4) продовольча незалежність за окремим продуктом.

Фактори, що визначають ступінь продовольчої безпеки регіону в сучасних умовах, можуть мати довгостроковий характер дії, до них належать:

- групи населення, що живуть за межею бідності і не мають стабільного достатнього доходу для придбання мінімального набору продуктів харчування;
- населення територій, продовольче постачання яких не забезпечується ринковими механізмами через зовнішні чинники (наприклад, транспортну недоступність);
- незбалансованість харчування з певних складових, що призводить до втрати здоров'я нації або окремих груп населення;
- низький контроль над безпекою продуктів харчування, через що продовольство стає загрозою життю і здоров'ю нації;
- виснаження природного потенціалу аграрного виробництва в країні призводить до зниження рівня продовольчого забезпечення нації;
- низький матеріально-технічний, фінансовий, науково-технологічний потенціал сталого відтворення сфер АПК.

До чинників короткострокового характеру, які несуть суттєву потенційну загрозу продовольчої безпеки регіону, належать такі:

- нестабільність аграрного виробництва і можливість природних катаклізмів, що знижують продовольче забезпечення в окремі періоди;
- велика залежність продовольчого забезпечення регіону від зовнішніх джерел на фоні нестабільної кон'юнктури національного та світових ринків і валютних надходжень від імпорту;
- нестабільне зовнішньополітичне становище країни у світі може призвести до торгового ембарго та інших подібних санкцій.

Статистичні показники, що застосовуються для оцінки рівня регіональної продовольчої безпеки, можуть бути як абсолютними, так і

відносними. Абсолютні показники (наприклад, валова продукція сільського господарства адміністративного району, вартість мінімального набору продуктів харчування, так званого «борщового набору») є важливими характеристиками стану АПК і продовольчого ринку регіону. Проте більшість з них дає змогу тільки узагальнено оцінити рівень продовольчої безпеки. Тому особлива роль у формуванні системи показників продовольчої безпеки належить відносним показникам, що робить можливим визначення стану і рівня явищ, які характеризують продовольчу безпеку, і зіставлення стану продовольчої безпеки в різних регіонах незалежно від міжрегіональних відмінностей у структурі та рівні виробництва і споживання продовольства. При цьому для повнішого аналізу продовольчої безпеки регіону такі показники повинні бути доповнені розрахунком абсолютних величин [6].

Аналіз стану і рівнів продовольчої безпеки регіонів, відповідно до встановлених критеріїв, може здійснюватися за вказаними чотирма напрямками шляхом деталізації і розрахунку показників у динаміці за декілька років, що характеризують поточний стан і тенденції його зміни в русі досліджуваних показників.

Для характеристики стану споживання продовольства в регіоні можуть бути розглянуті такі показники:

1. Склад і структура населення регіону, що дають змогу виявити частку міського і сільського населення, населення працездатного віку, пенсіонерів, а також очікувану тривалість життя при народженні.

2. Величина прожиткового мінімуму, вартість мінімального продовольчого кошика порівняно із середньомісячною зарплатою і виплатами соціального характеру, середньомісячною пенсією. Кількість населення з доходами, що нижче за величину прожиткового мінімуму. Частка витрат населення на купівлю продуктів харчування у структурі витрат. Купівельна спроможність населення.

3. Розподіл грошових доходів у суспільстві (децильний коефіцієнт стратифікації, індекс Джині).

4. Калорійність і структура місячного раціону харчування, середнє споживання основних продуктів харчування, співвідношення з раціональними нормами харчування.

5. Динаміка і рівень цін на продукти харчування. Зміна вартості продовольчого кошика.

6. Розвиненість інфраструктури торгівлі продуктами харчування, структура роздрібної торгівлі [8].

Україна це держава, де адміністративно-територіальні регіони мають свої особливості та відмінності розвитку, які спричинені різними соціально-економічними та історичними умовами їх існування. Це обумовлює існування суттєвих розбіжностей у рівнях їх продовольчої безпеки. Зусилля державних та регіональних органів влади повинні бути спрямовані на зменшення цих розбіжностей та забезпечення високого рівня якості життя населення різних регіонів [2].

Закон України «Про продовольчу безпеку України» визначає стан продовольчої безпеки на основі наступної системи індикаторів: рівень споживання населенням харчових продуктів; економічна доступність харчових продуктів; фізична доступність харчових продуктів; стійкість продовольчого ринку; ступінь незалежності продовольчого ринку; якість і безпечність харчової продукції; рівень розвитку агропромислової сфери; природно-ресурсний потенціал і ефективність його використання [9].

Згідно з Наказом «Про затвердження методики розрахунку рівня економічної безпеки України» продовольча безпека є складовою економічної безпеки та визначається як «...стан виробництва продуктів харчування в країні, що здатний повною мірою забезпечити потреби кожного члена суспільства в продовольстві належної якості за умови його збалансованості та доступності для кожного члена суспільства» [10]. Забезпечення населення продуктами харчування належної якості та в достатній кількості – сприяє високому рівню його фізичної та розумової активності, підтриманню здоров'я людини, зменшенню

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія

соціальної напруги в суспільстві.

Відповідно до розробленої методики рівень продовольчої безпеки визначається як інтегральний індикатор, що розраховується на основі наступних індикаторів: добова калорійність харчування людини, співвідношення обсягів виробництва та споживання основних видів продуктів харчування, виробництво зерна на 1 особу на рік, рівень запасів зернових культур на кінець періоду, частка продажу імпортованих продовольчих товарів через торговельну мережу підприємств [10].

Необхідність забезпечення продовольчої безпеки будь-якого регіону вимагає підтримання відповідного рівня самозабезпечення, що передбачає використання, в першу чергу державної підтримки вітчизняних виробників сільськогосподарської сировини-продукції та вживання заходів контролю імпортованої продукції для захисту власних виробників від іноземної конкуренції.

Оцінку стану та рівня самозабезпеченості адміністративного регіону основними продовольчими групами товарів, доцільно здійснювати за показниками виробництва та споживання продовольства в розрахунку на одну особу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Рівень самозабезпечення населення Полтавської області основними видами продовольства за період 2012-2016 р.

Продукти	Коефіцієнт самозабезпечення, %				
	2012	2013	2014	2015	2016
Хліб і хлібопродукти	24,1	25,7	24,7	26,3	24,8
М'ясо та м'ясопродукти	92,4	92,5	96,3	89,2	91,6
Молоко та молочні продукти	107,3	102,6	92,4	91,3	88,0
Яйця	90,1	89,8	85,6	94,6	91,2
Риба та рибопродукти	64,3	75,9	84,2	78,8	82,7
Овочі та баштанні культури	91,6	83,7	77	78,4	77,2
Плоди та ягоди	98,5	122,1	118,5	125,2	125,4
Картопля	345,1	349,7	350,2	403,8	413,7

Аналізуючи наведену таблицю, ми можемо побачити, що підприємства Полтавщини, за досліджуваний період, здатні забезпечити населення регіону необхідними продуктами харчування. Проте виробництво хліба, яєць, плодів і ягід дещо відстає від норми споживання. Хлібопекарська галузь задовольняє споживачів тільки на 1/3, крім того, офіційною статистикою не враховуються обсяги випікання хліба невеликими приватними пекарнями, супермаркетами та домашніми господарствами. За даними представників хлібопекарської галузі, зараз близько 40-60 % виробництва хліба перебуває у тіні, що позначається на його якості та ціновій політиці.

Коефіцієнт самозабезпечення плодами і ягодами населення досить високий, проте в повному обсязі забезпечення відбувається за рахунок ввезення цього товару з інших областей і країн (абрикоси, персики, банани, ананаси, кавуни тощо).

У регіоні триває тенденція до зменшення обсягів споживання населенням окремих продуктів харчування. Так, зниження середньодушового споживання призводить до скорочення ємності внутрішнього ринку. Індикатор ємності внутрішнього ринку розраховується як добуток річного середньодушового споживання певного продукту та середньорічної чисельності населення і є важливою складовою для складання балансів попиту і пропозиції та визначення продовольчої незалежності за окремим продуктом.

Основної уваги при оцінюванні рівня продовольчої безпеки заслуговує саме індикатор обсягу та структури споживання населенням харчових продуктів. Набір базових продуктів харчування, на основі яких проводиться оцінювання рівня продовольчої безпеки, визначається діючими нормативними актами України та складається з таких продуктів харчування: м'яса та м'ясопродуктів; молока і молочних продуктів; яєць; риби і рибопродуктів; цукру; олії; картоплі; овочів та баштанних продовольчих культур; плодів, ягід та винограду; хлібу та хлібних продуктів [6].

Аналіз динаміки обсягів споживання основних груп продовольства показує, що з 2013 року їх рівень має тенденцію до зниження, хоча рівень заробітної плати в цей період зростає. Така ситуація підкреслює нестабільність економічного розвитку та прискорене підвищення рівня інфляційних процесів в країні (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Динаміка фактичного споживання продуктів харчування
на одну особу за рік, кг**

Види продукції	Роки						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Хлібні продукти	111	110	109	108	109	103	101
М'ясо і м'ясопродукти	52	51	54	56	54	51	51
Молоко і молокопродукти	206	205	215	221	223	210	211
Яйця, шт	290	310	307	309	310	280	265
Риба і рибопродукти	14,5	13,4	13,6	14,6	11,1	8,6	9,7
Цукор	37	39	38	37	36	36	33
Олія	14,8	13,7	13,0	13,3	13,1	12,3	12,4
Картопля	129	139	140	135	141	138	144
Овочі	144	163	163	163	163	161	163
Плоди та ягоди	48	53	53	56	52	51	48

Як бачимо з табл. 3.2, за останні роки спостерігається зменшення хліба на одну особу на 10 кг (на 8,2 %); молока – на 22 кг (7,5%); яєць на 14,5 %; риби на 33,6 %; цукру на 15,4 %; овочів на 14,3 %. Збільшення споживання відбулося лише по картоплі на 11,6 % та овочах на 13,2 %, що пояснюється підвищенням виробництва на присадибних ділянках.

Слід відмітити, що збільшення споживання картоплі та овочів, є корелюючою ознакою підвищення їх обсягів виробництва у домогосподарствах населення та сезонність формування ціни.

З огляду на фактичні обсяги споживання харчових продуктів, які в

основному знижуються за останні роки, вони не досягали і раціональних норм споживання затверджених МОЗ України (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Індикатор достатності споживання різних груп продуктів
по Україні у 2016 році, кг/особа**

Види продукції	Мінімальні норми харчу- вання	Раціональна норма споживання (за даними МОЗ)	Україна	
			фактичне спожи- вання	індикатор достатності споживання
М'ясо і м'ясопродукти	52	80	51	0,637
Молоко і молокопродукти	341	380	211	0,555
Яйця, шт	231	290	265	0,914
Хліб і хлібопродукти	94	101	101	1,000
Риба і рибопродукти	12	20	9,7	0,485
Цукор	32	38	33	0,868
Олія	8	13	12,4	0,954
Картопля	96	124	144	1,161
Овочі	105	161	163	1,012
Плоди та ягоди	68	90	48	0,533

Після 2010 р. ми спостерігаємо суттєве скорочення обсягів споживання різних груп харчування, від раціональних затверджених норм майже по всіх видах продуктів. Найбільше скоротилося споживання риби і рибопродуктів на 51,5 %, плодів та ягід на 46,7 %, молока і молокопродуктів на 44,5 % та м'ясо і м'ясопродуктів на 36,3 %. Проте, незважаючи на зменшення споживання протягом останніх років, обсяги споживання хліба і хлібопродуктів є достатніми, а картоплі та овочів перевищують їх рівень.

Мінімальні норми харчування згідно Постанови КМУ «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» відповідають наступним обсягам споживання яєць, хліба і хлібопродуктів, олії, картоплі та овочів. 2016 рік став третім роком

поспіль, коли відбувалося скорочення середньодобової поживності раціону, яка скотилася до рівня початку 2000 року. Статистичні дані доводять, що середньостатистичний українець тяжіє до вегетаріанства. Щоправда у більшості випадків, це викликано не життєвими переконаннями, а переважно фінансовими можливостями. Так, у 2016 році лише 29 % середньодобового раціону забезпечувалося за рахунок продукції тваринництва, що майже у 2 рази менше від необхідного (55%) для здорового харчування рівня [11].

Споживання продовольства в обсягах, що є нижчими за встановлені раціональні норми, призводить до зниження фізичної та розумової активності людини, може спричиняти погіршення здоров'я та викликати аліментарно-залежні захворювання [5].

Слід зазначити, що обсяги споживання м'яса, фруктів, картоплі та цукру суттєвим чином залежали від рівня економічного розвитку країни: чим вищим був цей рівень, тим, як правило, вищими були обсяги споживання м'яса та фруктів, і нижчими – картоплі та цукру. Дослідження даного питання показують, що споживання, в різних європейських країнах, таких харчових продуктів як хліб, овочі, риба значною мірою залежать від національних традицій та звичок у харчуванні. Відносно інших європейських країн в Україні були достатньо високими середньодушові обсяги споживання овочів (вищі обсяги мали місце лише в Румунії і Чорногорії), те ж саме можна казати і про обсяги споживання хліба.

Станом на травень 2015 року Україна посідала 59-те місце з-поміж 109 країн за показником глобального індексу продовольчої безпеки. Даний індекс розраховується дослідним підрозділом ВД The Economist (Economist Intelligence Unit) спільно із компанією DuPont і міжнародними експертами та розглядає ключові фактори продовольчої безпеки, пов'язані з такими показниками, як економічна та фізична доступність продовольства, а також його якість і безпечність. За рівнем економічної доступності продовольства Україна посіла 54-те місце,

фізичної доступності – 71-е місце та за показниками якості і безпечності харчових продуктів – 48-е місце [12, 13].

Формування загальнодержавної та регіональної продовольчої безпеки є ключовим пріоритетом політики держави. Суть продовольчої безпеки полягає у забезпеченні населення продуктами харчування згідно з фізіологічними нормами, а промисловості – сировиною і формування експортного потенціалу, є не лише хибним, але й шкідливим.

Проблема продовольчої безпеки має вирішуватися не лише на національному, а й на регіональному рівні. Це зумовлено нерівномірністю соціально-економічного розвитку окремих територій держави, що є наслідком значних відмінностей у природно-кліматичних умовах, виробничо-економічному потенціалі та інші.

Підвищення рівня відповідальності суб'єктів держави за забезпечення населення якісним продовольством вимагає формування адекватної регіональної політики продовольчої безпеки.

Частка витрат у доходах українців на продовольство значно перевищує її рівень у розвинутих країнах, що віддзеркалює нижчі фінансові можливості населення для купівлі продуктів харчування вищої якості за вищими цінами.

У харчовому наборі населення України переважають дешеві продукти з високою енергетичною та низькою біологічною цінністю (кондитерські, хлібобулочні вироби, крупи, картопля). Недостатнім є споживання м'ясних, молочних, рибних продуктів, яєць та фруктів. При цьому вартість фактичного набору продуктів харчування на 4,8 %, або на 22,36 грн менша від вартості, розрахованої відповідно до затверджених законодавством України норм для працездатного населення, і на 177,40 грн або на 27,4 % менша від раціональних рівнів.

Стратегія продовольчої безпеки, має бути спрямована на: забезпечення необхідної кількості продовольства за рахунок власного виробництва і при необхідності – за рахунок імпорту; підтримку стабільності продовольчого постачання за рахунок скорочення коливань

пропозиції і врожайності, адекватного управління національними запасами продовольства, розвитку транспортної інфраструктури та систем збуту; забезпечення доступу всіх верств населення до наявного продовольства. Необхідно забезпечити такі соціально-економічні відносини, які б гарантували доступ до продуктів харчування всьому без винятку населенню країни [14].

Отже, державна політика має бути спрямована на вирішення двох основних завдань: підвищення рівня доходів громадян України, стимулювання та нарощування виробництва сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів, що створить умови для насичення внутрішнього ринку та стабілізації цін на такі товари.

Список використаних джерел

1. Попова Т.Л. Рівень та якість життя населення України як показник дієвості соціальної державної політики. – Режим доступу: [academy.gov.ua /ej/ej13/txts/Popova.pdf](http://academy.gov.ua/ej/ej13/txts/Popova.pdf).
2. Актуальний стан та проблеми діючої системи соціального захисту в Україні. – Режим доступу : <http://gurt.org.ua/news/recent/3803/> 6.
3. Лібанова Е.М. Вимірювання якості життя в Україні, Аналітична доповідь. Е.М. Лібанова, О.М. Гладун, Л.С. Лісогор та ін. – К. : 2013 Інститут демографії та соціальних досліджень імені М.В. Птухи НАН України, Програма Розвитку ООН, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, 2013. – Режим доступу: [www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/74.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/74.pdf).
4. Баранова Н. П. Соціальні стандарти та соціальні гарантії в системі соціальної політики України / Н. П. Баранова, Т. В. Новікова. Центр перспективних соціальних досліджень // Національна академія наук України. – Режим доступу : http://www.cpsr.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=42:2010-06-13-21-23-56&catid=20:2010-06-13-21-06-26&Itemid=27.
5. Осипова О. І. Концептуальні засади формування комплексу економіко-математичних моделей для оцінювання рівня продовольчої

безпеки регіонів України [Електронний ресурс] / О. І. Осипова // Ефективна економіка : електрон. наук. фах. вид. – 2015. – № 7. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4208115>.

6. Піскунова О. В. Статистичний аналіз динаміки рівня продовольчої безпеки України [Електронний ресурс] / О. В. Піскунова, О. І. Осипова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 6. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r>.

7. Кондра О. Р. Оцінювання стану продовольчої безпеки регіону / О. Р. Кондра // Регіональна економіка. – 2014. – № 4. – С. 78-86.

8. Споживання продуктів харчування на душу населення по країнах світу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.helgilibrary.com/indicators/index>.

9. Закон України «Про продовольчу безпеку України» – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3498-17>.

10. Про затвердження методики розрахунку рівня економічної безпеки України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства економіки України [від 02.03.2007 № 60]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents /date_6s/pg_gewqwi/.

11. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України [від 14.04.2000 № 656]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/656-2000-п>.

12. Глобальний індекс продовольчої безпеки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://foodsecurityindex.eiu.com/Country/Details#Ukraine>.

13. Україна займає 52-е місце в Глобальному індексі продовольчої безпеки. – Режим доступу: <http://ukrseeds.org.ua/ukra%D1%97na-zaima%D1%94-52-e-m%D1%96stse-v-globalnomu-%D1%96ndeks%D1%96prodovolcho%D1%97-bezpeki>.

14. Про стратегію національної безпеки України [Електронний ресурс]: Указ Президента України [від 26.05.2015 № 287/2015]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/287/2015/paran7#n7>.

15. Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.

16. Статистичний щорічник України 2016 рік [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.

17. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2016 рік» [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.

3.2. ЕКОНОМІКО-СТАТИСТИЧНИЙ АНАЛІЗ ВАЛОВОГО РЕГІОНАЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА В УКРАЇНІ

Песцова-Світалка О.С., к.е.н., доцент

доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,

Полтавська державна аграрна академія

Історично так склалося, що економічний розвиток українських регіонів є неоднорідним. Формуванню неоднорідності сприяли різні фактори: географічні (ступінь віддаленості від основних транспортних магістралей, в т.ч. морських та річних портів), ресурсні (забезпеченість сировинними, трудовими, фінансовими ресурсами), історичні (виробнича спеціалізація, яка сформувалася між регіонами протягом останніх десятиліть), політичні (представленість вихідців з регіональної бізнесової та політичної еліти в центральних органах влади) тощо. Часто така відмінність супроводжується диспропорціями в економічному та соціальному розвитку регіонів. Залежно від загальної економічної ситуації в державі та державної політики диспропорції можуть як

згладжуватися, так і загострюватися. Збільшення економічної диспропорції між окремими регіонами держави послаблює їх інтеграційні процеси, знижує стабільність України.

Показником, який узагальнює та характеризує економічний і соціальний рівень розвитку регіонів України є валовий регіональний продукт (ВРП).

На думку П.В. Гудзь, М.В. Гудзь значення ВРП в управлінні регіоном полягає в тому, що він є показником економічного зростання, ефективності використання потенціалу регіону і залучених ресурсів, а також виступає інструментом впливу уряду на державну регіональну політику через механізми бюджетної та фінансової системи, міжрегіональних бюджетних перерозподілів тощо [3 с. 15].

Проаналізуємо динаміку та структуру валового регіонального продукту як одного з вагомих показників соціально-економічного регіонів розвитку України (табл. 3.4).

За даними табл. 3.4 за період дослідження в усіх регіонах України відбулося збільшення валового регіонального виробництва у грошовому вираженні. Так в Україні в цілому ВВП з 544153 млн. грн. у 2006 р. зріс до 2385367 млн. грн. у 2016 р., або в 4,4 рази більше.

Найбільший внесок у валове регіональне виробництво у 2016 р. зробили Дніпропетровська (10,2 %), Харківська (6,5 %), Донецька (5,8 %), Київської (5,4 %), Одеська (5,0 %), м. Київ (23,4 %). Досить значною є частка Полтавської (4,9%), Львівської (4,8%), Запорізької (4,4 %) та Вінницької (3,1%) областей. Найменший внесок у валове регіональне виробництво робить Чернівецька область (0,9 %). Внесок у загальне валове виробництво міста Київ (23,4 %) більш ніж вдвічі перевищує найбільший внесок Дніпропетровської області (10,2 %) і майже в чотири рази Харківської (6,5%). Це свідчить про надмірну централізацію ресурсів та бізнесу в столиці за рахунок інших регіонів. Така диспропорція вимагає невідкладного реформування, тому що вона поглиблює кризові явища в економіці України.

Таблиця 3.4

Динаміка та структура валового регіонального продукту (ВРП)

	Валовий регіональний продукт млн. грн			Частка регіону у ВРП, %		
	2006 р.	2011 р.	2016 р.*	2006 р.	2011 р.	2016 р.*
Україна	544153	1302079	2385367	100,0	100,0	100,0
<i>Центральний регіон</i>						
Вінницька	12414	29099	74411	2,3	2,2	3,1
Житомирська	8784	21928	47919	1,6	1,7	2,0
Київська	19188	59154	128638	3,5	4,5	5,4
Хмельницька	9603	22843	48859	1,8	1,8	2,0
Черкаська	10957	27012	59412	2,0	2,1	2,5
Чернігівська	8950	21165	43362	1,6	1,6	1,8
м. Київ	95267	223774	559140	17,5	17,2	23,4
<i>Західний регіон</i>						
Волинська	7687	17637	35744	1,4	1,4	1,5
Закарпатська	8185	18054	32390	1,5	1,4	1,4
Івано-Франківська	11316	26752	51404	2,1	2,1	2,2
Львівська	21486	52103	114842	3,9	4,0	4,8
Рівненська	8924	19302	39469	1,6	1,5	1,7
Тернопільська	6452	16294	31072	1,2	1,3	1,3
Чернівецька	5126	11969	21239	0,9	0,9	0,9
<i>Причорноморський регіон</i>						
Миколаївська	11876	27633	57815	2,2	2,1	2,4
Одеська	24898	61499	119800	4,6	4,7	5,0
Херсонська	7565	18448	38743	1,4	1,4	1,6
АР Крим	16044	38220	-	2,9	2,9	-
м. Севастополь	3822	9359	-	0,7	0,7	-
<i>Придніпровський регіон</i>						
Дніпропетровська	52347	140020	244478	9,6	10,6	10,2
Запорізька	24787	49525	104323	4,6	3,8	4,4
Кіровоградська	8187	20041	46021	1,5	1,5	1,9
<i>Донецький регіон</i>						
Донецька	72361	161021	137500	13,3	12,4	5,8
Луганська	24159	57202	31356	4,4	4,4	1,3
<i>Північно-Східний регіон</i>						
Полтавська	22179	52252	116272	4,1	4,0	4,9
Сумська	9566	22907	46287	1,8	1,8	1,9
Харківська	32023	76866	154871	5,9	5,9	6,5

*Дані за 2016 р. наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Джерело: складено та розраховано автором за даними [4]

Досліджуючи соціально-економічний розвиток регіонів на предмет кризовості, Абрамова І.О. підтвердила зростаючі диспропорції регіонального розвитку. «У виробництві промислової продукції, де середньогруповий показник обсягу виробництва промислової продукції на душу населення у п'ятірці регіонів з найбільшим рівнем розвитку промисловості (м. Київ, Донецькій, Дніпропетровській, Запорізькій, Полтавській області) перевищує в 7,5 раз аналогічний середньогруповий показник для п'ятірки регіонів з найнижчим рівнем розвитку промисловості (Чернігівська, Тернопільська, Закарпатська, Херсонська, Кіровоградська)» [1, с. 11].

Для подолання депресивного стану сільських територій науковцями національної наук України рекомендовано підхід, який полягає у формуванні базової одиниці адміністративно-територіального устрою – сільської громади і створенні точок зростання на основі впровадження проекту «Село майбутнього», що забезпечить підґрунтя для нарощення потенціалу сталого соціально-економічного розвитку територій [6, с. 774].

Структура регіонального виробництва за період дослідження зазнала значних змін, які пов'язані перш за все з тимчасовою окупацією Автономної республіки Крим та частини територій у Донецькій та Луганській областях. Частка цих областей у 2016 р. порівняно з 2006 р. зменшилась, так у Донецької області з 13,3 % у 2006 р. до 5,8 % у 2016 р., а Луганської з 4,4% у 2006 р. до 1,3% у 2016 р. Найбільше відбулося зростання частки в регіональному виробництві м. Київ з 17,5 у 2006 р. до 23,4 5 у 2016 р., або на 5,9 %, Київської області з 3,5% у 2006 р. до 5,4% у 2016 р., або на 1,9%, Львівської з 3,9% у 2006 р. до 4,8% у 2016 р., або на 0,9%, Полтавської з 4,1% у 2006 р. до 4,9% у 2016 р., або на 0,8 %.

Білик Р.Р., оцінюючи ефективність використання регіонами України конкурентних переваг за допомогою ДЕА-аналізу, виділив найбільш ефективні (Дніпропетровська, Харківська, Київська,

Полтавська, м. Київ) та менш ефективні регіони (Тернопільська, Хмельницька, Чернівецька, Донецька, Луганська області), що важливо в контексті ідентифікації тих областей, де зусилля регіональних органів влади щодо нарощування та ефективного використання конкурентних переваг мають бути активізованими [2, с. 148].

Не менш важливим показником соціально-економічного розвитку країни і валового виробництва на регіональному рівні є виробництво ВРП в розрахунку на душу населення. Цей показник найбільше відображує рівень добробуту населення країни і широко використовується у комплексних показниках для порівняння різних сторін соціально-економічного розвитку. Проаналізуємо динаміку валового регіонального продукту на одну особу України за останні десять років в табл. 3.5.

За даними табл. 3.5 валовий регіональний продукт на одну особу в Україні з 2006 р. по 2016 р. зріс з 11630 грн до 55899 грн. Проте якщо цей показник обрахувати в доларах США, то маємо значне зниження показника у 2016 р. не лише порівняно з 2011 р., де показники по всіх областях зросли порівняно з 2006 р., а й з даними 2006 р.: з 2303 до 2188 дол. США.

Найвищий рівень валового регіонального виробництва на одну особу у 2016 р. у Полтавській (3106 дол.), Дніпропетровській (2951 дол.), Київській (2904 дол.), Запорізькій (2337 дол.) і Харківській (2237 дол.) областях. Найменше виробляють на одну особу в Луганській (558 дол.), Чернівецькій (914 дол.) і Закарпатській (1007 дол.) областях.

Користуючись даними табл. 3.5 складемо допоміжну таблицю для аналізу варіаційно-інтервального ряду регіонів України залежно від регіонального виробництва в розрахунку на одну особу.

Таблиця 3.5

Динаміка валового регіонального продукту на одну особу в Україні

	Валовий регіональний продукт в розрахунку на одну особу, грн			Валовий регіональний продукт в розрахунку на одну особу, дол. США		
	2006 р.	2011 р.	2016 р.*	2006 р.	2011 р.	2016 р.
Україна	11630	28488	55899	2303	3582	2188
Центральний регіон						
Вінницька	7328	17768	46615	1451	2234	1824
Житомирська	6636	17184	38520	1314	2160	1507
Київська	10918	34420	74216	2162	4327	2904
Хмельницька	7023	17260	37881	1391	2170	1482
Черкаська	8209	21082	48025	1626	2650	1879
Чернігівська	7714	19357	41726	1528	2434	1633
м. Київ	35210	79729	191736	6972	10024	7503
Західний регіон						
Волинська	7328	16993	34310	1451	2136	1343
Закарпатська	6576	14455	25727	1302	1837	1007
Івано-Франківська	8157	19386	37220	1615	2437	1457
Львівська	8351	20490	45319	1654	2576	1774
Рівненська	7724	16735	33958	1530	2104	1329
Тернопільська	5819	15055	29247	1152	1893	1145
Чернівецька	5650	13228	23365	1119	1663	914
Причорноморський регіон						
Миколаївська	9769	23402	50091	1934	2942	1960
Одеська	10379	25748	50159	2055	3237	1963
Херсонська	6744	16990	36585	1335	2136	1432
АР Крим	8101	19467	-	1604	2447	-
м. Севастополь	10079	24564	-	1996	3088	-
Придніпровський регіон						
Дніпропетровська	15239	42068	75396	3018	5289	2951
Запорізька	13369	27567	59729	2647	3466	2337
Кіровоградська	7723	19918	47469	1529	2504	1858
Донецький регіон						
Донецька	15725	36446	32318	3114	4582	1265
Луганська	10085	25067	14251	1997	3151	558
Північно-Східний регіон						
Полтавська	14330	35246	81145	2838	4431	3176
Сумська	7848	19800	41741	1554	2489	1634
Харківська	11353	27966	57150	2248	3516	2237

*Дані за 2016 р. наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях. Курс долара США в середньому за рік 2006 р. – 5,050; 2011 р. – 7,954, 2016 р. – 25,553.

