



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 10/1'2018

(видається з 1994 року)

ISSN 2409-1944

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата з економічних і юридичних наук

Наказ Міністерства освіти і науки України від 21 грудня 2015 р. №1328 (економічні науки), Наказ Міністерства освіти і науки України від 11 липня 2016 р. № 820 (юридичні науки). Реєстраційне свідоцтво серії КВ № 21620-11520ПР від 12 жовтня 2015 р.

Рішення Аудиторської палати України від 21.12.2017 № 353/10 (фахове видання з обліку та аудиту).

Журналу присвоєно міжнародний ідентифікаційний номер ISSN 2409-1944 та включено до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus.

Засновники:

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з Таврійським національним університетом ім. В.І. Вернадського та Національною академією внутрішніх справ України

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку та до поширення через мережу Інтернет Вченою радою Національної академії внутрішніх справ України (Протокол № 26 від 11

жовтня 2018 року) та Вченою Радою Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського (Протокол № 33 від 16 жовтня 2018 року). Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Підписано до друку 29.10.2018

Формат 60/84/8

Наклад – 250 прим.

Адреса редакції: 01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 44

Телефони: (050) 735-43-41, (096) 221-88-61

Факс: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua



Суб'єкт видавничої
справи

© "Аналітик", 2018
© "Економіка. Фінанси. Право",
2018

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес
центр"

Керівник редакційної колегії з економічних наук:

Бутинець Тетяна Анатоліївна, д.е.н., професор, головний науковий співробітник Наукової лабораторії з проблем кримінальної поліції навчально-наукового інституту № 1 Національної академії внутрішніх справ м. Київ

Члени редакційної колегії з економічних наук:

Бондар Валерій Петрович, професор кафедри аудиту КНЕУ, директор аудиторської фірми "HLB UKRAINE", член Аудиторської палати України

Величко Олена Георгіївна, Радник Першого віце-прем'єр міністра України – Міністра економічного розвитку і торгівлі України, член Аудиторської палати України

Вініченко Ігор Іванович, д.е.н., професор, завідувач кафедри економічної теорії та економіки сільського господарства Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

Даций Олександр Іванович, д.е.н., професор, Заслужений працівник освіти України

Іванюта Василь Фалімонович, д.е.н., доцент, професор кафедри бізнес-адміністрування та зовнішньоекономічної діяльності Полтавського університету економіки і торгівлі

Клименюк Микола Миколайович, д.е.н., професор.

Кондрашихін Андрій Борисович, д.е.н., доцент

Корецька Світлана Олександрівна, д.е.н., професор

Манцевич Юрій Миколайович, д.е.н., доцент

Невелев Олександр Михайлович, д.е.н., доцент

Потишняк Олена Миколаївна, д.е.н., доцент, професор кафедри організації виробництва, бізнесу та менеджменту Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка

Прушківський Володимир Геннадійович, д.е.н., професор, перший проректор Запорізького національного технічного університету

Редько Олександр Юрійович, д.е.н., перший проректор з науково-педагогічної роботи, професор, академік НАСОНА, член Аудиторської палати України

Сук Петро Леонідович, д.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету біоресурсів і природо-користування України

Ткаченко Сергій Анатолійович, д.е.н., доцент, виконуючий обов'язки ректора Вищого навчального закладу «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»

Царенко Оксана В'ячеславівна, д.е.н., доцент

Керівник редакційної колегії з правових наук:

Константинов Сергій Федорович, д.ю.н., професор, завідувач кафедри адміністративної діяльності НАВС

Заступник редакційної колегії з правових наук:

Лоцихін Олександр Миколайович, д.ю.н., професор, Заслужений економіст України

Члени редакційної колегії з правових наук:

Баймуратов Михайло Олександрович, д.ю.н., професор, завідувач кафедри конституційного, адміністративного та міжнародного права Маріупольського державного університету, заслужений діяч науки і техніки України

Бичкова Світлана Сергіївна, д.ю.н., професор, заступник начальника кафедри цивільного права і процесу Національної академії внутрішніх справ

Василинчук Віктор Іванович, д.ю.н., професор, професор кафедри спеціальної техніки та оперативно-розшукового документування Національної академії внутрішніх справ, заслужений юрист України

Глушков Валерій Олександрович, д.ю.н., професор, завідувач спеціальною кафедрою № 1 Національної академії Служби безпеки України, заслужений юрист України

Джужа Олександр Миколайович, д.ю.н., професор, головний науковий співробітник відділу організації науково-дослідної роботи Національної академії внутрішніх справ, заслужений юрист України

Кампо Володимир Михайлович, к.ю.н., доцент, громадський діяч, заслужений юрист України

Клименко Олена Вікторівна, к.ю.н., доцент

Кононенко Леонід Минович, к.ю.н., професор

Копан Олексій Володимирович, д.ю.н., професор, провідний науковий співробітник наукової лабораторії з проблем досудового розслідування навчально-наукового інституту № 1

Литвин Олександр Петрович, к.ю.н., професор, професор кафедри публічно-правових дисциплін Університету сучасних знань

Луць Володимир Васильович, д.ю.н., професор, завідувач відділу проблем приватного права Науково-дослідного інституту приватного права і підприємництва імені академіка Ф.Г. Бурчака НАПрН України, заслужений діяч науки і техніки України

Озерський Ігор Володимирович, д.ю.н., доцент, професор кафедри кримінального права та правосуддя Запорізького національного університету, академік міжнародної кадрової академії, відмінник освіти України, радник юстиції

Приходько Христина Вікторівна, к.ю.н., професор

Фрицький Юрій Олегович, д.ю.н., професор

Шеф-редактор:

Головач Володимир Володимирович, к.ю.н., голова правління Аудиторської фірми "Аналітик", Заслужений юрист України

Технічний редактор:

Куцяк Олександр Анатолійович

Випусковий редактор:

Туманян Анна Оганесівна

ЗМІСТ

О.А. ЗІНЧЕНКО, Н.В. СУПРУН, А.А. СУПРУН. Функціонування страхового ринку в умовах системної кризи української економіки	4
В.В. СМАЧИЛО. Обґрунтування методу оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві	9
О.В. ПОБЕРЕЖЕЦЬ, І.М. КИСЛЯК. Теоретичні аспекти та напрями удосконалення обліку поточної дебіторської заборгованості	14
М.О. ПАНЧЕНКО, О.О. ЦИГУЛЬОВА. Вплив інновацій на конкурентоспроможність підприємства	18
Т.В. ГАНУЩАК, А.М. ЗУБОК. Динаміка рейдерських атак на підприємства України	21
Т.В. ГІЛЬОРМЕ, А.В. ВІННИКОВА. Удосконалення організаційно-методичних засад облікового відображення операцій з товарами на підприємстві	26
Л.Л. КАТРАНЖИ, Є.В. ПОНОМАРЬОВА. Шляхи вдосконалення організації обліку і контролю діяльності суб'єктів малого підприємництва	30
О.К. ЄЛІСЄЄВА, О.О. ВАСИЛЬЄВА. Теоретичні аспекти екологічного оподаткування: вітчизняний і зарубіжний досвід	33
І.В. ТЮТЮНИК. Податкові розриви в економіці: економічна сутність та передумови виникнення	36

АНОТАЦІЇ, КОМЕНТАРІ, КОНСУЛЬТАЦІЇ

А.О. ТУМАНЯН. Як покупцю-платнику ПДВ захистити своє право на податковий кредит у разі відсутності реєстрації податкової накладної? Аналіз судової практики	41
А.О. ТУМАНЯН. Порядок здійснення оптової реалізації пального	44
Коментар щодо змін до порядку ведення особових справ працівників	47

ЗИНЧЕНКО

Олена Антонівна
nvo.alta@gmail.com

д.е.н., професор, ДВНЗ
"Криворізький національний
університет"

СУПРУН

Наталія Вікторівна
natalias03093@gmail.com

к.е.н., доцент кафедри, ДВНЗ
"Криворізький національний
університет"

СУПРУН

Анатолій Анатолійович
suprun-anatoliy@rambler.ru

к.е.н., доцент, Криворізький
економічний інститут ДВНЗ
"Криворізький національний
університет"

УДК 368

ФУНКЦІОНУВАННЯ СТРАХОВОГО РИНКУ В УМОВАХ СИСТЕМНОЇ КРИЗИ УКРАЇНСЬКОЇ ЕКОНОМІКИ**FUNCTIONING INSURANCE MARKET IN UKRAINIAN ECONOMY SYSTEM CRISIS**

У статті визначено українську економіку як таку, що знаходиться в умовах системної кризи, яка позначилася на усіх сферах економічної діяльності, в тому числі і на страховому ринку. За аналізом статистичних даних визначено основні тенденції розвитку страхового ринку в останні роки, ідентифіковано основні проблеми в діяльності страховиків, визначено найбільш перспективні напрямки для інвестування коштів.

* * *

В статье определено украинскую экономику как таковую, что находится у условиях системного кризиса, который отображается на всех сферах экономической деятельности, в том числе и на страховом рынке. При проведении анализа статистических данных определено основные тенденции развития страхового рынка за последние годы, идентифицированы основные проблемы в деятельности страховщиков, определены наиболее перспективные направления для инвестирования денежных средств.

* * *

The Ukrainian economy has long been in a state of crisis, which is affects all economic actors. Despite this, the insurance market is developing, and a number of key indicators demonstrate a tendency to increase investment attractiveness.

The purpose of the work is to determine the features of the functioning of the Ukrainian insurance market in the conditions of the systemic crisis in the economy and to assess the prospects for its development in the post-crisis period.

The article defines the Ukrainian economy as one that is in the conditions of a systemic crisis that manifests itself in all spheres of economic activity, including in the insurance market. During the analysis of statistical data, the main trends in the development of the insurance market over the past few years have been identified, the main problems in the activity of insurers have been found, and the most promising areas for investing money have been determined.

The conducted research allows making a number of conclusions:

adaptation of the insurance market to the crisis situation was fast enough. Since 2016, there is a situation where the level of insurance premiums exceeds the level of inflation. In 2017, compared to 2016, the number of contracts is concluded with both legal and natural persons. The positive trend persists in 2018;

the most affected by the crisis was the endowment insurance, due to the deep devaluation of the national currency, but in this segment in 2018 there was a revival;

unpopular pension and medical reforms can become the main generator of personal insurance development in the medium term;

almost all branches of insurance are promising, and the investment attractiveness of the insurance market has significantly increased in 2017-2018.

Ключові слова: системна криза економіки, страховий ринок, страховики, страхувальники, перестрахування, страхові посередники

Ключевые слова: системный кризис экономики, страховой рынок, страховщики, страхователи, перестрахование, страховые посредники

Keywords: systemic crisis of economy, insurance market, insurers, reinsurance, insurance intermediaries

ВСТУП

Українська економіка внаслідок комплексної дії екзогенних та ендегенних чинників вже достатньо тривалий час перебуває в стадії кризи. Криза має системний та перманентний характер і відображається на усіх економічних суб'єктах. Попри це страховий ринок розвивається, і за рядом ключових показників спостерігається тенденція до зростання його інвестиційної привабливості. Питання функціонування страхового ринку, його розвитку упродовж усієї історії неза-

лежної України достатньо повно розглянуті в працях багатьох вчених, серед яких можна виділити О.О. Гаманкову, С.С. Осадця, В.М. Фурмана. Необхідність у подальших дослідженнях пояснюється тим, що кризові прояви завжди є різними і по-різному діють на учасників ринку та взаємозв'язки між ними.

МЕТА РОБОТИ полягає у визначенні особливостей функціонування українського страхового ринку в умовах системної кризи в економіці та оцінці перспектив його розвитку в посткризовому періоді.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Інтернет, законодавчо-нормативні акти в страховій сфері.

РЕЗУЛЬТАТИ

Ситуація системної кризи економіки виникає тоді, коли характер кризи є тотальним і фактично відсутні економічні ланки, які не зазнали втрат. Така криза спостерігається останніми роками в Україні і виникла вона здебільшого внаслідок зовнішніх чинників. Втрата територій і військові дії обумовили різке скорочення ВВП країни, кризу державних фінансів, виникнення низки соціальних проблем. Криза триває і зараз, причини її виникнення не зникли, а вибори гілок влади, що мають відбутися в 2019 р., можуть слугувати катализатором загострення ситуації.

Дослідження історії розвитку страхового ринку різними авторами (на наш погляд, варто виділити праці О.О. Гаманкової) показали, що страховий ринок упродовж усієї історії держави розвивався в умовах повної відсутності уваги з боку держави, низької (скоріше зруйнованої в 90-х рр. 20 ст.) страхової культури, низького платоспроможного попиту. Більш-менш вдалим періодом розвитку ринку можна назвати 2000-2008 рр., до початку глобальної кризи 2008 р., яка в сучасній фінансово-економічній теорії окреслена

як Велика фінансова [1, с. 125]. В цьому періоді була сформована сучасна інфраструктура ринку і на ринок вийшли іноземні інвестори. Наприклад, в 2007 році належні державі 25 % акцій страхової компанії НАСК «Оранта» були реалізовані Фондом Державного майна казахському банку «ТуранАлем» за 250 млн. грн., отже, загальна капіталізація компанії в тому періоді дорівнювала 1 млрд. грн. (200 млн. дол. США) Досі жодна страхова компанія так не оцінюється ринком. До речі, разом з продажем НАСК «Оранта» держава повністю пішла зі страхового ринку, що негативно позначилося на подальшій розбудові його інфраструктури.

На сьогодні серед TOP-20 страховиків іноземним інвесторам прямо або опосередковано належать 10 страхових компаній, а загальною рисою для них стало відсутність широкомасштабних фінансових впливів характерних для середини 2000-х рр.. Інвестори зайняли вибірковою позицію і наскільки довго вона триватиме важко спрогнозувати.

У важких економічних умовах сьогодення страхові компанії спромоглися нарощувати обсяги отримуваних страхових премій в основних сегментах. Тривалий час генератором розвитку страхового ринку було автострахування. Ситуація такою є і зараз, про що свідчать статистичні дані (рис. 1).

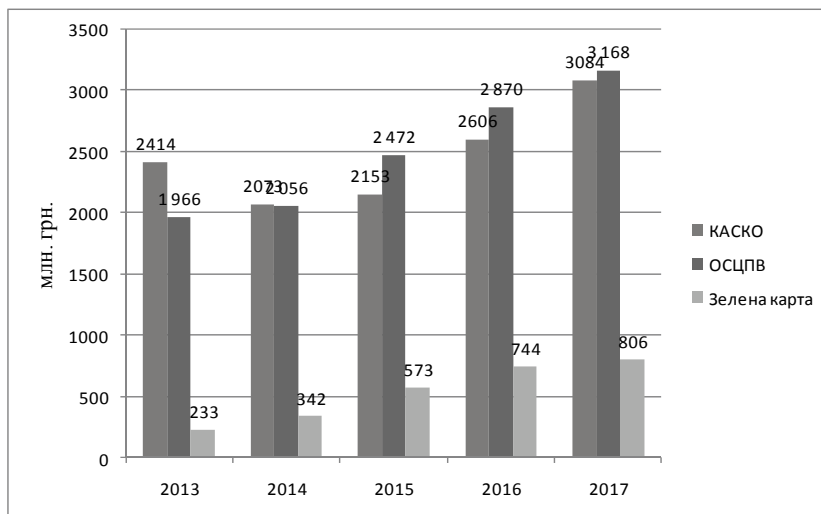


Рис. 1. Динаміка надходження страхових премій з автострахування в Україні в 2013-2017 рр.

Станом на 30.06.2018 р. автострахування забезпечувало 33,7 % надходження чистих страхових премій (5647,6 млн. грн.). І це при надзвичайно низькому рівні продаж нових автомобілів. Поштовх до збільшення страхових премій в сегменті під час кризи дало зростання реалізації автомобілів, що були у вжитку та збільшення лімітів відповідальності зі страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів. Якщо фінансова стабілізація в країні триватиме, поступово зростатимуть доходи населення, то обов'язково зростуть обсяги продажу автомобілів в кредит, а з ними і надходження за автокаско. Сегмент однозначно можна віднести до перспективних.

Цікавою є ситуація, що склалася в особистому страхуванні, іншому ніж страхування життя (рис. 2).

Страхові премії за усіма напрямками зростають. Уряд проводить достатньо важку для розуміння і однозначно непопулярну реформу в сфері охорони здоров'я. В Україні так і не відбулося впровадження обов'язкового медичного страхування (це є окремою темою для детального дослідження), вартість медичних послуг постійно дорожчає, як і вартість ліків. В таких умовах поступово стає зрозумілим, що кожна людина має покладатися тільки на себе і альтернативи особистому страхуванню для громадян з середнім рівнем доходу просто немає. Станом на 30.06.2018 р. особисте страхування забезпечувало 17,7 % надходження чистих страхових премій (2953,8 млн. грн.).

Зростає обсяг надходження страхових премій і в інших сегментах (рис. 3).

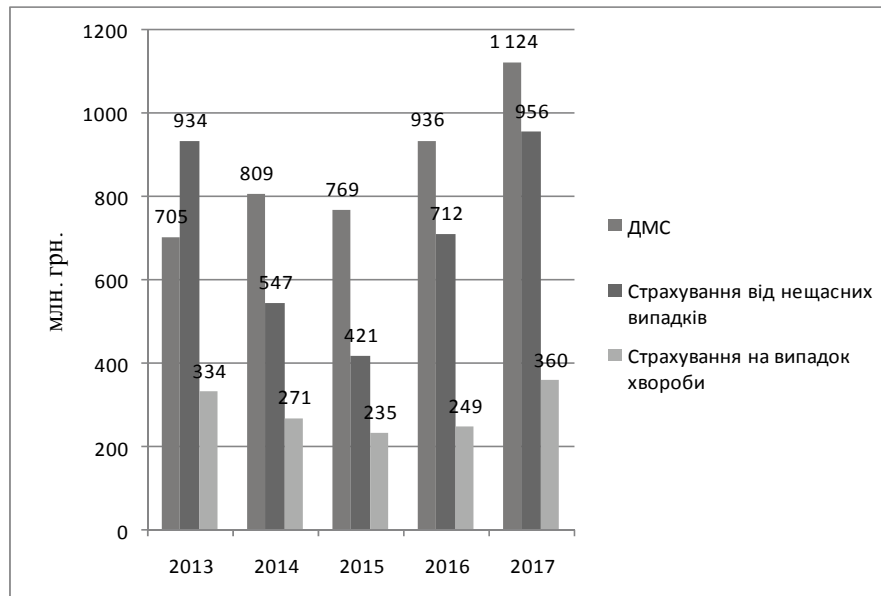


Рис. 2. Динаміка надходження страхових премій з медичного страхування в Україні в 2013-2017 рр.

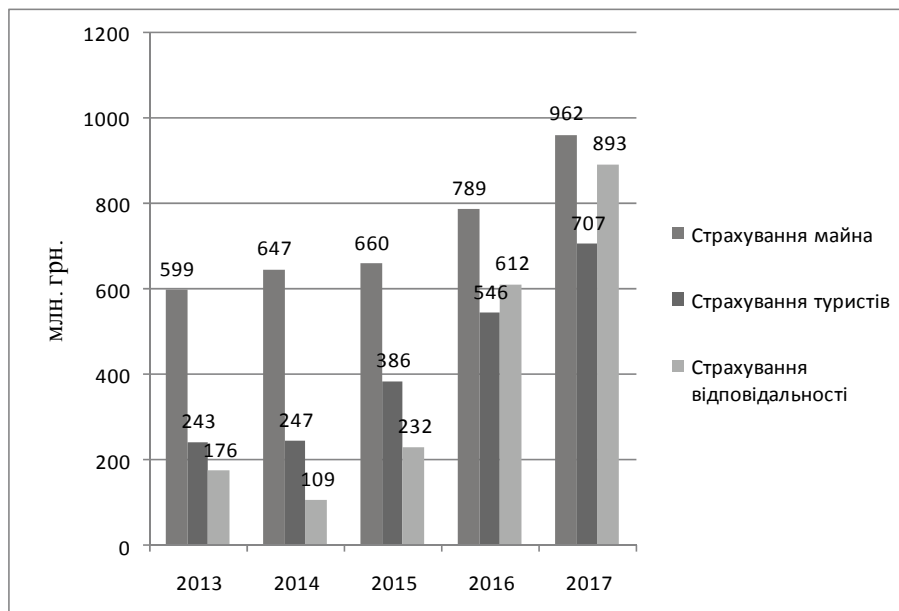


Рис. 3. Динаміка надходження страхових премій з майнового, туристичного страхування та страхування відповідальності в Україні в 2013-17 рр.

Страховикам вдалося забезпечити зростання ключових фінансових показників, що свідчить про підвищення результативності фінансової стратегії, використовуваної власниками і топ-менеджерами ряду страхових компаній (153 компанії отримали прибуток за підсумками 2017 р. на загальну суму 1,7 млрд. грн., а у інших збиток у розмірі 1,4 млрд. грн.). Наприклад, порівняно з банківським сектором, страховий ринок виглядає з кожним роком усе більш інвестиційним привабливим і конкурентоздатним.

За 2017 р. дохід банківського сектора склав 178,2 млрд. грн. (скорочення у порівнянні з 2016 р. на 6,6 %), в той же час страховий ринок показав результат у розмірі 51,7 млрд. грн. (зростання у порівнянні з 2016 р. на 10,6 %). При цьому показник прибутку, отриманий банками за 2017 р., був негативним (збиток у розмірі

24,4 млрд. грн.), а у страховиків хоч і незначним, але все таки, з позитивним результатом у розмірі 234 млн. грн.

Проте на страховому залишаються невирішеними багато проблем і диспропорцій. Характерною тенденцією минулого року є посилення конкуренції, обмежена пропозиція асортиментного складу страхових продуктів, висока територіальна концентрація великих страхових компаній в промислових регіонах, що мають розвинені філіальні мережі, жорстко керовані головними організаціями, часто без урахування специфіки відповідного регіонального сегменту страхового ринку, неконкурентні і дискримінаційні умови публічних закупівель страхових послуг [2, с. 4].

Чи не найбільший удар криза нанесла по накопичувальному страхуванню життя (рис. 4.)

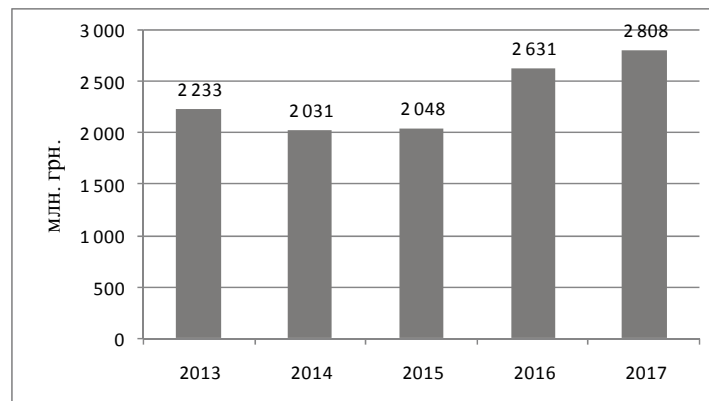


Рис. 4. Динаміка надходження страхових премій по страхуванню життя в Україні в 2013-2017 рр.

На відміну від інших сегментів ринку, спостерігаємо практичну зупинку зростання з 2013 р.. А з врахуванням трьохразового знецінення гривні і високих темпів інфляції в періоді практично йдеться про втрату клієнтами частки своїх коштів. Але і в даному напрямку є серйозні перспективи розвитку. Анонсована в 2018 р. пенсійна реформа, без внесення змін до її основних постулатів, в середньостроковій перспективі призведе до того, що велика частка громадян України не отримуватимуть пенсію, або отримуватимуть її у дуже незначному розмірі. Одним з інструментів забезпечення старості є накопичення грошей за договорами страхування життя і добровільного пенсійного страхування. Останні статистичні дані свідчать про те, що розуміння цього формується в суспільстві.

У 2018 р. сегмент страхування життя поживався – в першому півріччі 2018 р., порівняно з першим півріччям 2017 р., приріст надходження страхових премій за договорами страхування життя склав 39 % [3].

Політика регіональної експансії фінансових установ так само різна. Якщо за 2017 р. банки закрили 827 підрозділів (у 2016 р. – 1555), то страховики скоротили всього 47 регіональних структур (у 2016 р. – 197), тобто до 1251 одиниці. Кількість зареєстрованих страхових компаній також зменшилася під час кризи. На початок 2014 р. в Україні було зареєстровано 407 страхових компаній. Станом на 30.06.2018 р. їх залишилося 291. В останні роки темпи зменшення уповільнилися, хоча процес триває і триватиме далі (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість страхових компаній в Україні в 2016-2018 рр.

