



**АНАЛІТИК**  
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



# ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 7'2016

(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.

## **Засновники:**

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з Академією муніципального управління 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 №18 від 21 липня 2016 року) та Вченою Радою Академії Муніципального Управління (Протокол №35 від 22 липня 2016 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 22.07.2016

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", 2016  
© "Економіка. Фінанси. Право",  
2016

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес центр"

#### Заступник редакційної колегії з правових наук:

*Лоцихін Олександр Миколайович*, д.ю.н., професор, декан юридичного факультету Академії муніципального управління, Заслужений економіст України

#### Керівник редакційної колегії з економічних наук:

*Дацій Олександр Іванович*, д.е.н., професор, в.о. ректора Академії муніципального управління, Заслужений працівник освіти України

#### Заступник керівника редакційної колегії з економічних наук:

*Бутинець Тетяна Анатоліївна*, д.е.н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету

#### Члени редакційної колегії з економічних наук:

*Невелєв Олександр Михайлович*, д.е.н., доцент, завідувач кафедри менеджменту зовнішньоекономічної діяльності та адміністративного менеджменту Академії муніципального управління

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

*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, завідувач кафедри менеджменту Академії муніципального управління

*Кондрашихін Андрій Борисович*, д.е.н., доцент, завідувач кафедри державних та місцевих фінансів Академії муніципального управління

*Корецька Світлана Олександрівна*, д.е.н., доцент

*Манцевич Юрій Миколайович*, д.е.н., доцент, завідувач секретаріату Комітету Верховної Ради України з питань будівництва, містобудування і житлово-комунального господарства

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

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

*Царенко Оксана Вячеславівна*, д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Академії муніципального управління

#### Керівник редакційної колегії з правових наук:

*Константинов Сергій Федорович*, д.ю.н., професор, учений секретар Вченої ради Національної академії внутрішніх справ

#### 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

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

*Джуґа Олександр Миколайович*, д.ю.н., професор, головний науковий співробітник відділу організації науково-дослідної роботи Національної академії внутрішніх справ

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

*Клименко Олена Вікторівна*, к.ю.н., доцент, доцент кафедри теорії, історії держави і права та конституційного права Академії муніципального управління

*Кононенко Леонід Минович*, к.ю.н., професор, професор кафедри муніципального, цивільного та адміністративного права Академії муніципального управління

*Копан Олексій Володимирович*, д.ю.н., професор, перший заступник Керівника Міжвідомчого науково-дослідного центру з проблем боротьби з організованою злочинністю при Раді національної безпеки і оборони України

*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, доцент кафедри муніципального, цивільного та адміністративного права Академії муніципального управління

*Фрицький Юрій Олегович*, д.ю.н., професор, професор кафедри теорії, історії держави і права та конституційного права Академії муніципального управління

#### Шеф-редактор:

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

#### Випусковий редактор:

Куцяк Олександр Анатолійович

## ЗМІСТ

<b>Л.А. ГОРДІЄНКО.</b> Проблеми та напрями удосконалення фінансової політики соціальної сфери України .....	4
<b>О.А. ПЕТРИК.</b> Звітність корпорацій у постіндустріальній економіці: сучасні аспекти формування, аудиту та задоволення інформаційних запитів користувачів .....	8
<b>О.Г. РАДЄВА.</b> Використання індикаторного методу для оцінки стану основних засобів підприємств машинобудування .....	14
<b>Н.М. СЕЛІВАНОВА.</b> Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання .....	18
<b>З.М. ЛОБОДИНА.</b> Міжбюджетні трансферти: реалії надання та шляхи удосконалення в контексті зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування .....	23
<b>В.С. ДЕКАЛЕНКО.</b> Принципи організації кадрового забезпечення судів України .....	26
<b>О.В. ЗАВЕРХОВСЬКИЙ.</b> Предмет контрабанди як елемент її криміналістичної характеристики .....	29

ГОРДІЄНКО

Людмила Анатоліївна  
gordienko35@mail.ru

УДК 336.1

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ  
СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ УКРАЇНИPROBLEMS AND WAYS OF IMPROVING OF THE FINANCIAL POLICY OF  
SOCIAL SPHERE OF UKRAINE

к.е.н., доцент, науковий співробітник відділу фінансової політики, Державний науково-дослідний інститут інформатизації та моделювання економіки

*В статті обґрунтовано особливості чинної фінансової політики соціальної сфери України. Виявлено її недоліки та запропоновано основні напрями її вдосконалення. Доведено необхідність вдосконалення нормативно-правового забезпечення, фінансового контролю, соціальних стандартів.*