Джерело: складено та розраховано автором за даними [4, 5]

Таблиця 3.6

**Варіаційно-інтервальний ряд розподілу регіонів України
за виробництвом ВРП на душу населення, 2016 р., (тис. дол.)**

№ Групи	Кількість у групі	Середнє значення інтервалу	Зважене середнє значення інтервалу	Відхилення від середньої	Зважене відхилення	Квадратичне відхилення	Зважене квадратичне відхилення	Накопичена частота
А	n_i	x_i	$x_i \cdot n_i$	$x_i - x_{cp}$	$(x_i - x_{cp}) \cdot n_i$	$(x_i - x_{cp})^2$	$(x_i - x_{cp})^2 \cdot n_i$	n_i'
1. 0,558 – 1,092	3	0,825	2,48	-0,93	-2,79	0,87	2,61	3
2. 1,093 – 1,626	8	1,359	10,87	-0,40	-3,20	0,16	1,28	11
3. 1,627 – 2,160	8	1,894	15,15	+0,13	+1,04	0,02	0,14	19
4. 2,161 – 2,695	2	2,428	4,86	+0,67	+1,34	0,45	0,90	21
5. 2,696 – 3,229	3	2,963	8,89	+1,2	+3,60	1,44	2,07	24
Підсумок	24	–	42,25	–	–	2,94	7,00	–

Розрахунок проведений по областях України, без врахування виробництва на душу населення по м. Київ. Найбільш простим показником, що характеризує різницю між найбільшим ($x_{\max}$) і найменшим ($x_{\min}$) значеннями є розмах варіації $R = x_{\max} (3176) - x_{\min} (558) = 2618$ дол. У даному випадку, коли ми маємо значну розбіжність і різну вагу розміру валового продукту на одну особу в розрізі регіонів України, доречніше розрахувати середню арифметичну зважену: $X_{cp} = \sum x_i \cdot n_i / \sum n_i$, де x_i – окреме значення варіанта; n_i – частота. $X_{cp} = 1760$ дол.

Мода (M_0) – це варіаційна ознака, яка найчастіше зустрічається у даному варіаційному ряду. Вона відповідає варіанті з найбільшою частотою. Таким модальним інтервалом є другий (8 областей) і третій (8 областей), оскільки вони включає найбільшу кількість областей

України. $M_0 = x_{\min} + i \frac{n_{m_0} - n_{m_0-1}}{(n_{m_0} - n_{m_0-1}) + (n_{m_0} - n_{m_0+1})}$, де $x_{\min}$ – нижня межа модального інтервалу; i – величина інтервалу; n_{m_0} – частота модального інтервалу; n_{m_0-1} – частота передмодального інтервалу; n_{m_0+1} – частота післямодального інтервалу. Згідно проведених розрахунків найчастіше у другому варіаційно-інтервальному ряду зустрічається $M_{02} = 1626$ дол., а

у третьому $M_{03} = 2161$ дол.

Медіана (M_e) характеризує значення варіаційної ознаки, що приходить на середину варіаційного ряду. Для обчислення медіани інтервального варіаційного ряду візьмемо третій інтервал, тому що в ньому накопичені частоти перевищують половину всієї сукупності (19

областей). $M_e = x_{memin} + i \frac{\sum n / 2 - S_{me-1}}{n_{me}}$, де x_{memin} – початок медіального інтервалу; $\sum n / 2$ – половина суми всіх частот; S_{me-1} – сума частот, що передують медіальному; n_{me} – частота медіального інтервалу. $M_e = 2695$ дол.

Дисперсія $\sigma^2 = \sum (x_i - \bar{x})^2 n_i / \sum n_i$, характеризує середній квадрат відхилень варіантів від їх середньої величини і дорівнює $\sigma^2 = 2,92$. Середнє квадратичне відхилення характеризує абсолютну міру варіації і

визначається за формулою: $\sigma = \sqrt{\frac{\sum (x_i - x_{cp})^2 \cdot n_i}{\sum n_i}}$, $\sigma = 0,54$. Коефіцієнт

варіації $v = \frac{\sigma \cdot 100}{x_{cp}}$, характеризує відносну міру варіації і є оцінкою

надійності середньої. Значення коефіцієнта – 30,68 % вказує на високу надійність проведених розрахунків. Результати дослідження відобразимо у вигляді гістограми (рис. 3.1).

Більшість областей України, а саме 16 областей або 66 % від їх загальної кількості виробляють в розрахунку на одну особу від 1092 до 2160 дол. (другий і третій інтервали). Найнижчий рівень ВВП на одну особу припадає на 3 області (Луганську, Чернівецьку та Закарпатську), що становить 12,5 %.

Нижче від середнього арифметичного значення по Україні (1760 дол.) виробляють на одну особу в 11 областях України (перший і другий інтервали). Лідерами серед регіонів України у виробництві валового регіонального продукту є області, що потрапили до п'ятого інтервалу від 2696 до 3229 дол. (Полтавська, Дніпропетровська, Київська). Досить

високі показники (порівняно з іншими областями України) у областей четвертого інтервалу від 2161 до 2695 дол. на одну особу (Запорізька, Харківська).

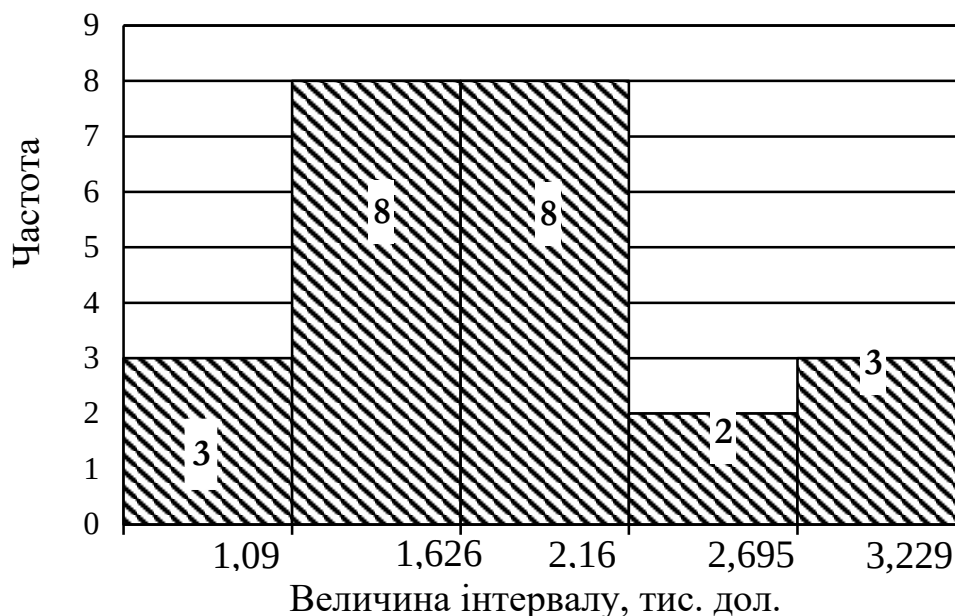


Рис. 3.1. Графічне зображення інтервально-варіаційного ряду

В цілому показник виробництва ВРП на одну особу навіть у областей-лідерів залишається досить низьким. Поділ на три стадії розвитку лежить в основі теорії конкурентоспроможності, яка запропонована Всесвітнім економічним форумом (ВЕФ). Згідно з методологією Всесвітнього економічного форуму країни поділяються на три групи залежно від виробництва ВВП на душу населення: факторно-орієнтовані (менше 2000 дол.), орієнтовані на ефективність (від 3000 до 8999 дол.) та орієнтовані на інновації (більше 17000 дол.). Ще виділяють дві перехідні стадії розвитку: від першої до другої (2000 – 2999 дол.) і від другої стадії до третьої (від 9000 до 17000 дол.).

За даними звіту «Про глобальну конкурентоспроможність 2017-2018 рр.» Україна входить до групи країн, які знаходяться на проміжній стадії розвитку між першою стадією (факторно-орієнтованою економікою) і другою стадією розвитку країн (орієнтованих на ефективність) [7].

Згідно розподілу країн за стадіями розвитку лише одну область України за розміром ВВП на одну особу можна віднести до другої стадії економічного розвитку, а саме Полтавську (3106 дол.). Ще чотири – до проміжної між першою і другою стадіями: Дніпропетровську (2951 дол.), Київську (2904 дол.), Запорізьку (2337 дол.) і Харківську (2237 дол.), всі інші області за нашими розрахунками мають ВВП на одну особу менше 2000 дол. і відносяться до першої (факторно-орієнтованої) стадії розвитку.

Таким чином, одним з найважливіших інструментів гармонізації економічного потенціалу регіонів, забезпечення їх сталого розвитку та подолання диспропорції є економічно обґрунтована регіональна політика, яка має бути спрямована на розвиток невеликих міст і регіональних промислових кластерів у них, підтримку екологічного, зеленого та сільського туризму, підвищення ролі територіальних громад, забезпечення прозорості діяльності регуляторних органів та органів місцевого самоврядування.

Список використаних джерел

1. Абрамова І.О. Аналіз соціально-економічного розвитку регіонів України на предмет кризовості / Ірина Олександрівна Абрамова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 1. – С. 6-15.

2. Білик Р.Р. Конкурентоспроможність регіонів в системі зміцнення їх економічної безпеки: Дис. док. екон. наук: 08.00.05 / Білик Ростислав Романович; НАН України ДУ «Ін-т регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ird.gov.ua/irdd/d20170626_a805_BilykRR2.pdf.

3. Гудзь П.В. Визначення сценаріїв виробництва валового регіонального продукту / П.В. Гудзь, М.В. Гудзь // Економіка та право,

2016. – № 2 (44), – С. 14-19.

4. Державний комітет статистики України. Валовий регіональний продукт. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

5. NetHolding. Архів курсу валют. Статистика курсу долара США (в середньому за період). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://net.dn.ua/money/stat.php>.

6. Соціально-економічний потенціал сталого розвитку України та її регіонів: національна доповідь. – [Електронний ресурс] / за ред. акад. НАН України Е.М. Лібанової, акад. НААН України М.А. Хвесика. – К.: ДУ ІЕПСР НАН України, 2014. – 776 с. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/sites/default/files/nas_dop_2015.pdf.

7. The Global Competitiveness Report 2017-2018. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/>.

РОЗДІЛ 4. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ Й ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

4.1. СТРУКТУРА І СКЛАД МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ

Кононова О.Є., к.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

Шпатакова О.Л.,

аспірант кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

Формування ефективної методики обліку й аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства неможливе без визначення основних проблем сучасної системи обліку. Була проведена робота з оцінки можливості застосування існуючих методів на будівельних підприємствах та аналізу специфічних питань, в результаті чого було виділено ряд актуальних облікових проблем:

1. Проблема визначення фінансового результату діяльності будівельних підприємств.
2. Проблема складності оцінки залишків незавершеного виробництва.
3. Складність виявлення відхилень у вартості витрачених ресурсів.
4. Проблема визначення джерел покриття накладних витрат.
5. Проблема створення ефективних механізмів управління на основі визначення ключових показників ефективності для будівельних підприємств.
6. Відсутність системного підходу до розподілу витрат при формуванні собівартості будівельної продукції за встановленими критеріями.

7. Викривлення структури собівартості об'єктів при обліку витрат за субпідрядними організаціями.

8. Необхідність прямого розподілу окремих видів накладних витрат між об'єктами.

9. Необхідність встановлення єдиної бази розподілу накладних витрат для будівельних підприємств.

10. Необхідність визначення ефективності роботи допоміжних структурних підрозділів.

Рішення облікових проблем може бути здійснено в рамках формування ефективної методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства. Структура ефективної методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства представлена на рис. 4.1.

Метою розробки ефективної методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства і є формування системи даних про факти господарської діяльності підприємства та управління будівельними замовленнями в умовах конкуренції на будівельному ринку, що дозволить:

- використовувати запропоновану сукупність ключових показників ефективності для підвищення ефективності діяльності будівельних підприємств, а саме здійснювати поточний контроль витрат і виявляти в процесі виконання робіт на об'єкті їх відхилення від нормативних значень ключових показників ефективності, а також приймати управлінські рішення щодо нейтралізації негативного впливу перевитрат ресурсів на рентабельність об'єкта шляхом пошуку резервів зниження собівартості;

- формувати достовірну вартість об'єктів будівництва, а також накопичувати інформацію про собівартість робіт та величину маржинального доходу по об'єкту для прийняття рішень щодо укладення нових договорів підряду;

- визначати вартість нових об'єктів з використанням бази об'єктів-аналогів та зіставляти витрати по різних об'єктам;



Рис. 4.1. Ефективна методика обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства

– оцінювати ефективність роботи допоміжних структурних підрозділів, а також приймати рішення про доцільність їх подальшої роботи.

Новизна підходу при розробці даної методики полягає в об'єднанні економічного обґрунтування методики, що представляє собою її економічну базу, робочий план рахунків, адаптований для будівельних підприємств, який підтверджує використання методу бухгалтерського обліку, а також алгоритму управління замовленнями з використанням ключових показників ефективності, що вказує на наявність елементів управлінського аналізу.

Крім того, на рис. 4.1 показано зв'язок, який відображає порядок взаємодії елементів методики. Необхідно відзначити, що функціонування алгоритму управління замовленнями з використанням ключових показників ефективності, як ключового елементу методики, забезпечується прийняттям і використанням робочого плану рахунків, розробленого для будівельних підприємств.

В основу економічного обґрунтування методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства покладені пропоновані рішення актуальних проблем обліку будівельних підприємств, які класифіковано за двома основними групами (рис. 4.2).

Незважаючи на те, що проблеми, які можуть бути вирішені, носять обліковий характер, кожне рішення має певну економічну мету, а також містить конкретні шляхи його реалізації.

Рішення 1. Оскільки теоретичне вирішення проблеми «визначення фінансового результату діяльності будівельних підприємств» описано у нормативних документах досить докладно, необхідно зупинитися на розробці покрокового механізму визначення фінансового результату.

Для вирішення поставленого завдання розглянемо стандартну ситуацію, при якій в якості фінансового результату очікується прибуток. Якщо у підприємства укладено договір з фіксованою ціною, то на основі аналізу планової калькуляції можна отримати інформацію про планові витрати і очікуваний прибуток. При укладанні договору «витрати плюс» розмір прибутку обмовляється окремо. Таким чином, в першому і у другому варіантах договору підприємству відомі очікуваний відсоток

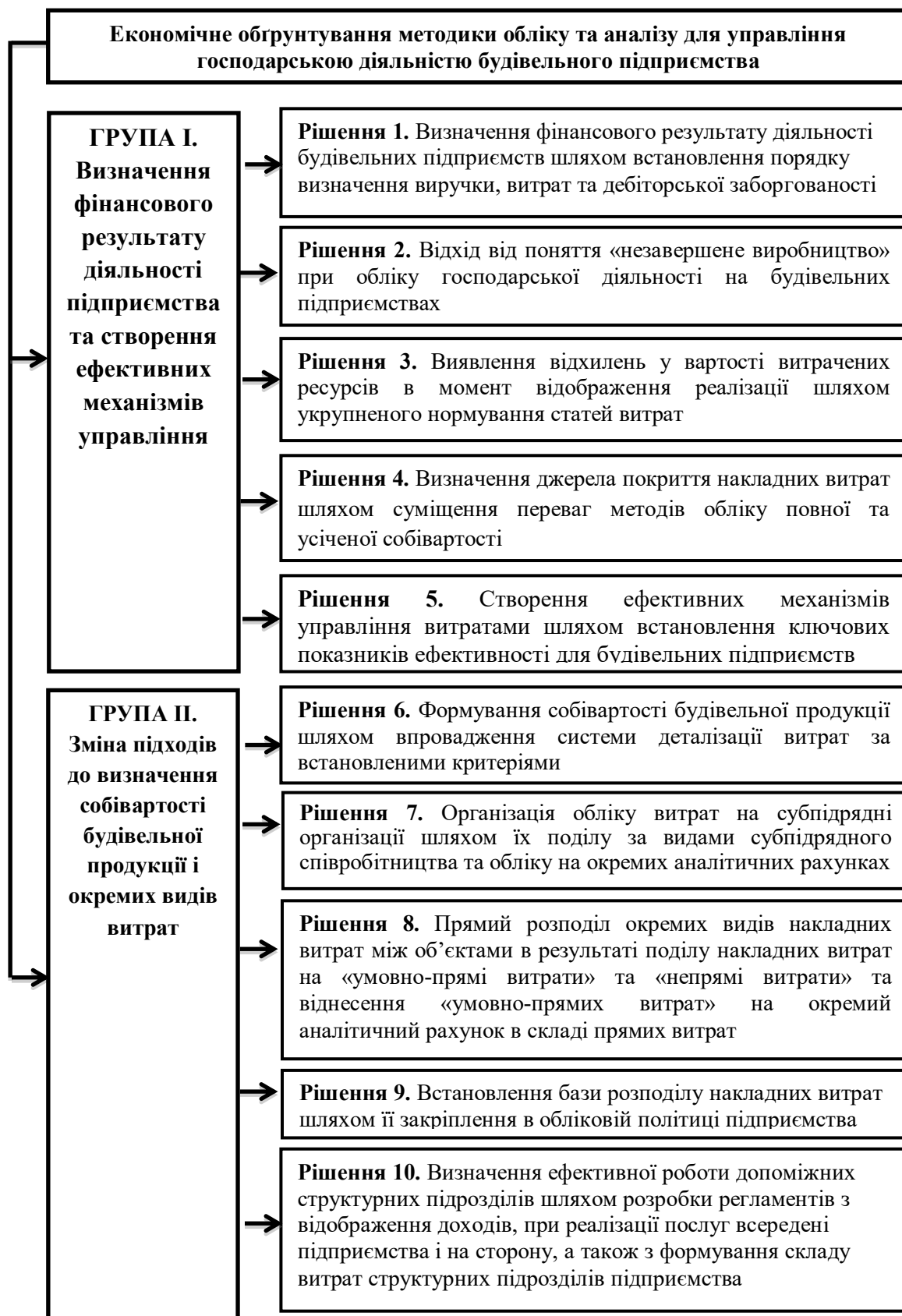


Рис. 4.2. Економічне обґрунтування методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства

витрат та відсоток прибутку.

На основі описаних передумов можна сформулювати наступний висновок: в стандартних, рентабельних договорах підряду кожна гривня виручки має чітку цільову спрямованість, яка полягає в тому, що в цій гривні певну кількість копійок повинно бути направлено на покриття витрат (за елементами), а також на формування прибутку. При різних видах робіт або на різних етапах співвідношення витрат за елементами, а також витрат і прибутку буде різним, головним для опису порядку є наявність достовірної планової калькуляції у вигляді відомості ресурсів або відкоригованого локального кошторису, розшифрованого за етапами і видами робіт.

Порядок можна представити таким чином:

1. Комплекс робіт, які підлягають виконанню на підставі договору підряду, розбивається на етапи і види.

2. На кожному етапі та при кожному виді робіт повинні бути визначені обсяги робіт, які виконуються власними силами, а також із залученням сторонніх організацій, витрати на матеріали у кількісному та сумованому вираженні, витрати на оплату праці, експлуатацію механізмів, накладні витрати і очікуваний прибуток.

3. На кожен етап і елемент витрат визначається питома вага витрат в загальних роботах і в рамках певного етапу.

4. На підставі проведених розрахунків складається планова калькуляція, яка затверджується керівником і надається особам, відповідальним за проведення робіт, за перевірку обсягу виконаних робіт і в бухгалтерію підприємства.

5. При визначенні обсягу робіт, виконаних за поточний місяць або закриття етапу робіт, особи, відповідальні за перевірку обсягу виконаних робіт, на основі проведеного експертного аналізу надають в бухгалтерію довідку про відсоткове виконання етапу або виду робіт.

6. Бухгалтерія на основі отриманої довідки списує витрати, усі накопичені витрати, а також визначає суму прибутку, яка підлягає

відображенню в поточному місяці.

7. Бухгалтерія відображає на рахунках обліку виручку, на яку підприємство має право розраховувати в поточному місяці.

8. Бухгалтерія відображає на рахунках обліку прийняту замовником дебіторську заборгованість.

Розроблений порядок дозволяє реалізувати описаний в нормативних документах (П(С)БО 18 і МСБО 11) спосіб вирішення проблеми щодо визначення фінансового результату діяльності будівельних підприємств. Крім того, на підставі розробленого механізму можна сформулювати методику відображення операцій по визначенню фінансового результату будівельних підприємств в системі обліку господарської діяльності.

Рішення 2. Для вирішення проблеми складності оцінки незавершеного виробництва необхідно внести ясність з приводу розміру визнаної виручки і суми дебіторської заборгованості, сформованої в результаті визнання тієї ж виручки. У реальності сума визнаної в поточному місяці виручки може відрізнятись від суми дебіторської заборгованості, прийнятої замовником. Відповідно до міжнародних стандартів обліку, до яких наближуються вітчизняні стандарти обліку, виручка визнається в обліку при наявності певних умов. Так ось умова підписання замовником обсягу виконаних робіт для міжнародного стандарту МСБО 11 не є обов'язковою умовою для визнання виручки, тоді як для визнання дебіторської заборгованості воно необхідне.

Згідно з визначенням енциклопедичного словника економіки і права під незавершеним виробництвом слід розуміти – «залишок предметів праці, не закінчених обробкою в процесі виробництва, собівартість в повному обсязі оброблених продуктів, вузлів і деталей, незакінчені роботи, які не можна віднести до напівфабрикатів, готової продукції та виконаних робіт і послуг». Дане визначення зобов'язує розібратися з визначенням «виконані роботи». Припустимо, робочі здійснюють ремонт кімнати, якщо вони оштукатурили стіну, але не

пофарбували її, чи будуть дані роботи вважатися невиконаними? З точки зору замовника під виконаними роботами слід розуміти досягнення певного результату, таким чином, оскільки роботи з остаточного ремонту кімнати не завершені, то вони для замовника вважаються невиконаними. Однак для підрядника, сам факт того, що не досягнуто остаточного результату, зовсім не є підставою для визнання робіт невиконаними. Роботи є виконаними, але не в повному обсязі і тому вони не підлягають пред'явленню замовнику.

Оскільки більшість будівельних підприємств користуються єдиними розцінками при визначенні вартості робіт, та поетапними ресурсними відомостями, то на кожному етапі можна визначити вартість виконаних робіт. Якщо врахувати, що відповідно до цивільного законодавства підприємство, яке не до кінця виконало обсяг робіт, за загальним правилом має право претендувати на отримання виручки пропорційно обсягу виконаних робіт, то, як було зазначено, раніше проблема оцінки незавершеного виробництва буде вирішена.

Рішення 3. Рішення проблеми, що полягає в складності виявлення відхилень у вартості витрачених ресурсів. Оскільки в стандартних договорах підряду кожна гривня виручки має чітку цільову спрямованість, то при укладенні договору можна визначити яка сума в зазначеному договорі має бути спрямована на покриття матеріальних витрат, витрат на оплату праці, витрат на експлуатацію механізмів, витрат на субпідрядні організації, а також на запланований прибуток.

Зокрема, номенклатура матеріалів на будівельних підприємствах відрізняється широким розмаїттям і розцінити, і проконтролювати відхилення за кожним найменуванням є важкодоступним завданням, рішення якого потребує порушення основоположного принципу – вимоги раціональності. Таким чином, нормування відбувається не за кожною номенклатурною одиницею матеріалу, а в цілому за матеріальною статтею витрат. Таке ж рішення реалізується при виникненні відхилень у вартості інших витрачених ресурсів. Це дозволяє

здійснювати загальний контроль над величиною спожитих ресурсів, а також при виявленні відхилень на певних етапах, приймати управлінські рішення щодо скорочення негативних наслідків перевитрати, шляхом виявлення можливих резервів зниження собівартості робіт в цілому в рамках укладеного договору.

Рішення 4. Вирішення проблеми «визначення джерела покриття накладних витрат» досягається за рахунок того, що представляється можливим поєднати переваги методу обліку повної та усіченої собівартості. Оскільки незавершене виробництво відсутнє, то фактично усі накладні витрати списуються одночасно з прямими витратами за об'єктом, тому з точки зору економії з податку на прибуток різниці ніякої немає, чи списувати накладні витрати за рахунок виручки або відносити їх на собівартість.

З іншого боку є можливість накопичення інформації про повну собівартість робіт і про величину маржинального прибутку, що є необхідністю для прийняття управлінських рішень щодо укладення нових договорів, а досягається це наступним способом.

Собівартість за об'єктом формується з урахуванням прямих витрат, у т.ч. умовно-накладних витрат, які можна прямо віднести на об'єкт, а також витрат на субпідрядників, витрат на обладнання і меблі і, нарешті, накладних витрат. Однак далі, при відображенні реалізації, накладні витрати не списуються у складі собівартості робіт за об'єктом, а підлягають віднесенню в рахунок маржинального прибутку підприємства. Таким чином, на підприємстві одночасно розраховується повна собівартість робіт за об'єктами, а також щомісяця визначається величина маржинального прибутку по підприємству, інформація про який дозволяє вести активну діяльність, спрямовану на пошук нових замовлень.

Рішення 5. Проблема створення ефективних механізмів управління на основі визначення ключових показників ефективності може бути вирішена тільки в тому випадку, якщо керівництво підприємства

зрозуміє який позитивний ефект може бути досягнутий при їх допомозі.

Після прийняття рішення про необхідність впровадження системи управління підприємством потрібно розробити регламент встановлення цільових (нормативних) значень показників. У регламенті необхідно передбачити:

1) порядок визначення нормативних значень витрат і прибутку з проектно-кошторисної документації за укладеними договорами будівельного підряду, для чого повинен бути розроблений відповідний алгоритм;

2) порядок встановлення цільових (нормативних) значень ключових показників ефективності, таких як матеріаломісткості, зарплатоємності, механізоємності, іншої ємності, витрат на гривню товарної продукції і рентабельності за маржинальним прибутком для об'єктів при затвердженні планової калькуляції перед укладенням договору підряду;

3) періодичність обчислення і порядок контролю над досягненням цільових (нормативних) значень ключових показників ефективності;

4) співробітників відповідальних за значення показників.

Окремим етапом є визначення взаємозв'язку досягнутих ключових показників ефективності за період з заробітною платою співробітників, відповідальних за їх досягнення. Цей процес носить суто індивідуальний характер, оскільки залежить від безлічі факторів, таких як структура підприємства, стиль управління, підготовка відповідального співробітника, наявність можливості впливу відповідального співробітника на ключові показники, кількість ключових показників.

Можна відзначити, що якщо прив'язати ключові показники діяльності підприємства до оплати праці керівного складу, то відбудеться збільшення прибутку за рахунок підвищення мотивації персоналу. Розробка сукупності ключових показників, на підставі яких буде проводитися управління підприємством, дозволить досягати максимального ефекту від витрачених ресурсів.

Одним із прикладів доступного для впровадження використання ключових показників ефективності може бути показник виробітки робітників-будівельників (годинна ставка, отримана як відношення суми заробленої за нарядом до кількості витрачених годин). Даний ключовий показник ефективності можна безпосередньо пов'язати з заробітною платою майстра, у якого в підпорядкуванні знаходяться робітники-будівельники. Припустимо, майстру виплачується зарплата, розрахована як добуток кількості відпрацьованих годин на середню годинну ставку робітників-будівельників, збільшену на 30 відсотків, тоді начальнику ділянки буде виплачуватися заробітна плата, виходячи з середньої годинної ставки усіх робітників-будівельників, які знаходяться в підпорядкуванні, збільшеної на 50 відсотків. Таким чином, практично усіх співробітників підприємства можна прив'язати до величини годинної ставки робітників-будівельників.

Якщо врахувати, що гранична величина заробітної плати за об'єктом нормується шляхом визначення ключового показника ефективності зарплатоємності, тоді для зростання заробітної плати робітників-будівельників необхідно підвищувати виробіток, а щоб підвищити виробіток потрібно стежити за своєчасною доставкою матеріалу, ліквідувати непродуктивний час, підвищувати рівень механізації. В результаті, усі працівники будуть прагнути до досягнення високих показників виробітку робочих, тому що їх зарплата буде прямо залежати від цього результату.

Для вищого керівництва крім ключового показника ефективності – годинна ставка робітника, існують такі показники як рентабельність за маржинальним прибутком, витрати на гривню товарної продукції тощо.

Рішення 6. Сформульований висновок про цільову спрямованість кожної гривні виручки може бути реалізований тільки при наявності розробленої системи деталізації собівартості будівельної продукції за певними критеріями, тобто при вирішенні третьої проблеми.

Будь-яке будівельне підприємство має в своєму складі виробничий

відділ, відділ постачання, кошторисний відділ та бухгалтерію, які беруть участь у формуванні вартості будівельної продукції, тому для злагодженої роботи усіх відділів необхідно розробити і затвердити внутрішні регламенти, які встановлюють перелік критеріїв, відповідно до яких буде відбуватися розподіл витрат підприємства. В іншому випадку дані, що надаються кожними відділами, матимуть суперечливий характер, а інформація, яка накопичується в системі обліку, буде непридатна для проведення поточного та наступного аналізу діяльності підприємства і прийняття управлінських рішень.

Для побудови ефективної методики обліку всім працівникам підприємства, відповідальним за обробку первинних документів, необхідно на всіх стадіях будівельного циклу здійснювати класифікацію кожного виду витрат, які прямо відносяться до об'єктів за наступними критеріями:

- за будівельними майданчиками (майданчик 1, майданчик 2 тощо) або договорами (договір 1, договір 2 тощо);
- за будівельними об'єктами (об'єкт 1, об'єкт 2 тощо) або етапами робіт (підготовчі роботи, фундаменти, коробка, покрівля, зовнішні мережі, благоустрій);
- за видами виконуючих робіт (загальнобудівельні, електричні, сантехнічні, оздоблювальні, інші (субпідряд, меблі, обладнання) або особам, відповідальним за проведення робіт (майстер 1, майстер 2 тощо);
- за статтями витрат (матеріальні витрати, накладні витрати, оплата праці, експлуатація машин і механізмів).

Використання даних критеріїв для розподілу витрат при формуванні собівартості будівельної продукції дозволяє усунути дублювання облікових функцій, тобто виключити повторну обробку інформації, і забезпечує користувачам легкий доступ до інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Наявність регламенту неможливо без розробки до нього детальної

інструкції для кожного працівника підприємства, що є досить трудомістким процесом, проте завдяки виконаній роботі у підприємства з'явиться можливість:

1. Проводити розрахунки вартості об'єктів-аналогів, як цілком, так і їх окремих елементів;
2. Здійснювати поточний і наступний контроль граничних величин ресурсів, що спрямовуються на будівництво об'єктів;
3. Виконувати поетапне коригування нормативних показників витрат при будівництві об'єктів;
4. Виявляти відхилення величини витрат від нормативних показників витрат;
5. Формувати об'єктивні економічні показники для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Рішення 7. Проблема викривлення структури собівартості об'єктів при обліку витрат за субпідрядним організаціям є наслідком відсутності розроблених і затверджених регламентів на підприємстві з формування собівартості згідно встановлених критеріїв, якими є аналітичні статті витрат.