Кількість страхових компаній	Станом на 31.12.2016	Станом на 31.12.2017	Станом на 30.06.2017	Станом на 30.06.2018
Загальна кількість	310	294	300	291
Компанії, що здійснюють страхування інше, ніж страхування життя	271	261	264	260
Компанії, що здійснюють страхування життя	39	33	36	31

Зменшення кількості страхових компаній відбувається на фоні збільшення надходження страхових премій. Так, надходження страхових премій за 2017 р. склали 4,1 млрд. грн., що на 401,2 млн. грн. або на 10,8 % більше відносно 2016 р..

Зменшення кількості страхових компаній явище об'єктивне. З ринку йдуть малокапіталізовані страховики з низькою платоспроможністю, компанії, що надавали різного роду схемні послуги.

Серед інших позитивних тенденцій у розвитку страхового ринку слід відмітити наступні:

триває процес нормотворчості. У 2017-18 рр. прийняті важливі нормативні акти, спрямовані на підвищення якості активів, збільшення платоспроможності та забезпечення достатності капіталу;

кожного року зростає кількість врегульованих страховиками збитків і рівень страхових виплат;

поступово зростає рівень капіталізації страховиків (знову ж на фоні зменшення їх кількості);

зростає кількість населення охопленого страховими послугами (на кінець 2017 р. таких було 12 млн. осіб).

На тлі вказаних позитивів існує низка проблемних запитань в розвитку страхового ринку. Наприклад, накопичене негативне інформаційне поле навколо

страхової індустрії, недостатній рівень якості активів страховиків, недосконалість методики формування страхових резервів по ризикових видах страхування, низький рівень клієнтоорієнтованості страховиків (неадекватна звітність страхових компаній і її закритість, складні умови страхових продуктів, багато нюансів і виключень, спрямованих на невиплату страхового відшкодування), невисокий рівень інформаційної активності з боку страхових компаній (витрати страховиків на рекламу і маркетинг за 2017 р. склали 136,9 млн. грн. або 0,3% сукупного доходу) і, як наслідок, відсутність толерантності і надійності страхування, невисокий рівень залученості і страхової грамотності населення, слабкий рівень розвитку страхового брокера (1% від об'єму страхових премій), низький рівень професіоналізму і лояльності страхових агентів до страхових компаній (шантаж, необґрунтована вимога високих комісій і демпінг тарифів) [2, с. 5].

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє сформулювати ряд висновків:

український страховий ринок є менш вразливим для кризових проявів, ніж банківський;

адаптація страхового ринку до кризової ситуації була достатньо швидкою. З 2016 р. спостерігається ситуація, коли рівень надходження страхових премій перевищує рівень інфляції. У 2017 р., порівняно з 2016 р., збільшилася кількість укладення договорів як з юридичними, так і з фізичними особами. Позитивна тенденція триває і у 2018 р.;

найбільше від кризи постраждало накопичувальне страхування життя, що пояснюється глибокою девальвацією національної валюти, але і в цьому сегменті у 2018 р. намітилося пожвавлення;

непопулярні пенсійна і медична реформи можуть стати основним генератором розвитку особистого страхування в середньотерміновій перспективі;

практично усі напрями страхування є перспективними, а інвестиційна привабливість страхового ринку суттєво зросла в 2017-18 рр..

Список використаних джерел

1. Рендал Р. Сучасна теорія грошей: пер. з англ. Київ, 2017. 480 с.
2. Залетов А. 50 оттенков страхового бизнеса. Insurance TOP. 2018. №1(61). С. 4-6
3. Інформація про стан і розвиток страхового ринку України. URL: <https://www.nfp.gov.ua/ua/Informatsiia-pro-stan-i-rozvytok-strakhovoho-rynku-Ukrainy.html>

References

1. Rendal R. Contemporary Theory of Money: translated from english. Kyiv, 2017. 480 p. (in Ukrainian)
2. Zaletov A. 50 shades of insurance business. Insurance TOP. 2018. № 1(61). pp. 4-6 (in Russian)
3. Information on the state and development of the insurance market of Ukraine. URL: <https://www.nfp.gov.ua/ua/Informatsiia-pro-stan-i-rozvytok-strakhovoho-rynku-Ukrainy.html> (in Ukrainian)

СМАЧИЛО

УДК 330.46

Валентина Володимирівна
miroslava.valya@ukr.net

ОБГРУНТУВАННЯ МЕТОДУ ОЦІНЮВАННЯ КАДРОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

SUBMISSION OF PERSONNEL POTENTIAL EVALUATION METHOD ON ENTERPRISE

к.е.н., доцент, професор,
Харківський національний
університет будівництва та
архітектури

Ефективність управлінських рішень в будь-яких сферах економічної діяльності ґрунтується на оцінці об'єкта управління, що вимагає вибір оптимального методу оцінювання. Некоректно підібраний оціночний методичний інструментарій здатен спричинити помилкове управлінське рішення та негативно вплинути на діяльність підприємства. Застосування методу аналізу ієрархій до множини методів оцінювання кадрового потенціалу підприємства дозволило обґрунтувати оптимальний. Ним визначено метод радару як такий, що задовольняє трьом основним критеріям: доступності, конкретності та універсальності.

* * *

Эффективность управленческих решений в любых сферах экономической деятельности основывается на оценке объекта управления, что требует выбора оптимального метода оценки. Некорректно подобранный оценочный методический инструментарий способен вызвать ошибочное управленческое решение и негативно повлиять на деятельность предприятия. Применение метода анализа иерархий ко множеству методов оценки кадровым потенциалом предприятия позволило обосновать оптимальный. Им определен метод радар как удовлетворяющий трем основным критериям: доступности, конкретности и универсальности.

* * *

Introduction. An improperly selected valuation methodological toolkit can cause a false management decision and adversely affect the organization's activities. Not an exception is the process of managing human potential at an enterprise. That is why it is advisable to determine the optimal method for assessing human potential at an enterprise, taking into account specific requirements, which determines the relevance of research in this field.

Purpose. Choosing the best method for assessing human potential at an enterprise, taking into account accessibility, specificity and universality criteria.

Results. 4 most popular methods were used, which are used at enterprises of Ukraine: coefficient, expert, radar, costing. Based on the expert method, the following criteria are put forward for the methodical tools for assessing the human potential of an enterprise: accessibility, specificity, universality. A pairwise comparison within the analytic hierarchy process allowed the vector of global priorities to be defined. The highest level of global priority belongs to the radar method (51,3%), which indicates its versatility, specificity and availability in use when assessing the level of human potential in an enterprise. The second rank was assigned to the expert method (26,1%), the third - the costing method (15,8%) and the fourth - the coefficient method (6,8%).

Conclusion. Using the analytic hierarchy process to justify the toolkit for assessing human potential at an enterprise made it possible to establish that it has a radar method that fully corresponds to accessibility, specificity and universality.

Ключові слова: метод аналізу ієрархій, глобальні пріоритети, кадровий потенціал підприємства

Ключевые слова: метод анализа иерархий, глобальные приоритеты, кадровый потенциал предприятия

Keywords: analytic hierarchy process, global priorities, human potential of enterprise

ВСТУП

Ефективність управлінських рішень в будь-яких сферах економічної діяльності ґрунтується на оцінці об'єкта управління. Вказане вимагає проведення оцінювання тим чи іншим методом, вибір якого також впливає на процес управління. Некоректно підібраний оціночний методичний інструментарій здатен спричинити помилкове управлінське рішення та негативно вплинути на діяльність організації. Не є виключенням і процес управління кадровим потенціалом на підприємстві. Саме тому доцільно на науково-методичному базисі визначити оптимальний метод оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві із врахуванням конкретних вимог, що й обумовлює актуальність досліджень в цій сфері.

МЕТА РОБОТИ – вибір оптимального методу оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві із врахуванням критеріїв доступності, конкретності та

універсальності.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основним методом, що використано для обґрунтування кваліметричного інструментарію оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві, є метод аналізу ієрархій

РЕЗУЛЬТАТИ

Одним із найбільш популярних методів прийняття управлінських рішень в соціально-економічних системах є метод ієрархій (Analytic hierarchy process) [1], розроблений в 70-х рр. 20 ст. американським вченим Томасом Сааті. Це один з критеріальних методів, який допомагає зробити вибір та виважено прийняти управлінське рішення, базуючись на розумінні сутності проблеми та вимогами до її вирішення. У вітчизняній науковій літературі також представлено дослідження у цій сфері [2, 3]. Сутність методу – в розподілі загальної проблеми на більш прості складові частини та вра-

хуванні думок осіб, які приймають рішення, із використанням попарного порівняння критеріїв доцільності, що допомагає визначити рівень взаємодії окремих елементів ієрархії [4].

Метод передбачає деяку етаповість. Формулювання завдання, критеріїв; виходячи з мети дослідження, структуризація проблеми; робота щодо визначення пріоритетності відібраних критеріїв (формування їх локальних пріоритетів); формування локальних пріоритетів альтернатив (методів оцінювання). Математичний інструментарій на цих етапах використовується однаковий. Вказані етапи дозволяють сформувати матрицю глобальних пріоритетів, яка базується на локальних пріоритетах критеріїв та локальних пріоритетах альтернатив, та визначити безпосередньо глобальні пріоритети. Найвищий рівень глобального пріоритету і є вирішенням поставленого завдання та дозволяє прийняти виважене управлінське рішення. Спираючись на визначену етапність використання методу Т. Сааті, встановимо оптимальний метод оцінювання кадрового потенціалу підприємств.

Виділення проблеми та визначення мети: встановити оптимальний метод оцінювання кадрового потенціалу підприємств. Сформувані групи експертів, які підготу-

ють вибірку методичного інструментарію оцінювання кадрового потенціалу підприємств та встановлять критерії, що висуваються до кожного методу оцінювання. На основі дослідження [5], було визначено 4 найпопулярніші методи, які використовуються на підприємствах України. До них віднесено: коефіцієнтний, експертний, радарний, вартісний. Саме з них необхідно обрати оптимальний для оцінювання кадрового потенціалу. Базуючись на експертному методі, визначено такі критерії, що висуваються до методичного інструментарію оцінювання кадрового потенціалу підприємства: по-перше – це доступність, що дозволяє представляти інформацію для всіх (реципієнтів) користувачів (працівник, керівна ланка, аудит, тощо); по-друге – це конкретність, яка дозволяє результат представити мінімальною кількістю цифр, але, в той же час, є можливість розгорнутого вивчення результату; по-третє – це універсальність, яка дає змогу оцінювати як кадровий потенціал працівника, так і сукупний кадровий потенціал підприємства.

Таким чином, виконавши перші чотири етапи, зможемо здійснити декомпозицію проблеми у вигляді ієрархії, яка буде мати вигляд (рис. 1). Це дозволяє визначити відносний вплив на найвищий рівень ієрархії.

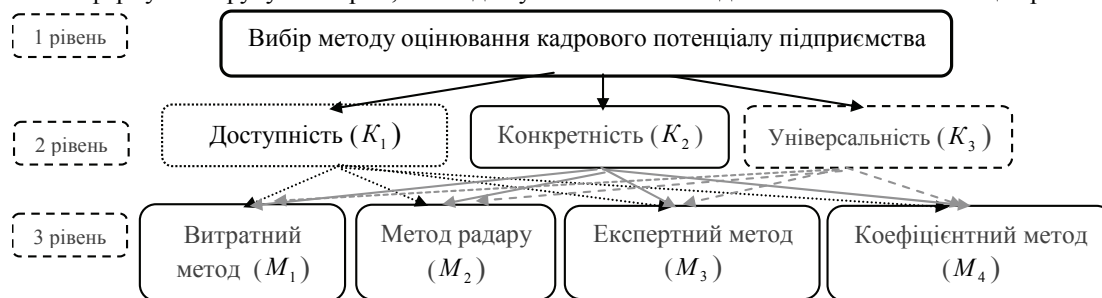


Рис. 1. Ієрархічна декомпозиція проблеми вибору методу оцінювання кадрового потенціалу підприємства

Як бачимо з рис. 1, на першому, найвищому рівні представлено завдання дослідження – вибір методу оцінювання кадрового потенціалу підприємства. На другому наведено критерії відповідності методів, які обрано експертами для подальшого вибору: K_1 – критерій універсальності; K_2 – критерій конкретності; K_3 – критерій доступності. Третій рівень представлений методами оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві, які пропонуються для вибору за визначеними критеріями: M_1 – витратний метод; M_2 – метод радару; M_3 – експертний метод; M_4 – коефіцієнтний метод. Згідно закону ієрархічної неперервності, складові останнього ієрархічного рівня попарно співставляються зі складовими наступного, вищого рівня і так до досягнення верхівки ієрархії. Попарне порівняння вагомості критеріїв передбачає кількісне оцінювання, під час якого використовується шкала відносної вагомості (табл. 1), розроблена Т. Сааті [4, 6].

Використання кваліметричної шкали передбачає, що, отримання під час порівняння одного елемента з іншим табличного значення інтенсивності відносної вагомості, передбачає отримання оберненої величини

під час порівнянні другого з першим (в першому випадку – 5, а обернена величина 1/5). Встановимо пріоритетність критеріїв та здійснимо оцінку кожної з альтернатив за ними, визначивши найважливішу. Для цього здійснимо побудову матриці попарних порівнянь для другого – критеріального – рівня (табл. 2).

Побудова матриці попарних порівнянь здійснюється на основі визначення відношення критерію i до критерію j , що дозволяє отримати a_{ij} . При цьому

$a_{ji} = 1/a_{ij}$, а $a_{ii} = 1$. Розрахунок компонентів вектора

локальних пріоритетів, проводиться із використанням формул (1) та (2) [7]:

$$\bar{u}_i = \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{ij}}, \quad (1)$$

$$u_i = \frac{\bar{u}_i}{\sum_{i=1}^n \bar{u}_i}, \quad (2)$$

де a_{ij} – i -ий елемент j -го стовпця матриці попарних порівнянь критеріїв ($i = \overline{1, n}$); n – кількість критеріїв.

Таблиця 1

Шкала відносної вагомості критеріїв [4, 6]

Інтенсивність відносної вагомості	Визначення
Однозначна (точна) оцінка	
1	Рівнозначна вагомість
3	Помірна перевага
5	Середня перевага
7	Перевага вище середньої
9	Значна перевага
Компромісні випадки (проміжні рішення між двома сусідніми оцінками)	
2	Між рівнозначною вагомістю та помірною перевагою
4	Між помірною та середньою перевагою
6	Між середньою перевагою та перевагою вище середньої
8	Між перевагою вище середньої та значною перевагою

Таблиця 2

Матриця попарних порівнянь для елементів 2-го рівня

№	Елементи 2-го рівня	K_1	K_2	K_3	Локальні пріоритети, u_i	Ранг
1	Універсальність (K_1)	1	3	3	0,584	1
2	Конкретність (K_2)	1/3	1	1/3	0,135	3
3	Доступність (K_3)	1/3	3	1	0,280	2
	$\lambda_{\max}$					3,136
	$IU = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1}$					0,068
	$BV = \frac{IU}{IUB}$					0,117

Вектор пріоритетів рівня ($u_1, \dots, u_n$) – це рейтинг вузлів певного рівня, обчислюється, враховуючи припущення, що вузли певного рівня є альтернативами. Всі рівні, крім тих, які містять альтернативи, складаються з факторів, що впливають на загальний вектор пріоритетів. Отже, пріоритети вузлів-факторів кількісно характеризують вагомість врахування кожного фактора щодо інших факторів того ж рівня (чим більше значення набуде u_i , тим вагомим буде фактор цього вектора пріоритетів) [4]. Розрахункові значення вектору локальних пріоритетів наведено в останньому стовпчику табл. 2. Крім того, необхідно провести визначення узгодженості локальних пріоритетів на основі індексу узгодженості (IU) та відносної узгодженості (BU).

Для цього визначається максимальне власне значення обернено-симетричної матриці попарних порівнянь за формулою [7]:

$$\lambda_{\max} \approx \sum_{j=1}^n u_j \left(\sum_{i=1}^n a_{ij} \right). \quad (3)$$

Індекс узгодженості (IU) – кількісне оцінювання суперечливості результатів порівнянь. Варто відмітити, що між достовірністю та недостовірністю немає явного зв'язку. Протиріччя у порівняннях виникають через суб'єктивні помилки експерта (експертів). Індекс узгодженості не залежить від шкали порівнянь, проте залежить від кількості парних порівнянь. Індекс узгодженості – позитивна цифра, і чим менше протиріччя у порівняннях, тим меншим є його значення. Під час використання способу порівнянь з еталоном значення індексу узгодженості дорівнює нулю [6]. Відносна узгодженість (BU) – відношення індексу узгодженості до середньостатистичного значення індексу узгодженості

при випадковому виборі коефіцієнтів матриці порівнянь [6]. При цьому IUB – число випадкової узгодженості.

Нижче представлена табл. 3 з величинами випадкового індексу (IUB) для різних матриць порядку від 2 до 15 [7].

Результати розрахунку наведено в останньому рядку табл. 2, що дозволяє сформулювати такі висновки: найбільш важливим критерієм відбору методу оцінювання кадрового потенціалу є K_1 , чия частка становить 58,4 %; друге місце посідає K_3 , який займає 28,0 % у загальному підсумку; третій за важливістю ранг присвоєно другому критерію (13,5 %).

Проведемо побудову будуюмо матриці попарних порівнянь для третього рівня ієрархії відносно кожного критерію (табл. 4-6).

Бачимо, що найвищий пріоритет за критерієм універсальності (табл. 4) отримує метод радару (50,7 %), другий ранг отримує експертний метод (25,8 %), на третьому – витратний метод – 16,9 % і найнижчий ранг отримує коефіцієнтний метод (6,7 %).

З критерієм конкретності (табл. 5) найвищий рівень пріоритету належить також методу радару – 51,7 %, другий ранг присвоєно експертному методу (26,3 %), третій – витратний метод (15,2 %) і останній – коефіцієнтний метод (6,8 %).

За останнім критерієм – доступності (табл. 6) – найвищий пріоритет знову ж таки належить радарному методу (52,4 %). Відносна узгодженість в межах допустимих 10 %.

Після цього визначаємо глобальні пріоритети, на основі яких можна обрати оптимальний метод оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві (табл. 7).

Таблиця 3

Еталонні значення показника узгодженості, залежно від кількості об'єктів, що порівнюються

Кількість об'єктів	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Випадковий індекс (IVB)	0	0,58	0,90	1,12	1,24	1,32	1,41	1,45	1,49	1,51	1,54	1,56	1,57	1,59

Таблиця 4

Матриця попарних порівнянь для елементів 3-го рівня за критерієм «Універсальність»

№	Елементи 3-го рівня	M_1	M_2	M_3	M_4	Локальні пріоритети, u_i	Ранг
1	Витратний метод (M_1)	1	1/3	1/3	5	0,169	3
2	Метод радару (M_2)	3	1	3	5	0,507	1
3	Експертний метод (M_3)	3	1/3	1	3	0,258	2
4	Коефіцієнтний метод (M_4)	1/5	1/5	1/3	1	0,067	4
$\lambda_{\max} = 4,296$; $IV = 0,099$; $BV = 0,1096$							

Таблиця 5

Матриця попарних порівнянь для елементів 3-го рівня за критерієм «Конкретність»

№	Елементи 3-го рівня	M_1	M_2	M_3	M_4	Локальні пріоритети, u_i	Ранг
1	Витратний метод (M_1)	1	1/3	1/5	5	0,152	3
2	Метод радару (M_2)	3	1	3	5	0,517	1
3	Експертний метод (M_3)	2	1/3	1	3	0,263	2
4	Коефіцієнтний метод (M_4)	1/5	1/5	1/3	1	0,068	4
$\lambda_{\max} = 4,2$; $IV = 0,067$; $BV = 0,0774$							

Таблиця 6

Матриця попарних порівнянь для елементів 3-го рівня за критерієм «Доступність»

№	Елементи 3-го рівня	M_1	M_2	M_3	M_4	Локальні пріоритети, u_i	Ранг
1	Витратний метод (M_1)	1	1/3	1/7	5	0,141	3
2	Метод радару (M_2)	3	1	3	5	0,524	1
3	Експертний метод (M_3)	3	1/3	1	3	0,266	2
4	Коефіцієнтний метод (M_4)	1/5	1/5	1/3	1	0,069	4
$\lambda_{\max} = 4,15$; $IV = 0,049$; $BV = 0,0550$							

Таблиця 7

Матриця глобальних пріоритетів

Критерії	К1	К2	К3	Глобальні пріоритети	Ранг
	Складові				
Витратний метод (M_1)	0,584	0,135	0,28	0,158	3
Метод радару (M_2)	0,169	0,152	0,141	0,513	1
Експертний метод (M_3)	0,507	0,157	0,524	0,261	2
Коефіцієнтний метод (M_4)	0,257	0,263	0,266	0,068	4
	0,067	0,068	0,069		

Відповідно до даних табл. 6 найвищий рівень глобального пріоритету належить методу радару (51,3 %), що свідчить про його універсальність, конкретність та доступність у використанні під час оцінювання рівня кадрового потенціалу на підприємстві. Другий ранг присвоєно експертному методу (26,1 %), третій –

витратний метод (15,8 %) і четвертий – коефіцієнтному методу (6,8 %).

ВИСНОВКИ

Використання методу аналізу ієрархій до обґрунтування інструментарію оцінювання кадрового потенціалу на підприємстві дозволило встановити, що ним

є метод радару, який в повній мірі відповідає доступності, конкретності та універсальності. Оцінка, яка буде здійснена за допомогою методу радару, дозволить покращити рівень управлінських рішень та отримати бажаний результат.

Список використаних джерел

1. Saaty T.L., Peniwati K. *Group Decision Making: Drawing out and Reconciling Differences*. Pittsburgh. Pennsylvania: RWS Publications, 2008. 385 p.
2. Володькина М.В. Стратегический менеджмент. К.: Знання-Прес, 2002. 149 с.
3. Ананьєв О.М. Застосування методології аналітичного планування для розв'язування складно структурованих завдань управління. Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Статистичне оцінювання соціально-економічних явищ у регіоні: методологічні підходи). НАН України. Інститут регіональних досліджень. Львів, 2004. Вип. 4. С. 519.
4. Саати Т., Кернс К. Аналитическое планирование. Организация систем: пер. с англ. М.: Радио и связь, 1991. 224 с.
5. Смачило В.В., Халіна В.Ю., Мірошніченко О.В. Аналіз методичного інструментарію оцінювання кадрового потенціалу підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 19. С. 241-246. URL: <http://clcl.to/7s8GfA> (дата звернення: 26.08.2018)
6. Гладун Т.М. Застосування методу аналізу ієрархій для вибору франчайзингової мережі. URL: http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/36011/1/19_109-115.pdf (дата звернення: 26.08.2018)
7. Євстрат Д.І., Кушнерук Ю.І. Застосування методу аналізу ієрархій для оцінки маркетингової активності торговельних підприємств. URL: <https://is.gd/GKutoM> (дата звернення: 26.08.2018)
8. Тимохин В.М., Подольська А.Г. Застосування методу Сааті в задачах економічного оцінювання URL: <https://is.gd/gLCxBw> (дата звернення: 26.08.2018)
9. Трунова О.В. Застосування методу Сааті при прий-

нятті управлінських рішень. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VchdpuP_2013_1_108_34 (дата звернення: 26.08.2018)

References

1. Saaty T.L., Peniwati K. *Group Decision Making: Drawing out and Reconciling Differences*. Pittsburgh. Pennsylvania: RWS Publications, 2008. 385 p.
2. Volodkyna M.V. *Strategic Management: Proc. allowance*. Kyiv: Znannia-Pres, 2002. 149 p. (in Russian)
3. Ananiev O.M. *Applying the analytical planning methodology for solving complexly structured management tasks. Socio-economic research in the transition period. Statistical evaluation of socio-economic phenomena in the region: methodological approaches (Yearbook of scientific works)*. NAS of Ukraine. Institute for Regional Studies. Lviv, 2004. Issue 4. 519 p. (in Ukrainian)
4. Saaty T., Kerns K. *Analytical planning. Organization of systems*. Moscow: Radio and Communications, 1991. 224 p. (in Russian)
5. Smachylo V.V., Khalina V.Iu., Miroshnychenko O.V. *Analysis of methodical tools for evaluating the human resources potential of the enterprise. Global and national problems of the economy*. 2017. № 19. pp. 241-246. URL: <http://clcl.to/7s8GfA> (in Ukrainian)
6. Hladun T.M. *Application of the method of analysis of hierarchies for the choice of a franchise network*. URL: http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/36011/1/19_109-115.pdf (in Ukrainian)
7. Yevstrat D. I., Kushneruk Yu.I. *Application of hierarchy analysis method for evaluation of marketing activity of trading enterprises*. URL: <https://is.gd/GKutoM> (in Ukrainian)
8. Tymokhyn V.M., Podolska A.H. *Application of the Saati method in the tasks of economic evaluation*. URL: <https://is.gd/gLCxBw> (in Ukrainian)
9. Trunova O.V. *Application of the Saati method in making managerial decisions*. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VchdpuP_2013_1_108_34 (in Ukrainian).