*В статті обґрунтовано особенности действующей финансовой политики социальной сферы Украины. Выявлены ее недостатки и предложены основные направления ее совершенствования. Доказана необходимость совершенствования нормативно-правового обеспечения, финансового контроля, социальных стандартов.*

*The article says about the features of the current financial policy of social sphere of Ukraine. Its shortcomings are founded and the key areas for improvement is identified. The necessity to improve it in context of legal support, monitoring, review of social standards is proved.*

**Ключові слова:** фінансова політика, соціальна сфера, прожитковий мінімум, фонди, удосконалення

**Ключевые слова:** финансовая политика, социальная сфера, прожиточный минимум, фонды, совершенствование

**Keywords:** financial policies, social sphere, living wage, funds, improvement

## ВСТУП

Фінансова політика соціальної сфери в умовах соціально-економічної нестабільності набуває особливо важливого значення, особливо в контексті євроінтеграційних процесів, адже добробут громадян є запорукою стабільності держави та умовою суспільного зростання. Для України, як і багатьох країн, на сучасному етапі ця проблематика має визначальний характер ще й з огляду на значний дефіцит державних фондів соціального страхування. тому, деякі аспекти вдосконалення фінансової політики соціальної сфери в Україні стали предметом вивчення вітчизняних вчених, зокрема В. Андрущенко, З. Варналія, В. Кравченка, Л. Кузьменко, Е. Лібанової, В. Опаріна, І. Чугунова та ін.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у виявленні недоліків та розробці рекомендацій щодо удосконалення фінансової політики соціальної сфери України.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти.

При здійсненні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Соціальна сфера є одним з основних реципієнтів бюджетних коштів. Вона є неприбутковою чи

недостатньо прибутковою для інвестування, проте її підтримка є головним завданням держави в контексті забезпечення соціально-економічної стабільності та національної безпеки. З огляду на високу затратність цього напрямку фінансування необхідним є з'ясування ефективності фінансової політики держави щодо соціальної сфери.

З'ясуємо особливості фінансування соціальної сфери в Україні та його ефективність.

Протягом останніх років відбувається постійне збільшення обсягів витрат та, відповідно, асигнувань, спрямованих у соціальну сферу, проте їх ефективність є незначною, оскільки основні соціальні індикатори в Україні залишаються на низькому рівні, а обсяг соціального забезпечення та підтримки населення не в змозі забезпечити необхідних стандартів життя, зокрема прожитковий мінімум є відірваним від реальності і не відповідає економічній ситуації, яка склалась в Україні на сучасному етапі. Все це є свідченням недосконалої фінансової політики держави щодо забезпечення фінансовими ресурсами соціальної сфери.

Впродовж багатьох років тривають спроби реформування системи соціального забезпечення та адаптації її у відповідності до міжнародних стандартів, а також часткове розвантаження державного бюджету за рахунок виходу на вітчизняний ринок приватних компаній, які будуть виконувати функцію альтернативних фондів соціального страхування, проте недосконала нормативно-правова база, соціально-економічна

нестабільність, недовіра населення до приватних фондів та низка інших чинників зумовлюють те, що основний тягар з фінансування соціальної сфери лягає на державний бюджет. Також досвід розвинених країн світу показав, що повністю відмовитись від державного фінансування соціальної сфери неможливо, з огляду на те, що ринкова економіка виявилась не здатною повною мірою задовольнити потреби населення у необхідному спектрі соціальних послуг, а також непристосованою до реалій значного розшарування населення за рівнем доходів.

Однією з основних проблем соціальної сфери в Україні в останні роки є дефіцит фінансування та низька вартість робочої сили, що призводить до зниження всіх соціальних показників, погіршення демографічної ситуації, а також у сфері науки, культури, освіти, медицини, призводить до відпливу умів та робочої сили [1, с. 7].

Суттєвим недоліком є те, що в Україні досить багато цільових програм, зокрема в соціальній сфері, але вони реалізуються неефективно, виконуючи лише обов'язкову забезпечувальну функцію. Водночас, відбір претендентів на фінансування здійснюється доволі суб'єктивно, а фінансування надходить не в повному обсязі, або взагалі не надходить по причині корупційних схем, що значно знижує довіру реципієнтів до таких програм та фактично нівелює їх роль.

Не менш важливою є проблема надто низького рівня задекларованих заробітних плат, за рахунок чого має місце низький рівень доходів до місцевих бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а отже останні

не можуть в повній мірі реалізовувати свої зобов'язання та підвищувати соціальні стандарти [2, с. 43].

Негативом також те, що значна частина населення отримує субсидії. Також неналежним чином налагоджено систему підтримки підприємств чи установ, які виготовляють чи надають послуги життєзабезпечення і відшкодування коштів за пільгове перевезення пасажирів, як і сам механізм надання таких послуг.