Для того щоб уникнути викривлення собівартості при обліку витрат за субпідрядними організаціями необхідно провести їх угруповання в залежності від ступеня участі в будівництві об'єктів, а також можливості нормування витрат на субпідрядні організації.

Для обліку трьох існуючих видів субпідрядної співпраці необхідно виділити окремі аналітичні рахунки:

- 1) Якщо субпідрядна організація виконує роботи, які генпідрядник в силу певних причин ніколи не виконував і не зможе виконати, тоді для таких «дійсних» субпідрядних організацій виділяється окремий аналітичний рахунок на якому і будуть враховуватися зазначені витрати в розрізі виконуваних видів робіт. На тому ж субрахунку будуть враховуватися витрати на субпідрядні організації, яким генпідрядник в

силу певних причин делегує виконання усіх робіт за якимось етапом. Надалі можна буде зробити аналіз вартості одного з видів робіт, виконуваних реальними субпідрядниками на різних об'єктах.

2) На наступному аналітичному рахунку необхідно враховувати «допоміжні субпідрядні організації», які залучаються на роботи, які генпідрядник виконує самостійно, але через нестачу виробничих потужностей або необхідності скорочення термінів будівництва вдається до допомоги субпідрядних організацій, які виконують певний комплекс робіт.

3) Третій вид субпідрядної співпраці – субпідрядні організації, які залучаються тільки в якості робочої сили, і виконують роботи з матеріалів генпідрядника, витрати за ними повинні відображатися на аналітичному рахунку «субпідрядні бригади» в складі коштів на оплату праці.

При нормуванні витрат за видами (етапами) робіт, вартість будь-якого етапу підлягає розкладанню по витратним статтям (у тому числі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на експлуатацію механізмів, умовно-прямі витрати, непрямі витрати), а також виділяється кошторисний прибуток. При цьому зазначена раніше проблема мульті-статті вирішується для кожного виду субпідрядної співпраці по-різному, необхідно виділити наступні аналітичні рахунки:

1) Для дійсних субпідрядників, як граничної норми витрат, встановлюється сума усіх витрат за етапом без урахування кошторисного прибутку, для чого виділяється стаття – «інші». Таким чином, генпідрядник нормує витрати на дійсних субпідрядників, а також закладає кошторисний прибуток, який повинен отримати при залученні дійсних субпідрядників.

2) Для допоміжних субпідрядних організацій рішення досягається за рахунок розкладання на зазначеному вище аналітичному рахунку витрат за економічними елементами пропорційно питомою вагою витрат у вартості етапу (виду) робіт без урахування кошторисного прибутку.

3) Для субпідрядних бригад, розкладання не відбувається, оскільки в стандартних ситуаціях вартість їх послуг не перевищує норми витрати на фонд оплати праці, оскільки залучається дешева робоча сила.

Таким чином, розподіл різних категорій субпідрядних організацій за різними аналітичними рахунками зробить порівнянними собівартості різних об'єктів між собою, що в свою чергу дозволить використовувати ключові показники діяльності підприємства для поточного і заключного контролю.

Рішення 8. Рішення проблеми, пов'язаної з необхідністю прямого розподілу окремих видів накладних витрат між об'єктами.

На сьогоднішній день визначити найбільш достовірну собівартість може дозволити метод «АВС-костинг», за допомогою якого відбувається найбільш правильний розподіл накладних витрат, проте даний метод дуже трудомісткий, що відзначають такі автори як Е.В.Кондукова, Я.В.Соколов, О.Б.Вахрушева. Необхідно відзначити, що метод «АВС-костинг» полягає у тому, щоб списувати накладні витрати безпосередньо на ті бізнес-процеси, які є основними споживачами цих накладних витрат.

Якщо проаналізувати склад накладних витрат, то деякі з них лише умовно можна вважати накладними, оскільки безпосередньо пов'язані з виконанням планових робіт на конкретному об'єкті. Для того щоб знизити похибку у визначенні собівартості будівельних об'єктів, доцільно частину накладних витрат виділити в якості умовно прямих і віднести їх на собівартість об'єктів, а вже решту суми накладних витрат розподіляти пропорційно обраної базі розподілу.

Якщо умовно-прямі накладні витрати, віднести на окремий аналітичний рахунок в складі прямих витрат, то сформована таким чином собівартість об'єктів буде більш достовірною без зайвих витрат, пов'язаних з впровадженням складних систем калькулювання («АВС-костинг»), ніж собівартість об'єктів, сформована без прямого віднесення зазначених витрат у собівартість об'єктів.

Рішення 9. Рішення проблеми, пов'язаної з необхідністю встановлення єдиної бази розподілу накладних витрат дозволить формувати більш достовірну собівартість об'єктів будівництва.

Кожне будівельне підприємство для можливості застосування в роботі бухгалтерії ефективної системи обліку господарської діяльності, на основі якої можна приймати управлінські рішення, а також проводити порівняльний аналіз за вартістю об'єктів-аналогів у різних організаціях і застосовувати сучасні методи управління витратами – «бенчмаркінг» та TQM, має закріпити в обліковій політиці єдину базу розподілу накладних витрат.

Як було зазначено раніше, сучасні державні стандарти та норми щодо визначення вартості будівельної продукції, а також досвід більшості розвинених країн свідчить про те, що накладні витрати повинні розподілятися пропорційно оплати праці робітників, або, принаймні, пропорційно вартості переробки, без урахування вартості матеріалів. Це необхідно для того, щоб несправедливо не завищувати собівартість матеріаломістких об'єктів. Вибір бази розподілу накладних витрат залежить від кожного підприємства, оскільки на законодавчому рівні у вирішенні даного питання була отримана свобода.

Рішення 10. Проблема визначення ефективності роботи допоміжних структурних підрозділів, вирішується при розробці на підприємстві регламентів щодо формування складу витрат структурних підрозділів. Дані регламенти дозволять не тільки визначати внутрішню собівартість продукції, робіт і послуг допоміжних підрозділів, але також допоможуть оцінювати ефективність їх роботи і приймати рішення про доцільність їх подальшого існування.

Кожне підприємство повинно самостійно розробляти регламенти щодо формування витрат структурних підрозділів, оскільки в них відображається специфіка роботи конкретного підприємства і його структурного підрозділу.

При цьому, оскільки витрати нерозривно пов'язані з доходами

структурного підрозділу, сам регламент повинен обов'язково містити порядок визначення виручки структурного підрозділу як при наданні послуг всередині підприємства, так і при наданні послуг стороннім особам. А також порядок угрупування витрат і розподілу окремих видів витрат на собівартість послуг, що надаються. Далі на прикладі транспортної ділянки розглянемо аспекти формування двох основних розділів регламенту.

Проблема визначення ефективності роботи меншою мірою помітна, якщо підрозділ надає послуги тільки для інших підрозділів підприємства, проте, коли підрозділ починає надавати послуги, як для самого підприємства, так і для сторонніх підприємств, ця проблема постає найбільш гостро. У більшості випадків витрати структурних підрозділів підприємствами окремо не виділяються і не враховуються, а списуються спільно з витратами основного виробництва, тому при відсутності регламентів собівартість послуг, що надаються неможливо порахувати. Особливо це стає помітним при розрахунку вартості одиниці наданої послуги.

Для структурного підрозділу необхідно визначити нормативні годинні ставки вартості машино-години кожної одиниці техніки. При формуванні вартості часових ставок доцільно використовувати метод «витрати плюс відсоток рентабельності», припустимо 10%, які направляються на оновлення автопарку і преміювання працівників транспортного цеху. Необхідно звернути увагу на те, що для самого структурного підрозділу вартість послуги повинна бути однаковою як при наданні послуг всередині підприємства, так і стороннім організаціям, щоб не було прагнення у структурних підрозділів у більшою мірою надавати послуги стороннім організаціям. Природно, що ринкова вартість послуг, які надаються, буде вище, ніж вартість послуг всередині підприємства, тому необхідно перевищення в вартості послуги враховувати окремо як дохід на вкладений капітал.

Цікаво відзначити, що показник доходу на вкладений капітал є

контрольним значенням «порожніх» витрат, при залученні сторонніх організацій на надання таких послуг, які надають структурні підрозділи організації у разі нестачі потужностей.

Затверджені годинні ставки не підлягають зміні частіше, ніж раз на рік, таким чином, в структурному підрозділі з'являється реальна можливість скорочення витрат і збільшення рентабельності діяльності. Оскільки є певний дохід і є витрати, пов'язані з появою доходу. При скороченні витрат рентабельність структурного підрозділу буде зростати, що позитивно позначиться на діяльності підприємства в цілому, а крім того може служити хорошим прикладом застосування ключових показників діяльності в стимулюванні працівників структурного підрозділу.

Ще одним з ключових моментів є порядок розподілу витрат на ремонт техніки структурного підрозділу між об'єктами будівництва, де була залучена зазначена техніка.

Припустимо, підприємство уклало договір на проведення робіт по влаштуванню зовнішніх мереж каналізації, в ході виконання робіт екскаватором у нього зламався відбійний молоток, вартість якого становить приблизно 6% від вартості самого екскаватора. У звичайній ситуації витрати на придбання молота будуть віднесені в поточному місяці в собівартість об'єкта, незважаючи на те що на даному об'єкті екскаватор пропрацював 3 дні, тоді як поломка могла статися внаслідок зносу молота на інших об'єктах. Таким чином, вартість молота «повисла» на тому об'єкті, де він зламався і був замінений. В результаті відбувається істотне спотворення собівартості об'єкта, і цілком може виявитися, що конкретно по даному об'єкту вийде збиток.

Завдяки тому, що вартість послуг транспортного цеху відноситься на об'єкти за вартістю нормативних часових ставок, витрати по заміні дорогого устаткування потраплять не в собівартість об'єкта, а в собівартість транспортних послуг. Таким чином, для кожного об'єкта протягом року вартість експлуатації машини буде однаковою. Якщо ж полом-

ка сталася на початку року, тоді вартість ремонту покриється протягом року за рахунок включених в нормативну ставку відрахувань на ремонт.

Зазначений порядок обліку витрат транспортного цеху дозволяє вирішити проблему справедливого розподілу витрат на ремонт будівельної техніки між місцями її використання з урахуванням всіх витрат на ремонт, вироблених протягом року. При цьому не відбувається завищення витрат на об'єкті за статтею «експлуатація машин», при поломці будь-якого транспорту.

При розробці регламенту потрібно пам'ятати, що нормативна ставка повинна враховувати не тільки прямі витрати на паливно-мастильні матеріали і зарплату механізатора, але також витрати на утримання техніки (поточний ремонт, стоянку, страховку), а також непрямі витрати і плановий прибуток.

Запропонований порядок обліку не тільки дозволяє зберегти еквівалентність витрат на експлуатацію техніки протягом року, але і контролювати фактичні витрати на утримання техніки без формування будь-яких резервів.

Таким чином, результати, отримані при вирішенні проблем, є економічним обґрунтуванням методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельної організації.

Список використаних джерел

1. Журавлева М.А., Доможирова Н.Н. Системы ценообразования в строительстве экономически развитых стран мира // Социально-экономические проблемы управления: взгляд в будущее: материалы I Всероссийской научно-практической конференции. 16-18 сентября 2004 г., г. Волгоград: в 24. / ВолгГАСУ. Волгоград, 2004. – Ч. II. – 340 с.

2. Гаркуша В.А. Роль бухгалтерського обліку в управлінні підприємством / В.А.Гаркуша. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/7_NITSB_2013/Economics/7_130302.doc.htm.

3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

4. Волот О. І. Облік як основа інформаційного забезпечення управління підприємствами / О. І. Волот // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Серія 1 : Економіка. – 2012. – Вип. 1. – С. 214-217. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/NvChdieu_2012_1_35.

5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів ВУЗів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» /Ф.Ф. Бутинець. 2-е вид., доп. і перераб. – Житомир: ЖіТі, 2000. – 640 с.

6. Теорія бухгалтерського обліку: монографія/ Л.В. Нападовська, М.Добія, Ш.Сандлер, Р.Матезіч та ін.; за заг. Ред.. Л.В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2008. – 735 с.

7. Международные стандарты Финансовой отчетности 2011: издание на русском языке. – М. :Аскери-АССА, 2011. – 1038 с.

4.2. ІЄРАРХІЧНА СИСТЕМА ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНЬОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

*Верига Ю.А., к.е.н., професор,
професор кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка*

*Коба О.В., к.т.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка*

*Миронова Ю.Ю., к.е.н.,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка*

Ефективність діяльності будь-якого підприємства прямо залежить від якості обліково-інформаційного забезпечення. Надійність

облікових даних – запорука прийняття виважених і своєчасних рішень на всіх ієрархічних рівнях управління суб'єкта господарювання.

Різноманітність і великий обсяг господарських операцій, які здійснюються на сучасному машинобудівному підприємстві, ускладнюють контроль за ними. У таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти й дозволити відповідальним особам діяти самостійно, надаючи їм ступінь незалежності через делегування повноважень, з метою формування внутрішньої звітності. На підставі інформації за центрами відповідальності та центрами витрат будується система контролю діяльності машинобудівного підприємства в цілому.

Правильно організований порядок формування та подання звітності за центрами відповідальності надає інформацію, необхідну для розставлення пріоритетів у діяльності підприємства та планування, створює базу для оцінки перспективності можливостей, що відкриваються, і забезпечує контроль за виконанням прийнятих рішень. Саме тому розроблення алгоритму формування внутрішньої звітності за ієрархічною системою центрів відповідальності у розрізі контрольованих витрат на підприємствах машинобудівного комплексу є актуальним завданням.

Теоретичні основи формування внутрішньої (управлінської) звітності висвітлено у працях багатьох науковців, зокрема: Бачинського В.І. [1], Безверхого К.В. [2], Гуцаленко Л.В. [3], Друрі К. [4], Дикаревої Х.Л. [5], Земи Ю.П. [6], Іванченкової Л.В., Ткачук Г.О. [7], Іщенко Я.П. [8], Зубаревої С.А., [9], Колос І.В. [10], Король С.Я. [11], Корягін М.В., Куцик П.О. [12, 13], Лемещук А.В., Душкевич В.Г. [14], Матюхи М.М. [15], Мервенецької М.Ф. [16], Нагірської К.Є. [17, 18], Нападовської Л.В. [19], Палія В.Ф. [20], Пушкаря М.С. [21], Пінчук Т.А., Шрам Т.В., Ісакова В.Є. [22], Позов А.Х. [23], Рibaкової Л.П. [24], Савчук В.П., Вінниченко М.М. [25], Скрипник М.І., Григоревської О.О. [26], Хаймьонової Н.С. [27].

Так, у роботах Бачинського В.І. та Гуцаленко Л.В. визначено проблеми формування внутрішньої звітності у сучасних умовах і з'ясовано перспективні напрямки її удосконалення [1, 3].

Палій В.Ф. відзначає недоліки та переваги застосування інформації внутрішньої звітності промислових підприємств [20].

Порядок формування внутрішньої звітності про витрати у відповідності до вимог корпоративного управління розглянуто у роботі Іщенко Я.П. [8]. На думку автора, основною вимогою при постановці ефективної внутрішньої звітності в системі центрів витрат (відповідальності) є єдиний підхід, тобто звіти повинні бути систематизовані, а їх форми і методи – відображені в обліковій політиці. Така звітність дасть змогу ідентифікувати центр витрат (відповідальності), систему показників та можливість зведення даних на рівні підприємства.

Іванченкова Л.В., Ткачук Г.О. [7] присвятили свою роботу спробі систематизувати звітну внутрішню інформацію, яку з метою оперативного, поточного та стратегічного управління, контролю та планування мають використовувати промислові підприємства. Однак вони визнають, що в організації внутрішньогосподарської (управлінської) звітності все ще існують певні недоліки, пов'язані із недостатнім рівнем обізнаності управлінців з питань інформативності обліково-аналітичної системи підприємства (системи обліку, аналізу та контролю); неузгодженістю показників різних форм внутрішньогосподарської звітності; відсутністю зовнішньої регламентації; чіткої облікової політики щодо змісту внутрішньої звітності; методичного забезпечення формування управлінської звітності, чітких принципів корпоративної політики щодо мети та завдань оперативного та поточного управління.

Останні розкриті в роботах Мервенецької М.Ф. [16], Куцик П.О. [13], Скрипник М.І. [26]. Так, Скрипник М.І., узагальнюючи погляди науковців формулює наступні принципи формування управлінської

звітності: подання даних у формі порівняння; відповідність управлінським завданням (адресність і достатність), зрозумілість; достовірність і точність; своєчасність (оперативність) подання, частота звітності; зв'язок з обов'язковими формами звітності; гнучкість, ініціативність; значний зворотний зв'язок; корисність; достатня економічність; одноманітність.

Загальні організаційні підходи до формування управлінської звітності розглянуто у роботах Колос І.В. [10], Матюхи М.М. [15] та Король С.Я. [11]. Здебільшого автори виділяють такі етапи формування управлінської звітності: визначення головної мети та постановка завдань управлінської звітності; визначення складу, структури, форм та термінів подання управлінської звітності; визначення взаємозв'язку структури показників фінансової, податкової, статистичної та іншої звітності зі структурою додаткових показників управлінської звітності; консолідація управлінської звітності; визначення та відображення показників ефективності в управлінській звітності; контроль і аналіз виконання завдань управлінської звітності.

Основними проблемними питаннями розвитку системи внутрішньої управлінської звітності Корягін М.В. та Куцик П.О [12] називають: розробку стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності; визначення суб'єктів, відповідальних за процес складання і подачі внутрішньої управлінської звітності; обмежена часова орієнтація інформації управлінської звітності; налагодження взаємозв'язку системи внутрішньої управлінської звітності з аналітичною системою підприємства.

Узагальнюючи, можна відзначити, що потреби управління машинобудівним підприємством вимагають стандартизації інформації на рівні конкретного суб'єкта господарювання, тобто створення внутрішньофірмових стандартів управлінського обліку. Цьому має сприяти розроблення поетапного порядку формування внутрішньої звітності за ієрархічною системою центрів витрат машинобудівного

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія
підприємства в розрізі контрольованих витрат.

Важливим елементом системи управлінського обліку суб'єкта господарювання є облік за центрами відповідальності, який представляє собою систему збирання, відображення та групування інформації про діяльність окремих структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності). Центри відповідальності визначаються індивідуально, в залежності від розміру підприємства, виду промислового виробництва, характеру технологічних процесів і організаційної структури.

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у звіті, який складають менеджери, тим самим повідомляючи керівництво про відхилення від кошторисів на закріплених за ними ділянках [3].

Звіт центру відповідальності – це звіт, що містить показники діяльності, контрольовані персоналом відповідного центру. Більшість інформації, наведеної в такому звіті, виражена в грошовому вимірнику, але до звіту також можуть включати негрошові (нефінансові) показники. Звіт центру відповідальності використовується керівником самого центру для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Вище керівництво на підставі даних такого звіту оцінює діяльність кожного підрозділу та його керівника. При цьому важливо розрізняти результати діяльності керівника та економічні результати діяльності.

Основною метою формування показників звіту є забезпечення керівництва компанії інформацією, необхідною для прийняття рішень та ефективного управління. При цьому сформована звітність за центрами вирішує – такі завдання:

- показує результати роботи окремих сегментів (види діяльності, групи товарів або інші елементи залежно від специфіки бізнесу) незалежно від того, як ці сегменти розподілені між юридичними особами, що входять у компанію;

- надає можливість здійснювати контроль над витратами шляхом їх обліку за видами і центрами відповідальності;

- дозволяє формувати беззбитковий портфель товарної продукції та послуг;
- сприяє здійсненню моніторингу доходів і витрат підприємства в певному розрізі та виявляє загальні тенденції;
- забезпечує планування та контролює виконання бюджету як окремими центрами відповідальності, так і компанією в цілому;
- залежно від системи збору даних дозволяє проводити оцінку діяльності компанії не тільки за фінансовими, а й за якісними показниками та показниками оцінки привабливості компанії для покупців і показниками оцінки діяльності менеджерів.

Результати діяльності керівника характеризують його здатність забезпечувати повсякденне ефективне управління процесами, що перебувають під його контролем. Економічні результати діяльності характеризують успішність діяльності підрозділу як економічної одиниці. Для оцінки діяльності керівника та його підрозділу нерідко застосовують різні показники, які враховують відмінності в цілях оцінювання. Враховуючи відмінності в оцінках діяльності підрозділу та його керівника, на практиці застосовують два підходи до звітності центрів відповідальності.

Перший підхід передбачає складання одного звіту центру відповідальності, в якому окремо відображені контрольовані й неkontrolьовані витрати та доходи.

Другий підхід означає застосування двох окремих звітів. В одному наводяться всі витрати та доходи підрозділу, а в другому – лише витрати й доходи, контрольовані керівником цього підрозділу [4].

Звіти центрів відповідальності, як правило, складаються щомісяця і містять порівняння фактичних і бюджетних показників. З метою оперативного контролю керівнику центру відповідальності слід виявляти та вивчати значні відхилення від бюджету до їх включення до звіту, визначати їх причини і вносити необхідні корективи. На момент отримання звіту центру відповідальності вищим керівником мають бути

враховані причини, що призвели до відхилень або надані пояснення, чому ці проблеми не були або не можуть бути розв'язані.

Звіти центрів відповідальності середнього та нижчого рівня, як правило, містять порівняння фактичних результатів з показниками гнучкого бюджету. Це дає змогу оцінити ефективність та результативність діяльності менеджерів. Поряд з тим, вище керівництво може отримувати звіти, в яких фактичні результати порівнюються з показниками генерального бюджету, що дозволяє повніше оцінити відхилення фактичних результатів від очікуваних обсягу, асортименту, витрат і цін.

Особлива увага приділяється змісту контрольних звітів, зокрема, ступеню деталізації даних. Рівень деталізації інформації у звітах для менеджерів різних рівнів визначається з урахуванням конкретних умов. Формат звітів і особливо їх зміст залежить від особливостей центру відповідальності та показників їх оцінювання. У загальному вигляді чим нижчий рівень керівників у службовій ієрархії, тим детальнішими повинні бути складені для них звіти, тоді їх реакція буде більш дієвою. І навпаки, чим вищий рівень відповідальності менеджера, тим більш стислою й узагальненою має бути інформація. Тобто, дані звітів центрів відповідальності середнього рівня узагальнюють результати діяльності підпорядкованих їм підрозділів. У свою чергу, звіт центру відповідальності найвищого рівня узагальнює результати діяльності всіх підпорядкованих йому центрів відповідальності.

Така ієрархічна підпорядкованість нагадує своєрідну піраміду відповідальності, в якій звіт нижчого центру відповідальності послідовно включається до звіту вищого центру відповідальності.

Основним завданням формування внутрішньої звітності на підприємствах машинобудування є представлення даних про відхилення від встановлених норм, своєчасне виявлення таких відхилень і причин їх виникнення та оперативне виправлення ситуації. Для вирішення цього завдання пропонується розроблений авторами поетапний порядок формування внутрішньої звітності на машинобудівних підприємствах,

апробований у структурних підрозділах ПАТ «Полтавський машинобудівний завод».

На першому етапі для детального визначення завдань, які вирішують менеджери на рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень формуються інформаційні карти, що містять потрібну для використання інформацію за різними підрозділами.

Далі розробляється графік документообігу, в якому передбачаються виконавці вихідної інформації, терміни, періодичність підготовки та подання форм внутрішньої звітності й відповідальних за це осіб.

Облік відповідальності здійснюється на основі звітності, що складається у чітко визначені терміни. Ця звітність містить інформацію про відхилення від кошторису фактичних показників, за які відповідає керівник конкретного центру.

Другий етап передбачає подання передбачених форм звітності керівниками виробничих підрозділів за ієрархічною системою. Основу обліку відповідальності становить принцип контрольованості, що означає включення до сфери відповідальності менеджера конкретного центру відповідальності тільки тих ділянок діяльності, на які він може реально вплинути. Цей принцип може бути забезпечений шляхом усунення зі звіту неконтрольованих статей і уточнення сфери, за яку відповідає менеджер, або обчислення впливу неконтрольованих ділянок, що дозволяє у звітах показати різницю між контрольованими і неконтрольованими статтями.

На практиці застосування принципу контрольованості здійснити важко, оскільки багато сфер діяльності не можуть бути чітко поділені на контрольовані і неконтрольовані. Вони, як правило, є частково контрольованими. В ідеалі звіти, які подаються керівникам підзвітними центрами відповідальності, повинні були б містити тільки ті показники, які прямо і повністю підконтрольні центру відповідальності. Але на

практиці у звітах завжди є статті, на які відповідальні особи не можуть впливати таким чином, щоб ними управляти, або ж управління якими є сумнівним.

Визначати рівень деталізації інформації у звітах для менеджерів різних рівнів необхідно з урахуванням наступних принципів:

1. Інформація у звітах, які подаються для вищих рівнів управління, повинна бути стислою, узагальненою і стосуватися результатів центрів відповідальності, про які менеджер центру доповідає своєму керівнику.

2. Звіти повинні містити інформацію про заплановані та фактичні показники, а також відхилення від гнучкого бюджету з урахуванням сприятливих та несприятливих (позитивних і негативних) відхилень.

3. Статті, які підконтрольні менеджерам на даному рівні управління, слід наводити окремо від тих, які контролюються частково.

Форма звітів і особливо їх зміст залежить від особливостей центру відповідальності та показників її оцінювання. Так, наприклад, на ПАТ «Полтавський машинобудівний завод» спочатку формується звіт керівника чавунно-ливарної ділянки (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Звіт керівника чавунно-ливарної ділянки
ПАТ «Полтавський машинобудівний завод»**

Контрольні витрати	План, грн	Фак- тично, грн	Відхилення		
			Сума, грн	Темп росту, %	Економія (перевитрати), %
А	1	2	3	4	5
Основні матеріали	15 300	15 250	-50	99,67	-0,33
Заробітна плата	6 200	6 136	-64	98,97	-1,03
Відрахування на соціальні заходи	2 294	2 270	-24	98,95	-1,05
Електроенергія на технологічні потреби	340	300	-40	88,24	-11,76
Інші контрольовані витрати	700	750	+50	107,14	+7,14
Усього	24 834	24 706	-128	99,48	-0,52

Після цього інформація даного звіту та інших звітів керівників дільниць узагальнюється у звіті начальника заготівельного цеху (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Звіт начальника заготівельного цеху
ПАТ «Полтавський машинобудівний завод»

Контрольні витрати	План, грн.	Фак- тично, грн	Відхилення		
			Сума, грн	Темп росту, %	Економія (перевитрати), %
Витрати чавунно- ливарної дільниці	24 834	24 706	-128	99,48	-0,52
Витрати сталеливарної дільниці	19 876	20 123	+247	101,24	+1,24
Витрати пресово- заготівельної дільниці	8 567	8 456	-111	98,70	-1,30
Постійні цехові витрати:					
- вартість комунальних послуг	2000	2100	+100	105	+5
- амортизація обладнання	8 657	8657	-	100	-
- заробітна плата управ- лінського персоналу цеху	5 670	5 670	-	100	-
- відрахування на соціальні заходи	2097,9	2097,9	-	100	-
- витрати на поточний ремонт обладнання	560	580	+20	103,57	+3,57
- інші витрати цеху	120	98	-22	81,67	-18,33
Усього	55 375	55 481	+106	100,19	+0,19

А далі за даними звітів начальників цехів формується звіт директора з виробництва (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Звіт директора з виробництва
ПАТ «Полтавський машинобудівний завод»

Контрольні витрати	План, грн	Факти- чно, грн	Відхилення		
			Сума, грн	Темп росту, %	Економія (перевитрати), %
А	1	2	3	4	5
Заготівельний цех	55 375	55 481	+106	100,19	+0,19
Механічний цех	45 890	45 560	-330	99,28	-0,72
Складальний цех	14 440	14568	+128	100,89	+0,89

Продовж. табл. 4.3

А	1	2	3	4	5
Інструментальне господарство	40 200	40 350	+150	100,37	+0,37
Ремонтне господарство	69 100	69 210	+110	100,16	+0,16
Енергетичне господарство	40 200	40 350	+150	100,37	+0,37
Транспортне господарство	60 500	61 195	+695	101,15	+1,15
Складське господарство	12 345	12 360	+15	100,12	+0,12
Випробувальна лабораторія	5 600	5 500	-100	98,21	-1,79
Служба охорони та безпеки	16 500	16 500	-	100	-
Технічне господарство	7 543	7 589	+46	100,61	+0,61
Усього	367 693	368 663	+970	100,26	+0,26

Зацікавленість керівників центрів відповідальності в позитивному результаті: дотримання норм витрат і, за можливості, їх зменшення, досягається шляхом стимулювання. Керівник, зацікавлений у зростанні прибутку підприємства, буде досягати цього, самостійно здійснюючи усі функції контролю та регулювання. Мотивація може забезпечуватися матеріальним заохоченням, кар'єрним ростом, зростанням повноважень.

Рішення про преміювання керівника цеху чи ділянки повинен приймати директор з виробництва, рішення про заохочення співробітника цеху – керівник цеху. Преміювання здійснюється у розмірах, встановлених бюджетом. Крім того, для підтримки мотивації персоналу центрів витрат необхідно застосовувати таку систему преміювання, яка б враховувала особисті якості співробітників. У якості заохочень можуть видаватися безкоштовні путівки до профілактичних закладів та будинків відпочинку.

Запропонована система удосконалення формування внутрішньої звітності виробничих підрозділів за центрами витрат, яка відображає роботу усіх сегментів діяльності машинобудівного виробництва дозволить: встановити і досягти конкретних показників ефективності

діяльності підприємства; виявити проблемні сторони в організаційній структурі підприємства; підвищити рівень контролю результатів господарської діяльності підприємства; забезпечити прозорість руху грошових потоків; зміцнити платіжну дисципліну; сформувати систему мотивації працівників; оперативно реагувати на зміни зовнішнього середовища (кон'юнктури ринку, каналів збуту тощо); виявляти внутрішні резерви підприємства; оцінювати ризики; збільшити прибутковість; забезпечити фінансову стабільність тощо.