ПОБЕРЕЖЕЦЬОльга Валеріївна
olga-poberezhec@mail.ruд.е.н., доцент, професор кафедри,
Одеський національний університет
імені І.І. Мечникова

УДК 658.1:65.290-93

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА
НАПРЯМИ
УДОСКОНАЛЕННЯ
ОБЛІКУ ПОТОЧНОЇ
ДЕБІТОРСЬКОЇ
ЗАБОРГОВАНОСТІ**

**THEORETICAL ASPECTS
AND DIRECTIONS FOR
IMPROVEMENT OF
CURRENT DEBIT
RESTRICTION
ACCOUNTING**

КИСЛЯКІрина Михайлівна
ikislyak20@gmail.comмагістр, Одеський національний
університет імені І.І. Мечникова

У статті розглянуті теоретико-методичні аспекти обліку поточної дебіторської заборгованості на підприємстві. Досліджені проблемні питання обліку поточної дебіторської заборгованості. Розглянуті пропозиції вчених-економістів щодо організації бухгалтерського обліку поточної дебіторської заборгованості у відповідності з нормативно-правовим забезпеченням сьогодення. Досліджено економічний зміст поточної дебіторської заборгованості підприємства та охарактеризовані наукові основи її обліку. Запропонована класифікація поточної дебіторської заборгованості за своєчасністю погашення. Обґрунтована необхідність проведення аналізу поточної дебіторської заборгованості на підприємстві. Удосконалена методика управління поточною дебіторською заборгованістю для покращення платоспроможності підприємства. Запропоновано напрями удосконалення обліку поточної дебіторської заборгованості.

* * *

В статье рассмотрены теоретико-методические аспекты учета текущей дебиторской задолженности на предприятии. Исследованы проблемные вопросы учета текущей дебиторской задолженности. Рассмотрены предложения ученых-экономистов по организации бухгалтерского учета текущей дебиторской задолженности в соответствии с действующим нормативно-правовым обеспечением настоящего. Исследовано экономическое содержание текущей дебиторской задолженности предприятия и охарактеризованы научные основы ее учета. Предложена классификация текущей дебиторской задолженности за своевременностью погашения. Обоснована необходимость проведения анализа текущей дебиторской задолженности на предприятии. Усовершенствована методика управления текущей дебиторской задолженностью для улучшения платежеспособности предприятия. Предложены направления совершенствования учета текущей дебиторской задолженности.

* * *

The article deals with theoretical and methodical aspects of the accounting of current receivables at the enterprise. The problematic issues of the accounting of current receivables are investigated. The proposals of scientists-economists concerning the organization of accounting of current accounts receivable in accordance with the normative and legal support of the present are considered. The economic content of current receivables of the enterprise and the scientific basis of its accounting are described. The proposed classification of current receivables in accordance with the timeliness of repayment. The necessity of analysis of current receivables at the enterprise is substantiated. Improved management of current accounts receivable to improve solvency of the enterprise. Areas of improvement of accounting of current receivables are offered. One of the most topical and complex issues of accounting in the enterprise is the accounting of current receivables, which is associated with the existence of a problem of non-payment. Modern economic processes in the national macroeconomic environment require business entities to seek and implement progressive approaches to the problems of payment and settlement relationships between enterprises, which in turn requires the correct accounting of accounts receivable to make managerial decisions, which is very relevant and requires detailed consideration. Among the Ukrainian scholars, the issue of accounting for current receivables was investigated: F.F. Butinets, O.V. Poberezhets, S.F. Golov, L.O. Masina, E.I. Maslennikov, H.V. Savitskaya and others. The study of this issue is devoted to the works of foreign scientists, in particular, E.S. Hendriksena, M.F. Van Breda and others.

The purpose of the work is theoretical study of the current state of accounting of current accounts receivable at the enterprise, development of methodological approaches and drawing up of practical recommendations for improvement of existing methods of accounting for current accounts receivable. The theoretical and methodological basis of the research is regulatory documents that regulate the processes of accounting for current receivables and the source of educational, monographic and periodical literature on the chosen topic. The following methods were used during the study: observation method, methods of analysis and synthesis, monographic method, dialectical method, method of comparison, methods of induction and deduction.

Ключові слова: поточна дебіторська заборгованість, контроль і аналіз, управління поточною дебіторською заборгованістю

Ключевые слова: текущая дебиторская задолженность, контроль и анализ, управление текущей дебиторской задолженностью

Keywords: current receivables, control and analysis, management of current accounts receivable

ВСТУП

Одним з найбільш актуальних і складних питань бухгалтерського обліку на підприємстві є облік поточної дебіторської заборгованості, що пов'язано з існуванням проблеми неплатежів. Сучасні економічні процеси у національному макроекономічному середовищі вимагають від суб'єктів господарювання пошуку і впровадження прогресивних підходів до проблем платіжно-розрахункових взаємозв'язків між підприємствами, що в свою чергу потребує правильного здійснення обліку дебіторської заборгованості для прийняття управлінських рішень, яке є досить актуальним і потребує детального розгляду. Серед українських вчених питання обліку поточної дебіторської заборгованості досліджували: Ф.Ф. Бутинець, О.В. Побережець, С.Ф. Голов, Л.О. Масіна, Є.І. Масленніков, Г.В. Савицька та інші. Дослідженню даного питання присвячені праці зарубіжних вчених, зокрема, Е.С. Хендріксена, М.Ф. Ван Бреда та інших.

МЕТА РОБОТИ

Метою роботи є теоретичне дослідження сучасного стану обліку поточної дебіторської заборгованості на підприємстві, розробка методичних підходів і складання практичних рекомендацій щодо вдосконалення існуючих методик обліку поточної дебіторської заборгованості.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичною та методологічною основою дослідження є нормативно-правові документи, які регулюють процеси обліку поточної дебіторської заборгованості та джерела навчальної, монографічної та періодичної літератури з обраної теми. Під час дослідження були використані наступні методи: метод спостереження, методи аналізу та синтезу, монографічний метод, діалектичний метод, метод порівняння, методи індукції та дедукції.

РЕЗУЛЬТАТИ

Метою діяльності будь-якого підприємства є забезпечення зростання прибутку, що призводить до пошуку нових клієнтів і збільшення обсягу реалізації товарів і послуг, як результат – зростання дебіторської заборгованості.

У зв'язку з тим, що між підприємствами виникають різні умови купівлі товарів і надання послуг, а суб'єкт господарювання прагне якнайшвидше реалізувати продукцію протягом виробничого циклу, часто не зважають на той факт, що у контрагента недостатньо вільних коштів, щоб здійснити розрахунки. І внаслідок збільшення частки поточної дебіторської заборгованості в балансі, погіршується фінансовий стан підприємства, зростає ризик банкрутства. У зв'язку з цим виникає потреба в правильному обліку, аналізі, контролі та управлінні поточною дебіторською заборгованістю.

На сучасному етапі облік поточної дебіторської заборгованості урегульовано нормативно-правовими актами, до яких, перш за все, можна віднести П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Так, згідно пункту 4 П(С)БО 10 «Дебіторська за-

боргованість», поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Наявність хоча б одного з критеріїв призводить до виникнення поточної дебіторської заборгованості [1].

Тлумачення сутності дебіторської заборгованості вітчизняними вченими є близькими до визначення наведеного у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Так, проф. Ф.Ф. Бутинець трактує поняття дебіторської заборгованості як суму заборгованостей підприємств на певну дату [2, с. 195]. Дебіторська заборгованість за визначеннями авторів О.В. Побережець, Л.О. Масіної, Є.І. Масленнікова – це боргові вимоги щодо погашення зобов'язання контрагента. Боргові вимоги є еквівалентом боргу контрагента, на якого покладене виконання обов'язку.

Вчений В. Белозерцев дотримується думки, що дебіторська заборгованість – грошове вираження результату вимушеної або заздалегідь запланованої господарсько-економічної операції кредитного характеру з контрагентами (юридичними або фізичними особами), що мала місце у минулому та борг за неї може бути достовірно визначений, узгоджений з контрагентом та сплачений підприємству у майбутньому, а в поточний момент відображений у балансі підприємства як актив [3, с. 5].

Досліджуючи твердження вчених щодо дебіторської заборгованості, треба зазначити, що найбільш обґрунтована точка зору – трактування дебіторської заборгованості як «борги», адже дебіторська заборгованість – це не лише кошти, заборговані контрагентами підприємству, а й інші активи. Наприклад, дебіторська заборгованість за авансами виданими. Важливим аспектом є організація бухгалтерського обліку поточної дебіторської заборгованості, основні пропозиції вчених-економістів щодо неї наведено у табл. 1.

Організація бухгалтерського обліку поточної дебіторської заборгованості на підприємстві має стратегічне значення, оскільки сприяє упорядкуванню аналітичної інформації, прозорості та достовірності даних із розрахункових операцій за борговими правами контрагентів.

Поточну дебіторську заборгованість можна розділити на два блоки: товарну (товари, роботи, послуги) і нетоварну (не операційну, яка виникає від операцій підприємства відмінних від продажу товарів, надання послуг або виконання робіт), остання з яких являється економічно невиправданою. Класифікація поточної дебіторської заборгованості за своєчасністю подана у табл. 2.

Для їх обліку в плані бухгалтерських рахунків призначені рахунки 3-го класу «Кошти, розрахунки та інші активи» та класу 6 «Поточні зобов'язання» у разі виникнення дебетового сальдо на окремих субрахунках синтетичних рахунків 64, 68. Для детальної інформації про дебіторів, склад поточної дебіторської заборгованості та терміни непогашення на підприємстві організовується аналітичний облік, дані відображаються у журналі 3.

Таблиця 1

Пропозиції вчених-економістів щодо організації бухгалтерського обліку поточної дебіторської заборгованості

Вчений-економіст	Пропозиція
В. Сопко, В. Завгородній	Слід визначити на підприємстві об'єкти заборгованості відповідно до термінів її погашення та згрупувати суб'єкти боргу за видами заборгованості. А саме: аналітичний облік вести за кожним видом заборгованості та окремим контрагентом.
М. Білик	Пропонує класифікацію заборгованості за шістьма ознаками: способом виникнення, терміном погашення, забезпеченістю, контрагентами, ступенем дотримання фінансової дисципліни, формою погашення. Слід приділяти увагу питанням аналізу та внутрішнього контролю, проведення яких може сприяти ефективному управлінню розмірами заборгованості на підприємстві.
Є. Масленніков	Рекомендує застосовувати інструменти фінансово-економічної політики управління поточною дебіторською заборгованістю підприємства. Визначає її складові, чинники, які впливають на форму дебіторської заборгованості контрагента, та документальне забезпечення дебіторської заборгованості.
Г. Нашкерська	Розглядає практичні аспекти обліку поточної дебіторської заборгованості та формування резерву сумнівних боргів. Обґрунтовує доцільність використання методу класифікації сумнівних боргів, а саме: метод класифікації сумнівних боргів доцільно застосовувати підприємствам, які мають значну кількість дебіторів, і навпаки – метод формування резерву з врахуванням платоспроможності кожного окремого дебітора краще використовувати тоді, коли кількість дебіторів незначна.

Таблиця 2

Класифікація дебіторської заборгованості за своєчасністю погашення

Вид	Сутність
Очікувана	Поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує впевненість у її погашенні боржником і строк оплати якої не настав.
Сумнівна	Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.
Безнадійна	Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

У балансі підприємства інформація про поточну дебіторську заборгованість відображають в другому розділі. Не зважаючи на високий ступінь урегульованості обліку поточної дебіторської заборгованості нормативно-правовими документами, існує цілий ряд невирішених проблем та протиріч. Серед них можна виділити:

- форма бухгалтерського обліку поточної дебіторської заборгованості, яку рекомендують нормативно – журнал-ордер № 3, в якому групуються дані по дебіторській і кредиторській заборгованостях. Слід зазначити, що даний регістр синтетичного обліку не враховує специфіки даного активу, що в результаті стає причиною різноманітності ознак класифікації та методів його оцінювання. Це негативно впливає на прийняття управлінських рішень, для здійснення яких важливу роль займають актуальність і якість інформації про стан розрахунків з дебіторами, що формується на базі даних бухгалтерського обліку. Як наслідок – неможливість прогнозування ймовірності настання платіжної кризи суб'єктів господарювання, складання рекомендацій щодо її попередження;

- визнання поточної дебіторської заборгованості активом. Так, згідно ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість», поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю [1]. Визнання доходу не завжди є доцільним, тому що існує ризик непогашення поточної дебіторської заборгованості, тобто її перетікання в безнадійну дебіторську заборгованість;

- високий рівень неплатоспроможності суб'єктів господарювання. Причинами такого явища є недос-

татня інформація щодо потенційних покупців, неправильно організована договірна робота з клієнтами, адже важливо ще на стадії підписання договору купівлі-продажу дати оцінку ризику неповернення заборгованості;

- оцінка поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги;

- наявність фальсифікованої поточної дебіторської заборгованості на підприємстві, що пов'язано з готівковими розрахунками та невідображенням їх в обліку;

- нехтування створенням резерву сумнівних боргів, що пояснюється недосконалістю методів його створення;

- відміна системи групування об'єктів поточної дебіторської заборгованості у міжнародній практиці від вітчизняної.

З метою своєчасного інформування керівництва підприємства про стан поточної дебіторської заборгованості необхідно проводити її аналіз. Результати аналізу стану розрахунків підприємства дають можливість виявити негативні тенденції в їх організації та здійсненні, намітити бажаний їх стан. Метою такого аналізу є пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємства, обґрунтування прийняття управлінських рішень, доцільність нововведень. Результати аналізу поточної дебіторської заборгованості є тим підґрунтям, на основі якого формують комплексну політику управління розрахунками підприємства, яка визначає перспективи поліпшення їхнього стану.

В умовах значного сповільнення платіжного обороту, що викликає зростання дебіторської заборгованості, важливим є ефективне управління дебіторською заборгованістю, яке здійснюється через:

- проведення контролю стану розрахунків;
- систематизацію та аналіз інформації про покупців, замовників та інших дебіторів підприємства;
- аналіз розміру і структури дебіторської заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів;
- визначення ступеня ризику неплатоспроможності покупців;
- контроль заборгованості, строк сплати по якій ще не настав, а також заборгованості, не сплаченої в строк;
- розрахунок прогнозованого розміру резерву сумнівних боргів;
- запровадження системи вимоги боргів.

В цілому, облік поточної дебіторської заборгованості на сучасному етапі знаходиться в задовільному стані, але потребують реформації деякі методологічні засади: внесення змін до П(С)БО 10 – чітко розмежувати поняття поточної і короткострокової дебіторської заборгованостей; визначити умови визнання поточної дебіторської заборгованості з одночасним визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг і закріпити це на законодавчому рівні, оскільки дохід вимірюється сумою очікуваних грошових надходжень, тому, якщо не очікується погашення дебіторської заборгованості у звітному періоді, то наступні надходження коштів або певних матеріальних цінностей не можна вважати доходом; розробити форму групування даних саме для дебіторської заборгованості, де відображалася б детальна інформація про контрагентів та терміни погашення заборгованостей; впроваджувати обов'язковий фінансово-економічний аналіз потенційних дебіторів та розробити оперативні форми звітування з обліку поточної дебіторської заборгованості з метою контролю фінансового стану підприємства та прогнозування платоспроможності на довгострокову перспективу; запровадити лояльну систему штрафних санкцій, задля стимуляції погашення заборгованості контрагентів.

ВИСНОВКИ

Таким чином, сучасна система бухгалтерського обліку поточної дебіторської заборгованості повинна забезпечувати систему управління підприємством для прийняття ефективних та стратегічних рішень повною, правдивою та неупередженою інформацією про розрахунки з контрагентами. Запропоновані шляхи методологічної підтримки бухгалтерського обліку поточ-

ної дебіторської заборгованості забезпечать процес розвитку обліку поточної дебіторської заборгованості у відповідності з міжнародними стандартами. Побудова ефективних взаємовідносин підприємств зі своїми контрагентами є запорукою розвитку боргових відносин у національному макроекономічному середовищі.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення 01.09.2018).
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум. Житомир: Рута, 2009. 512 с.
3. Белозерцев В. С. Фактори впливу на динаміку та якість дебіторської заборгованості підприємства: теоретичний аспект. Технологический аудит и резервы производства. 2015. № 4(5). С. 4-10.
4. Філіппова С.В., Масленников Є.І., Побережець О.В., Черкасова С.О. Звітність підприємств: навч.-метод. посіб. Одеса: Прес-кур'єр, 2015. 188 с.
5. Побережець О.В. Теоретико-методологічні та практичні засади дослідження системи управління результатами діяльності промислового підприємства. Херсон: Видавництво Гринь Д.С., 2016. 500 с.
6. Масленников Є.І. Прысакар Д.Д. Теоретичні засади організації облікового процесу на промислових підприємствах. Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 2/2. С. 49-52.

References

1. Regulation (standard) of accounting 10 "Accounts Receivable": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated October 08, 1999 № 237. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (in Ukrainian)
2. Butinets F.F. Accounting financial accounting. Workshop. Zhytomyr: Ruta, 2009. 512 p. (in Ukrainian)
3. Belozertsev V.S. Factors influencing the dynamics and quality of receivables of an enterprise: the theoretical aspect. Technological audit and production reserves. 2015. № 4 (5). pp. 4-10. (in Ukrainian)
4. Filippova S.V., Maslennikov Ye.I., Poberezhets O.V., Cherkasova S.O. Reporting of enterprises: teaching method. Odessa: Press-courier, 2015. 188 p. (in Ukrainian)
5. Poberezhets O.V. Theoretical-methodological and practical principles of the research of the system of management of the results of activity of an industrial enterprise. Kherson: Publishing house Hrin D.S., 2016. 500 p. (in Ukrainian)
6. Maslennikov E.I., Prysakar D.D. Theoretical principles of organization of accounting process at industrial enterprises. Economy. Finances. Law. 2017. № 2/2. pp. 49-52. (in Ukrainian)

ПАНЧЕНКО

Марія Олександрівна
mary1@ukr.net

УДК 330.341.1:005.3

ВПЛИВ ІННОВАЦІЙ НА
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ
ПІДПРИЄМСТВА

ЦИГУЛЬОВА

Олена Олегівна
lena13thusyluva@gmail.comINFLUENCE THE INNOVATIONS ON
COMPETITIVENESS OF ENTERPRISEк.е.н., доцент, Одеський
національний політехнічний
університетстудент, Одеський національний
політехнічний університет

Стаття присвячена питанням підвищення конкурентоспроможності під впливом впровадження інновацій в діяльність підприємств; розглянуті головні фактори впливу на конкурентоспроможність підприємства, результати державних статистичних спостережень за інноваційною діяльністю підприємств в Україні; наглядно представлені та описані проблеми росту конкурентоспроможності підприємства на основі інновацій.

* * *

Статья посвящена вопросам повышения конкурентоспособности под воздействием внедрения инноваций в деятельность предприятий; рассмотрены главные факторы влияния на конкурентоспособность предприятия, результаты государственных статистических наблюдений за инновационной деятельностью предприятий в Украине; наглядно представлены и описаны проблемы роста конкурентоспособности предприятия на основе инноваций.

* * *

The article is devoted the questions of increase the competitiveness under act of introduction the innovations in activity of enterprises. A modern market puts the terms in connection with the increase of competition with the purpose of the use innovation, increase the innovative activity. For any enterprise it is important to have firmness at the market and own advantages before the competitors, and for this reason it is forced to search the new systems for organization of the business.

A purpose is a ground of theoretical positions and development of methodical recommendations on the increase the competitiveness of enterprises on the basis of innovations.

The basic results of the state statistical looking were resulted after innovative activity the enterprises in Ukraine. Creation, introduction and distribution of new products, services, technological processes, become the key factors of growth of production, employment the population, investments, value of external trade, improvement the quality of products, economy the labour and financial charges, improvement the organization production and increase of his efficiency volumes. The terms of forming the system development of innovations are selected on enterprises: selection of skilled shots, study of the newest developments, defence of own developments, patent cleanness of products, estimation of cost of immaterial assets, trial marketing. It follows to activate innovative activity of enterprises on macro- and microlevels: the first foresees organizational, financial and legal support the such activity, second – stimulation of innovative and activity mon-management of enterprises.

A necessity the increase of competitiveness of the Ukrainian commodities is in the world market, the increase of particle of hi-tech products in the general volume of export requires appearance of new innovations and strengthening the role of scientific and technical and scientifically productionstructures, oriented to creation the new technological mode in an economy, able to provide dug in the direction of achievement of these aims.

Ключові слова: інновація, управління, фактори впливу, конкурентоспроможність, підприємство

Ключевые слова: инновация, управление, факторы влияния, конкурентоспособность, предприятие

Keywords: innovation, management, factors of influence, competitiveness, enterprise

ВСТУП

Проблема підвищення конкурентоспроможності визнається однією з найважливіших в теорії і практиці економічної науки. На сьогоднішній день розвиток української економіки безпосередньо залежить від конкуренції і впливу інноваційної діяльності на економічне зростання. Зростаюче використання нововведень в широких масштабах пов'язане із збільшенням рівня розвитку економіки [3]. На даний момент будь-яка інтелектуальна праця оплачується дорожче порівняно з іншими видами праці. Сучасний ринок ставить свої умови у зв'язку із збільшенням конкуренції з метою використання нововведень, інновацій, збільшення інноваційної активності. Для будь-якого підприємства важливо мати стійкість на ринку і володіти перевагами перед своїми конкурентами, і саме тому воно вимушене шукати нові системи для організації свого бізнесу. Одним з чинників, здатних підвищити

конкурентоспроможність будь-якого підприємства, є активне використання інноваційних технологій виробництва, що спричинить становлення науково-технічної, виробничої, фінансової, соціальної діяльності в умовах сталого розвитку ринку.

Впливу інноваційної діяльності на конкурентоспроможність підприємств присвячено праці М.Е. Портера, М. Сторпера, Л.В. Балабанової, Р. А. Фатхудинова та ін.. Їхні наукові розробки становлять базу для подальших досліджень зазначеної тематики.

Науково-теоретична та практична значущість цієї проблеми зумовлюють актуальність пропонованого дослідження.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень і розробка методичних рекомендацій по підвищенню конкурентоспроможності підприємств на основі інновацій.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою статті є наукові праці, матеріали періодичних видань. При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення в рамках системного підходу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Сучасна інноваційна діяльність компанії виходить далеко за рамки тільки науково-технічної політики, заснованої на розробці і впровадженні нового продукту. Продуктові інновації були і залишаються важливим стратегічним чинником розвитку, проте все частіше за компанію в процесі конкурентних дій використовують

цілий комплекс нововведень, що зачіпає всі сфери і області управління [2]. Впровадження нових маркетингових заходів, реструктуризація компаній, перехід до нових типів і методів управління так само стають стратегічними цілями компанії. Причому найбільш ефективна інноваційна політика будується на паралельному впровадженні різних типів нововведень. Таким чином, інновацію (нововведення) можна трактувати як упроваджене нововведення, що забезпечує якісне зростання ефективності процесів або продукції, що потребується ринком [2]. Відповідно до такого визначення можна виділити основні напрями дії інновацій на конкурентоспроможність підприємств (табл. 1).

Таблиця 1

Вплив інновацій на конкурентоспроможність підприємства

Вплив інновацій	Вплив на конкурентоспроможність підприємства
1. Соціально-економічні	Оптимізація використання ресурсів(наприклад фінансових – для підвищення порівняльних і конкурентних переваг)
2. Управлінські	Реалізація творчих ідей з метою розробки і створення нових методів і форм управління. У зв'язку з цим виникає перевлаштування системи управління, що приводить до прибутку і конкурентоспроможності
3. Технічні	Використання нової техніки для зменшення витрат
4. Соціальні	Поліпшення умов праці, проведення тренінгів і різних заходів для підвищення мотивації співробітників. Якість робочої сили визначає здатність економічного суб'єкта здійснювати власні науко- дослідницькі і дослідно-конструкторські роботи (НІОКР) або копіювати нові продукти у інших фірм
5. Продуктові	Поліпшення споживчих властивостей товару і підвищення конкурентних переваг
6. Процесні	Перетворення, що вносяться до процесів, що проходять на підприємстві, приведуть до зниження витрат, вартості, підвищення якості, порівняльних і конкурентних переваг
7. Алокаційні	Реорганізація підприємства, направлена на підвищення конкурентоспроможності

Інновації, що впроваджуються на підприємствах, направлені на наступні економічні, фінансові і виробничі аспекти діяльності:

- заміну знятої з виробництва продукції;
- розширення асортименту продукції;
- збереження традиційних ринків збуту;
- створення нових ринків збуту;
- скорочення витрат на заробітну плату;
- скорочення матеріальних витрат;
- скорочення енерговитрат;
- забезпечення відповідності сучасним стандартам;
- поліпшення якості продукції;
- зниження забруднення навколишнього середовища;

- підвищення гнучкості виробництва [1].