Зазначимо, що в Україні ринок соціальних послуг, є дуже обмеженим. Відповідно до Закону України «Про соціальні послуги», вони є комплексом заходів, спрямованих на окремі соціальні групи чи індивідів, які перебувають у складних обставинах та потребують сторонньої допомоги [3]. Це, в свою чергу, призводить до унеможливлення створення широкого спектру соціальних послуг, які змогли б забезпечити потреби населення, розробити єдину ефективну систему стандартів соціальних послуг, а отже – забезпечити належний рівень контролю за приватними організаціями, які надають такі послуги, запропонувати гідні альтернативи.

Не менш важливими є проблеми орієнтування системи соціального забезпечення в Україні на реалізацію самого процесу, а не досягнення результату, а також те, що територія країни є значною і в різних регіонах є відмінні проблеми та рівень соціального забезпечення, а отже витрати фондів і специфіка послуг повинна бути різними.

З огляду на це, необхідним є реформування системи фінансового забезпечення соціальної сфери щодо нормативно-правового забезпечення, контролю, перегляду соціальних стандартів (рис. 1).

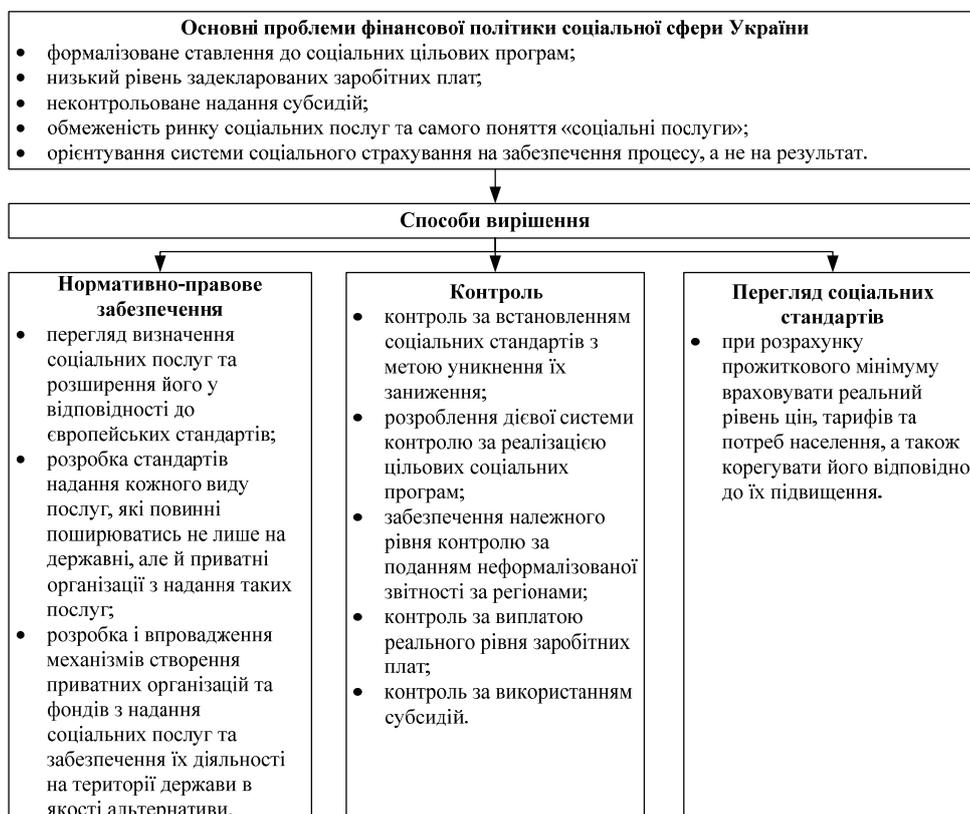


Рис. 1. Основні проблеми фінансової політики соціальної сфери в Україні та способи їх вирішення

Щодо нормативно-правової бази, необхідним є перегляд визначення соціальних послуг та розширення його у відповідності до європейських стандартів.

Другим кроком у цьому напрямі повинна стати розробка стандартів надання кожного виду послуг, які повинні поширюватись не лише на державні, але й приватні організації з їх надання. Доволі важливою є розробка і впровадження механізмів створення приватних організацій та фондів з надання соціальних послуг та забезпечення їх діяльності на території держави в якості альтернативи.

Проблематика контролю є також доволі значимою. Перш за все, необхідно забезпечити належний рівень контролю щодо встановлення соціальних стандартів з метою їх зниження, оскільки в сучасних умовах в Україні хоч вони і підлягають регулярному перегляду, але залишаються такими, що не відповідають потребам населення. Також необхідно налагодити ефективну систему контролю за рівнем заробітних плат з метою запобігання їх зниження, що автоматично дозволить акумулювати більше коштів для реалізації соціальних програм.