Список використаних джерел

1. Бачинський В.І. Актуальні питання теорії й практики внутрішньогосподарської (управлінської) звітності у кооперативних системах / В.І. Бачинський // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – Вип. 4 (44). – Рівне : НУВГП. – 2008. – С. 22-28.
2. Безверхий К. В. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності / К. В. Безверхий // Економіка: теорія та практика. – 2015. – № 2 (6). – С. 49 – 55.
3. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарська звітність як інформаційне джерело для ефективного управління підприємством / Л.В. Гуцаленко // Економіка АПК. – 2008. – №4. – С. 64-66.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: учебник / К.Друри. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2002. – 1017 с.
5. Дюкарева Х.Л. Внутрішньогосподарський облік і аналіз діяльності підприємства за центрами відповідальності: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Х.Л. Дюкарева: Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2009. – 200 с.
6. Зима Ю.П. Моделирование управлінської звітності / Ю.П. Зима // Бізнесінформ. – № 12. – 2014. – С. 214-219.
7. Іванченкова Л.В. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління бізнесом / Л.В. Іванченкова, Г.О. Ткачук // Економіка харчової промисловості. – 2016. – Т. 8, Вип. 1. – С. 73–80.

8. Іщенко Я.П. Формування внутрішньої звітності про витрати у відповідності до вимог корпоративного управління / Я.П. Іщенко // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/formuvannya-vnutrishnoi-zvitnosti-pro-vitrati-u-vidpovidnosti-do-vimog-korporativnogo-upravlinnya.html>.

9. Зубарева С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности / С.А. Забарева // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 45-47.

10. Колос І.В. Звітність як елемент системи управління підприємством / І.В.Колос // Економіка та держава. – 2006. – №8. – С.26-31.

11. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С.Я.Король // Бізнес -інформ. – 2014. – № 7. – С.325-331.

12. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст]: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ: Інформсервіс, 2016. – 276 с.

13. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О.Куцик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. –С. 248 –254.

14. Лемещук А.В., Внутрішня і зовнішня звітність і її використання в управлінні [Електронний ресурс] / А.В. Лемещук, В.Г. Душкевич. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2010/Economics/75588.doc.htm.

15. Матюха М.М. Організаційні підходи формування управлінської звітності / М.М. Матюха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012 – № 9. – С. 14-20.

16. Мервенецька М.Ф. Принципи формування управлінської звітності / М.Ф. Марвенецька // Економіка АПК. – 2008. – №6. – С. 89-92.

17. Нагірська К.Є. Формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / К.Є.Нагірська. – К., 2012. –26 с.

18. Нагірська К.Є. Принципи та вимоги до формування звітності підприємств: управлінський аспект / К.Є.Нагірська, Я.Є.Герус // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2013. – Вип. 10(2). – С. 176–183.

19. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку / Л.В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 173–181.

20. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий – М. : Бреатор Пресс, 2003. – 224 с.

21. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Моногр. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.

22. Пінчук Т.А. Теоретичні аспекти складання управлінської звітності / Т.А. Пінчук, Т.В. Шрам, В.Є. Ісакова // Економіка і суспільство. – № 4. – 2016. – С. 347-351.

23. Позов А.Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / А.Х. Позов. – К., 2013. – 22 с.

24. Рибаківа Л.П. Організація управлінського обліку за центрами витрат: теорія і практика / Л.П. Рибаківа // Економіка. Управління. Інновації. – Випуск № 1 (16). – 2016.

25. Савчук В.П. Особливості системи бюджетування підприємства / В.П.Савчук, М.М.Вінниченко // Фінанси України. – 2002. – № 11. – С.55-60.

26. Скрипник М.І. Бухгалтерська управлінська звітність: критичний аналіз порядку складання й особливостей практичного застосування / М.І. Скрипник, Григоревська О.О. Інтелект ХХІ. – № 5. –

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія
2016. – С.111-115.

27. Хаймьонова Н.С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства / Н.С. Хаймьонова // Глобальні та національні проблеми економіки: Електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. – 2015. – № 5. – С.1044-1047.

4.3. СУЧАСНИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

*Кухта К.О., к.е.н.,
викладач Лубенського фінансово-економічного коледжу
Полтавської державної аграрної академії*

Відомо, що виробничі запаси беруть багатоваріантну участь у господарській діяльності підприємства, починаючи з процесу виробництва – перетворення виробничих запасів у готову продукцію, і закінчуючи своєю безпосередньою участю у всіх бізнес-процесах та навіть обслуговування виробництва. Саме це привертає увагу науковців та бухгалтерів-практиків зосередитися на первинному обліку виробничих запасів, достовірності відображення їх у фінансовій звітності. Євроінтеграційні прагнення України спонукають звернути увагу і на фінансовий облік та приведення його у відповідність до міжнародних стандартів. Враховуючи актуальність використання МСФЗ у євроінтеграційних процесах України, в роботі проаналізовано облік запасів за МСФЗ у порівнянні з П(С)БО.

Виробничі запаси як один з об'єктів фінансового обліку необхідно детально дослідити через багатоваріантну участь у функціонуванні підприємства, починаючи із трансформації їх через процес виробництва у готову продукцію і закінчуючи забезпеченням життєдіяльності всіх бізнес-процесів і відділів підприємства. Отже, первинний облік виробничих запасів залишається у полі зору науковців і бухгалтерів-

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія практиків.

Серед науковців, які досліджували термін «виробничі запаси», такі: І.А. Бланк, Ю.А. Верига, Ф.Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, О.В.Карпенко, М.С. Пушкар, Б.А. Райзберг, Л.В. Чижевська, Н.В.Хоменко, І. Б. Швець та ін. Вагомим внеском у дослідження організації обліку виробничих запасів стали праці вітчизняних учених: М. Білика, С. Голова, І. Карабаз, Є. Мниха, М. Огійчука, М. Пушкаря, В.Рудницького, П. Саблука, В. Сопка, І. Чаюн та інші.

Методика бухгалтерського обліку виробничих запасів по цей день для різних видів економічної діяльності суб'єктів господарювання залишаються дискусійними, тому потрібно вирішити, враховуючи практичний досвід українських підприємств [7].

Процес виробництва продукції, в тому числі і сільськогосподарської, неможливий без постійної наявності частини оборотних активів (виробничих запасів). Для безперервного і безперебійного процесу виробництва сільськогосподарської продукції суб'єкт господарювання повинен мати в необхідних розмірах запаси посівного матеріалу, паливно-мастильних матеріалів, мінеральних добрив і засобів захисту рослин. Створення готової продукції – результат процесу виробництва, таким чином у процесі виробництва вище перелічені запаси, переходять у форму готової продукції.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» запаси визначаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Аналогічне визначення поняття «запаси» викладено в МСБО 2, проте згідно П(С)БО 9 до запасів також відносять активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є необхідним та доречним, оскільки запаси використовуються для потреб управління.

У зв'язку з євроінтеграційними процесами в Україні виникає

необхідність удосконалення фінансового обліку в цілому та приведення його у відповідність до міжнародних стандартів, у тому числі і в частині обліку виробничих запасів.

Провідним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [6]. Оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, необхідно звернути увагу на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [2].

Таблиця 4.4

Характеристика П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	2
Сфера застосування	
Норми цього стандарту не розповсюджуються на: незавершене виробництво, поточні біологічні активи та фінансові активи	а) незавершеного виробництва; б) фінансових інструментів; в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
До складу запасів включаються: сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва	До складу запасів включаються: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; незавершене виробництво; готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; товари	в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
Оцінка запасів при надходженні	
Первісною вартістю запасів, що придбані за плату є собівартість запасів	Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації

Продовж. табл. 4.4

1	2
Оцінка запасів при вибутті	
ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) середньозваженої собівартості; нормативних затрат; ціни продажу	Метод стандартних витрат Метод роздрібних цін
Оцінка запасів на дату балансу	
Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації	Чиста вартість реалізації
Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності	
Балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу	Сума будь-якого сторнування, будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду

Для достовірного обліку вагоме значення має порядок оцінки виробничих запасів. В обліку запаси відображаються за первісною вартістю.

Відповідно до П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

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

– інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і покращення якісних та технічних характеристик запасів [7].

Згідно за міжнародними стандартами до собівартості запасів включають всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. До інших витрат відносяться прикладні, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:

а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;

в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

г) витрати на продаж [2].

На відміну від П(С)БО 9, перелік видів діяльності і суб'єктів господарювання, що не застосовують метод оцінки запасів по справедливій вартості у МСБО 2 значно ширший. Для вказаних суб'єктів господарювання МСБО визначає свої вимоги щодо оцінки запасів. Вважаю доречним таке доповнення через специфіку видів діяльності.

Розглядаючи класифікацію, П(С)БО дає детальний перелік активів, які визначаються запасами. На відміну від П(С)БО 9 у МСБО не виділено в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети.

Щоб правильно організувати облік, усі виробничі запаси слід класифікувати на такі групи:

- 1) насіння і садивний матеріал;
- 2) корми – концентровані, грубі, соковиті, тваринного походження, мінеральні корми тощо;
- 3) нафтопродукти – гас, бензин, дизельне паливо, нігрол, автол, дизельне масло, солідол, технічний вазелін тощо;
- 4) тверде паливо – дрова, вугілля, торф, брикет тощо;
- 5) різна сільськогосподарська сировина для переробки на млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо;
- 6) запасні частини і ремонтні матеріали;
- 7) готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- 8) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- 9) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного виробничого циклу [1].

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна забезпечувати своєчасне отримання необхідних даних як для обліку, так і для контролю й оперативного управління виробничими запасами. Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Типові первинні документами з оприбуткування виробничих запасів: накладні, податкові накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів та ін. [3].

Оскільки на сьогоднішній день наука не стоїть на місці, а досить добре розвивається, пропоную звернути Вашу увагу на сучасне документальне оформлення паливно-мастильних матеріалів (ПММ).

Чіткого визначення ПММ ніде немає. Наприклад, ДПАУ у листі від 10.02.2005 р. №819/Д/31-0015 зазначила: хоча деякі нормативні акти, зокрема Указ про спрощену систему, і містять згадування про ПММ, визначити, що таке ПММ, ДПАУ не може, адже це не входить до її компетенції. Держкомстандарт, у відповідь на запит ДПАУ, не відповіли, що таке ПММ через відсутність визначення цього терміна, натомість запропонували окремі визначення термінів «паливо» і «мастила».

Згідно роз'яснення Держкомстандарту, наведеним у листі 25.04.2001 р. №4-3/7-402, паливо – це загальне поняття, яким позначають матеріали, що використовуються як джерело енергії. Паливо (або пальне) використовують для двигунів внутрішнього згорання. Мастило – це пластичний матеріал, який являє собою структуровану загусником оливу – застосовувану для зменшення тертя, консервації виробів та герметизації ущільнень.

Наказ Мінстату від 17.08.95 р. №213 «Про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік» регламентує визначення термінів «масла та мастила. Масла та мастила – це в'язкі вуглеводні речовини, що мають великий вміст парафіну і дистиллюються при температурі від 380° С до 500° С при вакуумній перегонці нафтових залишків після атмосферної перегонки нафти. Сюди включаються всі сорти масел, у т. ч. консистентні мастила, мастила немінерального походження, регенеровані масла, відновлені на нафтопереробних підприємствах.

Як бачимо з роз'яснень, ПММ, незважаючи на коротку назву, містять у собі великий перелік матеріалів, і те, чи належатимуть ті чи інші запаси до ПММ, залежить від того, як вони використовуються у діяльності підприємства. Таке визначення підприємство здійснює

самостійно. Зокрема, у тому самому листі №819/Д/31-0015 ДПАУ зазначає, що визначення того, чи є газ пропан-бутан ПММ, залежить від того, де цей газ буде використано. Якщо пропан-бутан реалізується і покупцем використовується як паливо для заправки транспортних засобів, то він належатиме до ПММ. А якщо газ реалізується покупцям, які, своєю чергою, будуть ним торгувати – це товар. Відповідно, від такого визначення залежать і податковий, і бухгалтерський облік пропану-бутану у продавця і покупця.

Основні завдання організації бухгалтерського обліку руху палива наступні:

- 1) правильне і своєчасне документальне оформлення всіх операцій з надходження і витрачання палива;
- 2) перевірка розрахунку фактичної собівартості одиниці палива;
- 3) контроль за встановленими нормами витрат палива;
- 4) визначення фактичного пробігу кожної одиниці транспортних засобів за обліковий період;
- 5) перевірка правильності розрахунку кількості палива, необхідного для здійснення врахованого пробігу транспортних засобів у звітному періоді за встановленими нормами.

Суб'єкти господарювання, які мають транспортні засоби, нерідко використовують талони для їх заправки ПММ. Суть у тому, що з АЗС (продавцем ПММ) укладають договір на купівлю ПММ (заправку транспортних засобів) за талонами. На підставі договору покупець оплачує вартість певного обсягу ПММ. На оплачену вартість продавець надає покупцеві талони визначених номіналів (5 л, 10 л, 15 л тощо). Надалі, заправляючи транспортний засіб, водій «розраховується» з АЗС талонами. Також у договорі прописується момент переходу права власності [4].

Функцію технічного засобу обліку відпуску ПММ на АЗС виконує смарт-картка. Смарт-картка являє собою пластикову картку з мікропроцесором, який дає можливість зберігати інформацію про

кількість і асортимент придбаних і оплачених нафтопродуктів покупцем, а також дає можливість фіксувати цю операцію безпосередньо на АЗС.

Процес постачання ПММ починається із оформлення договору поставки. Основні реквізити договору: предмет, кількість і асортимент поставки, який додатково зазначається у специфікації до договору, термін і порядок поставки. Додатком до договору може бути і перелік АЗС як підприємства-постачальника, так і підприємств-партнерів, на яких можна заправитися.

Під час користування смарт-картками покупцем для раціонального використання ПММ можуть встановлюватися граничні ліміти споживання ПММ, наприклад на певні періоди: добу, декаду, місяць, а також у грошовому і кількісному виразі. Також сторони можуть передбачити умови у разі втрати (псування) смарт-картки – блокування коштів, їх повернення, одержання аналітичної, розгорнутої інформації про придбані ПММ [5].

Не менш важливе місце в бухгалтерському обліку займає і відображення вибуття паливно-мастильних матеріалів. Списання ПММ потребує особливою уваги, оскільки цей вид запасів має свої специфічні особливості при відображенні в бухгалтерському обліку.

Перш ніж заглибитися в питання, пов'язані з обліком списання ПММ, зазначимо декілька важливих моментів, перш за все рахунок обліку ПММ. Субрахунок 203 «Паливо» призначений для обліку ПММ, придбаних для потреб виробництва. До нього відкривають субрахунки другого і третього порядку (під конкретну марку палива, місце зберігання, для обліку сплачених талонів на паливо тощо). На підставі даних подорожніх листів здійснюється облік витрат ПММ.

Будь-які перевезення вантажів, як на комерційній основі, так і поїздки для власних потреб підприємства чи фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності повинні супроводжувати заповненням подорожнього листа.

Списання проводиться відповідно до Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті затверджених наказом Мінтрансу України від 10.02.98 р. № 43 (далі – Наказ № 43). Міністерством інфраструктури України в січні 2012 р. було внесло зміни до Наказу № 43, в частині доповнення нормами на списання пального на легкові автомобілі, зокрема, на Audi, BMW, Volkswagen, Chevrolet, Honda, Hyundai, Lexus, Mazda, Mercedes, Mitsubishi, Nissan, Opel, Peugeot, Skoda, Subaru, Suzuki, Toyota, Volvo. Якщо ж підприємство придбало автомобіль, норми витрат палива на який не передбачено, доведеться подати заявку до ДП «Державтотранс-НДІПроект», який встановить тимчасові індивідуальні норми на період апробації. Період апробації триває 1 рік.

Для автомобілів, які працюють на газобалонному обладнанні (ГБО) і газодизельному обладнанні (ГДО), у додатку до Норм № 43 є базові лінійні норми витрат палива. Проте, ці норми встановлено для тих авто, які вже з конвеєра заводу-виробника обладнані ГБО (ГДО). Установлені вони таким чином:

- для бензинових, дизельних автомобілів та автомобілів, які працюють на стисненому (скрапленому) нафтовому газі, – у літрах на 100 км пробігу (л/100 км);
- для автомобілів, які працюють на стисненому природному газі, – у нормальних кубічних метрах на 100 км ($\text{м}^3/100 \text{ км}$);
- для ГДО норми витрати стисненого природного газу наведено в таблицях у $\text{м}^3/100 \text{ км}$, а дизельного палива – поруч у л/100 км.

Норми витрати дизельного палива позначені індексом «д», скрапленого нафтового газу – індексом «снг», а стисненого природного газу – «спг». Причому для ГБО в дужках зазначено норму при роботі на бензині, для ГДО – на дизельному паливі.

Для автомобілів, обладнаних ГБО самостійно, доведеться і самостійно визначити тимчасову норму витрати газу, за правилами, прописаними в п.п. 2.1.4 Норм № 43. Наприклад, для автомобіля марки

Lexus GX470 з двигуном 4,7 із заводу, що працює на бензині, ви знайдете тільки базову норму витрати бензину – 16,2 л/100 км.

Узагальнюючи наведене, слід зробити висновки, що при відображенні списання паливно-мастильних матеріалів слід керувати Нормами витрат палива і мастильних матеріалів, затверджених Наказом Мінтрансу України від 10.02.98 р № 43. Витрата палива повинна підтверджувати обов'язково подорожнім листом, який містить дані про види робіт, для сільськогосподарської техніки, та маршрут для вантажного і легкового автомобіля.

В ході проведеного дослідження на основі порівняння міжнародних і національних стандартів, що регламентують облік виробничих запасів, можна зробити висновок про те, що п(С)БО 9 «Запаси» та МСФЗ 2 «запаси» мають спільні та від'ємні риси. Наприклад, визначення запасів і основні поняття є тотожними, відмінними є склад запасів, склад витрат, що входять до собівартості отриманих запасів.

МСБО носить загальний характер, тому розширюють варіативність визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, та в свою чергу направлені на надання більшої уяви та свободи для професійного бухгалтера при розкритті інформації про господарську діяльність.

Сьогодення сучасної України характеризується величезним зростанням зовнішньоекономічних зв'язків країн із різним ступенем розвитку. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи і характер економічного та соціального розвитку, загальний економічний і політичний стан, тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Саме для ефективного розвитку зовнішньоекономічних зв'язків необхідна гармонізація міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, проте не тільки в частині обліку виробничих запасів.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що йдучи в ногу з науково-технічним прогресом і удосконаленням інформаційної системи, ми

досягнемо високих можливостей зручного, вигідного і досить швидкого документального оформлення руху виробничих запасів і не лише. Вирішення комплексу суперечливих питань з документування виробничих запасів є актуальним для підприємств України і потребує подальших досліджень з метою створення передумов для більш ефективної обліково-управлінської моделі.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. Підручник. – 2-ге вид., перероб і допов. / М.Ф. Огійчук, В.Я. Панченко та ін.; За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – с. 293-342.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
3. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – 2013 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua/glavy/5707-73-dokumentuvannya-gospodarskih-operatsiy-z-ruhu-zapasv.htm006C>.
4. Особливості списання ПММ за талонами // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onethematic/8402>.
5. Одержання ПММ за смарт-картками: організаційні питання, бухгалтерський облік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/859>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
7. Чабанюк О.А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів / Чабанюк О. А. // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 386-391.

4.4. ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ: ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ОБЛІКУ НА РАХУНКАХ, УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Плаксієнко В. Я., д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
Полтавська державна аграрна академія

Остапенко Т. М., к.е.н., доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Полтавська державна аграрна академія

Кубецька О. М., к.е.н., доцент
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Полтавська державна аграрна академія

Мокієнко Т. В., к.е.н., доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Полтавська державна аграрна академія,

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників (власників) [8].

М(С)БО 18 «Дохід» дає таке тлумачення категорії «дохід»: «Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу».

Слід зазначити що зміст поняття «дохід» у науковій літературі відрізняється. Дослідимо погляди науковців щодо сутності категорії «дохід». Результати представлено на рис. 4.3.

Автор	Визначення
Бутинець Ф. Ф.	Дохід – це потік грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.
Сопко В. В.	Дохід – валовий приплив економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства.
Подольнчук О. А.	Дохід, – надходження економічних вигод, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємства.
Волков О. І.	Дохід – приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості.
Загорський В. С., Вовчак О. Д.	Дохід - загальна сума надходжень, отриманих від усіх видів діяльності у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах.

Рис. 4.3. Визначення поняття «дохід» в науковій літературі

У статутних документах окремих суб'єктів господарювання, як вид підприємницької діяльності зазначається оптова торгівля. Для оптової торгівлі головною відмінною особливістю є категорія покупців – це суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні та юридичні особи, їх філії (відокремлені підрозділи).

Так, у таких підприємств оптова торгівля розпочинається з партії товару – це певна кількість товарів одного або декількох найменувань, закуплених, відвантажених або отриманих одночасно за одним товаросупровідним документом. Тобто кількісні критерії відсутні.

У діяльності підприємств оптової торгівлі – ТОВ «Агро 2012» безпосередньо – у складі доходів найбільшу частку становлять доходи від оптового продажу зерна/насіння сої, соняшнику, пшениці,

кукурудзи. При цьому, залежно від умов договору, можливий продаж товару з доставкою. Крім того, підприємство надає окремо послуги з транспортування продукції, зберігання продукції, навантаження та розвантаження продукції, в т.ч. у вагони/з вагонів залізничного транспорту. Розглянемо документування операцій з обліку отриманого підприємством доходу від реалізації товарів і послуг, що характерне ТОВ «Агро 2012» (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Документування доходів від реалізації товарів та послуг [1, 4]

Вид доходу	Зміст операції	Документи
1. Дохід (виручка) від реалізації товарів	Продано товари	Договір купівлі-продажу, ТТН, акт приймання-передачі
2. Дохід (виручка) від реалізації послуг	Надано послуги	Договір купівлі-продажу, Договір поставки, Договір зберігання, ТТН, міжнародна автомобільна накладна (CMR), накладна (паперова або електронна), акт наданих послуг

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від реалізації можуть виступати: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура (Invoice).

Як правило, доставку товарів ТОВ «Агро 2012» здійснює автомобільним транспортом. Договорами поставки ТОВ «Агро 2012» традиційно передбачено, що доставку на склад покупця здійснює постачальник (ТОВ «Агро 2012») з оплатою доставки покупцем. Підприємство транспортні послуги також оформлює актом наданих послуг (довільної форми). Підприємство (ТОВ «Агро 2012») у бухгалтерському обліку відображає в цьому випадку дві окремі господарські операції: 1) реалізацію товару; 2) реалізацію послуги з доставки товару.

Документування зберігання продукції, навантаження та розвантаження продукції відбувається аналогічно документуванню послуг зі зберігання.

Здійснимо характеристику окремих документів, якими супроводжуються операції з продажу товарів і послуг.

За договором купівлі-продажу одна сторона (ТОВ «Агро 2012») передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму (згідно ст. 655 ЦКУ).

Додатком до договору, як правило, є специфікація, що характеризує товар, який підлягає постачанню. Специфікація традиційно має вигляд таблиці (табл. 4.6), яка доповнена назвою документа, датою складання, назвою особи, від імені якого складено документ (відомостями про продавця), особистими підписами посадових осіб, відповідальних за здійснення господарської операції (які брали участь у здійсненні господарської операції).

Таблиця 4.6

Зразок Специфікації (витяг табличної форми)

№ п/п	Характеристика та номенклатура продукції	Кількість продукції	Ціна за одиницю без ПДВ (грн)	Ціна за одиницю з ПДВ (грн)	Загальна вартість без ПДВ (грн)
...	...	...	...	...	...
Разом без ПДВ:					...
ПДВ (20 %)					...
Разом із ПДВ:					...

Специфікація складається у двох примірниках (для кожної із сторін договору). Специфікацією затверджуються характеристики, кількість, номенклатура й загальна вартість товару, що поставляється [6].

Отже, питання доставки товару ТОВ «Агро 2012» узгоджується договором купівлі-продажу (з доданою специфікацією), при цьому можливі такі варіанти:

1) товар передається покупцеві за місцезнаходженням продавця, покупець доставляє товар власним транспортом чи наймає для цього

стороннього перевізника;

2) доставку товару здійснює продавець, причому вартість доставки оплачується покупцем окремо від вартості товару. Фактично продавець виступає для покупця в тому числі стороннім перевізником.

За договором поставки ТОВ «Агро 2012», зобов'язується передати/доставити в установлений строк (строки) товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, а покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму. До договору поставки застосовуються загальні положення про купівлю-продаж, якщо інше не встановлено договором, законом або не впливає з характеру відносин сторін. Тобто договір поставки є різновидом договору купівлі-продажу. На відміну від останнього за договором поставки обидві сторони виступають суб'єктами підприємницької діяльності, і товар передається переважно для використання у підприємницькій діяльності [2, 10].

Відвантаження товарів покупцям оформляється на підставі товарно-транспортних накладних. Товарно-транспортна накладна (далі ТТН) – єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи.

Доставка товару оформляється ТТН, але тільки за умови, що доставка (вантажне перевезення) здійснюється на договірних засадах. В окремих випадках замість ТТН (форма № 1-ТН) застосовуються інші форми документів: міжнародна автомобільна накладна (CMR) – при здійсненні міжнародних перевезень.

Під час виписування ТТН на складі продавця (ТОВ «Агро 2012») перший примірник залишається у продавця, а інші три надаються автоперевізникові (експедитору-водієві). Останній доставляє товар на склад покупця. Там цей покупець розписується у всіх трьох примірниках про одержання товару, один забирає собі, а два інші

повертає перевізникові (експедитору-водієві). У свою чергу перевізник один примірник забирає собі (для звітування), а другий повертає у бухгалтерію вантажовідправника (ТОВ «Агро 2012»). На підставі останнього примірника ТТН вантажовідправник (ТОВ «Агро 2012») виписує рахунок на оплату (рахунок-фактуру), податкову накладну і передає рахунок разом із ТТН покупцеві.

Отримавши ТТН (де зазначено кількість поставленого товару), рахунок на оплату із зазначенням ціни і вартості товару, податкову накладну продавця, покупець виписує документи на оплату, що надходять традиційно на рахунок в банку і підтверджуються оборотами по кредиту виписки банку.

При постачанні товарів нерідко складається платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача (ТОВ «Агро 2012»), а при договірному списанні – отримувача до обслуговуючого платника банку здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунка платника (покупця) на рахунок отримувача (ТОВ «Агро 2012»).

Для проведення розрахунків з покупцями постачальник (ТОВ «Агро 2012») виписує рахунок-фактуру, що підтверджують факт передачі (відпуску) товарів і їх оплату з зазначенням суми ПДВ.

Рахунок-фактура поєднує в собі 2-і частини:

- 1-а частина – рахунок, який є вимогою оплатити товар;
- 2-а частина – накладна, що підтверджує поставку товару.

Рахунок-фактура може бути виписаний лише за умови наступної оплати. Розрахунки з ТОВ «Агро 2012» проводяться, як правило, після відвантаження товарів, надання послуг або одночасно з ними.

У випадку, коли рахунок постачальника був акцептований і оплачений до надходження вантажу, а при прийманні товару було виявлено їх недостачу проти відфактурованої кількості, невідповідність цін і якісних показників, обумовлених в договорі, арифметичні помилки, брак отриманих товарно-матеріальних цінностей, то постачальнику

(ТОВ «Агро 2012») виставляється претензія.

Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту (з віднесенням на дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками») витрат по сплаті ПДВ постачальнику (продавцю) при придбанні товарів, послуг. Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Податкова накладна складається особою, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ.

Пункт 201.1 ст. 201 ПКУ, який набув чинності 01.01.2015 р., передбачає, що платник ПДВ зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) податкову накладну, складену в електронній формі та зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних.

При цьому, податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку-продавцем, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податкового кредиту. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру є квитанція в електронному вигляді. З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної (абзац 5 п.201.10 ст. 201 ПКУ) [7].

Заповнення податкових накладних базується на Порядку заповнення податкової накладної, який затверджений Наказом Мінфіну від 31.12.2015 р. № 1307. Загальні правила складання податкових накладних:

1. Складається податкова накладна виключно українською мовою. Однак, якщо при перекладі з іноземної мови на українську неможливо правильно ідентифікувати назву торгової марки або найменування товару, то допускається їх відображення іноземною мовою.

2. Податкова накладна заповнюється у гривнях з копійками (усі графи).

3. Податкова накладна складається в день виникнення податкових зобов'язань.

4. Накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму авансу, який надійшов від покупця.

5. Податкові накладні підлягають реєстрації в ЄРПН. Реєструвати треба всі податкові накладні, в тому числі й виписані за операціями, які оподатковуються за ставкою 0 % або звільнені від оподаткування [9].

Документування послуг зі зберігання продукції ділиться на 3-и етапи:

1. Укладання договору (зберігання продукції може передбачатися у договорі купівлі-продажу). Договір за своєю суттю відповідає договору підряду (ст. 837 – 864 ЦКУ).

Згідно договору: одна сторона (ТОВ «Агро 2012») зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник – прийняти та оплатити виконану роботу. У договорі вказуються:

- строки зберігання продукції, а також терміни повернення продукції за зберігання;
- відповідальність ТОВ «Агро 2012» за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків;
- порядок оплати послуг зі зберігання (грошима готівковими та безготівковими, частиною продукції. тощо).

2. Передача замовником продукції на зберігання – складається Акт приймання-передачі в довільній формі, видаткова накладна, товарна накладна (форма № ВЗСГ-7) її форма затверджена наказом Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. № 929. Використання форми № ВЗСГ-7 обґрунтовано Методичними рекомендаціями № 929, а саме п. 2.6: форму рекомендовано застосовувати для обліку відпуску продукції/матеріальних цінностей стороннім організаціям та підприємствам.

3. Відвантаження продукції ТОВ «Агро 2012». ТОВ «Агро 2012» передає продукцію. Для цього ТОВ «Агро 2012» може оформити за бажанням Акт приймання-передачі, видаткову накладну. Якщо забирає продукцію працівник замовника, то оформлюється довіреність.

Виконання робіт зі зберігання продукції підтверджує акт приймання-передачі виконаних робіт. Його складає ТОВ «Агро 2012» після завершення робіт/послуг та передає на підпис замовнику.

На підставі первинних документів дані про доходи підприємства відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності. Тобто для визначення фінансового результату та заповнення фінансової звітності необхідним є використання інформації не лише з первинних документів, а й зведеної інформації з облікових регістрів та Головної книги.