Основні узагальнені показники інноваційної діяльності українських підприємств наступні:

- частка підприємств, що займалися інноваціями;
- частка реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової;
- частка підприємств, впровадивших інновації;
- кількість впроваджених нових технологічних процесів;
- кількість впроваджених маловідхідних і ресурсозберігаючих процесів;
- кількість найменувань освоєних інноваційних видів продукції;
- кількість найменувань нового вигляду техніки;
- загальна сума витрат на інновації, зокрема за джерелами фінансування (за рахунок власних засобів;

державного бюджету; засобів іноземних інвесторів, інших джерел) і напрямами: дослідження і розробка (зокрема внутрішні і зовнішні); придбання нових технологій; підготовка виробництва для впровадження інновацій;

- придбання машин і устаткування, пов'язаних з впровадженням інновацій;
- інші витрати.

У табл. 2 приведені основні результати державних статистичних спостережень за інноваційною діяльністю підприємств в Україні за 2013-17 рр. [4].

Не дивлячись на зростання динаміки кількості впроваджених нових технологічних процесів, частка вітчизняних промислових підприємств, які впроваджували інновації протягом 2013-17 рр. практично залишалася постійною. Істотно зменшилася загальна сума витрат підприємств на дослідження і розробки інноваційної продукції. Така динаміка служить індикатором при оцінці конкурентоспроможності вітчизняного виробництва і вимагає розробки і реалізації на різних рівнях активної політики стимулювання науково-технічних робіт, направлених на розробку інновацій і їх впровадження у виробництво.

Економічний розвиток має супроводжуватися стабільним підвищенням конкурентоспроможності промислової продукції. Підґрунтям національної промислової політики повинно стати утвердження України як високотехнологічної держави. Виробництво і виведення на ринок принципово нових товарів і техніки – рушійна сила для розвитку національної економіки.

Таблиця 2

Результати інноваційної діяльності підприємств в Україні за 2013-2017 рр.

Рік	Частка підприємств, що займалися інноваціями, %	Загальна сума витрат	Дослідження та розробки	Придбання інших зовнішніх знань	Підготовка виробництва для впровадження інновацій	Придбання машин, обладнання та програмного забезпечення	Інші витрати
2013	11,2	6160,0	992,9	159,5	954,7	3489,2	563,7
2014	14,2	10850,9	986,5	328,4	-	7471,1	2064,9
2015	13,0	11994,2	1243,6	421,8	-	7664,8	2664,0
2016	12,8	7949,9	846,7	115,9	-	4974,7	2012,6
2017	13,8	8045,5	996,4	141,6	-	5051,7	1855,8

Створення, впровадження і поширення нових продуктів, послуг, технологічних процесів стають ключовими чинниками зростання обсягів виробництва, зайнятості населення, інвестицій, зовнішньоторговельного обороту, поліпшення якості продукції, економії трудових і матеріальних витрат, удосконалення організації виробництва і підвищення його ефективності. Це зумовлює конкурентоспроможність підприємств і продукції, що випускається ними, на внутрішньому і світовому ринках, покращує соціально-економічну ситуацію [5]. Взаємозв'язок підвищення інноваційної активності та рівня конкурентоспроможності підприємства може вплинути на:

- реалізацію інноваційного потенціалу підприємства;
- впровадження передових підходів до організації виробництва;
- інноваційність продукції та прогресивність технологій;
- розвиток конкурентних переваг;
- загальний рівень конкурентоспроможності підприємства.

Інноваційну діяльність підприємств слід активізувати на макро- та мікрорівні: перший передбачає організаційну, фінансову та правову підтримку такої діяльності, другий – стимулювання інноваційної й активності топ-менеджментом підприємств. Отже, ефективність застосування методів управління інноваційним потенціалом підприємства пов'язана з організаційно-економічними умовами його діяльності. Інновації, які призводять до зниження витрат виробництва, є основним критерієм, що визначає ефективність виробничої діяльності. Досягнення максимальної ефективності ґрунтується на впровадженні механізму інноваційної діяльності. Мається на увазі прагнення підприємства до такого співвідношення, коли індекс зростання цін готової продукції випереджає індекс зростання цін на споживані ресурси. У результаті підвищується коефіцієнт доданої вартості в ціні продукту.

Інноваційні можливості підприємства великою мірою залежать від інноваційної політики держави. Необхідність визначення пріоритетних напрямів розвитку, формування інфраструктури для інноваційної діяльності, координація взаємодії державного й приватного сек-

торів, розроблення нових і перегляд чинних законодавчих актів, що сприяють активізації інноваційного процесу, – все це потребує державних гарантій, фінансування, організаційної та інформаційної допомоги.

ВИСНОВКИ

Необхідність підвищення конкурентоспроможності українських товарів на світовому ринку, збільшення частки високотехнологічної продукції в загальному об'ємі експорту вимагає появи нових інновацій і посилення ролі науково-технічних і науково-виробничих структур, орієнтованих на створення нового технологічного устрою в економіці, здатного забезпечити прорив у напрямі досягнення цих цілей.

Список використаних джерел

1. Шувалов В.Н. Влияние инновационной активности на повышение конкурентоспособности предприятия. Российское предпринимательство. 2004. Том 5. № 10. С. 28-31.
2. Сайбель Н.Ю., Симакова Е.И. Влияние инновационных технологий на конкурентоспособность фирмы. Молодой ученый. 2016. № 30. С. 264-267.
3. Гаврилов С., Рылов М., Страшко В., Шмакова И. Инновационный потенциал ускоренного развития страны. Экономист. 2004. № 4. С. 59-68.
4. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
5. Гайдук Л.А. Інновації як фактор забезпечення конкурентоспроможності підприємств України. Наукові праці НДФІ. 2014. № 1 (66). С. 22-28.

References

1. Shuvalov V.N. Influence of innovative activity on the increase of competitiveness of enterprise. Russian enterprise, 2004. Vol. 5. № 10. pp. 28-31 (in Russian)
2. Saybel N.Yu., Simakova E.I. Influence innovative technologies on the competitiveness of company. Young scientist. 2016. № 30. pp. 264-267 (in Russian)
3. Havrilov S., Rylov M., Strashko V., Shmakova I. Innovative potential of speed-up development of country. Economist, 2004. № 4. pp. 59-68 (in Russian)
4. Official site of the Statutory broker of statistics of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (in Ukrainian)
5. Hayduk L.A. Innovations as factor of providing the competitiveness of enterprises of Ukraine. Scientific labours of NDFI. 2014. № 1 (66). pp. 22-28 (in Ukrainian)

ГАНУЩАК

Тетяна Валентинівна

УДК 65.012

ЗУБОК

Анастасія Михайлівна

ДИНАМІКА РЕЙДЕРСЬКИХ АТАК НА
ПІДПРИЄМСТВА УКРАЇНИDYNAMICS OF RAIDER ATTACKS ON
UKRAINE'S ENTERPRISES

к.е.н., доцент кафедри,
Київський національний
торгово-економічний
університет

студент, Київський
національний торгово-
економічний університет

У статті розглянуто характеристику рейдерських атак на підприємстві. Проаналізовані підходи до поняття «рейдерство» та наведено власну дефініцію. Обґрунтовано сутність, види та етапи проведення рейдерського захоплення. Проаналізовано статистичні дані по рейдерським атакам в Україні, а також причини виникнення даного явища. Проаналізовано досвід протидії рейдерським атакам в країнах Європи та США. Запропоновано методи протистояння рейдерству.

* * *

В статье рассмотрена характеристика рейдерских атак на предприятии. Проанализированы подходы к понятию «рейдерство» и приведена собственная дефиниция. Обосновано сущность, виды и этапы проведения рейдерского захвата. Проанализированы статистические данные по рейдерским атакам в Украине, а также причины возникновения данного явления. Проанализирован опыт противодействия рейдерским атакам в странах Европы и США. Предложены методы противостояния рейдерству.

* * *

In the article, highlighted the description of raider attacks in the enterprise. Improved the essence, types and stages of conducting of raider capture of the enterprise. The approaches to the concept of "raider" are analyzed and their own definition is given. The statistics on raider attacks in Ukraine, as well as the reasons for the occurrence of this phenomenon are analyzed. The methods of counteraction to raiding are proposed. The dynamics of raider attacks on enterprises of Ukraine in oblasts is given. The top 10 enterprises during the years of Ukraine's independence on raider attacks have been introduced. The mechanism of counteraction to raiding at the enterprise is given. The experience of countering raider attacks in the countries of Europe and the USA is analyzed. Methods of counteraction to raiding are offered. It is established that in today's conditions there is no single approach to the definition of the concept of "raider". The problem of raider policy is complex and needs to be solved jointly and systematically with the participation of practitioners, scientists and entrepreneurs. Each company risks to face a phenomenon like a "raider". Therefore, it is necessary to prevent such an uproar, using effective preventive methods. The fight against raids must be at the level of individual economic entities, but at the state level. The proposals for reducing raider attacks on Ukrainian enterprises are given.

Ключові слова: банкрутство, безпека підприємства, загроза, рейдерство, рейдерська атака, ризик, силове захоплення, протидія рейдерству, поглинання, корпоративний конфлікт, превентивні заходи

Ключевые слова: банкротство, безопасность предприятия, угроза, рейдерство, рейдерская атака, риск, силовой захват, противодействие рейдерству, поглощение, корпоративный конфликт, превентивные меры

Keywords: bankruptcy, enterprise security, threat, raider, raider attack, risk, power grab, counteraction to raiding, takeover, corporate conflict, preventive measures

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нестабільна ситуація в країні, що охопила всі сфери суспільного життя не оминула і підприємництво. Проблема рейдерських атак постає досить гостро в останні роки і стрімко розвивається. Найбільше негативно в Україні здійснює вплив на суб'єкт господарювання «чорне рейдерство», а саме: підробка підписів, шантаж, погрози, фальсифікація документів, убивство. Головною проблемою для України – це пошук правопорушників і притягнення їх до кримінальної відповідальності.

Але на цей процес можна подивитися з іншої точки зору. Зокрема, будь-які негативні прояви в економіко-правовому полі дають поштовх до замислення, занурення у проблему і пошуку її розв'язання: науковцям, підприємцям, науково-дослідним інститутам, правовим органам, органам державної влади. Зниження розвитку рейдерства на українські підприємства потребує комплексного підходу, що стане передумовою до виходу

на новий етап розвитку антирейдерської політики.

МЕТОЮ СТАТТІ є дослідити динаміку рейдерських атак на підприємствах України та методи їх протистояння.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Авторами використовувалися наступні методи при написанні статті, а саме: узагальнення теоретичних знань, статистичний, аналітичний, графічний, аналізу, синтезу, дедукції, індукції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Сучасні політичні та економічні умови, в яких доводиться вести бізнес українському підприємцю, вимагають від нього постійний розвиток і застосування ефективних засобів запобігання та боротьби протизаконному захопленню нерухомості та майна. Саме тому, Кабінетом Міністрів України була створена Міжвідомча комісія з питань захисту прав інвесторів, протидії не-

законному поглинанню та захопленню підприємств, на яку покладено обов'язок вирішувати питання про тидії рейдерству [1].

З метою фінансового та майнового захисту від можливих зловживань з боку інших осіб, на великих підприємствах зазвичай створюються юридичні особи, на менших практикують залучення фахівців – юристів, які здійснюють правовий супровід господарської діяльності підприємства, але є неефективними [2, с. 12].

У працях вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як Ю.А. Берлач [3], З.С. Варналій та І.І. Мазур [4], А.О. Єфименко [5], О.А. Мельниченко [6] висвітлюються основні передумови та причини поширення і розвитку рейдерства в Україні та вказуються основні шляхи протистояння рейдерським атакам, як з боку підприємницьких структур, так і з боку держави.

Дослідимо підходи вчених-економістів щодо дефініції «рейдерство» (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи вчених-економістів щодо дефініції «рейдерство»

Автор	Підхід
Ю.А. Берлач [3, с. 62]	процес захоплення фірми у власність проти волі її власників/власника, що здійснюється шляхом реалізації різних протиправних дій з боку захоплювача з метою швидкого перепродажу об'єкта рейдерського нападу чи подальшого управління ним.
З.С. Варналій та І.І. Мазур [4, с. 130]	недружнє, поза межами дії цивільного законодавства, спрямоване проти волі власника захоплення чужого майна на користь іншої особи, встановлення над майном повного контролю нового власника в юридичному й фізичному розумінні з використанням корумпованості чиновників та (або) із застосуванням сили.
О.А. Мельниченко [6, с. 107]	умисна діяльність команди професіоналів, яка використовує корумпованість в органах державної влади та корпоративні конфлікти для отримання «законного» контролю над ліквідними активами чужих компаній як джерела власних надприбутків чи інших вигід.
А.О. Єфименко [5, с. 118]	вилучення майна на формально законних підставах, основу яких становить злочин, зловживання правом або прогалини в законі чи системні недоліки функціонування державних інститутів (судової та правоохоронної систем, системи реєстрації юридичних осіб).
Авторський підхід	процес захоплення суб'єкта господарювання у незаконний спосіб, проти волі власників, шляхом реалізації протиправних дій з боку контрагента, що здійснює захоплення, завдаючи шкоди об'єкту нападу.

Рейдерство в сучасному розумінні, тобто знищення компанії і перерозподіл її власності та корпоративних прав, з'явився у США у 60–70-х рр. XX ст.. Найпершим рейдером, за оцінками спеціалістів, став Джон Рокфеллер, засновник Standart Oil, який різними способами скуповував акції своїх конкурентів для зміцнення і процвітання власного бізнесу [7].

За критерієм легітимності рейдерство можна поділити на «біле», «сіре» та «чорне». «Біле» і «сіре» рейдерство здійснюється в рамках чинного законодавства і являє собою процес концентрації контрольного пакету акцій в руках рейдерів. Взагалі буде достатньо, якщо рейдери скуплять 10-15 % акцій, аби можна було провести збори акціонерів. Таке рейдерство частіше пов'язане з процедурою банкрутства, що в подальшому дозволяє ввести на підприємстві ефективний менеджмент. «Біле» рейдерство характерне для країн з розвинутою бізнес-культурою. В Україні ж найпоширенішим є «чорне» рейдерство, що передбачає застосування кримінальних методів силового захоплення майна та нерухомості підприємства [8].

Кожна рейдерська атака є ретельно спланованою

операцією, що здебільшого складається з таких основних етапів (рис. 1) [9, с. 1108].

З 2013 р. в Україні відбулося 1690 рейдерських захоплень, з них 539 – за останні півтора року. Найбільша кількість відбулася у 2017 р. – 414. Найменшу кількість рейдерських атак було зареєстровано у 2014 р. – усього 234 справи.

Розглянемо динаміку рейдерських атак в Україні протягом 2014-17 рр. (рис. 2).

Відповідно до рис. 2. можна стверджувати, що кількість рейдерських атак на підприємствах України щороку зростає, про що свідчить лінія тренду.

До причин, які сприяли появі та розвитку даного явища, можна виділити наступні, а саме: нестабільну політичну ситуацію в Україні, часту зміну високопоставлених чиновників, керівників правоохоронних органів; корупцію на всіх рівнях, в тому числі, в правоохоронних органах і судах; здійснення рейдерських атак із залученням державних і правоохоронних органів; відсутність реального механізму і практики притягнення до кримінальної відповідальності за рейдерство; відсутність культури ведення чесного бізнесу [9].

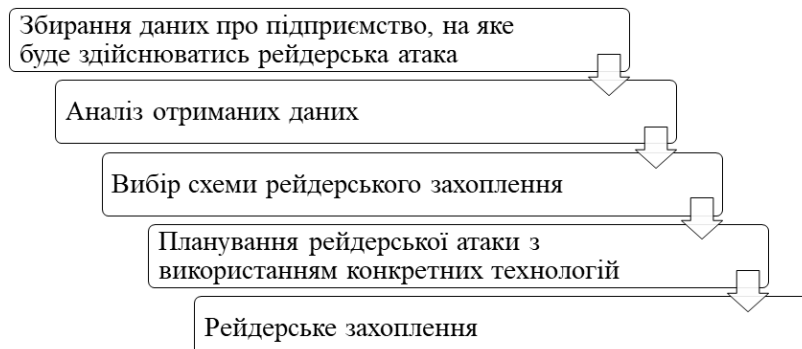


Рис. 1. Основні етапи рейдерського захоплення [зроблено авторами на основі [9]]



Рис. 2. Динаміка рейдерських атак в Україні 2014-2017 рр., шт. [зроблено авторами на основі [9]]

Згідно наведених даних, менше 1 % справ направляються до суду, а більшість закривається за відсутністю складу кримінального правопорушення. Правохоронці намагаються уникати розслідування господарських справ, тому більшість випадків рейдерства переходить у господарську юрисдикцію. Це говорить про некваліфіковану роботу сторони обвинувачення по збору доказів, коли адвокати рейдерів успішно

захищають своїх клієнтів користуючись помилками слідства [10].

За даними Генеральної прокуратури України, найчастіше рейдерські захоплення відбуваються в Києві та Київській області. За останні 5 років там було зареєстровано 397 атак. На другому місці – Дніпропетровська (133) та Львівська (104) області (рис. 3).



Рис. 3. Динаміка рейдерських атак в Україні по областях, шт. [зроблено авторами на основі [11]]

Експерти Українського інституту дослідження екстремізму проаналізували етапи становлення рейдерства в Україні за період з 1991 р. до сьогодення та оприлюднили рейтинг «ТОП-10 рейдерських атак за роки незалежності України»: Морський торговельний порт «Південний», ДМК «Таврія», Кондитерська фабрика «Житомирські ласощі», Деревообробні підприємства «Ванесса», ТОВ «Агрофірма Корнацьких», Агрофірма «Чумаки», Промисловий ринок «7-ий кілометр», Тростянецький елеватор ДП «Сантрейд», Торгова мережа «Амстор», Завод «Електроважмаш». При формуванні рейтингу враховувались наступні критерії:

наявність ознак застосування нелегітимного насильства, наявність постраждалих, соціально-економічні збитки, інформаційний та негативний міжнародний резонанс, фінансова привабливість об'єктів рейдерства [12].

У різних країнах світу рейдерські атаки мають свої особливості розв'язання та ведення, існують різноманітні форми та стадії проведення рейдерських акцій, різні способи захоплення підприємств. Наприклад, у Великобританії переважають дружні поглинання, а ворожі захоплення засуджуються бізнесом та суспільством. Це зумовлено тим, що для Західної Європи до будь-якого підприємства ставляться як до окремого соці-

ального інституту, відповідальність за належне функціонування якого покладено на працівників підприємства, контрагентів, органи державної влади та суспільство в цілому. У Німеччини низький рівень конфліктності на ринку корпоративного контролю зумовлений високою концентрацією власності, незначною кількістю акцій у вільному обігу [13].

Для сучасної економіки США недружні поглинання

рідкісне явище. Це зумовлено зростанням доступності інформації про ринок капіталу, змінами в антимонопольному та податковому законодавстві, відпрацьованій юридичній практиці вирішення корпоративних конфліктів. [14].

На думку Т.І. Сабєцької, механізм протидії рейдерським атакам на підприємстві повинен містити наступні складові (рис. 4).

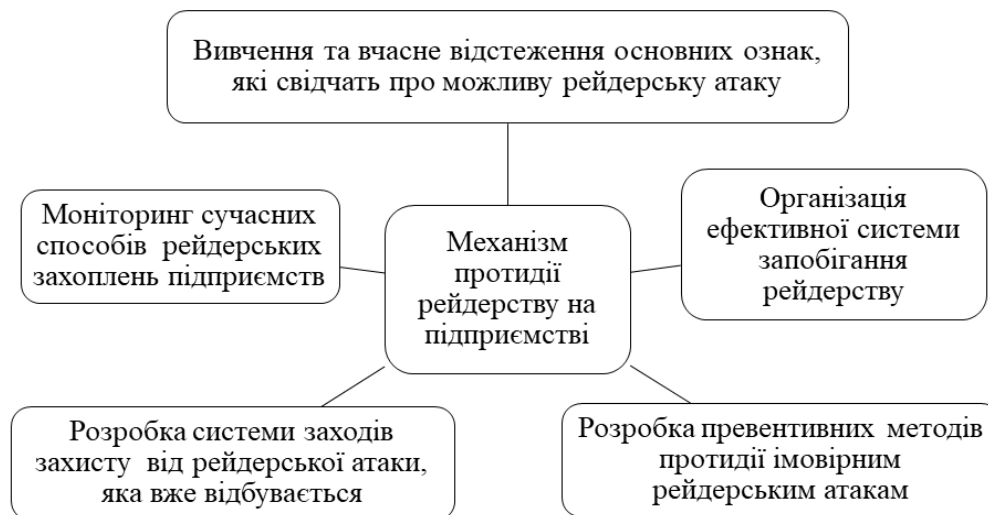


Рис. 4. Механізм протидії рейдерству на підприємстві [зроблено авторами на основі [15]]

Важливою складовою формування ефективної та дієвої стратегії фінансово-економічної безпеки підприємства є розробка механізму захисту від можливих рейдерських загроз.

ВИСНОВКИ

Дослідженням встановлено, що в сучасних умовах не існує єдиного підходу щодо дефініції «рейдерство». Проблема рейдерської політики є комплексною і потребує розв'язання спільно та системно із залученням спеціалістів-практиків, науковців, підприємців. Кожне підприємство має ризик стикнутися з таким явищем, як «рейдерство». Тому необхідно попереджувати таке захоплення, застосовуючи ефективні превентивні методи. Боротьба з рейдерством має вестися як на рівні окремих господарських суб'єктів, так і на рівні держави.

На нашу думку, будь-яке підприємство не застраховане від ризику нападу. Підприємцям потрібно надіятися більше на власні сили в боротьбі з рейдерськими захопленнями.

Необхідно переймати передовий досвід провідних країн Європи та США. На жаль, поки в Україні буде корумпованість, рейдери не будуть нести відповідальності за захоплення. Дана проблема потребує подальшого дослідження.

Список використаних джерел

1. Постанова Кабінету Міністрів України № 257 від 21 лютого 2007 р. «Про утворення Міжвідомчої комісії з питань захисту прав інвесторів, протидії незаконному поглинанню та захопленню підприємств». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/257-2007-n> (дата звернення: 27.09.2018).
2. Економічна і майнова безпека підприємства. Антирейдерство / Б.М. Андрушків та ін. Тернопіль, 2008. 424 с.
3. Берлач Ю.А. Правове визначення рейдерства. Південноукраїнський правничий часопис. 2009. Вип. 1. С. 60-62.

4. Варналій З.С., Мазур І.І. Рейдерство в Україні: передумови та шляхи подолання. Стратегічні пріоритети. 2010. Вип. 2 (3). С. 129-136.

5. Єфименко А.О. Рейдерство або ринок контролю. Юридичний журнал. 2008. Вип. 11. С. 116-122.

6. Мельниченко О.А., Пушкарьова В.І. Протидія рейдерству як складова державної політики щодо економічної безпеки. Актуальні проблеми державного управління. 2015. Вип. 1 (47). С. 102-109.

7. Бабич Т. Рейдерство в Україні – загроза національній безпеці. URL: <http://veche.kiev.ua/journal/2105/> (дата звернення: 27.09.2018).

8. Яструбецька Л.С. Особливості організації рейдерських захоплень підприємств в Україні. Вісн. Мукачів. держ. ун-ту. 2017. Вип. 9. С. 1107-1112.

9. Павлова Н. Рейдерство в Україні: загроза життю людей та економіці країни. URL: <http://grushevskogo5.com/analytics/rejderstvo-v-ukraini-zagroza-zhittyu-ta-ekonomiitsi-kraini/> (дата звернення: 27.09.2018).

10. Зайцев І. Рейдери в стінах України: чому відбуваються захоплення підприємств. URL: <https://rai.ua/uk/personalii/rejdery-v-stenyah-ukrainy/> (дата звернення: 27.09.2018).

11. В Україні щороку зростає кількість рейдерських захоплень. URL: <https://epravda.com.ua/news/2018/07/2/638303/> (дата звернення: 27.09.2018).