Наступним напрямом повинно стати розроблення дієвої системи контролю за реалізацією цільових соціальних програм. Перш за все, необхідно забезпечити ефективну систему відбору пропозицій чи проектів для участі в таких програмах що сприятиме підвищенню рівня розроблюваних проектів та зацікавленості потенційних реципієнтів. Також необхідно посилити контроль за наданням коштів у повному обсязі за такими програмами та розробити механізм захисту таких виплат, оскільки в Україні часто гранти, отримані за цими програмами на 2-3 роки, в кращому випадку, фінансуються лише впродовж першого року. Таким чином, за умов належного контролю буде забезпечено не лише ефективне використання коштів та стимулювання соціальної сфери, але й підвищення соціальних стандартів, що на даний час має важливе значення.

Ще одним важливим напрямом реформування системи контролю є забезпечення належного рівня контролю за поданням неформалізованої звітності за регіонами. Це актуально з огляду на нерівномірність розвитку регіонів. Також важливим є те, що в одних регіонах існує більше ризиків певного виду, в інших воно припадають на іншу категорію. Це призводить до нерівномірного навантаження на соціальні фонди. Тому такий контроль дозволить виявити структуру витрат за регіонами та підготувати основу для подальшого реформування діяльності фондів соціального страхування та системи їх фінансування. Зокрема, є доцільним, у випадку виявлення певної тенденції формування витрат фондів соціального страхування, змінити структуру розподілу відрахувань, збільшивши її у щодо фонду з більшими витратами. Це сприятиме реструктуризації дохідно-витратної частини фондів, а отже оптимізуватиме їх діяльність та частково зменшить рівень дефіциту. В свою чергу, така система потребуватиме постійного контролю та швидкого реагування на структурні зміни.

Важливого значення набуває контроль за виплатою реального рівня заробітних плат, оскільки значна їх частина виплачується в конвертах, і в нинішніх умовах збільшується кількість мінімізаторів. В той же час відрахування із заробітної плати є основним джерелом формування бюджету фондів соціального страхування. Таким чином необхідною є співпраця з Державною фіскальною службою для виявлення недоїмок та повернення їх до бюджету. Це також дозволить підвищити рівень соціальних стандартів в країні. Останнім часом значного поширення набули субсидії і фактично половина населення держави отримує таку допомогу. Безумовно, вона є потрібною, але більш доцільним було б підвищення рівня мінімальних зарплат і пенсій, оскільки тоді населення мало б змогу оплатити комунальні послуги. На перший погляд, такі дії можуть обумовити додаткове навантаження на державний бюджет, але з огляду на кількість субсидій навантаження вже є значним. Крім того, користувачі в умовах мінімальної сплати не зацікавлені в ощадливості, а отже це призводить до збільшення витрат з державного бюджету, а значить підвищення тарифів, як наслідок – збільшення кількості тих, хто отримує пільги. Тому в умовах, коли мова про підвищення соціальних стандартів не йде, необхідним є належний рівень контролю за використанням субсидій для уникнення зловживань, а також отримання їх особами, матеріальний стан яких дозволяє в повному обсязі сплачувати отримані послуги. При цьому суттєво зменшиться навантаження на державний бюджет і фінансову систему країни загалом, а також підвищиться енергетична незалежність держави за рахунок зменшення споживання ресурсів, оскільки ця проблема знову гостро постала у вітчизняних реаліях, зокрема в контексті електроенергії [4].

В сучасних умовах доцільним є перегляд соціальних стандартів. Методика визначення більшості з них не змінювалась впродовж багатьох років і є непристосованою до потреб населення. Крім того, при розрахунку прожиткового мінімуму явно використовуються занижені стандарти оцінки як за терміном експлуатації товарів (зокрема, одягу), так і за цінами, визначеними для обрахунку. Фактичний вибір мінімальних або державних, за окремими видами продукції цін, призводить до того, що показник прожиткового мінімуму хоч і враховує потреби, але відірваний від реальної вартості, хоча Методикою визначення прожиткового мінімуму на одну особу та для осіб, які відносяться до основних соціальних і демографічних груп населення і передбачено розрахунок середнього рівня цін на основі даних Служби статистики України [5]. Тому необхідно при розрахунку прожиткового мінімуму враховувати реальний рівень цін, тарифів та потреб населення, а також корегувати його відповідно до їх підвищення, а не раз на півроку чи на 2 роки, як це було в 2015 р., коли його показник не було скореговано жодного разу впродовж року і він залишився на рівні 2014 р. [6; 7]. В той же час підвищення прожиткового мінімуму призведе до автоматичного зростання всіх видів соціальних

допомог, мінімальної пенсії та заробітної плати, що, відповідно, дозволить наблизити їх до реальних та привести хоча би частково у відповідність до європейських норм та вивести частину населення з-за межу бідності.