Інструкцією № 291 [3] передбачено такі види доходів від реалізації: дохід від реалізації готової продукції (кредит 701), дохід від реалізації товарів (кредит 702), дохід від реалізації робіт і послуг (кредит 703). В ТОВ «Агро 2012» рахунок 70 має такі субрахунки для узагальнення доходів від реалізації товарів і послуг: 702 та 703. Схема рахунка 702 представлена на рис. 4.4. З рис. 4.4 видно, що при продажу товарів (послуг) нараховується ПДВ.

Субрахунок 702

Дебет	Кредит
Належні суми ПДВ з продажу товарів/послуг. Віднесення сум доходу на субрахунок 791	Виручка від реалізації товарів, наданих послуг (із сумою ПДВ)

Рис. 4.4. Схема субрахунку 702

Розглянемо на прикладі порядок визначення та відображення доходу від реалізації товарів обліку ТОВ «Агро 2012» (ситуація містить матеріали підприємства)

Ситуація 1. Товар передається покупцеві за місцезнаходженням продавця, покупець здійснює доставку товару власним. Підприємство – платник ПДВ продало товари вартістю 12000 грн, у тому числі ПДВ – 2000 грн (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Типова кореспонденція рахунків ТОВ «Агро 2012» з відображення доходів оптової торгівлі

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Реалізація із післяплатою			
1. Продано товари	361	702	12000
2. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	2000
3. Відображено собівартість проданих товарів	902	28	6000
4. Отримано оплату за продані товари	311	361	12000

У бухгалтерському обліку дохід від надання послуг відображається записом: дебет 36 кредит 703, а собівартість наданих послуг – проведенням: дебет 903 кредит 23, 91. Згідно з п. 6.3 П(С)БО 15 не визнаються доходами суми передоплати продукції (товарів, робіт, послуг). Дохід відображається в періоді його нарахування, тобто оформлення документів на відвантаження продукції, акта наданих послуг (виконаних робіт).

Розглянемо на прикладі порядок обліку доходів від надання послуг з доставки в обліку ТОВ «Агро 2012».

Ситуація 2. Згідно з договором доставку товару здійснює продавець, причому вартість доставки оплачується покупцем окремо від вартості товару. Собівартість проданих товарів становить 6000 грн, послуг з перевезення – 500 грн (табл. 4.8).

Дохідність підприємства є одним із найголовніших показників, що відображають фінансовий стан підприємства. Такий показник визначає мету підприємницької діяльності, адже кожне підприємство прагне отримати максимальний дохід.

Таблиця 4.8

Облік послуг з перевезення

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Послуги із післяплатою			
1. Надано послуги з перевезення	361	703	840
2. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	140
3. Відображено собівартість наданих послуг	903	23	500
4. Отримано оплату за надані послуги	311	361	840

Тому, з метою підвищення ступеня задоволення інформаційних потреб, необхідних для прийняття управлінських рішень, нами пропонується впровадити до використання в ТОВ «Агро 2012» форму внутрішньогосподарської звітності «Звіт про доходи», який деталізуватиме доходи від реалізації (за категоріями покупців – від фізичних осіб-підприємців, юридичних осіб; за галузевої належності – від продажу товарів рослинного походження, з надання послуг (від допоміжних виробництв (за видами транспорту – автомобільний, залізничний), з надання послуг зі зберігання); за регіонами збуту або за джерелами формування (на внутрішньому ринку та міжнародному ринку; з Інтернет торгівлі та безпосередньо). Для його складання підприємство повинне впровадити аналітичні рахунки виходячи із специфіки діяльності та передбачити їх у робочому плані рахунків [3]. Даний звіт пропонується до використання будь-якому підприємству оптової торгівлі, головне, щоб він враховував специфіку його діяльності/види цінностей та послуг, які підлягають продажу/наданню.

Як бачимо, документальне забезпечення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з продажу товарів та послуг, а також визнання за такими операціями доходу є традиційним. Специфіка полягає в тому, що підприємства оптової торгівлі працюють з постійними клієнтами/покупцями виключно на умовах договорів, специфікація є додатком до них. Продаж товарів та послуг відбувається переважно на умовах післяплати, система знижок не діє.

Оскільки ТОВ «Агро 2012» доходи оптової торгівлі та від транспортних послуг і послуг зі зберігання продукції формує через післяплату, тому з метою контролю розрахункової дисципліни покупців/замовників пропонується впровадження штрафних санкцій (пені).

Список використаних джерел

1. Водоп'янова О. Договір зберігання : облікові аспекти [Електронний ресурс] / О. Водоп'янова // Дебет-Кредит – 2013. – Вип. 10. – Режим доступу : <https://online.dtkr.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9610-2013.epub/navPoint-7>.

2. Золотухін О. Продаж товару з доставкою: документальне оформлення, податковий та бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / О. Золотухін // Вісник: офіційно про податки. – 2013. – № 30-31. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5802?issue=133>.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

4. Нос З. І. Доходи від реалізації товарів та послуг в бухгалтерському обліку підприємства / З. І. Нос, Т. М. Остапенко // Економіка і підприємництво: організаційно-методичні аспекти обліку, фінансів, аудиту та аналізу [текст] : зб. наук. пр. / ПДАА. – Вип. 18. – Том 1. – Полтава, 2017. – С. 94-97.

5. Нос З. І. Оптова торгівля : аспекти обліку доходів / З. І. Нос, Т. М. Остапенко // Наукове забезпечення розвитку національної економіки : досягнення теорії та проблеми практики: матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених 1 грудня 2017 р. – Полтава : ПДАА, 2017. – С. 178-180.

6. Остапенко Т. М. Специфікація як первинний документ / Т. М. Остапенко // Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку,

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (20 квітня 2017 р.). – Част. 1. – Полтава : РВВ ПДАА, 2017. – С. 244-247.

7. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» № 290 від 29 лист. 1999р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

9. Порядок заповнення податкової накладної у 2017 році [Електронний ресурс] // Головбукх. – 2017. – Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/7069-poryadok-zapovnennya-podatkovy-nakladno-u-2017rots>.

10. Тарасова М. Продаж товару з доставкою [Електронний ресурс] / М. Тарасова // Дебет-Кредит – 2010. – Вип. 35. – Режим доступу : <https://dtkt.com.ua/show/1cid04598.html>.

4.5. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

*Пилипенко К. А., к.е.н, доцент,
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія*

*Карпенко Н.Г., к.е.н, доцент
професор кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія*

Однією з проблем української системи оподаткування стала система пільг майже з усіх податків. Постійна їх зміна та надзвичайно

велика кількість не мали достатнього соціально-економічного обґрунтування, адже стимулююча роль надання пільг базувалась на підтримці лояльних до органів влади окремих підприємств, а не пріоритетних галузей чи сфер господарської діяльності. Це в свою чергу, вплинуло на створення нерівного податкового навантаження суб'єктів господарювання, розподілу податкового тягаря та ускладненню умов функціонування ефективних підприємств [1].

Податок на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО) є одним з основних джерел формування державного бюджету і регулятором доходів різних соціальних груп населення. Проблема розрахунку і сплати ПДФО на сьогодні звучить найчастіше. На правильність обчислення ПДФО впливають безліч чинників. Тому питання про правильне обчислення цього податку з урахуванням всіх виникаючих особливостей є найбільш актуальним.

Відповідно до п. 164.1 ст. 164 розділу IV Податкового кодексу України базою оподаткування (п.64.6 ст. 164 розділу IV Кодексу) податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) є загальний оподатковуваний дохід платника податку [3]. Його сплачують тільки фізичні особи, або їх представники – податкові агенти, але за рахунок таких фізичних осіб. Цим податком оподатковуються всі доходи фізичних осіб відповідно до податкового законодавства.

Кожен із видів загального оподаткованого доходу платника податку на доходи фізичних осіб оподатковується відповідно до норм і правил, установлених у Податковому кодексі України (далі ПКУ). Причому застосування таких правил впливає на розмір ПДФО, а також на розмір доходу, який отримує фізична особа після сплати податку. Отже, питання удосконалення податку на доходи фізичних осіб в Україні є одним із фундаментальних.

Податкові надходження, як основне джерело доходів бюджету, відіграють важливу роль у забезпеченні повноцінного соціально-економічного розвитку держави. В сучасних умовах відчутно зростає

волатильність податкових доходів держави в Україні, що створює серйозну загрозу зростання дефіциту державного бюджету. До такого стану справ призвела низка причин. По-перше, скорочення темпів зростання доходів населення, а в деякі періоди – навіть номінальне зниження рівня доходів, зважаючи, що податок на доходи фізичних осіб становить значну частку податкових надходжень. По-друге, причиною скорочення бюджетних надходжень від оподаткування став високий рівень податкових ухилень, зумовлений прагненням індивідів залишити у своєму розпорядженні більше коштів у період стагнації економіки, незважаючи на незаконність такого способу [4, с. 148].

За свідченням міжнародних експертів, причиною поширення податкових ухилень у країнах, що розвиваються, на відміну від промислово розвинених країн світу, є саме економічна нестабільність. Так, за даними 2008 р., через приховування капіталу від оподаткування бюджети країн, що розвиваються, недоотримали близько 385 млрд. дол. [2, с. 11-12].

Згідно з традиційними економічними поглядами податкові ухилення – це «форма зменшення податкових та інших обов'язкових платежів, за якої платник податків навмисно чи ненавмисно ухиляється від сплати податків або скорочує розмір своїх податкових зобов'язань із порушенням норм чинного законодавства» [6, с. 385].

З цього визначення випливає, що до виникнення податкових ухилень призводять порушення податкового законодавства, зумовлені не лише навмисними, а й ненавмисними діями платників. Ідеться насамперед про недоліки самої системи оподаткування, такі як непрозорість податкових норм, часті та непередбачувані зміни у податковому законодавстві, що ускладнюють правильне розуміння податкових норм, можуть викликати непорозуміння при заповненні податкових декларацій/розрахунків та похибки при проведенні відповідних розрахунків, а отже, стати причиною виникнення ненавмисних податкових ухилень [7, с. 6, 17].

Одна з основних причин, чому в таких слаборозвинених економіках, як Україна, ухилення від оподаткування поширене не тільки серед заможних, а й серед малозабезпечених верств населення, полягає в тому, що для останніх доход має високу граничну корисність і податкові ухилення є їхнім способом виживання в скрутних економічних умовах [8, с. 29].

Метою податкового контролю розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб є підтвердження достовірності нарахованих сум податку на доходи фізичних осіб, своєчасності і повноти його сплати до бюджету згідно з вимогами чинного законодавства [9].

Головною метою податкового контролю в Україні є постійне наповнення дохідної частини державного бюджету, а його предметом – перевірка повноти формування бази оподаткування діяльності суб'єктів господарювання податками та зборами і своєчасності їх перерахування до бюджету та державних цільових фондів. У ст. 26.1. Податкового кодексу України наведено наступне трактування податкового контролю: «Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [3].

Метою податкового контролю розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб є виявлення відхилень та перекручень показників від законодавчо встановлених вимог, а також притягнення до відповідальності підприємства, що перевіряється, шляхом застосування фінансових санкцій та штрафів за виявлені за результатами перевірки помилки та порушення [10].

Основними завданнями податкового контролю розрахунків з

бюджетом за податком на доходи фізичних осіб є:

- дослідження форм і систем оплати праці, які застосовує підприємство та з'ясування їх впливу на порядок розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб;
- ознайомлення з організацією обліку розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб на підприємстві;
- перевірка правильності та якості складання регістрів первинного, аналітичного та синтетичного обліку;
- перевірка правильності формування сукупного оподаткованого доходу за кожним окремим працівником;
- перевірка правомірності та законності застосування пільг з податку на доходи фізичних осіб;
- перевірка правильності визначення суми, яка підлягає сплаті як податок з доходів ;
- перевірка повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету;
- перевірка дотримання порядку самостійного виявлення та виправлення помилок в обліку та звітності з податку на доходи фізичних осіб.

Податковий контроль може бути проведений двома способами, а саме, камеральною перевіркою та ревізією на підприємстві підрозділами, що здійснюють функції контролю/аудиту.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податків (даних органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податків, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації

пального (п. 75.1.1) [15]. Для її проведення не потрібно жодного спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення (п. 76.1 ПКУ). Згода на проведення такої перевірки, як і присутність платника податку, також не потрібні. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Під час перевірки насамперед перевіряється логіка форми, арифметика, звертається увага на відповідність форми самої декларації, наявність усіх додатків, підписів та правильність заповнення показників.

Камеральна перевірка проводиться в один із таких способів:

- в електронному вигляді;
- шляхом зіставлення даних програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення (п. 76.1 ПКУ).

Камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання. Камеральна перевірка з інших питань проводиться з урахуванням

строків давності, визначених ст. 102 ПКУ.

Порядок проведення камеральної перевірки визначено згідно з п. 76.2 ПКУ, порядок оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється відповідно до вимог ст. 86 ПКУ [3].

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 Податкового Кодексу [3].

Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок декларації про майновий стан і доходи та декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця затверджені наказом Міндоходів за № 165 від 14.06.2013 р.

Особливості проведення камеральних перевірок ф. № 1ДФ передбачені п. 3.4 Наказу № 165. Так, обов'язковій перевірці підлягають реквізити передбачені пп. 3.1.1-пп. 3.1.1.3 Порядку та граф: 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта», 5 «Ознака доходу», 6 «Дата прийняття на роботу», 7 «Дата звільнення з роботи» та 8 «Ознака податкової соціальної пільги» [14].

Також перевірці підлягають зазначені в останньому рядку Розділу I «Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку» форми № 1ДФ:

- загальні суми нарахованого доходу (гр. 3а),
- виплаченого доходу (гр. 3),
- нарахованого податку (гр. 4а),
- перерахованого податку (гр. 4).

А також суми, що зазначені в Розділі II «Оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею та військовий збір» форми № 1ДФ, зокрема в рядку «Військовий збір».

Для проведення будь якого виду податкового контролю необхідно розуміти, яким чином здійснюється справляння даного податку.

У кожній країні світу громадяни зобов'язані сплачувати відсоток від своїх доходів до державного бюджету. Кожна країна вдосконалює методи і форми, за якими відбувається процес отримання і перерахування цих коштів до державного бюджету; це свідчить про те, на якому рівні знаходиться розвиток держави та її економічні і правові інституції.

Як ми уже зазначали, на сьогодні податок на доходи фізичних осіб є одним з основних джерел надходження до бюджету України. Особливості сплати податку в Україні зазначені у табл. 4.9.

Таблиця 4.9

Основні елементи сплати податку в Україні [3]

Назва	Сутність
Суб'єкт оподаткування	1. Резиденти – фізичні особи (доходи, отримані з джерела їхнього походження в Україні, та іноземні доходи). 2. Нерезиденти – фізичні особи (доходи, отримані з джерела їхнього походження в Україні). 3. Податкові агенти.
Об'єкт оподаткування	Об'єктом оподаткування резидента є: 1. Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід. 2. Доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування. 3. Іноземні доходи – прибутки, отримані з джерел за межами України. Об'єктом оподаткування нерезидента є: 1. Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні. 2. Доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування.
Податкова база	Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.
Ставка податку	Ставка податку становить 18% бази оподаткування щодо доходів – заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.
Порядок нарахування	Резиденти сплачують податок з усіх доходів, отриманих із джерела їхнього походження як в Україні, так і за кордоном. При цьому у них залишається можливість врахувати податок, сплачений за кордоном, у визначенні в декларації річної суми податку, що підлягає сплаті в бюджет. Нерезидент платить податок також за чинним сьогодні принципом – тільки з доходів, одержаних в Україні.

У будь-якій державі податкова система ілюструє специфіку організації її господарства. Порівнюючи податкову систему України та європейських країн, можна визначити, що принципової різниці у цьому відношенні немає.

Контрольно-ревізійний процес – це послідовна зміна контрольно-ревізійних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей. Структура контрольно-ревізійного процесу наведена на рис. 4.5.



Рис. 4.5. Організація та здійснення контрольно-ревізійного процесу

Організація контрольно-ревізійної діяльності – це комплекс заходів, спрямованих на здійснення економічного контролю безпосередньо на підвідомчих або інших підприємствах.

До складових частин контрольно-ревізійної діяльності входять: суб'єкти, учасники, об'єкти, контрольно-ревізійні дії та операції, засоби і способи їх здійснення, результати контрольно-ревізійних дій.

Податковий контроль розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб починається з ознайомлення з наявною системою обліку праці і заробітної плати [11]. На початку перевірки податковий інспектор встановлює чисельність працівників підприємства і правильність її відображення у звітності.

У процесі перевірки правильності ведення обліку праці і заробітної плати на підприємствах податковим інспектором звертається увага на такі основні питання:

- фактична кількість працюючих, у тому числі осіб, які мають пільги з оподаткування податком на доходи фізичних осіб;
- наявність трудових книжок;
- існування випадків нарахування і виплати заробітної плати за договорами цивільно-правового характеру;
- існуючі форми та системи оплати праці та доцільність їх застосування на цьому підприємстві;
- факти виплат премій і матеріальної допомоги працівникам підприємства;
- порядок формування сукупного оподаткованого доходу;
- правомірність застосування податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб;
- порядок здійснення утримань податку на доходи фізичних осіб;
- повнота та своєчасність сплати до бюджету належної суми податку на доходи фізичних осіб;
- наявність заборгованостей за підзвітними особами;
- існування фактів виплати заробітної плати у вигляді

натуроплати;

- існування фактів оплати праці в іноземній валюті;
- узгодженість інформації, наведеної в регістрах первинного обліку з даними регістрів аналітичного і синтетичного обліку та звітності [12].

Оскільки розмір визначеного податку на доходи фізичних осіб напряму залежить від величини сукупного оподаткованого доходу, який найчастіше формується за рахунок нарахованої заробітної плати, цьому напрямку податкового контролю слід приділити особливу увагу.

Оплата праці працівників на підприємстві не повинна бути нижче встановленого мінімуму заробітної плати за повністю відпрацьований час. При аналізі виплат, що базуються на мінімальному розмірі заробітної плати, податковому інспектору необхідно перевірити їх відповідність встановленим розмірам мінімальної заробітної плати.

Після проведення податкового контролю порядку визначення сукупного оподаткованого доходу перевіряється правильність здійснених утримань з нього. Податковий інспектор повинен звернути увагу на те, що податок на доходи фізичних осіб нараховується на суму за вирахуванням податкової соціальної пільги. А отже, особливу увагу слід приділити правильності застосування податкової соціальної пільги та наявності документів, що її підтверджують.

Наступним кроком податкового інспектора є перевірка повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету. В такому випадку звіряються дані платіжних доручень і виписок установи банку з фактично нарахованими сумами податку на доходи фізичних осіб.

Для визначення загальної суми нарахованого податку на доходи фізичних осіб податковому інспектору слід порівняти записи бухгалтерського обліку підприємства про нараховані суми податку (за кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» за відповідним субрахунком «Розрахунки з бюджетом з податку на доходи

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія фізичних осіб») із підсумками сум податку, визначених у розрахунково-платіжних відомостях [13].

Для того щоб чітко розуміти, за що податкового агента можуть оштрафувати, необхідно так само чітко розділяти обов'язки, які на нього покладено згідно з пп. 14.1.180 ПКУ (рис. 4.6) [3].

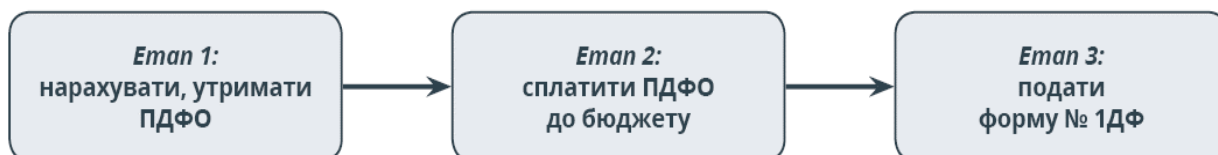


Рис. 4.6. Обов'язки осіб, які відповідно до ПКУ мають статус податкових агентів

Оскільки всі згадані вище обов'язки пов'язані між собою, може виникати зв'язок і між самими помилками. Тож розгляньмо різні варіанти й проаналізуємо, які за це загрожують санкції. На підставі вище зазначеного хочемо узагальнити правопорушення у сфері справляння ПДФО та застосування штрафних санкцій до кожного з них (табл. 4.10).

Таблиця 4.10

Штрафні санкції за помилки у формі № 1 ДФ

Види порушень	Відповідальність, якщо помилка виправляється		Підстава
	Самостійно податковим агентом	За результатами податкової перевірки	
А	1	2	3
1. Штрафи за помилки у формі № 1ДФ, які не призвели до зменшення/збільшення податкового зобов'язання з ПДФО			
Помилка в реєстраційному номері облікової картки платника податку (ідентифікаційному номері)	штраф 510 грн; повторно протягом року — штраф 1020 грн		п. 119.2 ПКУ
Помилка в реквізитах підприємства			
У формі № 1ДФ узагалі не відобразили виплату доходу, нарахування, утримання ПДФО			
Помилка у сумі доходу, який не підлягає обкладенню ПДФО	штраф не застосовують		абз. 1 п. 119.2 ПКУ
Помилково вказано неправильну ознаку доходу (суму доходу й утриманого податку зазначено правильно)			абз. 1 п. 119.2 ПКУ
Помилка в кількості працівників, що працюють у штаті чи за цивільно-правовими договорами			абз. 1 п. 119.2 ПКУ

Продовж. табл. 4.10

А	1	2	3
2. Штрафи за помилки у формі № 1ДФ, які призвели до зменшення/збільшення податкового зобов'язання з ПДФО			
Помилково не включено відомості про виплачений та утриманий оподатковуваний дохід у форму № 1ДФ	штраф 510 грн; повторно протягом року – штраф 1020 грн		п. 119.2 ПКУ
У формі № 1ДФ відображено неправильні відомості про суму нарахованого (виплаченого доходу) і суму утриманого ПДФО, ВЗ	штраф 510 грн; повторно протягом року – штраф 1020 грн		п. 119.2 ПКУ
3. Штрафні санкції за неподання, несвоєчасне подання форми № 1ДФ			
Не подано форму № 1ДФ	штраф 510 грн; повторно протягом року – штраф 1020 грн		п. 119.2 ПКУ,
Подано форму № 1ДФ із порушенням установлених строків	До посадових осіб податкового агента застосовують штраф: від 2 до 3 НМДГ (від 34 грн до 51 грн); повторно протягом року – від 3 до 5 НМДГ (від 51 грн до 85 грн)		ст. 1634 КпАП
4. Санкції за несплату, несвоєчасну сплату й недоплату ПДФО			
Фінансова відповідальність	25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; 50% суми податку, якщо ті самі дії вчинені повторно протягом 1095 днів; 75% суми податку, якщо порушення відбувається втретє та кожного наступного разу		п. 127.1 ПКУ
Адміністративна відповідальність	від 2 до 3 НМДГ (від 34 грн до 51 грн) повторно протягом року - від 3 до 5 НМДГ (від 51 грн до 85 грн)		ст. 1634 КпАП
Пеня	За кожен календарний день прострочення згідно з правилами, установленими ст. 129 ПКУ		п.п. 129.1, 129.4 ПКУ.
Санкції за ненарахування, несплату, несвоєчасну сплату, недоплату ПДФО			
Фінансова відповідальність за ненарахування, неутримання, несплату ПДФО	25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; 50% суми податку, якщо ті самі дії вчинені повторно протягом 1095 дн; 75% суми податку, якщо порушення відбувається втретє та кожного наступного разу		п. 127.1 ПКУ
Фінансова відповідальність за подання з недостовірними відомостями або помилками форми № 1ДФ	510 грн; повторно протягом року – штраф 1020 грн		п. 119.2 ПКУ
Адміністративна відповідальність посадової особи, яка припустилася помилки	від 2 до 3 НМДГ (від 34 грн до 51 грн); повторно протягом року – від 3 до 5 НМДГ (від 51 грн до 85 грн)		ст. 1634 КпАП
Пеня (у разі прострочення за сплатою податку)	За кожен календарний день прострочення згідно з правилами, установленими ст. 129 ПКУ		п.п. 129.1, 129.4 ПКУ

Насамперед зазначимо: коли помилки виправляються до настання граничного строку подання форми № 1ДФ (шляхом подання звітної нової форми № 1ДФ) або до настання граничного строку для сплати податку, штрафи не застосовують і пеню не нараховують.

Своєю чергою, необхідно звернути увагу: зазначені вище штрафи не застосовуються, якщо ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) ПДФО виявляється податковим агентом самостійно під час проведення перерахунку та виправляється в наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року (абз. 8 п. 127.1 ПКУ).

Під час нарахування суми податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом, нарахування пені розпочинається зі спливом 90 к. дн., наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (пп. 129.1.3 ПКУ).

Може так трапитися, що платник податку прострочив сплату ПДФО та ВЗ. Однак на момент виявлення порушення він сплатив його вже в повній сумі. У такому випадку на практиці контролери наполягають на застосуванні тих самих штрафів, що вказані в табл. 4.10 п. 4.

Ми не погоджуємося з такою позицією ДФС, адже який тоді сенс виправляти помилку та доплачувати ПДФО, якщо розмір штрафу від цього не зміниться. Тож, вважаємо, якщо на момент виявлення порушення контролерами податок сплачено в повному обсязі – фактично це не несплата податку, а його несвоєчасна сплата. Тому й штраф потрібно застосовувати інший – згідно зі ст. 126 ПКУ, за несплату суми грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПКУ:

- у разі затримки до 30 к. дн. включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – 10% погашеної суми податкового боргу;

- у разі затримки понад 30 к. дн., наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – 20% погашеної суми податкового боргу.

Такої ж позиції дотримуються й суди (постанова Окружного адміністративного суду АРК у справі № 801/5963/13-а, постанова Донецького окружного адміністративного суду в справі № 805/15803/13-а).

Таким чином, ми розглянули найпоширеніші штрафи, які застосовуються до податкових агентів у частині нарахування, сплати й перерахування ПДФО. Зичимо вам не припускатися помилок і не наражатися на штрафи!

Контроль функціонує за каналом прямого зв'язку, основна мета якого є – запобігання (попередження) можливих помилок і порушень. Саме в такому випадку проявляється попереджувальна (профілактична) функція внутрішньогосподарського контролю, що надає допомогу всім рівням управління у попередженні та усуненні фактів можливих порушень і недотримання вимог чинного законодавства в майбутньому. Також сприяє ліквідації явищ, які породжують безгосподарність з боку підприємств та випадки не дотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому.

Зворотній зв'язок між суб'єктом і об'єктом внутрішньогосподарського контролю є універсальним засобом одержання інформації. При цьому за каналом зворотного зв'язку відбувається виявлення помилок і недоліків. Таким чином, інформаційна або пізнавальна функція внутрішньогосподарського контролю полягає у наданні інформації щодо стану об'єкта для прийняття необхідних управлінських рішень і проведення коригуючих дій. Ця інформація є підставою для прийняття адекватних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки чому забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

Якщо є підстава для притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності, то матеріали ревізії передаються слідчим органам. Передачу матеріалів слідчим органам може проводити в необхідних випадках безпосередньо керівник ревізійної групи, який проводив ревізію.

Матеріали, що передаються до судово-слідчих органів, повинні містити: заяву (лист), де повинно бути викладено, в чому полягає суть зловживання, які закони порушені, розмір нанесеного державі збитку, винні особи; акт ревізії, підписаний необхідними особами; оригінали документів чи копії документів, що підтверджують факти виявлених зловживань; пояснення тих осіб, діяльність яких ревізують, а також інших осіб, чії свідчення мають значення для перевірки обставин здійснення зловживань; висновки ревізуючих за цими поясненнями.

При передачі матеріалів судово-слідчим органам для притягнення винних до відповідальності перед слідчими органами одночасно ставиться питання про прийняття заходів щодо забезпечення громадянських позовів, а керівнику підприємства, що ревізується, пропонується пред'явити до винних осіб громадянські позови про відшкодування нанесеного збитку.

Якщо нанесено матеріальний збиток, але винні особи не притягуються до кримінальної відповідальності, чи кримінальну справу припинено, необхідно запропонувати керівнику підприємства, що ревізується, пред'явити громадянські позови до осіб, винних у нанесенні матеріального збитку.

Контролюючі органи повинні встановлювати ділові контакти з органами слідства при розслідуванні ними справ за матеріалами ревізії. Відмова про порушення кримінальної справи чи постанова слідчих органів про припинення кримінальної справи, порушеної за матеріалами ревізії, можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку.

Список використаних джерел

1. Анфіногентова Н. Й. Макроекономічні аспекти застосування податкових пільг / Н. Й. Анфіногентова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – В. 2 (42) – С. 9-14.

2. Picciotto S. The international crisis of income taxation: combating tax havens, capital flight and corruption [Електронний ресурс] // 15th Commonwealth Law Conference, 9-13 September 2007 : paper. –

Nairobi, 2007. – 28 p. – Доступний з : <http://eprints.lancs.ac.uk>.

3. Податковий кодекс України за № 2755-VI від 02 груд. 2010 р.
Електронний ресурс – Режим доступу:
<https://docs.dtkk.ua/doc/1011.47.142?page=12#st76>.

4. Фролова Н. Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США / Н. Б. Фролова // Економіка і прогнозування. – 2014. – № 3. – С. 148-156.

5. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку. Довідник за № 4 від 13 січ. 2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://docs.dtkk.ua/doc/1216.117.0>.

6. Майбуrow И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуrow, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.

7. Reducing the Federal Tax Gap. A Report on Improving Voluntary Compliance, Internal Revenue Service. – U.S. Department of the Treasury, August 2007. – 98 p.

8. Луніна І. О. Визначальні фактори динаміки доходів бюджетів України у 1997-2002 рр. та шляхи подолання негативних тенденцій // Бюджетна політика та боргова стратегія України у 2003 році / за ред. д.е.н. Луніної І.О. – К. : Ін-т економічного прогнозування НАН України, 2002. – 96 с.

9. Адміністрування ПДФО / В. Б. Кривіцькій, А. О. Нікітішін // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3-14.

10. Василик О. Д. Податкова система України : [навч. посіб.] / О. Д. Василик. – К. : НІОС. – 2007. – 448 с.

11 Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія підприємств : [навч. посіб.] / Гусак Н. Б., Гусак Ю. Д. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.

12. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб.] /Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

13. Дмитренко Е. Удосконалення механізму сплата та відшкодування ПДФО /Е. Дмитренко // Вісник прокуратури. – 2007. – № 8. – С.109 - 113.

14. Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок декларації про майновий стан і доходи та декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця. Затверджені наказом Міндоходів за № 165 від 14 черв. 2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://docs.dtki.ua/doc/1041.54175.0#pn228>.

15. Камеральна перевірка форми № 1ДФ – лише протягом 30 календарних днів [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://news.dtki.ua/law/inspections/42517>.

РОЗДІЛ 5. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЯК СКЛADOVA СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

5.1. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ МАЙНОВОГО СТАНУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

*Тютюнник Ю. М., к.е.н., доцент,
професор кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

*Тютюнник С. В., к.е.н., доцент,
професор кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія*

*Романченко Ю. О., к.е.н., доцент,
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія*

Процес реформування вітчизняної економіки супроводжується трансформацією бухгалтерського обліку та формуванням фінансової звітності відповідно до вимог національних і міжнародних стандартів. Ці питання є актуальними і для суб'єктів державного сектору, з урахуванням специфіки їх функціонування та уточнення нормативно-правової бази.

За Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» суб'єкти державного сектору – суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди [8]. Згідно ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у

встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету [2].

Проблемам проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору, в тому числі бюджетних установ, присвячено праці вітчизняних науковців, серед яких М. Болюх, А. Заросило [1], Л. Кемарська [4], С. Левицька [5], К. Назарова, Т. Купченко [7], Л. Штимер [12]. Попри численні дослідження ряд питань залишаються недостатньо розкритими, зокрема потребують уточнення теоретичні аспекти та практичні підходи щодо оцінювання результатів діяльності суб'єктів державного сектору з використанням інформації фінансової звітності, складеної відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Як зазначає Л. Т. Штимер, фінансовий стан установ державного сектору економіки – це комплексне поняття, що є результатом взаємодії всіх складових системи фінансових відносин вказаних установ. Поняття фінансового стану установ державного сектору визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, які відображають надходження, наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів спеціального та загального фондів [12, с. 332]. Автор визначає основні завдання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору:

- дослідження фінансової стійкості установи;
- визначення ефективності використання майна (капіталу);
- дослідження рівня забезпеченості власними оборотними коштами;
- оцінювання стану і динаміки ліквідності та платоспроможності;
- характеристика конкурентоспроможності установи на ринку.

Зважаючи на велику кількість фінансових співвідношень та коефіцієнтів, Л. Т. Штимер пропонує поділити їх для бюджетних організацій на такі групи: показники майнового стану; показники ділової активності; показники фінансової стійкості; показники

ліквідності та платоспроможності [12, с. 336].

Завданнями аналізу діяльності бюджетних установ, на думку М. А. Болюха і А. П. Заросила, є [1, с. 101-102]:

- оцінювання забезпеченості установи фінансовими ресурсами і використання їх за призначенням;
- характеристика стану розрахунків і запасів товарно-матеріальних цінностей;
- виявлення причин фінансових порушень і утруднень;
- вивчення організації фінансування та її впливу на роботу установи;
- виявлення резервів поліпшення фінансового стану установи та обґрунтування заходів для їх реалізації.

Під час проведення аналізу фінансового стану бюджетних установ М. А. Болюх і А. П. Заросило пропонують таку послідовність: аналіз необоротних активів, аналіз запасів, аналіз грошових коштів, аналіз власного капіталу, аналіз результатів діяльності, факторний аналіз виконання кошторису, аналіз фінансової стійкості, аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетної установи [1, с. 121-148].

На думку Л. Г. Кемарської, для суб'єктів державного сектору аналіз фінансової звітності зазвичай зводиться до контролю за дотриманням бюджетного законодавства, норм прийнятої облікової політики та стандартів бухгалтерського обліку. При цьому проведення аналізу фінансового стану суб'єктів державного сектору передбачає розрахунок показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, оцінювання дебіторської та кредиторської заборгованості, а також результатів діяльності. Для характеристики ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості бюджетних установ пропонується визначати коефіцієнти, адаптовані для застосування суб'єктами державного сектору та розрахунок яких ґрунтується на використанні інформації форми № 1-дс «Баланс» [4, с. 768, 769, 771, 772].

Як зазначає І. Р. Лукановська, з початку 2017 р. фінансова звітність суб'єктів державного сектору зазнала значних змін, що пов'язані із запровадженням у дію нових законодавчих норм і бухгалтерських стандартів [6, с. 209].

Зокрема, склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 р. [8]. Механізм розкриття інформації за статтями фінансової звітності суб'єктами державного сектору регулюється Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 307 від 28.02.2017 р. [9], а також листом Міністерства фінансів України «Щодо складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору» № 35220-06-5/8303 від 28.03.2017 р. [13]. Наказ № 307 містить низку змін і доповнень стосовно порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, що посилює інтерес науковців до методичних і прикладних проблем використання інформації фінансової звітності в оцінювання результатів діяльності та фінансового стану суб'єктів державного сектору.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період. Фінансова звітність суб'єкта державного сектору включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів та примітки до річної фінансової звітності.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єкта державного сектору для прийняття рішень. Такими особами можуть бути трудові колективи установ, органи державної статистики, органи виконавчої влади та користувачі відповідно до законодавства [3, с. 1039].

Як зазначають А. М. Дідик і В. І. Лемішовський, основним завданням фінансової звітності бюджетних установ є відображення стану їхнього майна та результатів діяльності під час виконання кошторису доходів і видатків. Іншими словами, фінансова звітність бюджетних установ відображає результати розпорядження коштами та майном держави уповноваженими на це суб'єктами відносин у сфері господарювання. Фінансова звітність бюджетних установ забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо [3, с. 1039]:

- 1) джерел надходження коштів та напрямів їх використання;
- 2) результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- 3) дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- 4) цільового використання бюджетних коштів;
- 5) оцінки якості управління;
- 6) оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- 7) придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- 8) участі в капіталі підприємств;
- 9) рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

Важливим напрямом оцінювання фінансового стану суб'єктів державного сектору є аналіз їх майнового стану за інформацією форми № 1-дс «Баланс». На нашу думку, майновий стан суб'єкта державного сектору – це одна з характеристик його фінансового стану, за допомогою якої оцінюється склад, розміщення, структура та динаміка

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія
активів (майна) і пасивів (капіталу).

Аналіз майнового стану має бути першим етапом комплексного дослідження фінансового стану суб'єктів державного сектору, оскільки висновки щодо позитивних та негативних ознак і тенденцій у майновому стані мають безпосередній вплив на такі характеристики фінансового стану бюджетних установ, як фінансову стійкість, ділову активність, ефективність використання матеріальних ресурсів та інші.

Об'єктами аналізу майнового стану суб'єкта державного сектору є активи і пасиви балансу, зокрема нефінансові та фінансові активи, власний капітал та фінансовий результат і зобов'язання.

Баланс – звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал. Підсумок активів балансу дорівнює сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням.

Власний капітал – частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань. Зобов'язання – заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Як зазначають В. Шашерін і В. Матвєєва, при складанні форми № 1-дс «Баланс», починаючи з 2017 р., слід враховувати такі моменти [11, с. 29-30]:

- відсутнє розділення показників за загальним і спеціальним фондами кошторису розпорядника бюджетних коштів; показники вносять сумарно за всіма фондами;

- до складу основних засобів включаються сумарно активи, які у

2016 р. були включені до складу як основних засобів, та і інших матеріальних необоротних активів;

- до складу інвестиційної нерухомості включаються земельні ділянки, будівлі та споруди, розташовані на землі, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

- у балансі не передбачені рядки для відображення доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів; згорнуту інформацію про доходи і витрати показують як фінансовий результат за окремим рядком.

Аналіз складу, структури та динаміки активів і пасивів балансу проводиться, як правило, за допомогою побудови скороченого (порівняльного, спрощеного) аналітичного балансу, який утворюється за інформацією вихідного балансу шляхом об'єднання в окремі групи однорідних за складом та економічним змістом статей і доповнення його відповідними показниками структури та динаміки.

Враховуючи структурну побудову активу і пасиву форми № 1-дс «Баланс» згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [8], а також беручи до уваги принципи побудови скороченого аналітичного балансу для госпрозрахункових підприємств [10, с. 50, 57], у табл. 5.1 і 5.2 наведено варіант активу і пасиву скороченого аналітичного балансу для суб'єктів державного сектору.

Отже, залежно від змісту інформації вихідного балансу суб'єкта державного сектору актив і пасив скороченого аналітичного балансу можуть бути розширені за рахунок включення додаткових видів майна (нефінансових і фінансових активів) та капіталу (власного капіталу і зобов'язань), що є важливими для функціонування саме цієї бюджетної установи.

Інформація скороченого аналітичного балансу досліджується з використанням двох основних методичних прийомів:

Таблиця 5.1

Актив скороченого аналітичного балансу суб'єкта державного сектору

№ з/п	Вид активів (майна)	Порядок розрахунку за даними форми № 1-дс (рядки)
	Активи – всього	1300
1.	Нефінансові активи	1095
1.1	Основні засоби	1000
1.2	Інвестиційна нерухомість	1010
1.3	Нематеріальні активи	1020
1.4	Запаси	1050
1.5	... ¹	...
2.	Фінансові активи	1195
2.1	Довгострокова дебіторська заборгованість	1100
2.2	Поточна дебіторська заборгованість	сума із 1120 по 1150
2.3	Грошові кошти та їх еквіваленти у національній валюті	1160
2.3.1	в касі	1161
2.3.2	в казначействі	1162
2.3.3	в установах банків	1163
2.4	... ²	...
3.	Витрати майбутніх періодів	1200

1. Наводяться інші важливі для суб'єкта державного сектору види нефінансових активів.

2. Наводяться інші важливі для суб'єкта державного сектору види фінансових активів.

1. Горизонтальний (часовий) аналіз – у процесі його проведення визначаються абсолютні та відносні зміни у динаміці величин окремих видів активів і пасивів. До показників горизонтального аналізу активу і пасиву скороченого аналітичного балансу відносяться:

– величини майна і капіталу та їх видів станом на кінець базового і звітного періодів;

– абсолютні зміни видів майна і капіталу (в гривнях);

– відносні зміни видів майна і капіталу (темпи приросту у відсотках).

Таблиця 5.2

Пасив скороченого аналітичного балансу суб'єкта державного сектору

№ з/п	Вид пасивів (капіталу)	Порядок розрахунку за даними форми № 1-дс (рядки)
	Пасиви – всього	1800
1.	Власний капітал та фінансовий результат	1495
1.1	Внесений капітал	1400
1.2.	Капітал у дооцінках	1410
1.3	Фінансовий результат	1420
1.4	... ¹	...
2.	Зобов'язання	1595
2.1	Довгострокові зобов'язання	сума із 1500 по 1520
2.1.1	... ²	...
2.2	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530
2.3	Поточні зобов'язання	сума із 1540 по 1575
2.3.1	... ³	...
3.	Забезпечення	1600
4.	Доходи майбутніх періодів	1700

1. Наводяться інші важливі для суб'єкта державного сектору види власного капіталу.

2. Наводяться види довгострокових зобов'язань.

3. Наводяться види поточних зобов'язань.

2. Вертикальний (структурний) аналіз – передбачає дослідження структури активу і пасиву балансу, тобто частки окремих видів майна і капіталу у валюті балансу та підсумку його розділів. До показників вертикального аналізу активу і пасиву скороченого аналітичного балансу належать:

– частки окремих видів майна і капіталу у валюті балансу та підсумку його розділів станом на кінець базового і звітного періодів;

– зміни часток (у відсоткових пунктах);

– зміни окремих видів майна і капіталу у відсотках до загальної зміни валюти балансу (показник динаміки структурних змін).

Слід зазначити, що перевагою вертикального аналізу порівняно з горизонтальним є можливість зіставлення структурних показників балансів різних за величиною активів суб'єктів державного сектору аналогічної сфери діяльності, а також структурних показників у динаміці за суттєвої зміни абсолютних величин статей балансу.

Аналіз структури активів (майна) суб'єкта державного сектору пропонуємо проводити за системою структурних показників, серед яких частка, %:

- нефінансових активів у майні;
- фінансових активів у майні;
- основних засобів у майні, нефінансових активах;
- запасів у майні, нефінансових активах;
- дебіторської заборгованості у майні, фінансових активах;
- грошових коштів та їх еквівалентів у майні, фінансових активах.

Аналіз структури пасивів (капіталу) суб'єкта державного сектору пропонуємо проводити за системою структурних показників, серед яких частка, %:

- власного капіталу та фінансового результату в капіталі;
- зобов'язань у капіталі;
- зобов'язань, забезпечень та доходів майбутніх періодів у капіталі;
- внесеного капіталу в капіталі, власному капіталі та фінансовому результаті;
- фінансового результату в капітал, власному капіталі та фінансовому результаті;
- довгострокових зобов'язань у капіталі, зобов'язаннях;
- поточних зобов'язань у капіталі, зобов'язаннях.

Під час практичного оцінювання майнового стану суб'єкта державного сектору методичні прийоми горизонтального і вертикального аналізу скороченого аналітичного балансу тісно поєднуються та доповнюють один одного.

Аналіз складу, структури та динаміки активів (майна) і пасивів (капіталу) передбачає формулювання комплексних висновків, у яких зазначаються позитивні та негативні ознаки і тенденції в майновому стані суб'єкта державного сектору з урахуванням особливостей його діяльності.

До основних позитивних характеристик майнового стану бюджетної установи з погляду інформації активу балансу належать такі.

1. Збільшення загальної вартісної оцінки активів (з урахуванням рівня інфляції), що свідчить про нарощування майнового потенціалу суб'єкта державного сектору.

Аналізуючи збільшення валюти балансу в динаміці, необхідно враховувати фактори, які на це вплинули. Якщо приріст активів відбувається за рахунок таких видів майна, як основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, запаси, довгострокові та поточні біологічні активи, виробництво, грошові кошти та їх еквіваленти, довгострокові та поточні фінансові інвестиції, то це оцінюється позитивно та свідчить про перспективи стійкого функціонування бюджетної установи. Якщо ж приріст активів відбувається переважно за рахунок так званих «негативних» статей (наприклад, довгострокова і поточна (за видами) дебіторська заборгованість), така тенденція оцінюється як несприятлива.

Крім того, необхідно враховувати вплив інфляційного фактора. Якщо темп приросту майна перевищує макроекономічний показник рівня інфляції за відповідний період, то це означає зростання не тільки номінальної (балансової), а й реальної вартісної оцінки активів. Наприклад, за рік валюта балансу збільшилася на 17,8 % за рівня інфляції 13,7 %. У цьому випадку зростання реальної вартісної оцінки активів становитиме 3,6 % ($1,178 \div 1,137 \times 100 - 100$).

2. Збільшення основних засобів та інвестиційної нерухомості, підвищення їх частки в майні та нефінансових активах, що вказує на зміцнення матеріально-технічної бази суб'єкта державного сектору. Для

визначення ефективності системи постачання основних засобів та інших нефінансових активів бюджетної установи необхідно [1, с. 122-123]:

- вивчити обґрунтованість підготовки кошторису за статтями капітальних видатків;
- дослідити оптимальність вибору постачальників (ціновий фактор, територіальне розташування, відповідність технічних характеристик сучасним вимогам);
- переконатися у правильності визначення первісної вартості при оприбуткуванні та відображення її в документах первинного обліку;
- перевірити своєчасність передавання основних засобів та інших нефінансових активів в експлуатацію.

3. Наявність нематеріальних активів, значна частка приросту нематеріальних активів у загальній зміні величини нефінансових активів, що характеризує обрану суб'єктом державного сектору стратегію як інноваційну.

4. Зниження коефіцієнта зносу (відповідно підвищення коефіцієнта придатності) основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, що свідчить про поліпшення функціонального стану цих видів нефінансових активів.

5. Досягнення оптимальних залишків запасів. При цьому надлишок запасів або їх нестача можуть виникати в результаті [1, с. 127]: наявності помилок у розрахунках потреби в запасах згідно з кошторисом; перевитрачання запасів, значного відхилення фактичних витрат від передбачених кошторисом; відхилення фактично отриманих обсягів запасів від розрахункових (планових); недотримання постачальниками договірних зобов'язань (порушення термінів, погіршення якості тощо).

6. Збільшення довгострокових і поточних фінансових інвестицій, підвищення їх частки в майні та фінансових активах, що вказує на фінансово-інвестиційну стратегію розвитку суб'єкта державного сектору.

7. Зменшення сум довгострокової та поточної дебіторської заборгованості за видами та в цілому, зниження її частки в майні та фінансових активах.

8. Збільшення грошових коштів та їх еквівалентів, зростання їхньої частки в майні та фінансових активах, що свідчить про створення умов для зміцнення фінансового стану суб'єкта державного сектору.

До основних позитивних характеристик майнового стану бюджетної установи з погляду інформації пасиву балансу слід віднести такі.

1. Збільшення абсолютної величини власного капіталу та фінансового результату, зростання їхньої частки в капіталі, що вказує на підвищення рівня фінансової стійкості суб'єкта державного сектору. Підвищення частки власного капіталу та фінансового результату в капіталі відбуватиметься за таких змін складових пасиву:

– темп приросту власного капіталу та фінансового результату перевищує темп приросту зобов'язань, забезпечень та доходів майбутніх періодів;

– власний капітал та фінансовий результат збільшуються, а зобов'язання, забезпечення та доходи майбутніх періодів зменшуються (або залишаються незмінними);

– власний капітал та фінансовий результат залишаються сталими, а зобов'язання, забезпечення та доходи майбутніх періодів зменшуються;

– власний капітал та фінансовий результат зменшуються повільніше, ніж зобов'язання, забезпечення та доходи майбутніх періодів.

2. Позитивна динаміка фінансового результату в складі розділу I пасиву, зростання його частки в капіталі, власному капіталі та фінансовому результаті, що є ознакою підвищення ефективності діяльності.

3. Скорочення у динаміці сум поточних зобов'язань за видами та в

цілому, зниження їхньої частки в капіталі. Особливу увагу необхідно звертати на зміну величини поточних зобов'язань за платежами до бюджету, за розрахунками з оплати праці та із соціального страхування.

4. Приблизна рівновага між сумами і динамікою (темпами приросту) поточних зобов'язань та поточної дебіторської заборгованості, що є ознакою ефективного управління платіжно-розрахунковими відносинами бюджетної установи.

Своєчасне дослідження наявних аналітичних характеристик дає змогу оперативно враховувати зміни в складі та структурі майна і капіталу з метою обґрунтування системи заходів щодо поліпшення майнового та в цілому фінансового стану суб'єктів державного сектору.

Список використаних джерел

1. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : [навч. посіб.] / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.

2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08 лип. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

3. Дідик А. М. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність : навч. посіб / А. М. Дідик, В. І. Лемішовський. – Львів : Видавництво «Апріорі», 2017. – 1168 с.

4. Кемарська Л. Г. Особливості аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору / Л. Г. Кемарська // Економіка і суспільство. – 2017. – № 8. – С. 768-774.

5. Левицька С. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: монографія / С. Левицька ; Укр. держ. ун-т водн. гос-ва та природокористування. – Рівне, 2004. – 233 с.

6. Лукановська І. Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами / І. Р. Лукановська // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Випуск 22. – С. 209-212.

7. Назарова К. Аналіз діяльності бюджетних установ: навч. посіб.

/ К. Назарова, Т. Купченко ; За заг. ред. Г. Кравченко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 208 с.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28 груд. 2009 р. (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

9. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 307 від 28 лют. 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

10. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник С. В. – Полтава : ПДАА, 2016. – 432 с.

11. Шашерін В. Звітність за I квартал 2017 року: освоюємо новації / В. Шашерін, В. Матвєєва // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – № 13 (493). – С. 26-43.

12. Штимер Л. Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки / Л. Т. Штимер // Економічний форум. – 2016. – № 2. – С. 329-338.

13. Щодо складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору / лист Міністерства фінансів України № 35220-06-5/8303 від 28 берез. 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

5.2. ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ

*Дорошенко А.П., к.е.н., доцент,
доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

*Дорошенко О.О., к.е.н.,
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Полтавська державна аграрна академія*

Суб'єкт господарської діяльності в процесі забезпечення виробництва необхідними ресурсами: предметами праці та засобами праці (засобами виробництва) має постійно здійснювати їх придбання (авансування) – нести витрати.

Відповідно однією з важливих передумов формування ефективно функціонуючих підприємств є забезпечення постійного процесу удосконалення управління витратами. Відповідно потребує детальної уваги особливості оцінки витрат при виробництві продукції та їх класифікацій, оскільки вони є джерелом важливої інформації, що необхідної для забезпечення ефективного управління та контролю за основними (і не тільки) економічними показниками виробництва продукції. Якісний та ефективно організований процес управління витратами є джерелом майбутнього економічного зростання та підвищення конкурентоздатності створюваної продукції.

Витрати підприємства є важливим та необхідним елементом діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Сучасна економічна теорія та практика аналізу і обліку наводять різноманітні класифікації витрат, що залежать від різних ознак та їх значення та діяльності підприємства. Така широка класифікація (в окремих випадках однакові за своїм змістом витрати мають різну назву і різних авторів) як дає

змогу більш детально аналізувати процес формування витрат так і певним чином ускладнює роботу як аналітиків так і тих хто приймає управлінські рішення в умовах конкретних суб'єктів господарювання. З метою систематизації існуючого різноманіття підходів щодо витрат, необхідно дати характеристику тих що мають найбільш важливе значення як для виробника так і для суспільства (споживачів) та оцінити їх практичну користь для всіх суб'єктів економічних відносин.

Так розподіл витрат на витрати підприємства та витрати суспільства (суспільні витрати) стосується оцінки вартості створення (придбання) товарів для підприємства (товаровиробника) чи для споживача (суспільства). Такий розподіл носить суто теоретичний характер та не застосовується в реальних процесах обліку чи фінансово-економічного аналізу показників господарської діяльності суб'єкта господарювання. Різниця між наведеними видами витрат обумовлюється наявністю прибутку, який закладає у ціну продукцію товаровиробник, на розмір якого витрати на товар (продукцію) для суспільства (ціна придбання) будуть перевищувати витрати на цей самий товар (продукцію) для підприємства (собівартість виробництва). Цим вищий рівень прибутковості (рентабельності) формує суб'єкт господарювання тим більша різниця буде між цими витратами.

Розподіл витрат на бухгалтерські та економічні пов'язаний з різним бачення вартості ресурсів що використовуються в процесі виробництва. Під бухгалтерськими витратами розуміють усю сукупність витрат, що пов'язані з процесом виробництва та загалом являють собою грошові витрати на придбання ресурсів що не належать самому підприємству. Цей вид витрат відповідно до його назви лежить в основі сучасного бухгалтерського обліку мета якого, у вузькому розумінні, зводиться до калькулювання грошових витрат що здійснює підприємство в процесі господарської діяльності. Одночасно бухгалтерські витрати, на нашу думку, можна ототожнювати із показником явних витрат – сумою витрат підприємства на оплату

купованих ресурсів (сировини, матеріалів, палива, робочої сили тощо). Економічні витрати включають в себе явні витрати (у грошовій формі) підприємства на придбання ресурсів що йому не належать а також вартість ресурсів які використовувалися в процесі господарської діяльності але при цьому підприємство їх не придбавало оскільки вони і так перебували у його власності. Теоретичною основою існування економічних витрат є наявність альтернативної можливості використання ресурсів що перебувають у власності підприємства а також існування теорії втрачених можливостей, відповідно до якої спрямовуючи власні ресурси у виробництво суб'єкт господарювання відмовляється від їх альтернативного використання (найпростіший варіант – це продаж іншим суб'єктам економічної діяльності) а отже втрачає можливість отримати альтернативний дохід. Така втрачена можливість, по суті, є тотожною витратам підприємства. Таке тлумачення витрат підприємства з позиції економічної теорії тотожне поняттю неявних витрат, які проявляють свою дію не через процес витрачання коштів а в результаті втрати можливості їх отримати. В окремих працях по економічній теорії зустрічаються поняття внутрішніх та зовнішніх витрат, що за своїм економічним змістом тотожні показникам бухгалтерський (явних) та економічних (неявних) витрат. Незважаючи на високий рівень інформативності показника економічних витрат, оскільки їх оцінка дозволяє визначити доцільність спрямування власних ресурсів у виробництво, в реальній практиці вітчизняної господарської діяльності вони майже не використовуються та не розраховуються, а зазвичай визначаються лише в окремих напрямках економічного чи фінансового аналізу. Одночасно економічні витрати використовуються в процесі визначення економічного прибутку підприємства на основі явних та неявних витрат та показника нормального прибутку.

З позиції віднесення витрат до останньої одиниці випущеної продукції виділяють граничні витрати (MC – Marginal Cost), які являють

собою вартість наступної (останньої) одиниці випущеної продукції. Хоча в реальній практиці господарської діяльності даний вид витрат майже не використовується проте він має ряд позитивних моментів для аналітичної оцінки показників діяльності конкретного суб'єкта господарювання. Так аналіз граничних витрат дозволяє оцінити доцільність випуску кожної наступної (останньої) одиниці продукції. Порівнявши граничні витрати із граничним доходом (ціною) можна зрозуміти які обсяги прибутку (збитку) забезпечить випуск наступної одиниці продукції. Оцінюючи граничні витрати слід розуміти, що їх динаміка не є прямолінійною, оскільки в умовах наявності вільних факторів виробництва (виробничих потужностей) витрати на створення додаткової одиниці продукції скоріше за все будуть мінімальними та базуватимуться на додаткових витратах сировини (змінні витрати). Одночасно у випадку відсутності вільних факторів вартість додаткової одиниці продукції може різко зростати за рахунок необхідності понесення додаткових витрат на нові (додаткові) засоби та предмети праці. Одночасно різке зростання граничних витрат не є однозначною ознакою недоцільності виробництва одиниці продукції, а є лише одним із чинників що необхідно враховувати при плануванні обсягів господарської діяльності з урахуванням як забезпечення прибуткової (беззбиткової) діяльності так і наявності реальної можливості створити та реалізувати (враховуючи максимальну ємність ринку, наявність конкурентного середовища, спроможність придбати сировину для виробництва) планові обсяги продукції.

В останні роки важливого значення починають набувати трансакційні витрати, що в загальному вигляді характеризують витрати суб'єктів господарської діяльності що не пов'язані безпосередньо з процесом виробництва. Категорія «трансакційні витрати» (операційні витрати, *transaction costs*) вперше була введена в сучасну економічну науку в 1930-і рр. Рональдом Коузом [2], який в 1991 р. за відкриття і прояснення точного сенсу трансакційних витрат і прав власності в

інституційній структурі та функціонуванні економіки отримав Нобелівську премію з економіки. Коуз визначав трансакційні витрати як витрати суб'єктів господарської діяльності що пов'язані з функціонування ринку, або як «витрати за користування ринковим механізмом», що супроводжують трансакції. Одночасно трансакційні витрати – це витрати, що забезпечують перехід прав власності від одних економічних агентів до інших та охорону цих прав, витрати не пов'язані з процесом створення вартості, а забезпечують лише трансакцію – угоду про зміну власника продукту (його продаж) чи надання послуг. Відповідно в сучасному трактуванні до трансакційних витрат можна віднести витрати на: управління підприємством, реклама та інформаційний супровід процесу реалізації, забезпечення виконання угод та інші. Таким чином даний вид витрат обумовлюється фактом існування самого ринкового механізму та його елементів і, по суті, не може існувати в умовах натуральної форми організації виробничих відносин (відсутність процесу реалізації продукції).

Стосовно віднесення витрат на конкретну одиницю продукцію виділяють прямі та непрямі витрати. Прямі витрати пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції (можуть бути чітко визначені на виробництво яких товарів були понесені) і в процесі калькуляції собівартості вони повністю включаються до собівартості конкретного виду продукції (мука при випіканні хліба, пшениця при виробництві муки і т.д.). Непрямі витрати не пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції, стосуються забезпечення всього або частини виробництва на підприємстві, а тому включаються до собівартості окремих видів товарів за певною пропорцією розподілу (охорона, освітлення, опалення цехів та приміщень де виробляється декілька видів різної продукції). Даний вид витрат окрім теоретичного значення досить широко використовується і в сучасній практиці бухгалтерського обліку для визначення собівартості створеної продукції та розрахунку кінцевого фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання.

Важливе значення для процесів обліку, управління та аналізу господарської діяльності має поділ витрат на змінні (VC (Variable Costs)) та постійні/умовно постійні (FC (Fixed Costs)). Постійні витрати відповідно до їх назви це ті витрати підприємства які не змінюються пропорційно до обсягів виробництва, і вони мають місце навіть у тому випадку, коли підприємство нічого не виробляє. Зрозуміло що такі витрати не залишаються на фіксованому рівні і можуть коливатися, проте відсутність наявності чіткої залежності між обсягами виробництва та їх розмірами дає нам змогу характеризувати їх як постійні або умовно постійні. В сільському господарстві до таких витрат належать: в рослинництві амортизацію техніки і приміщень, орендну плату за землю або інші ресурси, земельний податок, заробітну плату постійних працівників, страхові платежі за посіви і майно рослинницьких галузей, загальновиробничі витрати в галузі, ремонт приміщень, що використовуються в рослинництві; до постійних витрат у тваринництві відносять амортизацію приміщень і техніки, що використовується в цій сфері виробництва, ремонт даних приміщень, амортизацію робочої і продуктивної худоби, податок на майно, витрати на підтримуючий корм, страхові платежі, оплату праці постійних працівників, рівень якої безпосередньо не пов'язується з обсягом виробленої продукції, загальновиробничі витрати в галузі, орендну плату [1]. Одночасно слід зауважити що виділення постійних витрат загалом може мати місце лише для короткострокового періоду протягом якого підприємство не може вплинути на їх зміну. Якщо ми говоримо про довгостроковий період то, відповідно будь який елемент витрат що ми віднесли до постійного може бути змінений як в сторону зменшення так і в бік збільшення. Одночасно їх фіксований рівень вимагає необхідності формування зусиль з боку підприємства щодо їх зменшення в розрахунку на одиницю продукції шляхом нарощування обсягів виробництва та економії на ефекту масштабу, відповідно до якого фіксований обсяг постійних витрат буде розподілятися на більшу кількість продукції, що

дасть змогу забезпечити зниження собівартості її одиниці.