12. Як удосконалюється система незаконного захоплення чужих підприємств. URL: <https://nv.ua/ukr/ukraine/events/v-ukraini-shchorku-zrostaie-rejderstvo-jak-udoslkonajujetsja-sistema-nezakonnogo-zakhoplennja-chuzhikh-pidpriemstv-2480034.html> (дата звернення: 27.09.2018).

13. ТОП-10 рейдерських атак за роки незалежності України. Прес-служба Українського інституту дослідження екстремізму. URL: <http://www.bukinfo.com.ua/show/news?id=80088> (дата звернення: 27.09.2018).

14. Колесник М.А. Зарубіжний досвід протидії рейдерству та можливості його використання в Україні. Вісник «Право і безпека». 2010. Вип. 5. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2010_5/PB-5/PB-5_2.pdf (дата звернення: 27.09.2018).

27.09.2018).

15. Сабєцька Т.І. Механізми протидії рейдерству як складова формування стратегії економічної безпеки підприємства. Вісн. Мукачів. держ. ун-ту. 2017. Вип. 8. С.341-347.

References

1. Resolution of Cabinet Ministers of Ukraine № 257 from February, 21, 2007 «About formation of the Joint committee on questions of the investors rights protection, counteraction to illegal absorption and fascination of enterprises». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/257-2007-p> (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
2. Economic and property security of the enterprise. Anti-craftsmanship / B.M. Andrushkov et.al. Ternopil, 2008. 424 p. (in Ukrainian)
3. Berlach Yu. Legal definition of raiding. South Ukrainian legal magazine. 2009. Issue 1. pp. 60-62. (in Ukrainian)
4. Varnaliy Z., Mazur I. Corporate raid in Ukraine: pre-conditions and ways to overcome. Strategic priorities. 2010. Issue 2 (3). pp. 129-136. (in Ukrainian)
5. Efimenko A. Corporate raid or market of control. Legal Journal. 2008. Issue 11. pp. 116-122. (in Ukrainian)
6. Melnychenko O., Pushkareva V. Opposition to raiding as part of a state policy on economic security. Actual problems of public administration. 2015. Issue 1 (47). pp. 102-109. (in Ukrainian)
7. Babich T. Corporate Raid in Ukraine as a threat to national safety. URL: <http://veche.kiev.ua/journal/2105/> (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
8. Yasrubetska L. Features of organization of raider captures of enterprises in Ukraine. Economy and society. 2017. Issue 9. pp. 1107-1112. (in Ukrainian)
9. Pavlova N. Corporate Raid in Ukraine: threat to life of people and economy of country. URL: <http://grushevskogo5.com/analytics/rejderstvo-v-ukraini-zagroza-zhittyu--ta-ekonomitsi-kraini/> (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
10. Zaitsev I. Raiders in the steppes of Ukraine: why fascinations of enterprises are? URL: <https://rau.ua/uk/personalii/rejdery-v-stepyah-ukrainy/> (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
11. In Ukraine the amount of raider captures grows annually. URL: <https://rau.ua/uk/personalii/rejdery-v-stepyah-ukrainy/> (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
12. How to improve the system of illegal capture of other companies. URL: <https://nv.ua/ukr/ukraine/events/v-ukrajini-shchoroku-zrostaie-rejderstvo-jak-udoshkonalujetsja-sistema-nezakonnogo-zakhoplenja-chuzhikh-pidprijemstv-2480034.html> (last accessed: 27.09.2018) (in Ukrainian)
13. TOP-10 raider attacks during the years of Ukraine's independence. The press service of the Ukrainian Institute for the Study of Extremism. URL: <http://www.bukinfo.com.ua/show/news?lid=80088> (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
14. Kolecnik M. Foreign experience of counteraction to the corporate raid and possibility of his use in Ukraine. Right and safety. 2010. Issue 5. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2010_5/PB-5/PB-5_2.pdf (last accessed: 27.09.2018). (in Ukrainian)
15. Sabetska T.I. Mechanisms of counteraction to raiding as a component of the formation of the strategy of economic security of the enterprise. Economy and society. 2017. Issue 8. pp. 341-347. (in Ukrainian)

ГІЛЬОРМЕ

Тетяна Вікторівна
gillyorme@i.ua

УДК 657.6

ВІННИКОВА

Анастасія Валеріївна
anastasiavinnikova95@gmail.com

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

IMPROVEMENT OF ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING REPRESENTATION OF INVENTORY OPERATIONS AT THE ENTERPRISE

к.е.н., доцент, Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

магістрант, Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

Обліково-аналітичне забезпечення сегменту обліку запасів формує платформу прийняття ефективних релевантних рішень щодо управління системою ресурсів торговельного підприємства. Метою статті є дослідження методичних та організаційних аспектів обліку запасів у сучасних умовах господарювання. Побудовано оперограми руху облікових документів щодо сегменту обліку запасів: накладної (прибуткової або видаткової), вихідного платіжного доручення, довіреності, товарно-транспортної накладної, рахунку. Обґрунтовано вибір моделі запасів в залежності від класифікації центрів відповідальності.

* * *

Учетно-аналитическое обеспечение сегмента учета запасов формирует платформу принятия эффективных релевантных решений по управлению системой ресурсов предприятия. Целью статьи является исследование методических и организационных аспектов учета запасов в современных условиях хозяйствования. Построено оперограммы движения учетных документов по сегменту учета запасов: накладной (прибыльной или расходной), выходного платежного поручения, доверенности, товарно-транспортной накладной, счета. Обоснован выбор модели запасов в зависимости от классификации центров ответственности.

* * *

Current scientific view tends to place an increasing emphasis on the study of stock accounting organization at commercial enterprises. The objective of the paper is the study of methodological and organizational aspects of stock accounting in contemporary business environment. Improvement of organizational and methodological principles of accounting representation of inventory operations is an indispensable condition for the formation of relevant basis for efficient management decision making. Namely the accounting, as an information basis, is capable of providing the required verifiable and quality information.

Accounting and analytical support of the inventory accounting segment creates a valid platform for efficient and relevant decision making with regard to the resource system management of the commercial enterprise. The objective of the article is to research methodological and organizational aspects of inventory accounting in the conditions of modern business environment. The paper comprises an elaborated operogramme of accounting records flow related to inventory accounting segment: delivery note and goods received note, outgoing bank transfer order, power of attorney, consignment note, invoice.

The form of operogramme of accounting records flow is not regulated, therefore the explication of accounting activities related to the inventory accounting is realized according to specific characteristics of commercial enterprise activities. The work contains substantiation for the selection of the inventory model in accordance with the classification of responsibility centers. The choice of general inventory model for business entity should depend on several factors apart from organizational structure, in particular: phase of enterprise life cycle, demands of management data users, necessity to retrieve relevant accounting information related to inventory costs.

Every phase of goods flows consists of specific economic operations which are subject to accounting recording and serve as a part of the accounting system. Namely the creation of operogramme of accounting records flow related to inventory accounting ensures the provision of complete, verifiable and timely information on receipt and flow of goods to the executive staff of the enterprise.

Ключові слова: товарні запаси, товарно-матеріальні цінності, оперограма

Ключевые слова: товарные запасы, товарно-материальные ценности, оперограма

Keywords: commodity stocks, material assets, operogramme, responsibility center

ВСТУП

Удосконалення організаційно-методичних засад облікового відображення операцій з товарами є необхідною умовою формування релевантного базису прийняття ефективних управлінських рішень. Саме облік, як інформаційний базис, здатен надати зовнішнім та внутрішнім користувачам необхідну якісну та достовірну інформацію. Не дивлячись на різноманіття досліджень у площині методології обліку операцій з

товарами [5, 6, 7, 8], на сучасному етапі розвитку економічної думки формується об'єктивна потреба в подальших наукових дослідженнях щодо обліку запасів, насамперед у таких напрямках: формалізація документопотоку як єдиного маршруту однотипних документів в інформаційному потоку на підприємстві, раціональної організації обліку запасів у просторі та часу тощо.

МЕТОЮ СТАТТІ є дослідження методичних та

організаційних аспектів обліку запасів у сучасних умовах господарювання.

РЕЗУЛЬТАТИ

Формування документопотоків на підприємстві залежить від багатьох чинників, серед яких можна відокремити: організаційну структуру підприємства; форму організації обліку; розташування підрозділів підприємства на місцевості та способів зв'язку між ними; типів, вигляду і характеру технічних та організаційних засобів, ЕОМ, що використовуються в обліковому процесі [1, 2].

Розглянемо графічний метод організації руху носіїв інформації обліку товарних запасів, а саме побудуємо оперограми руху первинних документів щодо досліджуваного сегменту. Форма оперограми руху облікових документів не є регламентованою, тому деталізацію облікових робіт щодо обліку товарних запасів здійснено відповідно до специфіки діяльності торговельних підприємств. На перехресті певної облікової роботи та її виконавця ставиться точка, стрілкою по-

значається переміщення документу до наступного виконавця [4, с. 8]. Так, у табл. 1 показано рух накладної (прибуткової або видаткової) від комірника до бухгалтера з матеріально-технічного забезпечення та директора.

Для того, щоб обслуговуючий банк перерахував постачальнику за товар, необхідно виписати платіжне доручення. Як показано у табл. 2 у цьому приймають участь бухгалтер з розрахунків, головний бухгалтер та директор.

Підтвердженням здійсненого перевезення товарів за допомогою транспортних засобів є товаротранспортна накладна, рух між виконавцями якої подано у табл. 3.

Внаслідок виставлення рахунку покупцю не відбувається ніяких змін у активах та пасивах підприємства, однак цей документ, за відсутності договору з покупцем, є необхідною підставою для сплати за поставлений товар. Оперограму руху згаданого документу показано у табл. 4.

Таблиця 1

Оперограма руху накладної (прибуткової або видаткової) [авторська розробка]

№ з/п	Найменування робіт	Комірник або завідувач складом	Бухгалтер з матеріально-технічного забезпечення	Директор
1.	Складання або отримання від контрагента документу	●		
2.	Реєстрація в Замовленні-відбірковому листі	●		
3.	Перевірка та реєстрація в 1С документу		●	
4.	Проставляння підпису та печатки на документі			●
5.	Зберігання та передача контрагенту		●	

Таблиця 2

Оперограма руху вихідного платіжного доручення [авторська розробка]

№ з/п	Найменування робіт	Бухгалтер з розрахунків	Головний бухгалтер	Директор
1.	Складання документу на підставі рахунку або прибуткової накладної	●		
2.	Перевірка та підпис		●	
3.	Перевірка, підпис та візування печаткою			●
4.	Передача до банківської установи	●		

Таблиця 3

Оперограма руху товарно-транспортної накладної [авторська розробка]

№ з/п	Найменування робіт	Завідувач складом	Бухгалтер з матеріально-технічного забезпечення	Водій-експедитор
1.	Складання документу	●		●
2.	Перевірка та реєстрація в 1С документу		●	
3.	Проставляння підпису та печатки на документі		●	●
4.	Зберігання або передача контрагенту		●	●

Таблиця 4

Оперограма руху рахунку (замовлення від покупця) [авторська розробка]

№ з/п	Найменування робіт	Бухгалтер розрахунків з контрагентами	Головний бухгалтер
1.	Отримання замовлення та складання документа	●	
2.	Реєстрація документа в 1С	●	
3.	Проставлення підпису та печатки на документі		●
4.	Передача документа контрагенту	●	

Оперограма руху документа формується з метою уникнення дублювання облікових робіт на маршруті його руху: при складанні та передаванні, виконанні, узагальненні та обробці, збереженні.

При цьому в умовах антикризового управління визначальне місце відводиться теорії «обліку відповідальності» (Responsibility Accounting), що заснована на концепції «центри відповідальності», уперше запропонованої А. Хігінсом. Теорія Дж. А. Хігінса базувалася на трансформації організаційної структури підприємства – на підприємстві необхідні закріплення витрат за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за дотриманням вартості кошторисів за кожною відповідальною особою [3, с. 142].

На рис. 1 подано особливості вибору моделі обліку запасів залежно від класифікації центрів відповідальності [3, с. 143].

Визначення виду центру відповідальності залежить від організаційної структури підприємства. Так, для лінійно-функціональний – центри, пов'язані з прибутковістю підприємства (ЦВ, ЦД, ЦП), тоді як дивізіональний – ЦП (при стабільному функціонуванні підрозділу, ефективного використанні персоналу) та ЦІ (при існуючих програмах розвитку людських ресурсів, особливо коли термін окупності проекту розвитку ще не наступив).

Для кожного виду центрів відповідальності вносяться корективи у формуванні оперограм первинних документів.

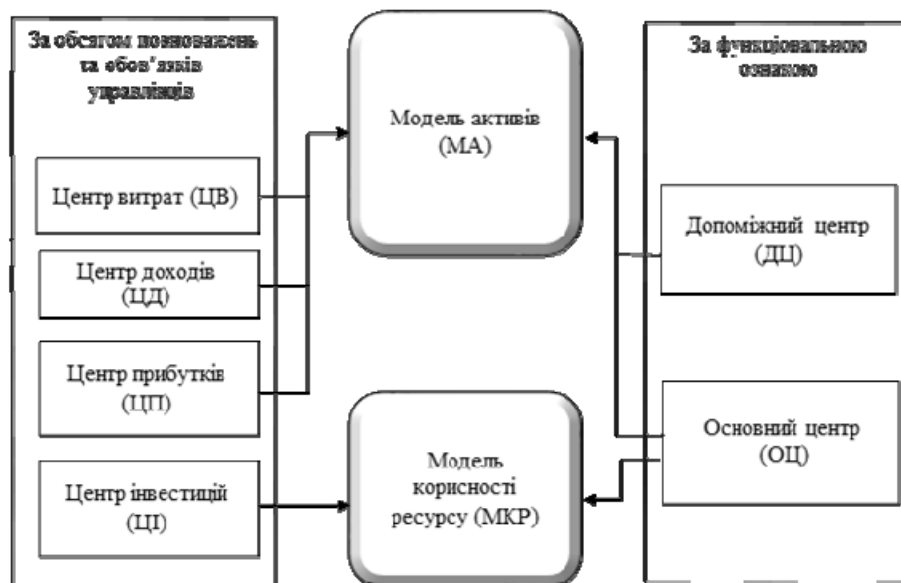


Рис. 1. Особливості вибору моделі запасів в залежності від класифікації центрів відповідальності [авторська розробка]

ВИСНОВКИ

Вибір загальної моделі обліку запасів для суб'єкта господарювання повинно залежати від декількох факторів, крім організаційної структури, а саме: стадії життєвого циклу підприємства, вимог користувачів управлінської інформації, необхідність отримання релевантної облікової інформації щодо витрат на товарні запаси. Кожна стадія руху товарів складається з певних господарських операцій, які підлягають обліковому відображенню та входять до системи бухгалтерського обліку. Саме побудова оперограм руху документів щодо обліку запасів забезпечує надання повної, достовірної та своєчасної інформації про надходження та рух товарів управлінському персоналу підприємства.

Список використаних джерел

1. Hutchison R.B., Llewellyn R.J., Viljoen A.F., Griffiths D., Birch D., Begg I.M. U.S. Patent Application № 15/853,365. 2018.
2. Rossi J.A. Revisiting the Value Relevance of Accounting Information in the Italian and UK Stock Markets. In Value Relevance of Accounting Information in Capital Markets. IGI Global. 2017. pp. 102-113.
3. Гільорме Т.В. Модель обліку людського капіталу як основа превентивного антикризового управління. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2015. № 3 (19). С. 140-146. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n3.html>
4. Гільорме Т.В., Остроумова А.Д. Методичні аспекти удосконалення організації обліку запасів на торговельному підприємстві. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 9. С. 7-11.
5. Крещенко О.В. Товарні запаси як об'єкт управління у категорійному менеджменті. Актуальні проблеми економіки.

2014 № 2. С. 492-500.

6. Круглова О.А. Ефективність управління товарними запасами у підприємствах роздрібно́ї торгівлі. Харків, 2002.

7. Міщук І.П., Рижкова О.В. Формування ефективної політики управління товарними запасами торговельного підприємства. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.3. С. 297-302.

8. Ромащенко О.С. Управління товарними запасами підприємств торгівлі. Кривий Ріг, 2016.

References

1. Hutchison R.B., Llewellyn R.J., Viljoen A.F., Griffiths D., Birch D., Begg I.M. U.S. Patent Application № 15/853,365. 2018.

2. Rossi J.A. Revisiting the Value Relevance of Accounting Information in the Italian and UK Stock Markets. In *Value Relevance of Accounting Information in Capital Markets*. IGI Global. 2017. pp. 102-113.

3. Hilorme T.V. Model of accounting of human capital assets as the bases of prevention crisis management.

Ekonomika: realiyi chasu. Naukoviy zhurnal. 2015. № 3 (19). pp. 140-146. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n3.html> (in Ukrainian)

4. Hilorme T.V., Dotsenko N. I. Accounting and analytical support of the electronic form of trading of business entities in Ukraine. *Ekonomika. Finansy. Pravo*. 2017. № 7. pp. 34-38. (in Ukrainian)

5. Kreshchenko O.V. Commodity stocks as an object of management in categorical management. *Aktualni problemy ekonomiky*. 2014. № 2. pp. 492-500. (in Ukrainian)

6. Kruhlova O.A. Efficiency of inventory management in retail companies. Kharkiv, 2002. (in Ukrainian)

7. Mishchuk I.P., Ryzhkova O.V. Formation of an effective policy of managing inventories of a trading enterprise. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*. 2012. Issue 22.3. pp. 297-302. (in Ukrainian)

8. Romashchenko O.S. Management of commodity stocks of trade enterprises. Kryvyi Rih, 2016. (in Ukrainian)

КАТРАНЖИ
Леонід Леонідович

УДК 657:334.012.64

ПОНОМАРЬОВА
Євгенія Володимирівна

**ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ
ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І
КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО
ПІДПРИЄМНИЦТВА**

к.е.н., доцент кафедри, декан
факультету, Донецький
Національний Технічний
Університет

**WAYS TO IMPROVE THE
ORGANIZATION OF ACCOUNTING
AND CONTROL OF SMALL BUSINESS**

магістр, Донецький
Національний Технічний
Університет

У статті здійснено уточнення поняття «мале підприємництво», систематизовано ознаки підприємств малого бізнесу. Авторами розкрито основні особливості, переваги та недоліки функціонування малих підприємств. Запропоновано рекомендації щодо вдосконалення фінансової звітності, яка повинна відповідати принципу раціональності як пріоритетним принципом ведення бухгалтерського обліку і звітності на малому підприємстві. Визначено перспективи розвитку підприємств малого бізнесу в Україні.

* * *

В статье осуществлено уточнение понятия «малое предпринимательство», систематизированы признаки предприятий малого бизнеса. Авторами раскрыты основные особенности, преимущества и недостатки функционирования малых предприятий. Предложены рекомендации по совершенствованию финансовой отчетности, которая должна соответствовать принципу рациональности как приоритетному принципу ведения бухгалтерского учета и отчетности на малом предприятии. Определены перспективы развития предприятий малого бизнеса в Украине.

* * *

The article clarifies the concept of "small business", systematizes the features of small businesses. The authors reveal the main features, advantages and disadvantages of small businesses. The essence of small business is investigated and efficiency of this sector of economy is proved. On the basis of this, a classification is proposed that will make it possible to simplify the choice of organizational moments when creating an enterprise. The dynamics of small business development are analyzed and the main directions of creation of effective policy of supporting small business development are highlighted. Small business is the result of the formation of market relations and a unique phenomenon that has attracted a lot of attention all over the world during the last decade. It is the engine of sustainable economic development. The emergence of new accounting approaches focused on making managerial decisions, the need to use systematic and integrated approaches to the formation of accounting and analytical indicators in order to ensure the management of financial results of small business entities based on the use of information technology, the presence of serious problems in the organization and methodology of accounting- analytical information systems and the practical need for their solution have led to the choice of the topic of research and its relevance and significance. The necessary credentials are allocated for the formation of the tax base information base. Recommendations on improvement of financial reporting, which should comply with the principle of rationality as a priority principle of accounting and reporting on a small enterprise, are offered. The prospects of development of small business enterprises in Ukraine are defined. The article contains theoretical substantiation and development of recommendations for improving accounting and control in small business enterprises.

Ключові слова: мале підприємництво; бухгалтерський облік, контроль; організація; фактори впливу

Ключевые слова: малый бизнес; бухгалтерский учет и контроль; особенности организации; факторы влияния

Keywords: small business; accounting and control; characteristics of the organization; influence factors

ВСТУП

Багатоаспектний характер надаваних суб'єктами малого бізнесу послуг веде до необхідності комплексного підходу до проблем формування відповідних систем обліку, звітності, оподаткування.

Проблеми вдосконалення економічного механізму господарювання малого та середнього бізнесу, підвищення ефективності функціонування обліку суб'єктів малого та середнього бізнесу вивчаються в країнах з розвинутою ринковою економікою. Але їх розробки і рекомендації прийнятні для малого і середнього бізнесу розвинених країн, які успішно функціонують в ринкових умовах, в той час як облік малого бізнесу України має невеликий досвід розвитку в умовах ринкової економіки.

На даний час ринкові відносини стрімко розвива-

ються, в зв'язку з цим виникає необхідність приймати своєчасні управлінські рішення, для чого потрібна правдива і точна інформація, яку можна отримати, маючи добре налагоджений бухгалтерський облік. Для успішної діяльності малих підприємств дуже важливо сформувати ефективну облікову систему, причому обмеженість фінансових і трудових ресурсів визначає специфіку побудови і роботи бухгалтерської служби організації, а також визначає форму ведення обліку, яка залежить від застосовуваної системи оподаткування [1].

МЕТА РОБОТИ – визначити ключові проблеми обліку та контролю на малих підприємствах, розробити пропозиції щодо їх усунення, а також удосконалення їх методики та організації у відповідності із сучасними вимогами до них.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, ресурси Internet, нормативно-правові акти та офіційні статистичні дані.

У роботі застосовані сучасні методи дослідження: метод структурно-логічного аналізу; системно-аналітичний метод та узагальнення теоретичного та практичного матеріалу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Економічне зростання будь-якої країни потребує максимальної зайнятості працездатного населення і стабільного економічного розвитку, сприяючи розвитку соціальної сфери та економіки безпосередньо. Розвиток малого підприємництва є одним із найважливіших напрямів розвитку економіки.

Поняття «мале підприємство» в Україні є загальновідомим відповідно до п. 7 ст. 63 Господарського кодексу України малими визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує 70 млн. грн. [2].

Аналогічні критерії щодо визначення малих підприємств містяться і в ст. 1 чинного Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» [5].

Серед багатьох існуючих факторів, які відображаються на організації бухгалтерського обліку малих підприємств, більшість вчених-економістів, виділяють наступні:

1. Обмежені фінансові можливості щодо залучення висококваліфікованих фахівців з бухгалтерського обліку і з інших сфер (зокрема, юриспруденції, маркетингу, менеджменту). Тут важливо знати і розуміти, що первинна постановка обліку – така ж необхідна умова при організації підприємства, як і упорядкування його установчих документів.

2. Потреба у всебічних знаннях законодавства для здійснення своєї діяльності. Для організації навіть невеликого підприємства необхідно всебічне знання іс-

нуючої законодавчої бази: цивільного, податкового, трудового, валютного, митного, зовнішньоекономічного законодавства. Відсутність відповідних знань часто використовується протилежною стороною у своїх інтересах. Недостатність правової освіти та відсутність знань з організації документообігу є сьогодні одними з найбільш актуальних проблем.

3. Невелика кількість працюючих. Оскільки обсяги діяльності не дозволяють зайняти весь робочий час співробітника виконанням виключно його спеціальних обов'язків, його просять також виконувати інші роботи, в тому числі ті, які потребують знань з інших галузей, фахівців з яких у підприємства немає. Таким чином, малі підприємства в більшому ступені потребують універсальних працівників.

4. Слабка захищеність перед податковими та іншими контролюючими органами. Відсутність можливості тримати висококваліфікованих фахівців і недосконалість існуючої судової системи призводить до того, що перевіряючий орган може здійснювати протиправні дії, змушуючи переплачувати податки, робити інші дії, які принижують персонал і інтереси суб'єктів малого підприємництва.

5. Недостатнє знання керівництвом завдань бухгалтерського обліку. В системі управління організацією бухгалтерський облік виконує функцію зворотного зв'язку, тобто надає інформацію керівнику про те, чим він керує і до яких наслідків це призводить. Двома найважливішими завданнями бухгалтерського обліку є забезпечення збереження майна та визначення результатів діяльності. Незнання цих завдань керівництвом призводить іноді до небажаних ситуацій [1].