### ВИСНОВКИ

В сучасних умовах особливого значення набуває вдосконалення фінансової політики держави щодо фінансування соціальної сфери, оскільки становище фондів соціального страхування, а також підтримки населення не відповідає реальним потребам сучасності. Це призводить до необхідності перегляду соціальних стандартів та методики їх розрахунку, впровадження системи багатофакторного контролю як за фінансами соціальної сфери, так і за послугами, які надаються реципієнтам. З огляду на те, що державна сфера не в змозі повною мірою забезпечити необхідний спектр послуг, доцільним є стимулювання розвитку відповідних приватних установ на території України, для чого необхідно запровадити зміни в нормативно-правовій базі з коригуванням визначення соціальних послуг та процедури створення і функціонування приватних соціальних страхових фондів на території держави. Всі ці зміни необхідно впроваджувати комплексно, оскільки вони є взаємопов'язаними і при частковій реалізації ефект буде незначним. В подальшому дослідження доцільно зосереджувати на можливостях розробки механізму залучення до вітчизняної системи соціального забезпечення приватних організацій з належним рівнем державного контролю.

### Список використаних джерел

1. Куценко В.І. Соціальний вектор економічного розвитку: монографія / В.І. Куценко; під наук. Ред.. Б. Данилишина. – К.: НВП Вид-во «Наукова думка» НАН України, 2010. – 734 с.
2. Сталий людський розвиток: забезпечення справедливості: нац. доп. / кер. авт. кол. Е.М. Лібанова; НАН України, Ін-т демографії та соц. досліджень ім. М.В. Птухи. – Умань: ВПЦ «Візаві», 2012. – 412 с.
3. Закону України «Про соціальні послуги» від 19.06.2003 № 966-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.
4. Міненерго закликає українців економити електроенергію [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua1.com.ua/economics/minenergo-zaklikae-ukrajinciv-ekonomiti-elektroenergiyu-21737.html>
5. Наказ Міністерства праці та соціальної політики «Про затвердження Методики визначення прожиткового мінімуму на одну особу та для осіб, які відносяться до основних соціальних і демографічних груп населення» від 17.05.2000 № 109/95/157 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0347-00>
6. Закон України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» від 16.01.2014 № 719-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/719-18>
7. Закон України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» від 28.12.2014 № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80-19>

ПЕТРИК

Олена Анатоліївна  
auditlena@ukr.net

УДК 657

ЗВІТНІСТЬ КОРПОРАЦІЙ У ПОСТІНДУСТРІАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ:  
СУЧАСНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ, АУДИТУ ТА ЗАДОВОЛЕННЯ  
ІНФОРМАЦІЙНИХ ЗАПИТІВ КОРИСТУВАЧІВREPORTING CORPORATIONS IN THE POST-INDUSTRIAL ECONOMY:  
MODERN ASPECTS FORMING, AUDITING AND MEET THE  
INFORMATION NEEDS OF USERSд.е.н., професор, завідувач  
кафедри аудиту, ДВНЗ  
«Київський національний  
економічний університет  
ім. Вадима Гетьмана»

*У статті викладено основні характеристики постіндустріальної економіки, які чинять суттєвий вплив на звітність корпорацій. Обґрунтовано, що при формуванні показників звітності корпорацій та їх аудиторській перевірці слід враховувати необхідність обробки «великих даних» з використанням спеціальних методів і технологій, перспективність бізнес-звітів у форматі XBRL, доцільність розкриття компаніями інформації про безперервність та ризики діяльності, оприлюднення прогнозних звітів і обов'язкового запровадження складання й аудиторського підтвердження інтегрованої звітності. За таких умов корпорації краще зможуть задовольнити інформаційні запити користувачів звітності.*

*В статье изложены основные характеристики постиндустриальной экономики, которые оказывают существенное влияние на отчетность корпораций. Обосновано, что при формировании показателей отчетности корпораций и их аудиторской проверке следует учитывать необходимость обработки «больших данных» с использованием специальных методов и технологий, перспективность бизнес-отчетов в формате XBRL, целесообразность раскрытия компаниями информации о непрерывности и рисках деятельности, публикации прогнозных отчетов и обязательного составления и аудиторского подтверждения интегрированной отчетности. При таких условиях корпорации лучше смогут удовлетворить информационные запросы пользователей отчетности.*