Змінні витрати це вид витрат підприємства, що змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва. У випадку припинення виробництва даний вид витрат знижується до нуля, їх типовим прикладом є сировина що використовується в процесі виробництва. В свою чергу змінні витрати також поділяються на: змінні пропорційні, змінні прогресивні та змінні регресивні. Змінні пропорційні знаходяться у чіткій залежності до обсягів виробництва з коефіцієнтом пропорційності 1, таким чином зміна обсягів виробництва не впливає на рівень змінних витрат в собівартості одиниці продукції. Змінні прогресивні мають коефіцієнт пропорційності понад 1, відповідно нарощування обсягів виробництва впливає на збільшення їх суми в собівартості одиниці продукції, а отже і на зростання самої собівартості. Змінні регресивні мають коефіцієнт пропорційності менше 1, відповідно нарощування обсягів виробництва призводить до зниження як постійних витрат на одиницю продукції так і змінних, що в свою чергу позитивно впливає на зниження собівартості одиниці продукції та підвищення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання. Розподіл витрат на постійні та змінні досить широко використовується в процесі маржинального аналізу який дає змогу визначати показники беззбиткового обсягу реалізації продукції (у натуральних одиницях виміру), порогу рентабельності (у грошових показниках), граничні ціни реалізації та запас фінансової стійкості суб'єкта господарювання.

Одночасно слід відмітити, що особливості поділу витрат на постійні та змінні будуть також характерні і для підприємств з різним масштабом діяльності (розмір, обсяги виробництва, специфіка виробничої діяльності). Так більшість витрат невеликих підприємств скоріше за все можна вважати змінними, оскільки з високим рівнем ймовірності вони можуть досить швидко їх змінювати (в тому числі витрати на оренду, охорону та інші), підприємства із значними обсягами виробництва скоріше за все потребуватимуть більше часу на реагування,

а отже в короткостроковому періоді більшість витрат можна характеризувати як постійні (в тому числі витрати на сировину можуть бути постійними, оскільки суб'єкт господарювання може бути обмежений договірними відносинами (контрактами) та не матиме змоги досить швидко збільшити чи зменшити обсяги її придбання).

В своєму поєднанні постійні та змінні витрати формують сукупні витрати підприємства. Поряд з цілком очевидним значенням оцінки сукупних витрат для діяльності підприємства, як важливого критерію визначення кінцевого фінансового результату, їх графічне зображення у поєднанні з зображенням показника сукупної виручки дає змогу як візуально оцінювати маржинальні витрати та маржинальний дохід так і графічно визначати межі беззбиткового обсягу реалізації продукції та обсяги максимальної прибутковості.

В окремих випадках зустрічається поділ витрат на продуктивні та непродуктивні. Продуктивними витратами визнаються ті понесення яких призводить до створення кінцевої продукції а отже вони забезпечують формування загальної виручки та фінансового результату підприємства. Відповідно непродуктивні витрати не впливають на виробничі процеси (суб'єкт господарювання теоретично може відмовитися від них), та здійснюються з метою обслуговування процесів навколотовиробничого характеру.

Серед існуючої класифікації витрат підприємства можна також виділити поворотні та безповоротні. Частково їх зміст можна зрозуміти з їх назви. Одночасно безповоротні витрати суб'єкта господарювання це витрати, що не можуть бути повернуті за будь-яких обставин (навіть при ліквідації підприємства).

Незважаючи на вище наведені види витрат сучасна економічна теорія та практика обліку і аналізу наводить їх різноманітну кількість, що використовуються як конкретних потреб обліково-аналітичного забезпечення функціонування суб'єктів підприємницької діяльності так і для теоретичного обґрунтування процесів пов'язаних з виробництвом

та реалізацією готової продукції (робіт, послуг).

Таким чином підсумовуючи все вище зазначене можна сказати що сучасна економічна теорія та практика аналізу наводить досить значну кількість класифікацій витрат, що базуються як на значенні (необхідності понесення) для підприємства так і на економічному змісті (сутності) відповідних напрямків витрачання (авансування) ресурсів чи грошових коштів. Одночасно слід зауважити, що в реальній практиці оцінки результатів господарської діяльності не всі витрати використовуються та мають практичну цінність для прийняття ефективних управлінських рішень. Суб'єкт господарювання оцінюючи ті чи інші види витрат має розуміти мету такої оцінки (а отже і доцільність їх визначення) та наявність ефективних методів та інструментів їх точного визначення (оцінка неявних, економічних витрат, втрат втрачених можливостей та інші). Таким чином правильна організована робота з оцінки та контролю витрат підприємства, має змогу забезпечити його перспективну фінансову стійкість та уникнути більшості негативних моментів щодо майбутньої прибутковості та рентабельності.

Список використаних джерел

1. Андрійчук В. Г. Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероблене. / В. Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2002. – 624 с.
2. Коуз Р. Природа социальных издержек: пер. англ. [Текст] / Р. Коуз // Фирма, рынок и право; науч. Ред.. Р. Капелюшникова. – М. : Дело ЛТД при участии изд-ва «Gatallaxy», 1993. – С.143.
3. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Вісник Міжнародного слов'янського університету. Економічні науки. – 2007. – № 1. – С. 39-37.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.
5. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

5.3. ТЕНДЕНЦІЇ СУЧАСНОГО ЕКОНОМІЧНОГО СТАНУ ЗЕМЕЛЬ АГРАРНОЇ СФЕРИ

*Кононенко Ж.А., к.е.н., доцент,
доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

Питання щодо забезпечення зростання валового виробництва вирощуваної продукції в сільському господарстві потребує, як правило, грамотного використання земельних угідь, розуміння їх родючих можливостей для дотримання виробничих завдань, тобто врахування та забезпечення якісних та кількісних аспектів. Виправдане використання земель аграрного сектору немислиме без наукового, кількісного і якісного підходу щодо з'ясування характеристики земельних угідь.

Практика доводить, що структурне визначення у власності земельного фонду за останніми роками значно змінилася: від суто державної – до власності фізичних і юридичних суб'єктів ринку. Закони нашої держави аргументують право власності на землю, і це право може бути і як приватним, так і державним та комунальним. У зв'язку з цим питання державного управління земельним багатством країни не тільки не зняті з порядку денного, але стають сьогодні проблемнішими.

Переосмислення земельних питань призвело до нестабільності в територіальному організаційному процесі у діяльності аграрних підприємств. В першу чергу це відчувається у забезпеченості щодо дотримання правил сівозміни, що призводить до невивірених процесів щодо сільськогосподарських угідь. Дотримання норм охорони земельного фонду в умовах сьогодення змінилося на загальнодержавну проблему, яка займає центральне значення у забезпеченні екологічної ситуації нашої країни.

Складовими ефективного використання земельних площ сільськогосподарського призначення є напрями, за якими вони оцінюються (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Взаємозв'язок між складовими ефективного землекористування

Недооцінка вказаних особливостей в умовах сучасного середовища у веденні підприємства впливає на зниження виробничих можливостей в сільському господарстві, та народному в цілому, спад рівня продуктивності та конкурентоздатності. Отже, актуальність детальнішого економічного вивчення таких завдань сьогодні першочергове.

Аналіз стану землекористування в Полтавській області дозволяє визначити основні питання, які потребують вирішення щодо ефективності використання землі в досліджуваному регіоні. Назвемо їх:

- недотримання вимог у структурному забезпеченні посівної площі, внаслідок ігнорування дотримання нормативних співвідношень у питомій вазі посівних площ під культурами кормовиробничого напрямку та врахування забезпеченості площ під засіяними багаторічними травами;
- виснаження сільськогосподарських угідь та, як результат, занепад їх якісної характеристики в майбутньому;
- відмова від правил сівозміни, необґрунтована спеціалізація в рослинництві;

- низький рівень забезпеченості підприємств якісними мінеральними та органічними добривами;
- нездатність втілення інноваційних технологій у виробничо-господарський процес, низька можливість забезпечення потреби сільськогосподарського виробника у достатній кількості машин та допоміжному устаткуванні;
- небажання надання матеріальних, а також соціальних мотивів у підвищенні зацікавленості щодо раціонального та ефективного ведення робіт в сільському господарстві;
- незбалансованість з боку державних структур в напрямках контролю на місцевому рівні за дотриманням ефективного землекористування.

Підвищення продуктивного рівня земель сільськогосподарського напрямку має за мету діяти згідно правил, встановлених діючим законодавством. Тож, слід зосередити увагу на: 1) пошуку комплексності у підвищенні рівня продуктивних сил і земельних відносин; 2) підприємницьких здібностях та вмінні впроваджувати їх у практику; 3) можливостях у впровадженні заходів в утриманні якісного стану та родючості землі; 4) врахування особливостей регіонального розміщення земельних відносин та інших.

Першочергова складова перспективного розвитку напрямів сільського господарства і підвищення рівня валового виробництва сільськогосподарської продукції – це втілення шляхів зміцнення економічно ефективного землевикористання в сфері аграрних відносин.

Тому, досягнення кращих цілей у землекористуванні досліджуваного регіону можна досягти насамперед за рахунок поєднання декількох одночасно факторів виробництва:

- врахування умов оточуючого природного середовища підприємства;
- втілення оптимального співвідношення обох галузей сільського господарства (рослинництва і тваринництва) та допоміжного

підприємства;

- використання інноваційних розробок в ресурсозберігаючих та ґрунтозахисних технологіях;

- оптимальне співвідношення складових структури сільськогосподарської діяльності підприємства в організації виробництва тощо.

Головними показниками, які окреслюють рівень ефективного використання сільськогосподарських угідь, є рівень отриманих валового та чистого доходу в розрахунку на 1 гектар сільськогосподарських угідь.

В сучасних економічних умовах, при нестабільній ціновій політиці на основні та допоміжні засоби, що приймають участь у виробництві та за умов вирішення проблемних питань щодо охорони та екологізації навколишнього середовища, коли всі рішення повинні мати чітке економічне обґрунтування, ці показники не завжди характеризують повну картину рівня використання земель.

У науковій літературі можна зустріти наступні показники для оцінки економічної ефективності використання земельних ресурсів:

- структурне співвідношення сільськогосподарських угідь, в розрізі за площами посіву;

- рівень урожайності основних сільськогосподарських культур;

- щільність поголів'я тварин та їх продуктивність;

- загальні економічні вартісні та натуральні показники на 100 га сільськогосподарських угідь і ріллі.

Має місце і така класифікація показників ефективності щодо використання земельних ресурсів:

- виробництво валової продукції;

- виробництво валової продукції рослинництва на одиницю земельної площі;

- виробництво валової продукції тваринництва на одиницю земельної площі;

- отримання урожайності з одиниці посівної площі;

- вихід продукції тваринництва на одиницю земельної площі;

– величина валового доходу і чистого доходу.

Як ми вже визначили, що головним засобом в сільськогосподарському виробничому процесі виступає земля, то головними напрямками на шляху подолання та виходу з кризи виробництва є переорієнтація таких земельних відносин, які б могли втілити необхідні умови як економічного, так і технологічного характеру. Тенденції та закономірності зростання ефективного землекористування, як вибраного напрямку у сфері виробництва, підкріплюються розвитком ринкових відносин і несуть в собі наукові основи сільськогосподарських перетворень ринкового напрямку. Новітні розробки та актуальні проекти землевпорядкування повинні швидко змінюватися під впливом зміни можливих ситуацій, мати повну картину процесу землекористування підприємством і містити методи й варіанти розв'язання питань, що можуть виникнути перед підприємствами.

Актуальним моментом в сучасному середовищі є втілення проектів, націлених на екологозабезпеченість, а також поряд з ними акцентують увагу на поєднання напрямів у формуванні території землекористувань і землеволодінь та досягненні високого економічного ефекту.

Особливості втілення земельної реформи в державі може призвести до унікальних правил формування пропозиції та попиту на землю. За умов впровадження інтенсивних технологій щодо використання земельних ресурсів крива пропозиції має вертикальну направленість, а попит – тісний зв'язок з її вичерпністю. Зазначене співвідношення, безумовно, матиме за результат підвищення цін на земельні ділянки. Натомість, в країні суспільні земельні наділи, роздані працівникам цих господарств, які, як правило, вже мають пенсійний вік і не мають можливості придбати засоби виробництва, а землі, відведені на паї, характеризуються низькою якістю.

Процеси перетворення в сільськогосподарських підприємствах та в економіці в цілому та їх подальший розвиток, прихід до приватного

власника поставили на головний щабель зростання виробництва сільськогосподарської продукції та продовольства. Вплив інтенсивності праці на ефективність використання сільськогосподарських угідь розглянемо в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

**Вплив інтенсивності праці на ефективність використання
сільськогосподарських угідь в досліджуваних підприємствах
Полтавської області**

Показники	Групи підприємств за рівнем витрат праці на 1 гектар ріллі, люд.-годин					В середньому по підприємствах
	I – до 134,4	II – 134,4 – 154,8	III – 154,8 – 175,2	IV – 175,2 – 195,6	V – понад 195,6	
Кількість підприємств	9	9	17	11	9	55
Витрати праці на 1 гектар ріллі, люд.-годин	118,1	142,7	161,6	180,5	221,2	164,4
Вартість основних виробничих фондів на 1 середньорічного працівника, тис. грн.	40	28	36	33	30	34
Вартість основних виробничих фондів на 100 гектар сільськогосподарських угідь, тис. грн	2 40	1 35	2 27	1 79	1 97	1 99
Витрати виробництва на 1 гектар ріллі, грн.	1 486	1 737	1 499	1 716	4 015	1 991
Чисельність працюючих на 100 гектар сільськогосподарських угідь, осіб.	7	8	7	8	8	8
Питома вага зернових в загальній площі посіву, %	56,1	39,2	49,2	63,1	43,1	50,1
Площа посіву зернових на середньорічного працівника, га	9,4	7,8	8,3	11,8	7,8	9,0
Урожайність зернових культур, центнерів з 1 гектара	35,8	34,7	32,3	31,2	36,2	33,7
Виробництво валової продукції на 1 гектар ріллі, грн.	1573	1511	1824	1250	1802	1612
Собівартість 1 центнера зерна, грн.	31,08	36,30	41,54	44,63	42,20	41,55
Прибуток на 1 гектар ріллі, грн.	3 89,3	3 33,5	3 35,9	3 55,2	4 21,9	3 62,2
Рівень рентабельності, %	25,1	28,3	27,8	29,2	25,6	27,4

Вплив інтенсивності трудових вкладень на економічну ефективність використання сільськогосподарських угідь у

досліджуваних підприємствах характеризують дані табл. 5.3.

Результати статистичного групування свідчать, що з підвищенням рівня витрат виробництва на одиницю площі, як правило, покращуються основні показники ефективності виробництва: підвищується рівень рентабельності виробництва (з 25,1 до 29,2 %), зростає урожайність зернових (до 36,2 ц/га), найвищий рівень прибутковості склав у п'ятій групі (421,9 тис.грн.). Проте спостережуваний показник (собівартість продукції) найнижчий у першій групі. Пояснює це тикай факт, недосконалість рівня використання сільськогосподарської техніки, про що свідчать показники фондооснащеності і фондоозброєності, рівні яких найвищі у першій групі, що з економічного погляду це повинно було б сприяти зниженню рівня трудових вкладень на одиницю площі. При такій картині собівартість 1 ц зерна в п'ятій групі перевищує середнє значення по сукупності лише на 1,5 %. Таким чином, підвищення трудових витрат на одиницю площі ріллі є важливим фактором зростання ефективності використання сільськогосподарських угідь.

У комплексі заходів по забезпеченню прибутковості продукції скотарства важливе місце посідає економічно обґрунтований рівень рентабельності та прибутку на одиницю площі (табл. 5.4 і 5.5).

Для правильного розвитку сільського господарства велике значення має уміле поєднання головних, додаткових і допоміжних галузей, раціональне співвідношення яких забезпечує використання землі і техніки, послаблює сезонність праці, дає змогу повніше протягом року використовувати наявні види трудових і матеріальних ресурсів, побічну продукцію та відходи кожної галузі виробництва, прискорити процес обороту вкладених у виробництво коштів, більш рівномірного надходження грошових доходів.

Ефективність виробничої діяльності підприємств характеризується виробництвом валової, товарної продукції та отриманим чистим прибутком з розрахунку на одиницю площі, на одиницю вкладень в основні

засоби та одиницю виробничих витрат, на одного середньорічного працівника галузі, на 1 людино-годину, а також рівнем рентабельності.

Важливими кінцевими показниками отримання високих результатів ефективної діяльності підприємства слід вважати отримання прибутку, раціональне використання трудових ресурсів і зростання продуктивності праці на основі застосування прогресивних форм її організації та відповідних методів матеріального і морального заохочення працівників у досягненні високих цих результатів. В сучасних умовах недоцільно збільшувати виробництво без урахування матеріально-трудових вкладень. Працівники повинні бути матеріально зацікавлені не лише в збільшенні, а й у здешевленні виробництва продукції.

Таблиця 5.4

**Ефективність використання земельних угідь при різних рівнях
градації показника прибутковості одиниці площі в досліджуваних
підприємствах Полтавської області**

Показники	Групи підприємств за рівнем прибутку на 1 гектар ріллі, грн.					В середньому по підприємствах
	I – до 230,7	II – 230,7 – 317,1	III – 317,1 – 403,5	IV – 403,5 – 489,9	V – понад 489,9	
A	1	2	3	4	5	6
Кількість підприємств	9	10	15	11	10	55
Прибуток на 1 гектар ріллі, грн.	1 86,1	2 69,3	3 58,9	4 45,0	5 27,2	3 62,2
Вартість основних виробничих фондів на 1 середньорічного працівника, грн.	28	33	38	40	28	34
Вартість основних виробничих фондів на 100 гектар сільсько-господарських угідь, тис. грн.	196	264	265	240	307	252
Витрати праці на 1 гектар ріллі, тис. люд.-г	121,4	164,8	177,3	162,3	182,7	164,4
Витрати виробництва на 1 гектар ріллі, грн.	1 649	1 937	1 911	1 862	2 615	1 991
Чисельність працюючих на 100 гектар сільськогосподарських угідь, осіб.	7	8	7	6	11	8
Питома вага зернових в загальній площі посіву, %	47,2	50,2	59,1	38,1	54,0	50,1
Площа посіву зернових на середньорічного працівника, га	6,4	6,7	12,9	10,1	6,7	9,0

Продовж. табл. 5.4

А	1	2	3	4	5	6
Урожайність зернових культур, центнерів з 1 га	30,9	30,4	35,8	34,9	34,8	33,7
Виробництво валової продукції на 1 гектар ріллі, грн.	1392	1611	1724	1710	1543	1612
Собівартість 1 центнер зерна, грн.	31,30	32,43	41,50	42,34	42,21	41,55
Рівень рентабельності, %	22,7	25,2	29,1	29,6	28,6	27,4

Статистичне групування (табл. 5.4) за рівнем отриманого прибутку з одиниці площі орієнтується на наступні висновки: при зростанні витрат виробництва (від 1649 до 2615 грн. на 1 га ріллі) зростає і прибутковість підприємства (прибуток на 1 га ріллі від 186,1 до 527,2 грн.). В п'ятій групі також показник рівня рентабельності вище за середнє значення по досліджуваній сукупності і становить 28,6 %, але найвище його значення в четвертій групі (29,6 %) при середніх витратах виробництва. Зростання показників витрат виробництва зумовлює зростання і прибутковості, що свідчить про те, що на даному етапі виробництва існує потреба в додаткових вкладень в нього. Але, в четвертій і п'ятій групах спостерігається зниження рівня урожайності (IV – 34,9, V – 34,8 ц/га), що впливає на собівартість виробництва та зростання собівартості одиниці одержаної продукції (IV – 42,3, V – 42,2 грн.), відповідно їх значення в середньому по сукупності становлять 33,7 ц/га та 41,5 грн. Що слід пояснити причинами технологічного характеру. Більшість підприємств мають застарілу техніку та недостатньо використовують сучасні технології виробництв. Збільшення витрат на реалізацію і місце розташування ринків збуту виробленої продукції впливає на зниження рівня рентабельності.

Стабільність та впорядкованість сільського господарства, підвищення його ефективності в сучасних умовах потребує досягнення не лише за рахунок оптимізації внутрішньогалузових процесів, а й впровадження інновацій у виробничій процес. Досягнення таких завдань потребує охоплення всіх важливих елементів ринкового механізму: підняти пропозицію, підвищити попит, підняти зацікавленість

суспільства у вироблюваних, дійти згоди у ціновій політиці на продукцію сільського господарства із врахуванням інтересів всіх задіяних у цьому процесі. Доцільність підвищення виробництва зумовлюється деякими чинниками, і характеризується динамікою показників, за якими проведене групування в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Економічна ефективність виробництва при різних рівнях градації показників віддачі земельних угідь в досліджуваних підприємствах Полтавської області

Показники	Групи підприємств за рівнем валового виробництва продукції на 1 гектар ріллі, грн.					В середньому по підприємствах
	I – до 1020	II – 1020 – 1443	III – 1443 – 1864	IV – 1864 – 2282	V – понад 2282	
A	1	2	3	4	5	6
Кількість підприємств	10	11	16	10	8	55
Виробництво валової продукції на 1 гектар ріллі, грн.	823	1231	1693	1990	2494	1612
Вартість основних виробничих фондів на 1 середньорічного працівника, грн.	42	30	38	21	38	34
Вартість основних виробничих фондів на 100 гектар сільськогосподарських угідь, тис. грн.	377	280	228	211	264	252
Витрати праці на 1 гектар ріллі, тис. люд.-годин	115,7	143,4	158,7	196,8	179,1	164,4
Витрати виробництва на 1 гектар ріллі, грн.	1 863	1 749	1 833	2 358	2 341	1 991
Чисельність працюючих на 100 гектар сільськогосподарських угідь, осіб	9	7	6	10	7	8
Питома вага зернових в загальній площі посіву, %	54,1	53,0	50,1	47,2	47,2	50,1
Площа посіву зернових на середньорічного працівника, га	7,3	10,7	10,7	6,8	8,4	9,0
Урожайність зернових культур, центнерів з 1 га	28,9	29,2	32,7	36,5	44,1	33,7
Собівартість 1 центнера зерна, грн.	32,51	39,43	41,58	43,19	42,90	41,55
Прибуток на 1 гектар ріллі, грн.	3 59,5	3 09,6	3 97,9	3 53,8	3 76,7	3 62,2
Рівень рентабельності, %	23,9	28,8	27,9	24,4	32,4	27,4

Як свідчать результати статистичних групувань, в групах з високим рівнем виробництва продукції на гектар мають місце і найвищі результативні показники економічної ефективності, такі як чистий прибуток і рентабельність.

У порівнянні з групою підприємств, які одержують до 1020 грн. валової продукції на гектар з урожайністю 29 ц зернових підприємства, які виробляють за 2280 грн. з урожайністю 44,1 ц мають чистий прибуток у 5 раз вищий з рентабельністю виробництва на 9 пунктів вище. Характерним для вищої групи підприємств є те, що вино вкладають у виробництво на 478 грн. більше в одиницю земельної площі. При менших трудових вкладеннях і нижчих показниках фондоозброєності і фондооснащеності господарств. До речі при дещо вищому рівні собівартості продукції цієї групи підприємств реалізувалася вищої якості, про що свідчить показник прибутковості.

У комплексі заходів по забезпеченню прибутковості продукції важливе місце посідає економічно обґрунтований рівень спеціалізації її виробництва. Раціональна спеціалізація створює передумови для впровадження комплексної механізації та автоматизації виробництва, прогресивних нововведень, новітніх способів організаційного підходу у виробництві та праці, системного і ефективного використання об'єктів праці, а також для мінімізації витрат і максимізації прибутковості виробництва продукції.

Практичний досвід ведення виробничої діяльності потребує суттєвих змін сталої схеми розвитку аграрного сектора економіки. Наведемо дві особливості – з одного боку об'єктивного, а з іншого – суб'єктивного характеру. Перша – факт роздрібнення на частини виробництва. Він супроводжується не лише переміщенням центру ваги у виробничій діяльності, а саме продукції у власні підприємницькі структури населення, а й поділом великих суб'єктів на дрібніші. Інша – це абсолютне ігнорування сталих економічних правил і, в першу чергу, законів про переваги великого підприємства над малим. Безсуперечливе

ставлення до дії таких законів підтверджується світовими нормами ведення бізнесу і отримала офіційне визнання.

Згідно досвіду провідних країн в досліджуваному секторі, збільшення обсягів валової продукції і підвищення прибутковості сільського господарства досягається за рахунок концентрації нових виробничих потужностей. Саме остання впливає на позитивні умови для впровадження інноваційних технологій, що сприяють підвищенню кваліфікаційного рівня учасників виробничого процесу, прогресивнішого застосування можливостей в діяльності підприємства.

Важливість питань щодо забезпеченості зростання рівня ефективності процесу переосмислення особистого ставлення до володіння земельних наділів, так як саме земля є особливо важливим ресурсом у економічному зростанні. Найголовнішим досягненням у ефективному перерозподілі сільськогосподарських земель виступає виробництво обґрунтованої зростаючої кількості сільськогосподарської продукції, забезпечення запланованого рівня доходності аграрних товаровиробників, зростання рівня зайнятості, в першу чергу, сільського населення завдяки зростання пропозиції з боку кількості робочих місць, підвищення продуктивності землі.

Звісно, для розвитку та економічного нарощування нових форм господарювання необхідно витримати деякий час, щоб досягти ефективності в роботі підприємств чи їх здатність конкурувати перед іншими та можливість працювати у сучасному нестабільному ринковому середовищі. Поряд з цим підприємство накопичує «відчуття» у забезпеченні певного досвіду щодо виробничої діяльності підприємств за різних умов господарювання, що мали місце за цей час та який вимагає специфічної концентрації.

Сучасні умови потребують пошуку в усіх галузях таких форм господарювання, які б сприяли втіленню виробничих можливостей в умовах конкурентної боротьби. Остання часто викликає настання негативних наслідків, а саме постійне зростання вкладень у виробничій

процес у зв'язку з зростанням цін і на товари і на надання послуг. Поряд з цим, проблема постає у диспаритеті зростання цін на ресурси, які зростають швидшими темпами, ніж ціни на продукцію яку підприємець виробляє. За таких умов виробнику мати самостійність та стійкість на ринку засобів виробництва і продукції сільськогосподарського призначення досить складно. Тож, підприємці змушені об'єднувати свої зусилля, щоб підвищити їх конкурентоспроможність.

Таким чином, відмова від абсолютної власності та перехід до різних форм її прояву несе позитивні результати, адже понад десятирічне знецінювання приватної власності не задовольняло вимог народного господарства держави щодо нарощування економічного зростання.

Неконтрольований диспаритет цін негативно впливає на забезпеченість виробничої та господарської діяльності в сільському господарстві, земля поступово виснажується, втрачає якісні характеристики, що тягне за собою зниження рентабельності підприємства в цілому, і поряд з цим знецінюється її суспільна цінність як головного засобу виробничого процесу в аграрній сфері. Крім того, зміни у земельних відносинах також вимагають пошук рішення складних питань. Зміни в землекористуванні в основному мають неоднозначний зміст: на фоні позитивних зрушень існує величезна кількість першорядних і взаємопов'язаних факторів, які ускладнюються та уповільнюють ефективне реформування не лише земельних, але й аграрних відносин. Серед них можемо назвати такі:

- невпевненість у забезпеченні з боку законодавства – сучасні зміни з боку правової бази характеризуються необдуманістю у створенні правових актів, частими змінами їх змісту;

- спонтанність – втілення у дійсність неосмислених дій щодо формування нормативних та законодавчих актів, що впливає на усвідомлення незахищеності у сфері сільськогосподарського виробництва;

- свідоме порушення вимог законодавства суб'єктами земельних відносин.

Вплив навіть таких умов загострюється під впливом різного ставлення суспільства до соціальних, економічних та інших умов економічного середовища.

Таким чином, із вище зазначеного, перерозподіл земельних відносин в Полтавській області має за мету втілення за умов наступних важливих чинників:

- переорієнтація земельних відносин об'єднує всі види і форми земель. Кожне суспільство має свої особливості та наміри в системі економічних змін у ринковому просторі;
- комплексне вирішення вивчених та поставлених на вищій щабель проблем раціоналізації землекористування на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівнях.
- науково обґрунтоване втілення процесів реформування земель сільськогосподарського призначення з наступним впровадженням чітко сформованого державного контролю за відносинами землі, зі створенням розгалуженої інфраструктури.

У цілому підводячи підсумок, можна стверджувати, що механізм регулювання процесів перетворення, в тому числі і розпаювання землі значно змінили відношення до використання землі сільськогосподарського призначення. Відбувся перерозподіл наділів між підприємствами різних форм власності в бік зростання кількості угідь в приватній власності.

Поряд з цим, першочергового значення набуває проблема пошуку шляхів збільшення обсягів виробництва і реалізації продукції з одиниці земельної площі з паралельним зниженням собівартості та зростанням прибутковості галузі. Визначення напрямів підвищення ефективності виробництва потрібно починати з вивчення факторів, що визначають її рівень. Результати дослідження свідчать, що збільшення грошових та трудових витрат на одиницю сільськогосподарських угідь у регіоні не забезпечує адекватного підвищення їх продуктивності та зниження собівартості виробленої продукції, а саме, найбільш сильний вплив на

«Актуальні питання сучасної економічної науки»: колективна монографія

отримання високих фінансових результатів від здійснення господарської діяльності на землі (на 36,4 відсотки) залежить від якості останньої.

Список використаних джерел

1. Андрійчук В.Г. Проблемні аспекти регулювання функціонування агропромислових компаній / В.Г. Андрійчук // Економіка АПК. – 2014. – № 2. – С. 5-21.
2. Данкевич А.Е. Розвиток орендних земельних відносин в умовах корпоратизації / А.Е. Данкевич // Глобальні та національні процеси економіки. – 2015. – № 8. – С. 377–382. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.global-national.in.ua/archive/8-2015/79.pdf>.
3. Данкевич В.Є. Передумови формування ринку сільськогосподарських земель (за результатами соціологічного дослідження) / В.Є. Данкевич // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2015. – № 1(48). – Т. 2. – С. 11-25.
4. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12 січня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 4. – С. 67.
5. Третьяк А.М. Менеджмент у землевпорядкуванні : монографія / А.М. Третьяк, А.Я. Сохнич, В.М. Друга, Л.І. Смоленська, Р.А. Третьяк. – К. : ТОВ «ЦЗРУ», 2004. – 344 с.