За даними Державної служби статистики України станом на 01.01.2018 в Україні налічувалося 9187 суб'єкт господарювання, з яких 10 – це великі підприємства, 471 – середні підприємства та 8706 суб'єктів малого підприємництва, з яких 7329 – це мікропідприємства, а це 94,8 % від загальної кількості усіх підприємств (рис. 1).

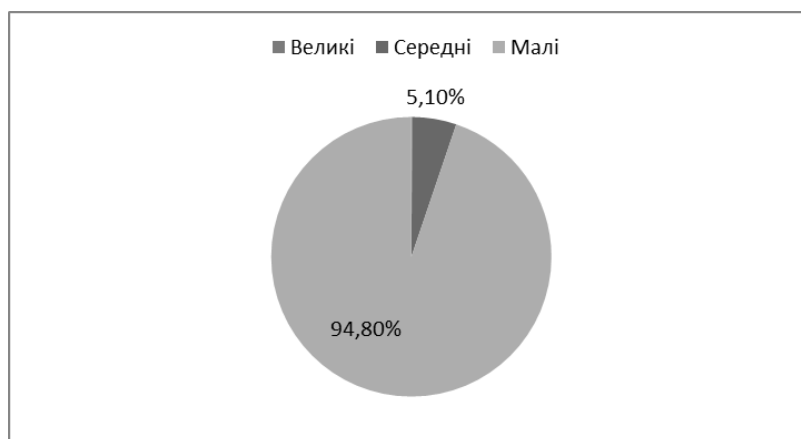


Рис. 1. Кількість підприємств з розподілом на великі, середні та малі станом на 01.01.2018 р. [3]

В Україні мале підприємництво поки ще не відіграє суттєвої ролі в забезпеченні економічного зростання, його внесок у валовий внутрішній продукт складає лише 19,2 %.

Організація обліку на малому підприємстві, як і на будь-якому іншому, вимагає налагодження чіткої системи бухгалтерського обліку, контролю і звітності.

Проте малі форми господарювання обумовлюють і ряд специфічних особливостей у застосуванні методів та прийомів бухгалтерського обліку.

Як відомо, починаючи з 01.01.2000 р. всім підприємствам, незалежно від їх організаційно-правової форми і форми власності, у тому числі і малим, необхідно вести бухгалтерський облік і складати фінан-

сову звітність згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р. [4]. Цей Закон визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Отже, з 2000 р. суб'єкти малого підприємництва ведуть бухгалтерський (фінансовий) облік відповідно до вимог Закону № 996 в такому обсязі і аналітиці, які будуть достатні для складання фінансової звітності.

Регістри бухгалтерського обліку мають складатись малим підприємством щомісяця. Підставою для записів у регістрах є первинні документи. Господарські операції заносяться до регістру бухгалтерського обліку за той місяць, у якому вони відбулися.

Методичні рекомендації передбачають два варіанти ведення регістрів: проста форма обліку, спрощена форма бухгалтерського обліку. Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій. Дана форма обліку застосовується підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій).

Спрощена форма бухгалтерського обліку, що рекомендовано для малих підприємств з більшим обсягом документообороту (а отже, і чисельністю працюючих, і обсягом реалізації), з виробництвом готової продукції, виконанням матеріаломістких робіт та послуг, передбачає використання п'яти відомостей та оборотно-сальдової відомості.

Для організації обліку важливе значення має систематизація господарських операцій. Змінний характер кругообігу засобів у виробничо-фінансовій діяльності малих підприємств – діалектичний процес, який визначає їх динамічні, кількісні і якісні зміни на кожний даний момент відліку часу.

Фіксувати і відображати ці зміни за кожним видом засобів і предметів праці в системі бухгалтерського обліку і звітності можна лише за допомогою такого механізму, який не тільки був би достатньо оперативним щодо кількісних переміщень засобів у процесі їх кругообігу, але й адекватним стосовно якісних трансформацій у результаті виробничої діяльності. Саме цим вимогам, з певними застереженнями, відповідає план рахунків бухгалтерського обліку, на яких відображаються господарські засоби підприємств і джерела їх утворення.

Будь-який масив інформації для цілісного її сприйняття необхідно систематизувати. Тому рахунки бухгалтерського обліку класифікують, тобто систематизують за певними однорідними ознаками.

Обидві основні ознаки, за якими класифікують рахунки: за економічним змістом та за призначенням і структурою – є дуже важливими для облікового забезпечення звітності малих підприємств.

Таким чином, врахування зазначених чинників є необхідною умовою вирішення існуючих сьогодні

проблем. Особливо це потрібно враховувати при розгляді питань максимального спрощення процедур ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами з збереженням тих завдань, які повинен виконувати облік на підприємстві.

ВИСНОВКИ

Підприємства малого бізнесу динамічно розвиваються, адаптуючись до зовнішніх умов і нововведень. Обґрунтований підхід до організації бухгалтерського обліку в організаціях, які є суб'єктами малого підприємництва, може забезпечити досить відчутне зниження трудомісткості облікових процесів, підвищення точності і оперативності обробки бухгалтерської інформації і, отже, підвищення якості прийнятих управлінських рішень.

Подальшого дослідження та вдосконалення потребує: нормативна та правова база забезпечення обліку; розробка методики обліку на малому підприємстві з урахуванням специфіки його функціонування.

Список використаних джерел

1. Айзатова М.Ф., Макарова Л.М. Особливості організації обліку на малих підприємствах в умовах адаптації до змін законодавства. *Молодий вчений*. 2014. № 5. С. 237-240.
2. Господарський кодекс України. Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [зі змін та доп.]: станом на 02 червня 2016 р. Офіційний сайт ВРУ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV: станом на 02 червня 2016 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Закон України "Про державну підтримку та розвиток малого і середнього підприємництва в Україні" від 22.03.2012 р. № 4618-VI: станом на 21 січня 2016 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>
6. Papp V.V. Сучасний стан і тенденції розвитку малого підприємництва в Україні. *Бізнесінформ*. 2013. № 6. С. 160-164.

References

1. Aizatova, M.F. Features of accounting organization at small enterprises in conditions of adaptation to changes in legislation. *Molodyi Vchennyi*, 2014 5, pp. 237-240. (in Ukrainian)
2. The Commercial Code of Ukraine / Code of Ukraine of 16.01.2003, № 436-IV [with changes and add]: dated June 2, 2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (in Ukrainian)
3. The State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (in Ukrainian)
4. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" of 16.07.1999, № 996-KhIV: dated June 02, 2016. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukrainian)
5. Law of Ukraine "On State Support and Development of Small and Medium Enterprise in Ukraine" of March 22, 2012 № 4618-VI: dated January 21, 2016. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17> (in Ukrainian)
6. Papp V.V. Modern Trends in Small Entrepreneurship in Ukraine. *Businessinform*. 2013. № 6, pp. 160-164. (in Ukrainian)

ЄЛІСЄЄВА

Оксана Костянтинівна
ok17_5@ukr.net

УДК 657.471.12:331.214.72

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЕКОЛОГІЧНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

ВАСИЛЬЄВА

Олександра Олександрівна
valeksadra31@gmail.comд.е.н., професор, завідувач
кафедри, Дніпровський
національний університет
імені Олеся ГончараTHEORETICAL ASPECTS OF
ECOLOGICAL TAXATION: DOMESTIC
AND INTERNATIONAL PRACTICESмагістрант, Дніпровський
національний університет
імені Олеся Гончара

У статті здійснено порівняння вітчизняного та зарубіжного екологічного оподаткування. Узагальнення теоретичних засад провідних учених світу, дозволило систематизувати сутнісні характеристики екологічних податків. Було визначено актуальність побудови ефективної системи функціонування екологічних податків з огляду на важливість екологічних проблем у рейтингу глобальних проблем людства. Узагальнено та проаналізовано досвід європейських країн у сфері екологічного оподаткування, який свідчить про наявність широкого спектру видів екологічних податків, а також популярність екологічних реформ у найбільш розвинених країнах світу за видами.

* * *

В статье проведено сравнение отечественного и зарубежного экологического налогообложения. Обобщение теоретических основ ведущих ученых мира, позволило систематизировать существенные характеристики экологических налогов. Было определено актуальность построения эффективной системы функционирования экологических налогов, учитывая важность экологических проблем в рейтинге глобальных проблем человечества. Обобщены и проанализированы опыт европейских стран в сфере экологического налогообложения, свидетельствует о наличии широкого спектра видов экологических налогов, а также популярность экологических реформ в наиболее развитых странах мира по видам.

* * *

At the current stage of development of the society, a prominent place among the global problems of humankind is held by ecological problems related to preservation and recovery of the natural environment to ensure compliance with the priorities of sustainable development. Eco-taxation largely serves as a conventional instrument employed by the government for the purpose of limiting the detrimental effect of economic activities upon the state of environment. In the meantime, continuous ongoing modifications of eco-taxation systems in search for the most efficient approach stipulate the necessity to develop ways of maximizing the use of eco-tax potential as a tool for minimization of unsustainable use of natural environment.

The article incorporates a comparison of domestic and international eco-taxation. Generalization of theoretical concepts of global leading scholarly views enabled to systematize the most intricate essential characteristics of eco-taxation. The work establishes the relevance and topicality of creating an effective system of eco-tax functioning in respect of high significance of ecological problems within the rating of global problems of humankind. Generalization and analysis of European practices in the sphere of eco-taxation provided in the paper testifies to the availability of a broad range of eco-taxes as well as popularity of environmental reforms according to the type of eco-tax amongst the top highly developed countries in the world.

Eco-taxes are considered an efficient instrument of environmental policy and are employed as a means of control and prevention of natural environment pollution. From the standpoint of sustainable development concept, use of economic mechanism in the environmental activities promotes the development of innovative technologies, forcing economic entities engaged in polluting activities to use more environmentally safe or to create brand new eco-friendly technologies.

Ключові слова: екологічні податки, сталий людський розвиток, податкові надходження

Ключевые слова: экологические налоги, устойчивое развитие общества, налоговые поступления

Keywords: eco-taxes, sustainable human development, tax revenues

ВСТУП

Екологічне оподаткування – це процес встановлення та стягнення екологічних податків, визначення їх ставок, об'єктів, платників та порядку сплати ступеня їх впливу на рівень навантаження на навколишнє природне середовище, нераціональне природокористування тощо [1]. З визначення випливає, що система екологічного оподаткування поєднує обмеження негативного впливу на довкілля та застосування різноманітних ставок оподаткування (система диференційованих ставок, яка притаманна кожній країні окремо), що сприяє прогресивності екологічної політики. Зміна клімату визнається найбільшою загрозою для природи та людства у XXI ст.. На протидію зміні клімату та подолання її негативних наслідків міжнародні органі-

зації та провідні країни світу об'єднали зусилля, таким чином, напрямом їхньої спільної роботи стало попередження наслідків екологічних викликів, що полягає, насамперед, у сприянні розвитку відновлювальної енергетики та підвищенні енергетичної ефективності галузей економіки.

МЕТОЮ СТАТТІ є дослідження та порівняння вітчизняного та зарубіжного екологічного оподаткування.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічна та інформаційна основа дослідження – це фахові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet.

РЕЗУЛЬТАТИ

Важливо, що проблема екологізації та визначення

відповідальності за порушення нормативів, що має місце на території нинішньої України, виникла не на початку XX ст., а свій початок поклала ще за часів Київської Русі і модернізувалася під впливом різних країн. З часів становлення незалежної України екологічні податки характеризувалися постійними модифікаціями, що стосувалися об'єктів оподаткування, ставок податку, цільового призначення тощо. Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ), екологічний податок станом на 2018 р. складається з: надходжень від викидів забруднювальних речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; надходжень від скидів забруднювальних речовин у водні об'єкти; екологічного податку, який сплачують за розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); над-

ходжень від утворення радіоактивних відходів (враховуючи вже нагромаджені); надходжень від тирчасового зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії термін [2].

Загалом існує тенденція збільшення податкових платежів, причиною чого є збільшення ставок податку, а також погіршення екологічної ситуації в країні. Найбільшу питому вагу у структурі екологічного податку становлять надходження від сплати за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин, яка щороку збільшується, а найменшу частку – надходження від сплати за скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти.

Тому, вважаємо за необхідне проаналізувати динаміку частки екологічних податків у ВВП за період 2005-16 рр. (рис. 1).

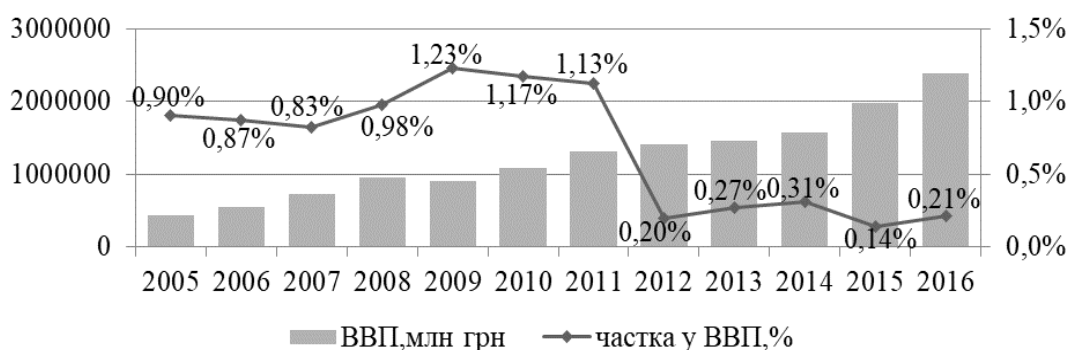


Рис. 1. Динаміка надходжень від екологічних податків в Україні у 2005 - 2016 рр., %
[складено авторами на основі [7]]

Протягом аналізованого періоду частка екологічних платежів у ВВП характеризується нестабільністю, за 2005-2008 рр. частка зборів за забруднення навколишнього середовища коливається в межах 0,825 % - 0,980 %. З 2008 р. надходження від сплати екологічного податку збільшуються і вже у 2009 р. становлять 1,23 %, стрімкий ріст кількості податкових надходжень у 2009 р. вплинув на наступні періоди, таким чином, 2010-2011 рік залишався на рівні 1,17-1,12 % у ВВП країни. Проте частка екологічного податку з 2012 р. по сьогоднішній день демонструє, що обов'язковий екологічний платіж є далеко не бюджетотворюючим податком і його частка коливається в межах 0,2 % у ВВП за останні п'ять років.

На нашу думку, дана тенденція може свідчити про спроби ухилення від сплати екологічного податку, що негативно впливає не лише на зменшення доходної частини бюджету країни, але й на стан навколишнього природного середовища та рівень здоров'я громадян.

Екологічне оподаткування представлено в кожній країні світу, не залежно від його форми. Основоположником теорії екологічного оподаткування є А. Пігу [3], який запропонував впливати на поведінку винних у забрудненні екосистеми через стягнення обов'язкових платежів, тим самим стимулюючи суспільство до використання екологічних продуктів, та зменшення обсягів викидів.

У подальшому Програма Європейського Союзу затвердила необхідність використання оподаткування

екології, головним принцип «забруднювач платить», тобто якщо фізична та юридична особа забруднює повітря, воду, ґрунт, то вона несе фінансову відповідальність за забруднення і повинна надати кошти на програми для зменшення забруднення навколишнього середовища [6].

Нині в зарубіжних країнах застосовують близько 500 різновидів екологічних податків [5]. Виходячи з особливостей застосування екологічних податків можна визначити перелік їх основних завдань:

- цільове фінансування, при якому сплачені екологічні податки акумулюються в окремий екологічний бюджет, кошти якого використовуються виключно за призначенням (досвід Швейцарії);
- стимулювання підприємств на введення інноваційних технологій для зниження негативного впливу на довкілля, тим самим збільшення дотацій щодо сплати обов'язкового платежу (досвід Данії, Іспанії);
- інституційна розбудова, посилення ефективності державного управління в природоохоронній сфері, удосконалення внутрішньої політики яка спрямована на зниження викидів та/або збільшення поглинання, наприклад, парникових газів (досвід Латвії).

У той же час, екологічні податки у європейських країнах можна класифікувати за об'єктом оподаткування, у якості якого використовуються переважно обсяги речовин або відходів, які є небезпечними для екосистеми та здоров'я громадян країни, що утворюються внаслідок дії або бездіяльності суб'єктів госпо-

дарювання.

Оцінюючи екологічний стан країн Європейського Союзу, відмітимо, що, починаючи з 2007 р., спостерігається збільшення частки екологічних податків у ВВП серед ряду країн. Так, у Хорватії станом на 2016 р. частка екологічного податку у ВВП складає 4,11 %, що на 0,34 більше за аналогічний показник 2007 р., тому варто зазначити, що фіскальні доходи відіграють важливу роль, та основна мета щодо зменшення забруднення у цій країні виконується. Наступна країна, яка демонструє зростання аналізованого показника – Великобританія, уряду цієї країни вдалося за десять років збільшити частку екологічного податку у валовому продукті країни на 0,26 %, основним податком, який становить 90 % від загальної суми екологічних надходжень, є різні види транспортного податку [1].

Щодо України, то наша держава знаходиться на останньому місці за часткою надходжень від екологічних податків у ВВП серед інших розглянутих країн – на даний момент ця частка складає 0,31 %. В Україні не повною мірою реалізується регулюючий потенціал екологічного оподаткування, зважаючи на нижчі темпи розвитку порівняно з розвиненими країнами світу. Щодо динаміки частки екологічних платежів у ВВП країни, то прослідковується приріст у розмірі 0,073 %, тобто стрімкий ріст податкових надходжень у 2016 р. сприяв збільшенню ВВП країни, хоча існує тенденція до збільшення частки екологічних податків у валовому продукті, проте даний аналіз демонструє, що обов'язковий екологічний платіж є далеко не бюджетотворюючим податком, а його частка коливається в межах 0,2 % у ВВП за останні 5 років.

Слід відзначити, що екологічні податки значно сприяють вирішенню не лише екологічних, але й демографічних, соціальних та економічних проблем людства. Наприклад, у Данії питанню екології та її охорони приділяється найбільша увага, що спричинене ефективним впровадженням Зеленої податкової реформи. Іншою не менш екологічною країною є Словенія, урядом якої були запроваджені Зелені бюджетні реформи, які сприяють сталому людському розвитку, і дозволяють триматися серед країн лідерів у сфері охорони й бережливого використання природи [4].

ВИСНОВКИ

Екологічний податок є результатом оцінювання обліку ресурсів для формування ВВП, з метою забезпечення екологічного профіциту в ідеальних умовах. Однак, на сьогодні більшість країн світу переживають екологічний дефіцит, використовуючи більше ресурсів, ніж екосистема, в межах їхніх кордонів, може відновити. У деяких районах світу наслідки екологічного дефіциту можуть бути руйнівними, що призведе до втрати ресурсів, колапсу екосистем, заборгованості, бідності, голоду та війни. Екологічні податки вважаються ефективним інструментом екологічної політики та застосовуються для боротьби із забрудненням навколишнього природного середовища. А з

точки зору концепції стійкого розвитку, використання економічного механізму у природоохоронній діяльності сприяє розвитку інноваційних технологій, змушує забруднювачів використовувати більш екологічно чисті або створювати нові технології.

Список використаних джерел

1. *Environmental tax statistics*. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics.
2. Hilorme T., Ryzhyk Y., Yaresko A. *Formation of the mechanism of energy efficiency management on the basis of 'predator-prey' concept. Problems of development modern science: Theory and practice. Collection of scientific articles*. 2016. pp. 107-110.
3. Pigou A.C. *The economics of Welfare*. New York, 2005. Vol. 1.
4. *Sustainable Society Index*. URL: <http://www.ssfindex.com/data-all-countries/>
5. *World Development Indicators*. URL: <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators>.
6. Веклич О.О. Екологічне оподаткування як механізм підвищення конкурентоспроможності національної економіки. *Проблеми формування та реалізації конкурентної політики: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції*. 2013. С. 36-37.
7. Декларація Конференції Організації Об'єднаних Націй по проблемам окружающей человека среды. URL: http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shtml.
8. *Звітність про виконання бюджетів*. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
9. Новицька Н.В. *Екологічне оподаткування в Україні: стан та перспективи розвитку*. Ірпінь, 2016.

References

1. *Environmental tax statistics*. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics.
2. Hilorme T., Ryzhyk Y., Yaresko A. *Formation of the mechanism of energy efficiency management on the basis of 'predator-prey' concept. Problems of development modern science: Theory and practice. Collection of scientific articles*. 2016. pp. 107-110.
3. Pigou A.C. *The economics of Welfare*. New York, 2005. Vol. 1.
4. *Sustainable Society Index*. URL: <http://www.ssfindex.com/data-all-countries/>
5. *World Development Indicators*. URL: <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators>.
6. Veklych O.O. *Ecological taxation as a mechanism for increasing the competitiveness of the national economy. Problems of Formation and Implementation of Competition Policy: Materials of the 3rd International Scientific and Practical Conference*. 2013. pp. 36-37. (in Ukrainian)
7. *Declaration of the United Nations Conference on the Human Environment*. URL: http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shtml. (in Ukrainian)
8. *Reporting on budget execution*. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>. (in Ukrainian)
9. Novytska N.V. *Ecological taxation in Ukraine: state and development prospects*. Irpin, 2016. (in Ukrainian)

ТЮТЮНИК

Інна Володимирівна
i.karpenko@finance.su
mdu.edu.ua

УДК 336.02:336.221.26:343.35

ПОДАТКОВІ РОЗРИВИ В ЕКОНОМІЦІ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ *

TAX GAP IN THE ECONOMY: ECONOMIC ESSENCE AND CAUSES

* Виконано в рамках науково-дослідної теми № 0117U003930 "Економетричне моделювання механізму запобігання тіньовим схемам виведення капіталу через податкові та інвестиційні канали в Україні"

докторант, старший
викладач кафедри,
Сумський державний
університет

У статті проведено аналіз місця та ролі податкових платежів в структурі доходів державного бюджету. Доведено наявність причинно-наслідкового зв'язку між показниками рівня мінізації доходів та ефективністю і повнотою виконання податкових зобов'язань. Визначено сутність поняття «податковий розрив» та передумови його виникнення. Досліджено особливості формування валового та чистого податкового розриву. На основі порівняльної оцінки рівня податкових розривів в Україні та країнах ЄС, зроблено висновок про необхідність трансформації існуючої державної політики в сфері детінізації економіки та необхідності посилення контролю з боку органів державної влади за повнотою та своєчасністю сплати податкових платежів.

* * *

В статье проведен анализ места и роли налоговых платежей в структуре доходов государственного бюджета. Доказано наличие причинно-следственной связи между показателями уровня теннизации доходов и эффективностью и полнотой выполнения налоговых обязательств. Определена сущность понятия «налоговый разрыв» и предпосылки его возникновения. Исследованы особенности формирования валового и чистого налогового разрыва. На основе сравнительной оценки уровня налоговых разрывов в Украине и странах ЕС, сделан вывод о необходимости трансформации существующей государственной политики в сфере детенизации экономики и необходимости усиления контроля со стороны органов государственной власти за полнотой и своевременностью уплаты налоговых платежей.

* * *

Introduction. To date, the problem of legalization of the proceeds of crime is a challenge for the financial and economic stability of many countries. Current trends of economic development of Ukraine, accompanied by low rates of GDP growth, a significant level of informal employment, inflation processes in the country, demonstrate the need to find new tools to regulate the activities of economic entities and minimize the amount of hidden income and bringing them into the shadows.

Purpose. The aim of the research is to study the essence and preconditions of tax gaps in the economy, which due to the substantiation of the existence of the relationship between the level of shadow economy and the size of the tax gap, will help to identify the most priority instruments of state regulation of the processes of accrual and payment of the tax obligations.

Results. The article analyzes the place and role of tax payments in the structure of state budget revenues. The existence of a causal link between the indicators of income shadowing and the completeness of fulfillment of tax liabilities is proved. The essence of the tax gap is defined as the difference between the amount of tax payments, which theoretically should be paid to the budget, and the amount of actual revenues. The preconditions for its occurrence are determined. The peculiarities of formation of gross and pure tax gap are investigated. On the basis of a comparative assessment of the level of tax gaps in Ukraine and the EU countries, it was concluded that there is a need to transform the existing state policy in the field of shadowing of the economy and to strengthen control by the state authorities on the completeness and timeliness of tax payments.

Conclusion. An analysis of the current trends in the formation of tax gaps indicates the existence of a wide range of channels and schemes for the illegal withdrawal of funds with the involvement of a wide range of participants in these operations, as on the part of counterparties - banks, insurance and investment companies, partners; as well as business entities. Timely identification of all participants in shadow income by reducing the amount of tax liabilities, illegal withdrawal of funds abroad, undervalued tax value of goods, concealing part of financial transactions will improve the quality and efficiency of public financial management, increase the level of economic and social development of the country in the strategic perspective.