*The article describes the main characteristics of post-industrial economy, which have a significant impact on corporate reporting. Was grounded that while formation of indicators of Financial Statements corporations and their audit should account the need for processing "big data" using special techniques and technologies, the prospects of business reports format XBRL, expediency of information disclosure by companies about continuity and risks activities, promulgation of forecast reports and mandatory introduction of assembly process and audit confirmation of integrated reporting. Under these conditions, corporations can better respond to the information needs of users reporting.*

**Ключові слова:** звітність, корпорація, постіндустріальна економіка, "великі дані", інформація, аудит, інтегрована звітність, соціальні звіти, користувачі звітів

**Ключевые слова:** отчетность, корпорация, постиндустриальная экономика, "большие данные", информация, аудит, интегрированная отчетность, социальные отчеты, пользователи отчетов

**Keywords:** accounting, corporation, post-industrial economy, "big data", information, audit, integrated reporting, social reporting, users report

## ВСТУП

Сучасна світова економіка перебуває у активній стадії розвитку постіндустріального суспільства. Характерними її рисами є переважання інноваційного сектору та зростання ролі й вартості людського капіталу, що передбачає продукування і застосування інноваційних знань, новітніх підходів до здійснення

високоєфективного виробництва, розвиток науки, жорстка економія (чи обмеження) матеріальних ресурсів, переважання сфери послуг над обсягом товарів промисловості, посилення конкуренції, застосування великих масивів і видів інформаційних ресурсів (які стають самостійним продуктом і товаром), широке використання Інтернету та спеціальних комп'ютерних програмних продуктів в

усіх сферах людської діяльності, запровадження електронної комерції, кредитних карток та електронних грошей, посилення ролі й цінності нематеріальних активів та інтелектуальної власності, збільшення ринкової вартості підприємств (компаній, корпорацій) у першу чергу за рахунок інновацій, активізація процесів інвестування у перспективні галузі (у тому числі на основі залучення іноземного капіталу), зростання соціальних запитів суспільства, вплив процесів глобалізації. Також для успішної діяльності господарюючих суб'єктів актуалізується роль маркетингу, реклами та логістики. Слід зазначити, що одним із негативних проявів постіндустріальної економіки є збільшення безробіття через вивільнення робочої сили у наслідок запровадження інновацій, нових технологій, автоматизації технологічних процесів.

Досить часто більшість дослідників вживають у однаковому значенні терміни «постіндустріальна економіка», «інноваційна економіка», «інформаційне суспільство» та «економіка знань». Всі вони мають практично однакові характеристики зумовлені інноваційністю та інформатизацією економічного розвитку.

Україна є невід'ємною складовою світового економічного простору та відчуває на собі всі його впливи (як позитивні так і негативні). Зазначені вище особливості постіндустріальної економіки значною мірою притаманні і нашій державі. Не повна їх відповідність нині зумовлена наявністю кризових явищ в економіці, певною технологічною відсталістю, сировинною спрямованістю, сповільненням темпів росту економіки загалом та інвестиційних процесів, залежністю від зовнішнього фінансування та іншими чинниками.

Разом з тим, за таких економічних умов функціонування вітчизняні корпорації, підприємства та інші суб'єкти господарювання мають знаходити шляхи посилення своєї конкурентоздатності, виходу на нові ринки, підвищення ефективності і результативності процесу управління, збільшення масштабів діяльності і прибутковості, задоволення соціальних потреб своїх працівників, держави та суспільства у цілому.

Звітність (фінансова та не фінансова) є найбільш доступним джерелом інформації для прийняття відповідних управлінських рішень керівництвом суб'єктів господарювання та зовнішніми користувачами. Надійність показників звітності має бути підтверджена результатами аудиторських перевірок.

#### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Проблемам удосконалення звітності корпорацій присвячено численні праці як вітчизняних так і зарубіжних науковців. Вагомий внесок у розвиток теоретичних, методологічних та організаційних засад складання і аудиту звітності здійснили такі українські вчені: С.Ф. Голов, І.М. Дмитренко, В.В. Євдокимов, В.М. Костюченко, М.В. Корягін, П.О. Куцик, Я.Д. Крупка, О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, М.Р. Лучко, А.В. Озеран, Л.М. Пилипенко, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Рядська, В.В. Сопко та інші.

Однак, низка окремих питань, які стосуються видів звітності корпорацій, формування окремих її показників, впорядкування нормативного регулювання відповідно до національних, європейських та міжнародних стандартів, методики накопичення і обробки даних, забезпечення достовірності та зрозумілості для користувачів, залишаються не вирішеними і потребують поглибленого дослідження.

Метою статті є визначення головних особливостей формування звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки для вирішення проблеми максимального задоволення інформаційних потреб основних груп її користувачів та аудиторської перевірки.