5.4. СУТНІСТЬ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ КЛАСТЕРНОГО АНАЛІЗУ

*Кончаковський Є.О., к.е.н., доцент,
доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

Сьогодні перед керівниками та власниками господарюючих суб'єктів, науковцями, державними структурами в сфері економічного регулювання, виникає питання оцінки значної кількості показників, які

всебічно характеризують соціально-економічні явища та процеси. Окрім значної кількості даних, які необхідно аналізувати, виникає проблема оцінки одночасного впливу показників, котрі мають різну шкалу виміру – неперервні, дискретні, дихотомічні (бінарні), якісні (номінальні та ординальні). Визначення рівня впливу декількох показників, що мають різний характер виміру, неможливе при використанні традиційних економіко-статистичних методів, що зумовлює необхідність проведення досліджень із застосуванням методів Data Mining. У загальному вигляді, Data Mining – це процес виявлення в сирих даних раніше невідомих, нетривіальних, практично корисних і доступних інтерпретацій знань, необхідних для прийняття рішень в різних сферах. Принципова відмінність розробки даних від статистичної обробки даних полягає в тому, що перше дозволяє витягнути з купи даних нове знання (KDD – Knowledge Discovery from Database), нову закономірність, раніше невідому в принципі шляхом знаходження типових повторень (pattern) або зразків.

Можливість і необхідність такого роду досліджень ми пов’язуємо із використанням інструментарію кластерного аналізу. Даний вид аналізу відноситься до класу багатовимірних статистичних методів і дозволяє виділяти однорідні групи об’єктів на основі безлічі дослідних параметрів.

При цьому інструментарій кластеризації застосовується при дослідженні найрізноманітніших аспектів соціально-економічного розвитку – інвестиційного потенціалу [1], продовольчої безпеки [11], інноваційного розвитку [3, 4], рівня криміногенності [5], розвитку сільського господарства [6], рівня і специфіки валового муніципального продукту [7], структури витрат домашніх господарств на придбання продуктів харчування [8] та інших.

При аналізі та прогнозуванні соціально-економічних явищ дослідник досить часто стикається з багатомірністю їх опису. Це відбувається при вирішенні завдання сегментування ринку, або побудові

типології підприємств (регіонів) за достатньо великою кількістю показників і багатьох інших проблем.

Методи багатовимірного аналізу – найбільш дієвий кількісний інструмент дослідження соціально-економічних процесів, що описуються великим числом характеристик. До них відносяться кластерний аналіз, таксономія, розпізнавання образів, факторний аналіз.

Кластерний аналіз – багатовимірна статистична процедура, що виконує збір даних, що містять інформацію про вибірку об'єктів, і потім впорядковує об'єкти в порівняно однорідні групи [1, с. 141]. У загальному випадку кластерний аналіз вирішує задачу побудови класифікації, тобто розбиття вихідної сукупності об'єктів спостереження, які характеризуються безліччю ознак, на однорідні групи (кластери).

Кластер – це об'єднання елементів, близьких один одному в якомусь сенсі. Кластери є надзвичайно сприятливим середовищем для розвитку синергетичного ефекту, оскільки синергія зазвичай виникає в системах з достатнім ступенем інтеграції окремих елементів. Основою синергетичного ефекту в подібних випадках є оптимальне поєднання елементів, що входять в систему, ефективність їх взаємодії, а також якість елементів системи [2].

Актуальність і необхідність виявлення даних зв'язків за допомогою кластерного аналізу обумовлена тим, що головною умовою ефективної діяльності підприємств, та підприємств аграрної сфери зокрема, є суворе координатація дій всіх підрозділів і їх елементів. Реальне досягнення синергізму є не тільки як важлива складова для ефективного управління економічним потенціалом, але, а так само дозволяє підприємству створити для себе додаткову цінність.

Кластерний аналіз найбільш яскраво відображає риси багатовимірного аналізу в класифікації. В економічній літературі є багато визначень кластерного аналізу, але всі вони розуміють під собою сукупність математичних методів, призначені для формування щодо

«віддалених» один від одного груп «близьких» між собою об'єктів за інформацією про відстані або зв'язки (ступені близькості) між ними одночасно за усіма найбільш істотним ознаками.

Кластерний аналіз застосовується для вирішення широкого спектра завдань, але частіше за все мова йде саме про завдання сегментації. Всі дослідження, присвячені проблемі сегментації, безвідносно того, який використовується метод, мають на меті ідентифікувати стійкі групи, кожна з яких містить в собі об'єкти із подібними характеристиками.

На відміну від більшості інших методів багатовимірного аналізу, кластерний аналіз паралельно розвивався в декількох дисциплінах (психологія, біологія, економіка), тому значна кількість конкретних методик застосування кластерного аналізу має декілька найменувань, що істотно ускладнює взаєморозуміння дослідників, особливо, якщо мова йде про різні галузі науки.

У загальному випадку поняття однорідності об'єктів задається введенням «метрики» – правила обчислення відстаней між будь-якою парою об'єктів досліджуваної множини. Проблема обчислення відстаней неминуче виникає при будь-яких трактуваннях кластерів і різних методах класифікації і в залежності від способу вирішення цієї проблеми методи кластерного аналізу можна поділити на два види: ієрархічні (агломеративні і дівізімніе методи) і неієрархічні (структурні методи).

Основними методами ієрархічного кластерного аналізу є метод ближнього сусіда, метод повного зв'язку, метод середнього зв'язку та метод Уорда (Варда). Існують також центроїдні методи і методи, які використовують медіану, але їх застосування може призвести до деяких дуже небажаних наслідків.

Неієрархічних методів більше, хоча базуються вони на одних і тих самих принципах. По суті, вони являють собою ітеративні методи дроблення вихідної сукупності.

В процесі розподілу формуються нові кластери, і так до тих пір, поки не буде виконано правило зупинки. Між собою методи розрізняються вибором початкової точки, правила формування нових кластерів і правилом зупинки.

Найчастіше використовується алгоритм К-середніх. Він має на увазі, що аналітик заздалегідь фіксує кількість кластерів в результуючому розбитті.

Для наочного уявлення результатів кластерного аналізу використовуються дендрограми. Дендрограма – деревоподібна діаграма, що містить n рівнів, кожен з яких відповідає одному з кроків процесу послідовного укрупнення кластерів.

Вибираючи між ієрархічними і неієрархічними методами, слід звернути увагу на наступні моменти.

Неієрархічні методи виявляють більш високу стійкість по відношенню до відхилень, невірному вибору метрики, включення незначущих змінних в базу для кластеризації та ін. Але дослідник повинен заздалегідь фіксувати результуюче кількість кластерів, правило зупинки і, якщо виникає необхідність, початковий центр кластера. Останній момент істотно відбивається на ефективності роботи алгоритму. Якщо немає підстав штучно задати це умова, рекомендується використовувати ієрархічні методи. Потрібно врахувати також ще один момент, істотний для обох груп алгоритмів: не завжди правильним рішенням є кластеризація всіх спостережень. Можливо, більш акуратним буде спочатку очистити вибірку від значних відхилень, а потім продовжити аналіз.

З інформації, наведеної вище, явно простежується, що від аналітика в процесі застосування кластерного аналізу очікується вирішення низки завдань. Їх можна згрупувати наступним чином:

1. Зміна вихідних даних:

- вибір метрики;
- вибір методу стандартизації;

– як працювати з залежними вибірками.

2. Прийняття рішень:

– скільки кластерів необхідно сформувати;

– який метод кластеризації слід використовувати;

– чи слід використовувати всі спостереження або необхідно виключити деякі.

3. Аналіз отриманих результатів

– наскільки отримане розбиття відрізняється від випадкового;

– чи є воно надійним і стабільним в окремих кластерах;

– наявність взаємозв'язку між результатами кластеризації і тими змінними, які не брали участь в процесі кластеризації;

– чи можна інтерпретувати отримані результати.

Попередня обробка даних для проведення кластерного аналізу полягає в відсіванні грубих похибок і оцінки достовірності результатів вимірювань. Головне завдання попередньої обробки даних полягає в тому, щоб перевірити відповідності результатів вимірювання нормальному закону і визначення параметрів цього розподілу. Якщо відгук суперечить нормальному розподілу, то слід визначити, яким законом розподілу підлягають дослідні дані або, якщо це можливо, перетворити досліджуваний розподіл до нормального вигляду.

Склад, зміст і якість інформації, що використовується при аналізі, грають певну роль в забезпеченні ефективності аналізу та прийнятих на основі його рішень. При аналізі широко використовується технічна, технологічна й інша інформація. Залучаються дані статистичного обліку, в яких міститься кількісна характеристика масових явищ і процесів, які використовуються для поглибленого вивчення і осмислення взаємозв'язків, виявлення закономірностей.

Крім того, використовуються статистичні зовнішні дані, система зовнішньої інформації – дані засобів масової інформації, статистичних збірників, періодичних і спеціальних видань, правових документів і т.д.

Для обчислення кількісної оцінки відстані (віддаленості) між

об'єктами, як уже говорилося вище, вводиться метрика. Вибір метрики відіграє визначальну роль при вирішенні задач кластерного аналізу і є вузловим моментом дослідження, від якого в основному залежить остаточний варіант розбиття об'єктів на класи при даному алгоритмі розбиття. Використання неадекватної функції відстані може привести або до поганої якості розбиття, або до розбиття, позбавленого змістовного сенсу з точки зору дослідника навіть в тому випадку, коли об'єкти потенційно можуть бути згруповані [4].

Ці відстані можуть визначатися в одновимірному або багатовимірному просторі. Найбільш прямий шлях обчислення відстаней між об'єктами в багатовимірному просторі полягає в обчисленні евклідових відстаней. Якщо простір дво- або тривимірний, то цей захід є реальною геометричною відстанню між об'єктами в просторі. Однак алгоритм об'єднання не допоможе визначити про те, чи є відстані справжніми або деякими іншими похідними заходами відстані [1]. Отже при дослідженні об'єктів розміщення фінансових ресурсів сільськогосподарського підприємства дуже важливим завданням стає вибір правильного методу визначення відстані між об'єктами враховує специфічність застосування.

Відстань Євкліда – мабуть, найбільш самий загальний тип відстані і є найпопулярнішою метрикою в кластерному аналізі. Вона просто є геометричною відстанню в багатовимірному просторі. Головною перевагою цієї метрики є те, що Євклідова відстань (та її квадрат) обчислюється за вихідними, а не за стандартизованими даними. Це звичайний спосіб його обчислення, який має певні переваги. Наприклад, відстань між двома об'єктами не змінюється при введенні в аналіз нового об'єкта, який може виявитися викидом (результат вимірювання, що виділяється із загальної вибірки, який необхідно виключити). Відстань Євкліда рекомендовано застосовувати у випадках, якщо ознаки досить однорідні за своїм фізичним змістом, при цьому встановлено, що всі вони однаково важливі з точки зору вирішення питання про

віднесення об'єкту до того чи іншого класу.

Залежно від цілей дослідження для додання великих ваг більш віддаленим один від одного об'єктів можна використовувати квадрат Євклидової відстані, для цього просто необхідно піднести до квадрату стандартне відстань Євкліда.

Відстань Чебишева – дана метрика підійде тільки в тому випадку, коли необхідно визначити класи двох об'єктів як «різні», при цьому є припущення, що існує якась ознака, за якою вони відрізняються [1].

При використанні манхеттенської відстані (або відстані міських кварталів) розраховується середнє різниць по координатах [1]. У більшості випадків ця метрика відстані призводить до результатів, подібних при розрахунку, як і для відстані Євкліда. Однак, для цього заходу вплив окремих викидів менше, ніж при використанні відстані Євкліда, так як тут координати не підносять до квадрату. Найчастіше ця метрика передбачає дихотомічний поділ об'єктів [4], тобто чим більше груп схожих кластерів буде утворюватися в процесі аналізу, тим важче нам буде встановити ознаку, за яким принципом той чи інший об'єкт потрапив саме в цей кластер.

Узагальнена ступенева відстань Маньковського застосовують, коли хочуть прогресивно збільшити або зменшити вагу, що відноситься до розмірності, для якої відповідні об'єкти сильно відрізняються [1; 4]. Вибір конкретного значення ступеневого показника в даному випадку проводиться самим дослідником. І таким чином відстань Маньковського фактично являє собою «універсальну модель», що включає в себе інші метрики. Так якщо p - параметр, відповідальний за поступове зважування різниць за окремими параметрами, а g -параметр, відповідальний за прогресивне зважування великих відстаней між векторами дорівнюватиме 1, то відстань Маньковського буде відповідати Манхеттенській відстані, у випадку при p і g параметрам, що дорівнюють 2, воно буде відповідати відстані Євкліда.

Однак зустрічаються методи обчислення відстані між об'єктами,

що принципово відрізняються від вище розглянутих метрик. Одним з таких є так звана відстань Махаланобіса [3]. Ця метрика дозволяє врахувати кореляцію ознак за допомогою матриці дисперсій-коваріацій. Хоча слід зазначити, що в разі, якщо всі події класу незалежні, то всі коефіцієнти коваріаційної матриці, крім тих, які розташовані по діагоналі, дорівнюватимуть нулю. Таким чином, євклідова відстань є окремим випадком відстані Махаланобіса. Використання відстані Махаланобіса обмежується тим, що для того, щоб кореляційна матриця була відмінною від нуля, необхідно, щоб кількість ознак було не менше кількості елементів класу, що для реальних завдань далеко не завжди, здійснюється [12].

Вище описані нами метрики є найбільш зручними і застосовуються значно частіше за інших в процесі кластерного аналізу. Звичайно, крім їх ще існує досить велика кількість способів визначення відстані між об'єктами, а тому неможливо намагатися дати вичерпний опис всієї сукупності цих методів. Варто тільки відзначити, що з розглянутих нами метрик досить невелика кількість піддавалася широкої перевірці. В основному в їх основі лежить результат певних теоретичних передумов процесу класифікації, які вказують на факт здійснення деякої події або виконання певного критерію, тобто їх можна віднести до так званих коефіцієнтів асоціативності.

У ситуації, за якої ми проводимо аналіз за відсутності апріорної інформації в умовах невизначеності і кореляційні характеристики класів заздалегідь нам не відомі, а самі класи формуються і уточнюються в процесі вимірювань в реальному часі, нічого не залишається, як застосувати відстань Євкліда.

Метрика Євкліда, яка використовується для визначення відстані між об'єктами, задовольняє всім аксіомам відстані. Вона не враховує розподіл точок в класі, а так само розглянуті нами приклади показали, що спотворення євклідового відстані не надто сильно впливають на результати ієрархічних алгоритмів [4].

Застосування методу k -середніх доцільно за умови наявності гіпотези щодо числа m кластерів (за змінними або спостереженнями). Тоді можна задати програмі створити рівно m кластерів так, щоб вони були настільки різні, наскільки це можливо. Гіпотеза може ґрунтуватися на теоретичних міркуваннях, результатах попередніх досліджень або здогаду. Виконуючи послідовне розбиття досліджуваної сукупності на різне число кластерів, можна порівнювати якість одержаних рішень. Також можна визначити кількість кластерів дослідним шляхом: виконуючи послідовне розбиття на різне число кластерів $m = 1...n$ можна порівнювати якість одержуваних рішень.

Найпростішим способом перевірки обґрунтованості розбиття на кластери є порівняння середніх значень показників у кластері – у разі суттєвої відмінності розбиття має сенс. Для перевірки обґрунтованості розбиття на кластери у програмі STATISTICA порівнюються значення міжгрупових (Between SS) і внутрішньогрупових (Within SS) дисперсій ознак. Чим менше значення внутрішньогрупової дисперсії і більше значення груповий дисперсії, тим краще ознака характеризує приналежність об'єктів до кластеру і тим якісніша одержана кластеризація. Ознаки з великими значеннями p (наприклад, більше 0,05) можна з процедури кластеризації виключити (залишаються ознаки $p < 0,05$).

Недоліком перевірки обґрунтованості кластерного рішення за наведеним аналізом значущості є завжди позитивний результат, незалежно від того, чи є у вихідних даних кластери чи ні. Для більш достовірної перевірки обґрунтованості рішення слід провести перевірку обґрунтованості рішення зазначені автори називають тести значущості для зовнішніх ознак. Для цього необхідно порівняти кластери за ознаками, які не застосовувалися при отриманні кластерного рішення.

Одним з напрямків перевірки вірного розбиття сукупності на кластери є підхід, заснований на аналізі змін ентропії параметрів і динаміки інформаційних процесів, породжуваних зміною станів системи.

Ентропійний коефіцієнт, що характеризує дестабілізуючі властивості закону розподілу параметра, невизначеність в передбачуваності його значень в залежності від виду цього закону, $0 \leq K_e \leq 2,066$. Розраховується коефіцієнт за наступною формулою:

$$K_e = \frac{h}{H_{\max}}, \quad (5.1)$$

де, h – фактична ентропія сукупності,

$H_{\max}$ – максимальна ентропія сукупності.

Максимальне значення $K_e = 2,066$ має нормальний закон розподілу, що характеризується «найгіршою передбачуваністю» проявів тих чи інших значень параметра щодо інших законів.

Кластерний аналіз є одним із найбільш ефективних інструментів багатомірного статистичного аналізу. З його допомогою можливо визначити сукупний вплив низки чинників, які вимірюються у різний спосіб. При цьому, дослідникам слід звертати особливу увагу на використання конкретних способів виявлення зв'язків між даними, залежно від їх типу. Ключовими етапами проведення кластерного аналізу соціально-економічних явищ та процесів є: побудова «дерева цілей», розбивка досліджуваної сукупності на окремі кластери та перевірка її достовірності.

Список використаних джерел

1. Буреева Н.Н. Многомерный статистический анализ с использованием ППП «STATISTICA». Учебно-методический материал по программе повышения квалификации «Применение программных средств в научных исследованиях и преподавании математики и механики» / Н.Н. Буреева. – Нижний Новгород, 2007. – 112 с.
2. Бушуева М.А. Синергия в кластере / М.А. Бушуева // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». – 2012. – № 4 –С. 1-6.
3. Воронцов К.В. Методы кластеризации / К.В. Воронцов [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://ccas.ru/voron>.
4. Дубровская Л.И. Компьютерная обработка естественно-

научных данных методами многомерной прикладной статистики: уч. пособие. / Л.И. Дубровская, Г.Б. Князев. – Томск : ТМЛ-Пресс, 2011. – 120 с.

5. Дунин-Барковский В. Л. Нейрокибернетика, Нейроинформатика, Нейрокомпьютеры. / А. Н. Горбань, В. Л. Дунин-Барковский, А.Н.Кирдин и др. – Новосибирск: Наука. Сибирское предприятие РАН, 1998. – 296 с.

6. Дюран Н. Кластерный анализ / Н. Дюран, П. Оделл [Пер. с англ. Е.З. Демиденко]. – М. : Статистика, 1977. – 128 с.

7. Макленнен Дж. Microsoft SQL Server 2008: Data mining – Интеллектуальный анализ данных. Пер. с англ. / Дж. Макленнен, Чж. Танг, Б. Криват. – БХВ-Петербург, 2009. – 720 с.

8. Мандель И.Д. Кластерный анализ. / И.Д. Мандель. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 176 с.

9. Миркин, Б.Г. Методы кластер-анализа для поддержки принятия решений / Б.Г. Миркин. – М. : Изд. дом Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», 2011. – 88 с.

10. Пятинкин С.Ф. Развитие кластеров: сущность, актуальные подходы, зарубежный опыт / С.Ф. Пятинкин, Т.П. Быкова. – Минск: Тесей, 2008. – 72 с.

11. Саблук П. Т. Кластеризація як механізм підвищення конкурентоспроможності та соціальної спрямованості аграрної економіки / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2010. – № 1. – С. 3-12.

12. Халафян А. А. Statistica 6. Математическая статистика с элементами теории вероятностей : [учебник] / А. А. Халафян. – М. : «Бином-пресс», 2010. – 496 с.

ВИСНОВКИ

***Арачій В.І., к.е.н., професор, професор кафедри фінансів і кредиту,**
Полтавська державна аграрна академія*

***Дорогань-Писаренко Л.О., к.е.н., доцент,**
професор кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

***Єгорова О.В., к.е.н., доцент,**
доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія*

Сучасний стан національної економіки України характеризується рядом проблем, які потребують розробки адекватного інструментарію для їхнього розв'язання. Актуальні питання у фінансово-кредитній, фіскальній, обліковій та інших сферах вимагають від економічної науки нового підходу до вирішення завдань виробничого, управлінського та облікового характеру.

Враховуючи основні тенденції функціонування української економіки та прагнучи досягти її стабільного розвитку, вважаємо за доцільне сфокусувати увагу на наступних аспектах удосконалення державної політики та економічного механізму функціонування суб'єктів господарювання:

1. Стратегічно важливими завданнями для України є забезпечення глобальної конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників та управління логістичними ланцюгами поставок, ефективного функціонування ринку робочої сили та наповнення усіх, насамперед соціальних, статей державного бюджету. Виконання поставлених завдань можливе лише за максимального використання управлінського потенціалу логістичних ланцюгів поставок на мікрорівні економіки.

Методологія логістики повинна забезпечити потреби практики управління та на основі передбачення регіональних потреб, розробку стратегічних напрямів забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної економіки. Економічно обґрунтована регіональна політика повинна стати одним із інструментів гармонізації використання економічного потенціалу регіонів та забезпечення їх сталого розвитку.

2. В нинішніх умовах економічної нестабільності особливо серйозної уваги набуває питання продовольчої безпеки. Остання характеризує реальний рівень задоволення потреб суспільства та безпосередньо впливає на якість життя населення. Формування загальнодержавної та регіональної продовольчої безпеки має бути спрямоване на забезпечення необхідної кількості продовольства за рахунок власного виробництва і, за необхідності, – за рахунок імпорту; підтримку стабільності продовольчого постачання за рахунок скорочення коливань пропозиції продукції, адекватного управління національними запасами продовольства, розвиток транспортної інфраструктури та систем збуту; забезпечення доступу всіх верств населення до продуктів харчування.

3. Ринкова система господарювання вимагає високої ефективності використання усіх без винятку ресурсів. В аграрній сфері, від якої залежить економічна безпека країни, можна виділити чотири блоки економічних проблем, які потребують реформування: земельні, регулювання цінового механізму, культури господарювання на землі та законодавчого забезпечення розвитку АПК. Розв'язання питань першого блоку неможливе без запровадження контрольованого ринку землі, другого – без цивілізованого регулювання державою цін на аграрну продукцію, третього – без переорієнтації органів управління сільським господарством, четвертого – без удосконалення нормативної бази галузі, особливо щодо земельних відносин.

4. В сільському господарстві першочергове значення має пошук шляхів інтенсифікації: збільшення обсягів виробництва і реалізації продукції з одиниці земельної площі із паралельним зниженням

собівартості та зростанням прибутковості галузі. Проведені дослідження свідчать, що найбільш сильний вплив на отримання високих фінансових результатів від здійснення господарської діяльності на землі залежить від якості останньої.

5. Одним із найболючіших явищ у соціальній сфері є зростання комунальних тарифів. Звісно, підприємства, що надають комунальні послуги населенню, не повинні працювати у збиток. Проте, стрімке підняття тарифів, перелік наданих послуг та періодичність виконання робіт викликають багато питань. Перелік та періодичність послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій, які надаються комунальними підприємствами, звичайно, диференціюються по окремих населених пунктах. Аналіз такого переліку у місті Полтава виявив низку невідповідностей між фактичними та задекларованими видами робіт, що стосуються проведення тих чи інших видів робіт у будинках. Отже, зростання тарифів повинно бути попередньо належно обґрунтованим.

6. Сучасний період розвитку суспільних відносин характеризується переходом від індустріальної економіки до економіки знань: саме знання є однією з найбільших потреб сучасного суспільства. Світовою тенденцією у реформуванні вищої освіти є запровадження принципу освіти впродовж всього життя, інтенсивне навчання, якнайширший доступ до знань за помірну плату, фінансова незалежність та орієнтованість на ринок закладів вищої освіти. Проте, питання фінансування здатне перетворити університети на корпорації, зорієнтовані на постачання продукту споживачу-клієнту за його гроші. Потрібно розробити оптимальні моделі фінансування вищої школи в Україні, які відповідають сучасним умовам, та системи економічних норм і нормативів вищої освіти на рівні світових стандартів.

7. Процес реформування вітчизняної економіки супроводжується трансформацією бухгалтерського обліку та формуванням фінансової звітності відповідно до вимог національних і міжнародних стандартів.

Важливими завданнями економічної науки є обґрунтування методики бухгалтерського та управлінського обліку, документування обліку доходів суб'єктів господарювання та виробничих запасів. Однією з важливих передумов формування ефективно функціонуючих підприємств є забезпечення удосконалення управління витратами. Якісний та ефективно організований процес управління витратами є джерелом майбутнього економічного зростання та підвищення конкурентноздатності створюваної продукції.

В сільському господарстві гостро стоять питання відображення в системі обліку усіх складових аграрного капіталу, обліку земельної ренти та її розподілу.

8. Різноманітність і великий обсяг господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, ускладнюють контроль за ними. Отже, доцільно розділити організацію на окремі сегменти й делегувати повноваження відповідальним особам з метою формування внутрішньої звітності. Така система дозволить: встановити і досягти конкретних показників ефективності діяльності підприємства; виявити проблемні сторони в організаційній структурі; підвищити рівень контролю результатів діяльності; забезпечити прозорість руху грошових потоків; зміцнити платіжну дисципліну; сформувати систему мотивації працівників; оперативно реагувати на зміни зовнішнього середовища; виявляти внутрішні резерви підприємства; оцінювати ризики; збільшити прибутковість; забезпечити фінансову стабільність тощо.

9. Вирішення питань підвищення ефективності діяльності неможливе без застосування економічного аналізу. Зокрема, з метою обґрунтування системи заходів щодо поліпшення майнового та в цілому фінансового стану необхідно своєчасне дослідження наявних аналітичних характеристик фінансової звітності, змін в складі та структурі майна і капіталу.

**СКЛАД АВТОРСЬКОГО КОЛЕКТИВУ
ТА РОЗМІР АВТОРСЬКОГО ВНЕСКУ**

Аранчій Валентина Іванівна, к.е.н., професор – загальна редакція, передмова (у співавторстві), висновки (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Дорогань-Писаренко Людмила Олександрівна, к.е.н., доцент – загальна редакція, передмова (у співавторстві), пп.2.1 (у співавторстві), висновки (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Саблук Петро Трохимович, академік НААН, д.е.н., професор, Герой України – пп. 1.1 – 0,3 д.а.;

Плаксієнко Валерій Якович, д.е.н., професор – пп. 4.4 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Борисова Ірина Сергіївна, к.е.н., доцент – пп. 1.2 – 0,6 д.а.;

Верига Юстина Андріївна, к.е.н., професор – пп. 4.2 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Дорошенко Андрій Петрович, к.е.н., доцент – пп. 5.2 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Дорошенко Ольга Олександрівна, к.е.н., доцент – пп. 5.2 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Єгорова Олена Володимирівна, к.е.н., доцент – передмова (у співавторстві), висновки (у співавторстві), комп'ютерне оформлення – 0,1 д.а.;

Ільченко Алла Михайлівна, к.п.н., доцент – пп. 2.2 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Карпенко Ніна Григорівна, к.е.н., доцент – пп. 4.5 (у співавторстві) – 0,4 д.а.

Коба Олена Вікторівна, к.т.н., доцент – пп. 4.2 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Колодій Олена Сергіївна, к.п.н. – пп. 2.2 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Кононова Олександра Євгеніївна, к.е.н., доцент – пп. 4.1 (у співавторстві) – 0,6 д.а.;

Кононенко Жанна Андріївна, к.е.н., доцент – пп. 5.3 – 0,6 д.а.;

Кончаковський Євген Олегович, к.е.н., доцент – пп. 5.4 – 0,5 д.а.;

Кубецька Ольга Миколаївна, к.е.н., доцент – пп. 4.4 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Кухта Катерина Олексіївна, к.е.н. – пп. 4.3 – 0,5 д.а.;

Литвин Олександр Юрійович, к.е.н., доцент – пп. 2.1 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Миронова Юлія Юріївна, к.е.н. – пп. 4.2 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Мокієнко Тетяна Володимирівна, к.е.н., доцент – пп. 4.4 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Остапенко Тетяна Миколаївна, к.е.н., доцент – пп. 4.4 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Песцова-Світалка Оксана Станіславівна, к.е.н., доцент – пп. 3.2 – 0,4 д.а.;

Пилипенко Катерина Анатоліївна, к.е.н., доцент – пп. 4.5 (у співавторстві) – 0,4 д.а.;

Романченко Юлія Олександрівна, к.е.н., доцент – пп. 5.1 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Рудич Алла Іванівна, к.е.н., доцент – пп. 3.1 – 0,6 д.а.;

Саєнсус Марія Анатоліївна, к.е.н., доцент – пп. 2.3 – 1,2 д.а.;

Тютюнник Світлана Василівна, к.е.н., доцент – пп. 5.1 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Тютюнник Юрій Михайлович, к.е.н., доцент – пп. 5.1 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Чіп Людмила Олександрівна, к.е.н., доцент – пп. 2.1 (у співавторстві) – 0,1 д.а.;

Шейко Сергій Володимирович, к.ф.н., доцент – пп. 2.2 (у співавторстві) – 0,2 д.а.;

Шпатакова Оксана Леонидовна – пп. 4.1 (у співавторстві) – 0,3 д.а.

*«Актуальні питання сучасної
економічної науки»:
колективна монографія*

Підписано до друку 24.11.2018 р.
Формат 60х84/16. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Друк різнографічний. Умовн. друк. арк. 13,2.
Наклад 100 шт. Замовлення 2018-96

Видавництво «Сімон»

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготовників і розповсюджувачів
видавничої продукції серії ПЛ № 18 від 23.03.2004р.
36011, м. Полтава, вул.. Стрітенська, 37, ТОВ «Сімон»
Тел. (0532) 50-24-01 simon@simon.com.ua
Друкарня видавництва – Сімон- 1595107847453535

Друк ПП «Астроя»

36014, м. Полтава, вул. Шведська, 20, кв. 4
Тел.: +38 (0532) 509-167, 611-694
Дата державної реєстрації та номер запису в ЄДР
14.12.1999 р. № 1 588 120 0000 010089