Ключові слова: податкові платежі, доходи бюджету, податковий розрив, мінізація економіки, державне регулювання

Ключевые слова: налоговые платежи, доходы бюджета, налоговый разрыв, теннизация экономики, государственное регулирование

Keywords: tax payments, budget revenues, tax gap, the shadow economy, state regulation

ВСТУП

Посилення євроінтеграційних процесів, нівелювання економічних та політичних кордонів, збільшення масштабів експортно-імпортних операцій створюють передумови до розширення каналів тіньового виведення коштів за кордон та збільшення обсягів даних операцій.

Сучасні тенденції соціально-економічного розвитку

України, що супроводжуються невисокими темпами зростання ВВП, значним рівнем неофіційного працевлаштування, безробіття, інфляційними процесами в країні, свідчать про необхідність пошуку нових механізмів управління та інструментів регулювання діяльності економічних суб'єктів, що забезпечать, з одного боку, збалансованість розвитку всіх складових економічної системи, а з іншого – сприятимуть зростанню рівня економічної безпеки держави.

Дослідженню проблеми впливу тінізації фінансових потоків на фінансово-економічний розвиток країни присвячені наукові праці вітчизняних та іноземних вчених. Негативний вплив тіньових фінансових потоків на показники функціонування різних економічних суб'єктів досліджували Ф.Шнайдер, М. Бачетта, Д. Бхаттачар'я, Р. Місаті, І. Радулеску, С. Попеску та М. Матей.

Питання ефективності адміністрування податків відображені у працях В. Андрущенка, В. Вишневського, І. Луніної, П. Мельника та інших.

Вивченню особливостей формування податкових розривів в економіці присвячені роботи А.М. Вдовиченко, А.І. Зубрицького, О.В. Мірошніченко.

В цілому проведений аналіз наукових напрацювань дозволив зробити висновок про фрагментарність та абстрактність наявного наукового доробку в даному питанні. Переважна більшість вчених досліджують окремі питання наслідків тінізації економіки, не приділяючи уваги комплексному аналізу її впливу на формування доходів бюджету, відсутні методичні підходи до оцінки обсягу податкових розривів в економіці та їх взаємозв'язку з незаконними фінансовими потоками.

Обмеженість бюджетних коштів та високий рівень тінізації практично у всіх сферах економічної діяльності в Україні, актуалізують потребу пошуку нових алгоритмів взаємодії з економічними суб'єктами з боку держави, спрямованих на формування сприятливого бізнес-середовища: оптимального податкового навантаження, легкості ведення бізнесу, посилення контролю за вірністю відображення інформації в податковій та бухгалтерській звітності, тощо.

В цих умовах значно актуалізуються питання розробки оригінального, адаптованого до умов розвитку України механізму запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, спрямованого на мінімізацію обсягу податкових розривів в економіці.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні сутності та передумов виникнення податкових розривів в економіці, що крізь призму обґрунтування наявності взаємозв'язку між рівнем тінізації економіки та величиною податкового розриву сприятиме визначенню найбільш пріоритетних інструментів державного регулювання процесів нарахування та сплати потоків зобов'язань.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є законодавчі та нормативні акти, статистичні дані Міністерства економічного розвитку та торгівлі, Державної служби статистики України, Державного казначейства, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, інформація з інтернет-джерел.

При проведенні дослідження використано загально-теоретичні методи наукового пізнання, фундаментальні положення фінансів та права, методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення сутності поняття податковий розрив.

РЕЗУЛЬТАТИ

В умовах посилення соціально-економічної напруженості в країні, що зумовлена високими рівнями економічної нестабільності та корупції, низьким рів-

нем доходів, спадом виробництва, з одного боку, нестабільністю законодавства та значного рівня податкового навантаження з іншого, спостерігається значна активізація зусиль з боку економічних суб'єктів та домогосподарств спрямована на приховування частки своїх доходів та виведення їх в тінь.

На сьогоднішній день, вітчизняними та зарубіжними економічними суб'єктами напрацьовано значне різноманіття схем та каналів тінізації доходів, найбільш поширеними з яких є саме податкові, спрямовані на мінімізацію суми податкових зобов'язань, зокрема:

- ведення подвійної бухгалтерії;
- навмисне допущення бухгалтерських помилок;
- заниження прибутку;
- приховування частини активів;
- виведення активів в офшори, тощо.

Високі темпи зростання кількості даних операцій та їх масштабів, призводить до суттєвого скорочення обсягу податкових надходжень до бюджету та відповідно в цілому негативно впливають на показники економічного розвитку країни.

Проведений на рис. 1 аналіз ролі податкових платежів в загальній структурі надходжень бюджету, дозволяє зробити висновок про суттєвий їх вплив на результуючі показники діяльності країни та здатність органів державної влади виконувати покладені на них повноваження.

Так, незважаючи на зростання абсолютної величини доходів державного бюджету та обсягу податкових надходжень, питома вага останніх суттєво скорочується по відношенню до величини доходів. Не применшуючи суттєвого впливу об'єктивних факторів на величину податкових надходжень серед яких банкрутство та ліквідація значної кількості підприємств, зменшення чисельності населення, оптимізація податкового законодавства, тощо, не можна не враховувати впливу тіньової складової на значення даного показника.

На сьогоднішній день Україна має один із найвищих рівнів тінізації доходів порівняно з рештою країн Європейського Союзу. Так, за даними міжнародної Асоціації сертифікованих бухгалтерів Україна займає 3-є місце серед 28 країн світу з обсягом тіньових потоків в розмірі 40 % від ВВП (1,095 трлн. грн.) після Азербайджану (67,04 %) та Нігерії (48,37 %), в той час як рівень тінізації економічно розвинених країнах не перевищує 15 % (США – 7,78 %, Японія – 10,08 %, Китай – 10,15 %) [5].

Подібні результати відображені і у звіті Міністерства економічного розвитку України, згідно з яким у 2016 р. рівень тіньової економіки складав 36 % від обсягу офіційного ВВП, а середнє його значення за останні 6 років знаходиться на рівні 38 %. Навіть незважаючи на суттєве скорочення даного показника, його значенні все рівно залишається одним із найвищих у світі та здатне суттєво впливати на розвиток економіки.

Застосування тіньових схем приховування доходів призводить до виникнення податкових розривів – різниці між сумою податкових платежів, які теоретично повинні бути сплачені до бюджету, та сумою фактичних надходжень.

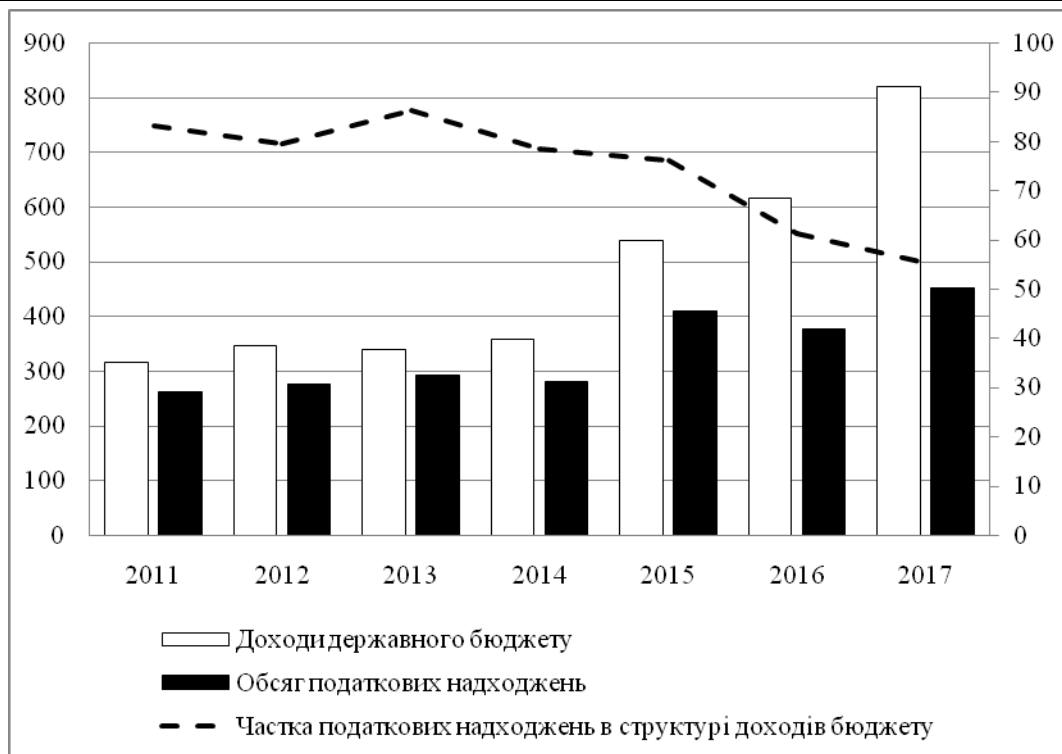


Рис. 1. Частка податкових надходжень в структурі доходів бюджету [4]

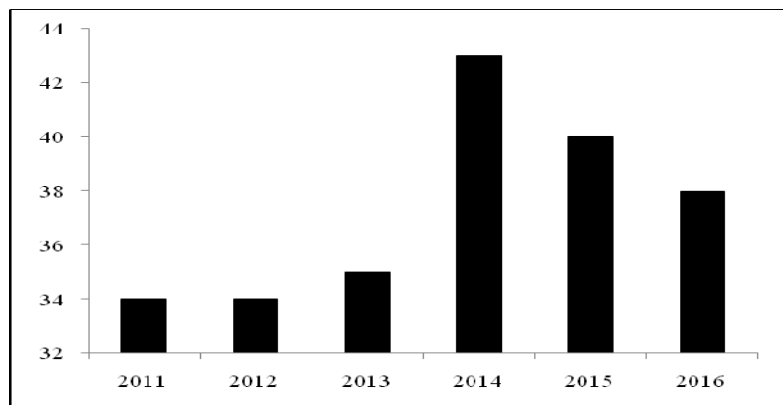


Рис. 2. Динаміка зміни рівня тіньової економіки в Україні за 2011-2016 рр. [4]

На думку американського вченого Е. Тодера податковий розрив являє собою різницю між відповідальністю платників податків щодо сплати платежів відповідно до законодавства та сумою податків, які добровільно і своєчасно сплачені. Існування податкового розриву на думку автора зумовлено наявністю трьох складових: незареєстрованої діяльності, заниженням обсягів та ухиленням від сплати податків і зборів [3].

Дж. Мак Мануста та Н. Уоррен визначали податковий розрив як різницю між теоретичним обсягом податкових зобов'язань та сумою фактично зібраних платежів [1].

Проте слід зазначити, що виникнення податкових розривів може бути зумовлено не лише існуванням тіньового сектору економіки але й нелегальною діяльністю, виникненням безнадійної податкової заборгованості, ненавмисними помилки тощо.

В теорії виділяють такі види податкових розривів:

- валовий податковий розрив (gross tax gap) – різниця між теоретично можливим обсягом сплати податків та сумою, сплаченою платниками добровільно;
- чистий податковий розрив (net tax gap) –

різниця між теоретично можливим обсягом сплати податків, сумою, сплаченою платниками добровільно та обсягом податкових платежів, стягнутих за результатами діяльності контрольно-ревізійних органів.

Загальна схема виникнення податкових розривів наведена на рис. 3.

Величина валового податкового розриву відображає загальний обсяг навмисно прихованих податкових платежів внаслідок ухилення усіх видів та сумою, яка сплачена платниками добровільно. До операцій, які призводять до виникнення валового податкового розриву належать: помилки при розрахунку обсягу податкових зобов'язань (як платником, так і податковими органами), несвоєчасні повідомлення про сплату та несплату податкових зобов'язань, помилки в бухгалтерський розрахунках, тощо.

На сьогоднішній день за оцінками міжнародних експертів величина податкових розривів з ПДВ в економіці знаходить на рівні 20 % від обсягу податкових надходжень. В Україні дане значення є дещо вищим і коливається в межах 25 % (рис. 4).



Рис. 3. Структурно-логічна схема виникнення податкових розривів в економіці

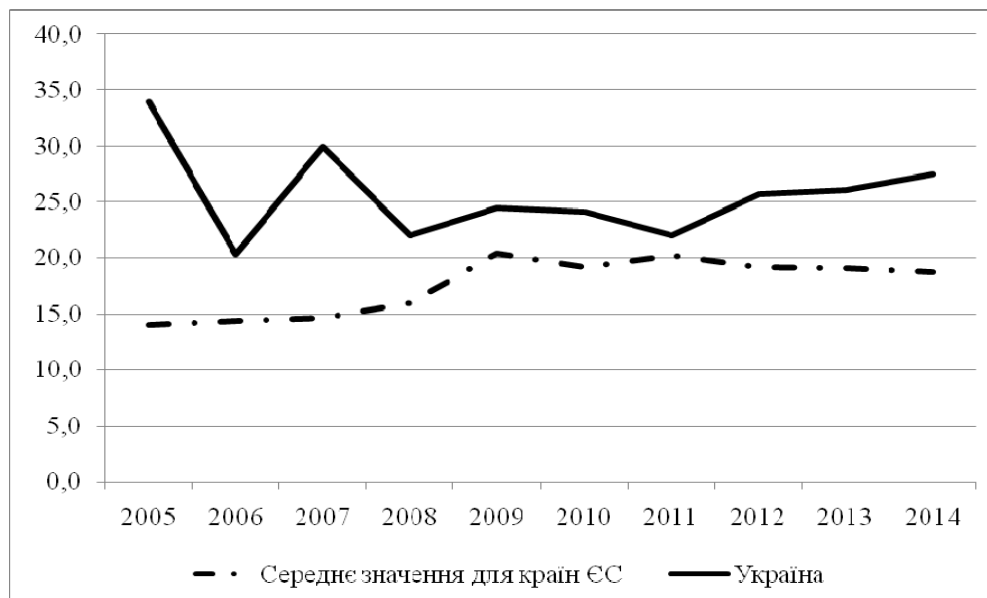


Рис. 4. Динаміка зміни величини податкового розриву з ПДВ в Україні та країнах ЄС за 2005-14 рр. [4]

Наведені на рис. 4 дані, свідчать про те, що незважаючи на прийняття останніми низки нормативних актів, спрямованих на посилення контролю над діяльністю економічних суб'єктів, адміністративної та кримінальної відповідальності за дані дії, обсяг податкових розривів як і обсяг тіньової економіки дещо зменшився, але все ще залишається на високому рівні.

ВИСНОВКИ

Проведений аналіз сучасних тенденцій формування податкових розривів в економіці свідчить про наявність широкого спектру каналів та схем незаконного виведення коштів з залученням широкого кола учасників даних операцій, як з боку контрагентів – банківських установ, страхових та інвестиційних компаній, партнерів так і з боку суб'єктів підприємницької діяльності.

Враховуючи значну долю тіньового сектору економіки та низькі показники бюджетного потенціалу країни потреба в пошуку не лише нових методів та

способів мінімізації податкових розривів, але й пошуку ефективних механізмів детінізації економіки набуває значної актуальності. Не зважаючи на певні спроби розробки основних заходів державної політики, спрямованої на протидію незаконному виведенню коштів та подальшій легалізації їх результативність залишається низькою. Це в свою чергу призводить до зростання обсягів та частоти викривлення даних фінансової, бухгалтерської та податкової звітності, та формує передумови до зниження ефективності державної фінансової політики у сфері детінізації економіки.

Таким чином, своєчасна ідентифікація всіх учасників тінізації доходів, в т.ч. і шляхом зниження обсягу податкових зобов'язань, незаконного виведення коштів за кордон, заниження податкової вартості товарів, приховування частини фінансових операцій сприятиме підвищенню якості та ефективності державного фінансового управління, зростання темпів економічного та соціального розвитку країни у стратегічній перспективі.

Список використаних джерел

1. McManus J., Warren N. *The Case for Measuring Tax Gap*. *Journal of Tax Research*, 2006. URL: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2006/3.html>.
2. *National risk assessment report on preventing and countering legalization (laundering) of proceeds of crime and financing of terrorism*, Kyiv, 2016. URL: http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2017/20170113/nra.pdf
3. Toder E.J. *What Is the Tax Gap?* URL: http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf
4. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
5. Україна потрапила в топ-5 країн з найбільшою тіньовою економікою. URL: <https://dilovyi.info/ukrayina-potrapyla-v-top-5-krayin-z-najbilshoyu-tinovoyu-ekonomikoyu/>

References

1. McManus J., Warren N. *The Case for Measuring Tax Gap*. *Journal of Tax Research*, 2006. URL: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2006/3.html>.
2. *National risk assessment report on preventing and countering legalization (laundering) of proceeds of crime and financing of terrorism*, Kyiv, 2016. URL: http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2017/20170113/nra.pdf
3. Toder E.J. *What Is the Tax Gap?* URL: http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf
4. Official site of the State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>. (in Ukrainian).
5. *Ukraine has fallen into the top 5 countries with the largest shadow economy*. URL: <https://dilovyi.info/ukrayina-potrapyla-v-top-5-krayin-z-najbilshoyu-tinovoyu-ekonomikoyu/>. (in Ukrainian).

ЯК ПОКУПЦЮ-ПЛАТНИКУ ПДВ ЗАХИСТИТИ СВОЄ ПРАВО НА ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ У РАЗІ ВІДСУТНОСТІ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ? АНАЛІЗ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ***Чи є законними «договірні штрафи»?***

Існує практика прописування в договорі купівлі-продажу застереження про те, що у разі відсутності реєстрації контрагентом накладної:

1) підприємство притримує оплату по договору у розмірі 20 % до реєстрації постачальником податкової накладної;

2) контрагентом – постачальником сплачується штраф у розмірі ПДВ, як компенсація втраченого підприємством податкового кредиту.

Різниця між першим і другим випадком полягає в тому, що в першому випадку залишок оплати у розмірі 20 % лише притримується, і може бути сплачений після виконання постачальником всіх умов щодо реєстрації накладної.

Ніде в законодавстві прямо не забороняється прописувати в договорах вищезазначені застереження. Сторони можуть добровільно погодитись, що оплата по договору проводиться, наприклад, у розмірі 80 % від суми договору після його виконання, і у розмірі 20 % після реєстрації постачальником податкової накладної (перший випадок). Або ж погодитись на суму штрафу у розмірі 20 % у разі не реєстрації постачальником податкової накладної (другий випадок). Проте варто мати на увазі, що відсутність реєстрації податкової накладної в реєстрі може бути з вини податкової, а не з вини постачальника.

Які можуть бути ризики у кожному з двох випадків?

У першому випадку менш захищеною стороною є постачальник, який може недоотримати кошти. Такий постачальник може звернутись до суду з вимогою оплатити залишок суми договору у розмірі 20 %.

У другому випадку менш захищеною стороною є покупець, яке може втратити право на податковий кредит. В цьому випадку покупець може подати до суду на постачальника з вимогою сплати штрафу або компенсацію збитків.

Узагальнюючі усі випадки, можна виділити такі групи судових справ:

Перша група – постачальник, який не зареєстрував накладні та недоотримав оплату, звертається до суду з позовом до покупця з вимогою оплатити повну вартість договору.

Друга група – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про стягнення штрафу, який передбачений в договорі.

Третя група – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про відшкодування збитків у розмірі суми втраченого податкового кредиту – незалежно від того, чи передбачено у договорі штраф, чи ні.

1. Щодо *першої групи* судова практика є неодно-

значною. Апеляційні суди вирішують справи то на користь позивача, то на користь відповідача. Судових рішень касаційних судів по таким справам нами в результаті моніторингу реєстру судових рішень не виявлено.

Наведемо кілька прикладів позитивних для підприємства-покупця рішень апеляційних судів.

Постанова Одеського апеляційного господарського суду від 17 вересня 2018 р. по справі № 915/206/18 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Росток Агро» до Дочірнього підприємства з іноземною інвестицією «Сантрейд» щодо оплати у повному обсязі поставленого у лютому 2017 р. товару у встановлений строк.

Згідно обставин справи, ТОВ «Росток Агро» здійснило поставку насіння ДП «Сантрейд», проте не зареєструвало податкову накладну, у зв'язку з чим ДП «Сантрейд» не виконав остаточний розрахунок. ТОВ «Росток Агро» посилався на те, що не зміг зареєструвати податкову накладну через неправомірні дії податкових органів.

Умовами договорів поставки передбачено оплату партії товару у два етапи: 80 % після поставки товару, 20 % після отримання документів на товар та реєстрації відповідної податкової накладної в ЄРПН відповідно до вимог чинного законодавства.

Апеляційним судом було прийнято рішення на користь покупця ДП «Сантрейд», тобто визнано за ним право на притримання остаточної оплати до виконання ТОВ «Росток Агро» своїх обов'язків щодо реєстрації податкової накладної.

При цьому, судом враховано, що умови договорів не містять будь-яких застережень щодо виконання з боку Державної фіскальної служби України своїх обов'язків стосовно прийняття та своєчасної реєстрації податкових накладних, а також наявності чи відсутності вини позивача у ненаданні покупцю роздруківки електронної квитанції про реєстрацію відповідної податкової накладної у ЄРПН.

Постанова Одеського апеляційного господарського суду від "04" липня 2017 р. по справі № 916/681/17 за позовом Комунальної установи «Одеський обласний клінічний медичний центр» до Державного підприємства «Морський торговельний порт «Чорноморськ» щодо оплати у повному обсязі наданих у січні 2015 р. послуг.

Судом було вирішено справу на користь ДП «МТП «Чорноморськ», визнано за ним право як покупця на притримання частини оплати до реєстрації податкової накладної. При цьому суд, як і в попередній справі, керувався тим, що сторони самі добровільно погодилися і зафіксували в договорі те, що умовою повної оплати товару є належним чином зареєстрована в ЄРПН податкова накладна).

2. Друга група судових справ – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про стягнення штрафу, який передбачений в договорі.

Судова практика з цього питання також неоднозначна. Зустрічаються рішення апеляційних судів, і навіть Вищого господарського суду про задоволення позовних вимог та стягнення штрафу. Проте, на сьогоднішній день практика касаційних судів спрямована на те, що штрафи за порушення законодавства щодо реєстрації податкових накладних стосуються податкових, а не господарських правовідносин. При цьому враховується наявність або відсутність збитків, спричинених порушенням порядку реєстрації ПН, та можливості покупця набути право на податковий кредит за певних умов. Сучасна практика судів виходить з правової позиції Верховного суду у справі №908/3565/16, викладеної в постанові від 02.05.2018 р., а також у справі №918/216/17, викладеної в постанові від 12.03.2018 р.

Ключовим питанням є те, чи дійсно порушення строку реєстрації податкової накладної або реєстрації ПН з помилками призводять до втрати покупцем права на податковий кредит. Якщо податковий кредит не втрачено, то відповідно до вищенаведеної правової позиції Верховного суду немає підстав для задоволення вимог щодо стягнення договірної штрафу як такого, якщо ніяких збитків для сторони немає. З тієї підстави, що штрафи за порушення порядку реєстрації податкових накладних самі по собі належать до сфери податкових, а не господарських правовідносин. Верховний суд зазначає, що сам факт зазначення сторонами у договорі обов'язку постачальника зареєструвати податкову накладну не має наслідком зміни характеру відповідних правовідносин з податкових на господарські / цивільні.

Іншою є ситуація, коли внаслідок таких порушень покупець таки втратив право на податковий кредит. По суті тут матиме місце відшкодування завданих збитків, що буде розглянуто нижче (третя категорія справ).

Постанова Вищого господарського суду України від 02.08.2016 р. у справі № 913/1045/15. Згідно обставин справи постачальник у 2015 р. зареєстрував податкові накладні, але із простроченням. Згідно умов договору у разі ненадання або несвоєчасного надання податкових накладних постачальник сплачує покупцеві штраф в розмірі 20 % загальної вартості продукції.

Таким чином, позивач (покупець) просив стягнути з відповідача (постачальника) штраф у розмірі 20% вартості продукції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. При цьому податкову накладну все-таки було зареєстровано і право на податковий кредит не втрачено.

Вищий господарський суд погодився з рішенням місцевого та апеляційного суду про відмову у задоволенні позовних вимог, оскільки штраф за несвоєчасну реєстрацію відповідачем податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних є податковим правопорушенням, застосовування відповідальності за яке покладено на відповідні контролюючі органи відповідно до вимог Податкового кодексу України. Крім цього, реєстрація податкових накладних не є господарським зобов'язанням за договором поставки.

Постанова Донецького апеляційного господарського суду від 15.08.2018р. по справі №908/341/18.

Згідно обставин справи покупець звернувся з позовом до постачальника про стягнення штрафу за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної.

Судом у даній справі відмовлено у задоволенні позовних вимог, посилаючись на вищезазначену позицію Верховного суду України.