#### РЕЗУЛЬТАТИ

Дослідимо вплив окремих проявів постіндустріальної економіки на звітність корпорацій та її контроль аудиторами.

Як уже зазначалось, однією з характерних особливостей сучасного етапу розвитку є інформатизація суспільства, зростання обсягів інформації, у тому числі фінансової, застосування комп'ютерної техніки. Це має свої наслідки для процесу підготовки і аудиту звітності корпорацій.

Підготовка фінансової звітності вимагає збирання та опрацювання досить значних обсягів інформації, яку в сучасних умовах можна вважати цінним активом. Не так давно з'явилося поняття «великі дані» (“Big data”) під яким розуміють серію підходів, інструментів і методів обробки структурованих і неструктурованих різноманітних даних великих розмірів для отримання результатів, які легко сприймаються. Цілком слушною є думка голови Ради з фінансової звітності IASB Вінфорда Бішоффа про те, що великі дані і технології матимуть більший вплив на аудит (а значить і на підготовку звітності, яка підлягає перевірці – *прим. автора*), ніж будь-які чинники [1, с. 30-31]. У сучасному світі, в тому числі і в економічній сфері, збільшується швидкість продукування та обміну інформацією, певною мірою скорочується термін актуальності тих чи інших даних, оскільки на їх зміну приходять оновлені інформація. Задля ефективного використання будь-якої інформації закономірно потребує відповідного впорядкування. Прийнято вважати, що у складі «великих даних» лише 10% є структурованими, а решта 90 – не структуровані, неформатовані або невизначено структуровані. Визначальними характеристиками великих даних є: 1. Обсяг (масив інформації); 2. Швидкість (створення, обробки та передачі інформації і її результативності); 3. Багатоманітність (джерел і типів інформації, можливість одночасної обробки різноманітних типів даних для вирішення конкретних завдань) [2]. Крім того, їх особливістю є те що вони не піддаються аналізу традиційними методами, також здебільшого знаходяться не у статичній, а у динамічній. Очікується, що у найближче десятиліття обсяг даних зросте у 44 рази [3].

Найбільші витрати по створенню та використанню «великих даних» має фінансовий сектор (6,4 млрд. дол.). Прогнозується, що перевагами тих

господарюючих суб'єктів, які будуть надалі використовувати концепцію великих даних стануть такі: удвічі надійніші фінансові показники, у п'ять разів швидше прийматимуться рішення у конкурентному середовищі і у тричі стане ефективнішою реалізація управлінських рішень.

Зазначене є підставою стверджувати, що перед державними установами, бізнес-структурами та іншими суб'єктами господарювання, а також обліковцями й аудитором, які надають їм свої послуги, постають нові виклики сучасності: а) необхідність ефективної та своєчасної обробки величезних, складних та різноманітних обсягів інформації, надання їй більшої цінності шляхом систематизації, підготовки на її основі інформативної звітності, аналізу, перевірки та підтвердження, а також на цій основі розвитку і нарощування своїх конкурентних переваг, уникнення небажаних подій та наслідків; б) питання захисту та доступу до великих даних; в) проблема архівації, часу та умов зберігання великих даних.

Прийнятними джерелами великих даних для обліковців та аудиторів можуть бути інформація із соціальних мереж, дані систем моніторингу, інформація про місцезнаходження абонентів сотового зв'язку, будь-які інтернет-ресурси, аудіо- та відео реєстратори інформації та інші. Подальше збереження тенденції превалювання електронного документообігу порівняно із паперовими носіями матиме суттєвий вплив на методіку і організацію облікового та аудиторського процесу.

Необхідність дослідження аудитором великих даних потребує удосконалення його методичного інструментарію для обробки значної кількості терабайт, екзабайт та петабайт інформації, що сприятиме підвищенню ефективності аудиту звітів. Основний акцент робиться на посилення ролі аналітики задля зростання якості аудиту. Зокрема, на часі є запровадження нових класифікаційних ознак інформації та способів її групування, сегментації та кластеризації; здійснення аудиторської вибірки за новими технологіями і досягнення можливості зведення аудиторського контролю до суцільних перевірок показників звітності за допомогою новітніх спеціальних комп'ютерних програм; застосування нових видів аналізу поточної та звітної інформації (наприклад, мережевого, прогнозного, просторового та інтелектуального аналізу, аналізу з урахуванням географічного місцезнаходження об'єктів, аналізу веб-сайтів та імітаційного моделювання); краудсорсінг, опитування у реальному часі замість традиційних запитів (зовнішніх підтверджень) тощо).