Судом також зазначено, що перебування своєчасно наданих відповідачем на реєстрацію податкових накладних у незареєстрованому стані зумовлено діями податкового органу, який не є учасником договору поставки взагалі і зобов'язаною особою відносно стягнених штрафних санкцій.

Постанова Харківського апеляційного господарського суду від 19 січня 2016 р. по справі № 922/5024/15.

Згідно з обставин справи підрядник, надаючи послуги у 2014 р., не зареєстрував податкову накладну. Виходячи із законодавства, яке діяло на той час, суд визнав, що покупець не втратив право на податковий кредит. Проте, задовольнив позовні вимоги щодо стягнення штрафу за порушення строків реєстрації накладної.

Суд керувався тим, що умовами договору відповідна оплата штрафних санкцій не поставлена в залежність від певних обставин. Єдиною підставою такої оплати є порушення строків реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

3. Третя група судових справ – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про відшкодування збитків у розмірі суми втраченого податкового кредиту – незалежно від того, чи передбачено у договорі штраф, чи ні.

Донедавна суди керувалися правовою позицією, викладеною у Постанові Верховного Суду України від 12 березня 2018 р. по справі № 918/216/17 (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/72645158>)

Дана правова позиція полягала у відмові позивачу у відшкодуванні втраченого податкового кредиту та в основному ґрунтувалася на листі Міністерства доходів і зборів України від 13.01.2014 № 448/6/99-99-19-04-02-15. Даний лист виданий під час дії попередньої редакції Податкового кодексу (до 01.01.2015 р.), яка дозволяла включати суму податкового кредиту за відсутності зареєстрованої податкової накладної у разі подання покупцем скарги на постачальника. Хоча, спірні правовідносини згідно обставин справи виникли вже у 2015 р..

На даний час існує позиція Верховного суду України, яка полягає у захисті майнових прав покупця, який втратив право на податковий кредит з вини продавця, який не зареєстрував податкову накладну. Така позиція викладена у нещодавній **постанові Верховного Суду України від 03 серпня 2018 р. по справі № 917/877/17** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75896031>).

Згідно обставин цієї справи, постачальник-відповідач не оформив податкові накладні та не зареєстрував їх в Єдиному реєстрі податкових накладних, у такий спосіб позбавивши Позивача-покупця права на віднесення сплаченого податку на додану вартість до складу податкового кредиту. Збитками є сума податкового кредиту у розмірі ПДВ, сплаченого Позивачем при одержанні послуг з оренди майна відповідно до Договору та не отриманого Позивачем внаслідок протиправної поведінки (бездіяльності) Відповідача. Неотримання податкового кредиту підтверджується податковими деклараціями за квітень 2016 р..

Місцевий та апеляційний господарські суди відмовили позивачу у задоволенні позовних вимог щодо відшкодування збитків, керуючись висновками, викладеними у постанові Верховного Суду від 12.03.2018 р. у справі № 918/216/17.

Верховним судом України у постанові по даній справі від 03 серпня 2018 р. **задоволено позовні вимоги позивача щодо відшкодування збитків**, керуючись наступним.

Відповідно до частин 1, 2 ст. 22 ЦК України особа, якій завдано збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування. Збитками є: 1) витрати, яких особа зазнала у зв'язку із знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки); 2) доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода).

За змістом ст. 224 ГК України учасник господарських відносин, який порушив господарське зобов'язання або установлені вимоги щодо здійснення господарської діяльності, повинен відшкодувати завдані цим збитки суб'єкту, права та законні інтереси якого порушено.

Таким чином, Відповідач з порушенням вимог п. 201.10 ст. 201 ПК України не зареєстрував податкові накладні, у зв'язку з чим Позивач був позбавлений права включити суми ПДВ до складу податкового кредиту та, відповідно, скористатись правом на зменшення податкового. З огляду на викладене у цьому випадку є прямий причинно-наслідковий зв'язок між бездіяльністю Відповідача щодо виконання визначеного законом обов'язку зареєструвати податкові накладні та неможливістю включення сум ПДВ до податкового кредиту Позивача, а також, відповідно, зменшення податкового зобов'язання на зазначену суму, яка фактично є збитками цієї особи. Отже, наявні усі елементи складу господарського правопорушення.

Верховний суд України у своїй постанові від 03.08.2018 р. прямо зазначив, що слід **відступити від висновку, викладеного у постанові Верховного Суду від 12.03.2018 у справі № 918/216/17**, та доходить висновку, що положення п. 201.10 ст. 201 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин, не передбачають можливості включення покупцем товарів / послуг суми ПДВ до податкового кредиту у разі невиконання продавцем обов'язку зі складення та реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних (крім випадків, встановлених податковим законодавством, коли підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є інші документи) при цьому покупець зазначених товарів / послуг має право додати до податкової декларації скаргу на такого продавця, однак подання такої скарги згідно з наведеною нормою у редакції, чинній після 01.01.2015, не є підставою для включення ним сум податку до складу податкового кредиту.

Окрім постанови Верховного Суду України від 03 серпня 2018 р. по справі № 917/877/17 існує ще **По-**

станова Верховного суду України від 06 червня 2018 р. № 920/1190/16 (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75298599>), прийнята на користь позивача, якою визнано право позивача-покупця на відшкодування збитків за втрачений податковий кредит внаслідок відсутності реєстрації податкової накладної.

ВИСНОВКИ

1. На нашу думку, оптимальним варіантом захисту прав покупця товарів, робіт і послуг буде зазначення у договорі застереження про притримання оплати по договору у розмірі 20 % до реєстрації постачальником податкової накладної відповідно до вимог податкового законодавства. Законодавством не забороняється зазначення в договорі такого застереження. Існують ризики подання постачальниками позовів про стягнення повної оплати, проте такі випадки трапляються нечасто. І навіть у разі задоволення судами позовних вимог про оплату повної суми по договору покупець зможе подати окремий або зустрічний позов про відшкодування збитків у розмірі втраченого податкового кредиту.

При цьому, у договорі варто прописувати те, що продавець обізнаний з ризиками щодо нерєєстрації податкової накладної податковою, і йому не відомі будь-які фактори які б перешкоджали реєстрації накладної.

Окрім цього, зазначення застереження про притримання оплати має свої переваги перед «договірним штрафом». А саме, продавець матиме певний стимул все-таки вирішити проблеми з податковою та зареєструвати належним чином податкову накладну, якщо знатиме, що після цього з ним повністю розрахуються.

2. Щодо зазначення в договорах штрафних санкцій за порушення порядку реєстрації податкових накладних – на сьогодні існує практично однозначна позиція судів касаційної інстанції, яка полягає в тому, що штрафи за несвоєчасну реєстрацію ПН самі по собі не належать до сфери господарських правовідносин, навіть за умови чіткого зазначення в договорі. Тобто, якщо ПН зареєстрована несвоєчасно, але право на податковий кредит не витрачене, стягнути додатково штраф за порушення договору через суд ймовірніше за все не вдасться. Якщо право на податковий кредит втрачене, то з недобросовісного постачальника можна стягнути збитки незалежно від застереження в договорі.

3. На сьогодні існує позитивна практика Верховного Суду України стосовно визнання права покупців на відшкодування збитків у розмірі втраченого податкового кредиту, завданих внаслідок винних дій постачальника щодо порушення порядку реєстрації податкових накладних. Проте, слід брати до уваги і конкретні обставини справи, які вказують на вину постачальника і на те, чи дійсно мають місце збитки.

*ТУМАНЯН Анна Оганесівна,
аудитор АФ "Аналітик"
af.analitik.ua@gmail.com*

ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ОПТОВОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО

1. Реєстрація платником акцизного податку, що реалізує пальне

Відповідно до п. 212.1.15 ПК платником акцизного податку є, зокрема, особа, яка реалізує пальне. При цьому, згідно п. 14.1.212 ПК під реалізацією пального для цілей акцизного податку розуміються *будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення, поруки, інших господарських та цивільно-правових договорів або за рішенням суду, іншого компетентного державного органу чи органу місцевого самоврядування за плату (компенсацію) або без такої, які передбачають перехід права власності або права розпорядження, а також передачу (відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника.*

Згідно п. 212.3.4 ПК **особи, які здійснюватимуть реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації** як платники податку контролюючими органами **за місцезнаходженням юридичних осіб** до початку здійснення реалізації пального. Заяву про реєстрацію необхідно подати **не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального**. Форму заяви затверджено Наказом Мінфіну 25.02.2016 № 218. Форма заяви – J(F)1310301.

Якщо реалізувати пальне буде відокремлений підрозділ юридичної особи, то реєструватися як платник акцизного податку має саме юридична особа. Але у розділі 5 заяви зазначаються відомості про пункти (склади, комплекси, станції, інші об'єкти) з реалізації пального. Якщо пунктом з реалізації пального є відокремлений підрозділ заявника – юридичної особи, в такому разі потрібно зазначити в розділі заяви:

- у колонці 2 «Найменування пункту» – має вказуватись офіційна назва філії (роз'яснення ДФС <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-252873.html>)
- у колонці 3 «Код пункту реалізації» має вказуватись код відокремленого підрозділу.

Код та назву типу об'єкта оподаткування пункту з реалізації пального потрібно взяти з рекомендованого довідника типів об'єктів оподаткування, розміщеного на сайті ДФС (<http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/127294.html>).

За повідомленням ДФС (<http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238684.html>) заповнення поля коду пункту реалізації має значення для подальшого його використання при складанні акту інвентаризації обсягів залишків пального та при реєстрації акцизних накладних пунктами, яким буде делеговане право виписки таких накладних.

Якщо філії або відокремленому підрозділу вирішено делегувати право виписки акцизних накладних, то у колонці 4 розділу 5 Заяви необхідно поставити «1».

Таку реєстраційну заяву необхідно подати незалежно від того, чи значиться юридична особа платником акцизного податку в органах ДФСУ чи ні.

Після подання заяви можна сформулювати запит для

отримання витягу із Реєстру платників за формою J(F)1302501.

2. База оподаткування та ставки податку

Податковим кодексом визначені специфічні ставки акцизного податку для реалізації пального – у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). В якості бази береться об'єм у літрах, приведених до t 15° C. Ставка визначається в одиницях виміру – євро за 1000 літрів, приведених до t 15° C.

Курс євро відповідно до п. 217.3 Податкового кодексу розраховується за офіційним курсом гривні, встановленим Національним банком України, що діє **на перший день кварталу**, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

3. Об'єкт оподаткування та дата виникнення податкових зобов'язань.

В залежності від виду діяльності з реалізації пального у підприємства можуть виникати різні об'єкти оподаткування акцизним податком, а саме:

1. Відповідно до п. 213.1.1 ПК об'єктом оподаткування є реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Даний пункт поширюється на виробників пального, які в подальшому реалізують, або використовують для потреб власного споживання, у випадку втраченого пального тощо.

2. Відповідно до п. 213.1.9 ПК об'єктом оподаткування є реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, у тому числі і пального.

3. Стосовно нашого випадку – відповідно до п. 213.1.12 ПК об'єктом оподаткування є **реалізація будь-яких обсягів пального понад обсяги**, що:

отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією;

вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 213.1.1 ПК, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Простіше кажучи, підприємство згідно п. 213.1.12 ПК сплачує акцизний податок на обсяг реалізованого пального за мінусом обсягу отриманого пального від платників акцизного податку.

Відповідно до п. 216.1 та п. 216.12 Податкового кодексу у випадку реалізації пального датою виникнення податкових зобов'язань є дата реалізації таких обсягів пального.

4. Акцизний склад

Відповідно до п. 14.1.6 ПК **акцизний склад** – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території (далі – приміщення), розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шля-

хом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілчанних виробів, а також приміщення, розташовані на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), за винятком приміщень для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання пального розпорядником акцизного складу.

Відповідно до п. 230.1 ПК акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування навантаження-розвантаження, зберігання пального, повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками та рівнемірами – лічильниками рівня таких товарів (продукції) у резервуарі, які зареєстровані в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі.

У п. 230.1 ПК також передбачено, що відпуск пального без наявності витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників забороняється. Проте, ця норма починає діяти лише з 2019 р..

Так, відповідно до п. 12 Підрозділу 5 Перехідних положень Податкового кодексу під назвою «Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку» зазначено, що *норми п. 230.1 ст. 230 цього Кодексу щодо обладнання акцизних складів, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками застосовуються з 1 січня 2019 р..*

5. Акцизна накладна та система електронного адміністрування реалізації пального (СЕА РП). Сплата акцизного податку

Платникам акцизного податку автоматично відкриваються облікові картки в системі електронного адміністрування реалізації пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД (п. 232.2 ПК).

Згідно з п.п. 16, 17 Порядку електронного адміністрування реалізації пального **електронний рахунок відкривається платнику податку Казначейством автоматично** без укладення договору та на безоплатній основі. На електронний рахунок платник податку зараховує необхідну суму коштів **виключно з власного поточного рахунка. Електронні рахунки відкриваються** виключно на підставі реєстрів для Казначейства, які ДФС після внесення осіб до реєстру платників протягом одного робочого дня надсилає Казначейству.

Система електронного адміністрування реалізації пального (СЕА РП) відрізняється від СЕА ПДВ в основному наступним:

1) облік в СЕАРП ведеться у розрізі підкатегорій УКТ ЗЕД, за кожною з яких може формуватися окремий ліміт реєстрації ($\Sigma A_{\text{Накл}}$);

2) ліміти реєстрації акцизних накладних (АН) виражені в літрах;

3) для збільшення ліміту реєстрації необхідно не лише поповнити рахунок, але й подати заявку на поповнення лімітів реєстрації АН.

На сьогодні діє Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2016 № 218, а також Порядок електронного адміністрування реалізації пального, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 113.

Відповідно до ст. 231 Податкового кодексу платник податку при реалізації пального зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Акцизна накладна **складається платником податку в день реалізації пального** при кожній повній або частковій операції з реалізації пального та **реєструється у Єдиному реєстрі акцизних накладних не пізніше п'ятнадцяти календарних днів**, наступних за датою складання.

Платник податку має право зареєструвати акцизну накладну в Єдиному реєстрі акцизних накладних, в якій загальний обсяг реалізованого пального **не перевищує обсяг ($\Sigma A_{\text{Накл}}$), обчислений за спеціальною формулою відповідно до п. 232.3 ст. 232 ПК**, а саме:

$$\Sigma A_{\text{Накл}} = \Sigma A_{\text{НаклОтр}} + \Sigma A_{\text{Митн}} + \Sigma \text{ЗаявкиПоповн} - \Sigma \text{КоригЗаявкиПоповн} - \Sigma A_{\text{НаклВид}} - \Sigma \text{Втрат},$$

де $\Sigma A_{\text{НаклОтр}}$ – загальний обсяг пального за отриманими платником податку акцизними накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

$\Sigma A_{\text{Митн}}$ – загальний обсяг пального, ввезеного на митну територію України, оформленого належним чином митними деклараціями, з якого сплачено акцизний податок;

$\Sigma \text{ЗаявкиПоповн}$ – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального заявками на поповнення обсягу залишку пального, із списанням з облікових карток грошових коштів сплаченого акцизного податку в бюджет, рівних сумі акцизного податку для відповідного обсягу пального;

$\Sigma \text{КоригЗаявкиПоповн}$ – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального коригуваннями до заявок на поповнення обсягу залишку пального, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг залишку пального;

$\Sigma A_{\text{НаклВид}}$ – загальний обсяг пального за виданими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

$\Sigma \text{Втрат}$ – загальний обсяг пального втраченого, як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обста-

вин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального, що засвідчені відповідним актом втрати, псування чи знищення пального.

Якщо обсяг Σ АНакл, є меншим за обсяг пального в акцизній накладній та/або розрахунку коригування, які платник податку повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних, то платник податку зобов'язаний виконати наступні дії:

1) **перерахувати на електронний рахунок суму коштів у розмірі акцизного податку за відповідний обсяг реалізованого пального, та**

2) **зареєструвати заявку на поповнення обсягу залишку пального в системі електронного адміністрування реалізації пального.**

Тобто, у нашому випадку підприємству потрібно буде сплатити акцизний податок за реалізований обсяг пального на електронний рахунок, потім подати заявку на поповнення обсягу залишку пального в СЕА реалізації пального, і після цього підприємство зможе зареєструвати акцизну накладну.

Відповідно до п. 222.1.1 ПК акцизний податок сплачується протягом 10 календарних днів, що настануть за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Відповідно до п.п. 16, 17, 21 Порядку електронного адміністрування реалізації пального для перерахування акцизного податку в сумах, необхідних для реєстрації платником податку заявок на поповнення обсягів залишків пального платнику податку автоматично відкривається електронний рахунок. Кошти, заповнені платником податку на електронний рахунок, автоматично перераховуються Казначейством на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку з реалізації пального, протягом операційного дня, в який такі кошти зараховані на електронний рахунок.

Особливості складання акцизних накладних відокремленими підрозділами

Відповідно до Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального при складанні акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної філією чи іншим структурним підрозділом платника податку в графі «Особа, що реалізує пальне» акцизної накладної зазначаються найменування головного підприємства, зареєстрованого як платник податку, що визначено статутними документами, та через кому – найменування такої філії (структурного підрозділу).

6. Декларація з акцизного податку.

Згідно п. 223.2 ПК декларація з акцизного податку подається щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного (податкового) періоду контролюючому органу за місцем реєстрації.

У нашому випадку потрібно буде заповнити розділ В декларації «Податкові зобов'язання з реалізації пального». А саме – рядок В2 «Операції з реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги відповідно до пункту

213.1.12», сума якого повинна відповідати сумі у колонці 20 Додатку 1¹.

Декларація подається відповідно до Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 14.

Згідно з п. 4 розділу III цього Порядку особа, яка реалізує пальне зобов'язана подавати декларацію за кожний звітний період *незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді*, чи ні.

Згідно цього ж Порядку Додаток 1¹ «Розрахунок суми акцизного податку з реалізації пального відповідно до підпункту 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Кодексу» обов'язково заповнюється всіма платниками акцизного податку з реалізації пального *незалежно від того, чи був у звітному періоді об'єкт оподаткування*.

7. Податок на додану вартість та акцизний податок

Виникає питання – що є базою ПДВ у випадку реалізації пального, і як у даному випадку враховується сума акцизу?

Насамперед, за визначенням, наведеним у п. 14.1.4 Податкового кодексу акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, **що включається до ціни таких товарів (продукції).**

З іншого боку, згідно п. 188.1 ПК для податку на додану вартість база оподаткування операцій з постачання товарів / послуг визначається виходячи з їх договірної вартості **з урахуванням загальнодержавних податків та зборів** (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

У нашому випадку не здійснюється реалізація роздрібною торгівлю підакцизних товарів. Таким чином, акцизний податок на реалізацію пального у нашому випадку включається до ціни товару та до бази оподаткування ПДВ.

8. Бухгалтерські проведення при нарахуванні та сплаті акцизного податку та ПДВ

- 1) Відвантаження пального: Дт 361 Кт 70
- 2) Нарахування ПДВ: Дт 70 Кт 6411
- 3) Нарахування зобов'язань з акцизного податку: Дт 70 Кт 6412
- 4) Відображення собівартості пального: Дт 90 Кт 203
- 5) Сплата акцизного податку: Дт 6412 Кт 311

ТУМАНЯН Анна Оганесівна,
аудитор АФ "Аналітик"
af.analitik.ua@gmail.com

КОМЕНТАР ЩОДО ЗМІН ДО ПОРЯДКУ ВЕДЕННЯ ОСОБОВИХ СПРАВ ПРАЦІВНИКІВ

Наказом Міністерства юстиції України від 04.07.2018 р. № 2277/5 внесено зміни до **Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях** (надалі Правила). Дані Правила затверджені наказом Мін'юсту від 18.06.2015 р. № 1000/5. Зміни набрали чинності з 27.07.2018 р..

У новій редакції Правил передбачено, що *тимчасовий доступ до документів здійснюється на підставі ухвали слідчого судді, суду в порядку, визначеному Кримінальним процесуальним кодексом України*.

Вилучені документи надаються безпосередньо особі, визначеній в ухвалі слідчого судді, суду.

Суттєва відмінність полягає в тому, що у попередній редакції Правил було встановлено чітку послідовність формування особової справи працівника: внутрішній опис документів, заява про прийняття на роботу (контракт), направлення тощо. У чинній редакції Правил встановлюється черговість формування документів особової справи у хронологічному порядку, в міру надходження документів.

Окрім того, **наводимо у таблиці відмінності щодо вимог до комплектації документів особової справи:**

Попередня редакція Правил	Чинна редакція Правил
внутрішній опис документів справи	внутрішній опис документів справи
заява про прийняття на роботу (контракт);	заява про прийняття на роботу, письмовий трудовий договір (контракт), копії або витяги з розпорядчих документів (наказів, розпоряджень) про прийняття на роботу,
направлення або подання;	особовий листок з обліку кадрів, доповнення до особового листка з обліку кадрів, автобіографія, копія паспорта, копія облікової картки платника податків, копія військового квитка (у разі наявності),
документи про освіту (копії); копії або витяги з розпорядчих документів (наказів, розпоряджень) про призначення, переведення на посаду, звільнення працівника тощо;	копії документів про освіту, науковий ступінь, вчене звання, копії заяви про переведення на іншу роботу (посаду), сумісництво, зміну біографічних даних, копії або витяги з розпорядчих документів (наказів, розпоряджень) про переведення на іншу роботу (посаду), сумісництво, копії документів, що є підставами для надання пільг (за наявності), копії документів про внесення змін до облікових документів у зв'язку зі зміною біографічних даних (прізвища, імені, по батькові), характеристики, копії документів про підвищення кваліфікації, стажування, заохочення (нагородження, преміювання), документи з атестації, заява про звільнення з роботи, копії або витяги з розпорядчих документів (наказів, розпоряджень) про звільнення з роботи
доповнення до особового листка з обліку кадрів; довідки та інші документи.	
Копії наказів, розпоряджень про стягнення, заохочення, зміну прізвища працівника тощо до особової справи не включаються. Ці відомості вносяться в доповнення до особового листка з обліку кадрів або до трудової книжки.	Відомості про стягнення, заохочення, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, заміщення вакантної посади вносяться до доповнення до особового листка з обліку кадрів.

У чинній редакції Правил уточнено, що особові справи державних службовців формуються відповідно до Порядку ведення та зберігання особових справ державних службовців, затвердженого наказом Національного агентства України з питань державної служби від 22 березня 2016 р. № 64 (а не відповідно до Порядку ведення особових справ державних службовців в органах виконавчої влади, затвердженого постановою КМУ від 25 травня 1998 р. № 731, який витратив чинність).

Внесені зміни щодо порядку проведення експертизи

цінності документів.

Насамкінець, чинною редакцією Правил затверджені у новій редакції наступні додатки:

- додаток 22 – Опис справ з кадрових питань (особового складу);
- додаток 43 – Зразок архівної довідки;
- додаток 51 – Акт про приймання-передавання справ (документів) від однієї установи до іншої.

Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"

Аудиторська фірма «Аналітик» пропонує аутсорсинг бухгалтерських послуг!

Аутсорсинг бухгалтерського обліку – це передача ведення бухгалтерського обліку сторонній фірмі.

Які ж переваги аутсорсингу бухгалтерських послуг?**1. Значна (!) економія коштів** на ведення бухобліку:

- економія за бухгалтерські послуги, за які **Ви нам платитимете принаймні на 1000 гривень менше, ніж штатному бухгалтеру**;
- економія на програмне забезпечення (1С, Медок, Ліга Закон тощо);
- економія на утримання офісу, комп'ютерної техніки.

2. Відтепер податкові та інші інспекції – це наші проблеми!

Ми беремо на себе повну матеріальну відповідальність за якість наданих бухгалтерських послуг, включаючи можливі санкції.

3. З нами Ви можете забути про головний біль з постійними пошуками бухгалтера, який у будь-який час може піти від Вас на іншу роботу.**4. Ми не йдемо у відпустку та не беремо лікарняний. Наша фірма справді гарантує безперервне та якісне ведення бухгалтерського обліку.**

І нарешті – з нами Ви не тільки отримаєте якісні бухгалтерські послуги. За додатковою домовленістю ми забезпечимо Вас необхідними податковими, юридичними консультаціями, аудиторськими послугами різного характеру.

Все що Вам потрібно – це:

- періодично передавати нам первинну бухгалтерську документацію;
- щомісячно отримувати від нас інформацію про податки та інші обов'язкові платежі;
- укласти із нами договір.

Зробіть вибір, вигідний для Вас!

(044)278-05-88

(097)178-90-89

(066)178-20-42

www.af-analitik.com.ua