На майбутнє бухгалтери та аудиторів мають опанувати і застосовувати у своїй роботі спеціальні інноваційні технології, «хмарні» технології, системи зберігання інформації, програми та апаратно-програмні комплекси (Big Data Appliance, NoSQL, MapReduce, Hadoop, R, Business Intelligence, Infosphere BigInsights, Infosphere Streams, SPSS Statistics 20, McLaren Applied Technologies та ін.), які з успіхом використовуються в інших сферах діяльності, зокрема аналітичній.

Також процеси комп'ютеризації та інформатизації суспільства накладають свій відбиток на технологію передачі звітності корпорацій користувачам, розміщення її у вільному доступі у мережі Інтернет та створення такого її електронного універсального формату, який би забезпечував її доступність і зрозумілість у будь-якому куточку світу. На нашу думку, у цьому напрямі перспективним та ефективним способом досягнення такої мети стає застосування гнучкої мови бізнес-звітів XBRL (eXtensible Business Reporting Language – розширювана (гнучка) мова ділової звітності), яку фахівцями визнано однією з передових технологій, яка за очікуваннями, буде мати великий вплив на провадження господарської діяльності й здійснить переверот у звітності корпорацій [4, с. 383]. Принцип застосування технології XBRL полягає у автоматичному зчитуванні та перетворенні спеціальними програмними засобами звітності корпорацій, у тому числі складених на основі МСФЗ чи національних стандартів фінансової звітності, а також сортувати, аналізувати, зберігати й передавати інформацію без обмежень. Тому вітчизняним регуляторам у сфері обліку та звітності, а також безпосередньо самим корпораціям слід проводити відповідні заходи для забезпечення широкого використання технології XBRL.

Важливим питанням є види звітності, які повинні складати корпорації для задоволення інтересів зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Беззаперечно, що корпорації для власних потреб мають готувати управлінські фінансові та не фінансові звіти, що як правило потребують внутрішньокорпоративної регламентації, повинні бути гнучкими, своєчасними, деталізованими та відповідати запиту управління і спрямованими у майбутнє. Тому, особливу увагу корпорації повинні приділяти стратегічним управлінським звітам, які можуть бути призначені не тільки для управлінських цілей, а і для ознайомлення зовнішніми користувачами (наприклад, інвесторами). Доступність стратегічних фінансових управлінських звітів, прогнозів для різних груп користувачів може вирішити проблему моделювання майбутнього фінансового стану компанії на протигагу фактичним показникам фінансової звітності, що має ретроспективне спрямування і часто має незначну інформаційну цінність для прийняття рішень.

Більшість звітів корпорацій призначено широкого кола користувачів, які часто мають специфічні інформаційні інтереси. Найбільш прогресивною точкою зору дослідників, яку ми повністю підтримуємо, є необхідність формування комплексу фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності для поглибленого розкриття інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства.

Для зростання цінності фінансової звітності корпорацій (як одного з основних видів їх звітування) необхідно посилити увагу до дотримання етичних вимог обліковцями, причетними до складання цієї звітності, та аудитором, що її перевіряють. Користувачі звітності повинні бути переконані, що фінансова бухгалтерська звітність підготовлена та

підтверджена відповідно до норм Кодексу професійної етики бухгалтерів. Лише у такому випадку звітність зможе ефективно виконати функцію засобу комунікації.

Цілком поділяємо узагальнення зроблені М.В. Корягіним та П.О. Куциком, що «у сучасних умовах бухгалтери не просто повинні давати відповіді на питання, а надавати лише правильні відповіді. Якщо для здійснення змін у своїй діяльності компанії не можуть отримати інформацію достатньо швидко і не можуть отримати її у нас (бухгалтерів), вони отримують її у іншому місці» [5, с. 28-29]. Велике значення нині повинно надаватись професійному судженню бухгалтера при складанні фінансової звітності, оскільки деякі інноваційні процеси, що відбуваються на підприємстві, нематеріальні активи, людський інтелектуальний капітал досить складно точно оцінити або передбачити майбутню їх вартість. Це ж стосується і оцінки та переоцінки вартості активів компанії у ринкових умовах загалом, визначення її справедливої вартості, що є невіршеною суттєвою проблемою, а допущені неточності в оцінках можуть спотворити реальний фінансовий стан.

Традиційний формат фінансової бухгалтерської звітності корпорацій може не забезпечувати відображення всієї необхідної інформації для її користувачів щодо оцінки ризиків діяльності, можливості безперервності функціонування. Має рацію М.І. Бондар, який пропонує до основних елементів обов'язкової фінансової звітності включати очікувані (прогнозні) результати основної діяльності та фінансові показники, що характеризують безперервність та фінансову стабільність підприємства (зокрема у вигляді «Звіту про припущення та судження безперервності діяльності») [6, с. 21-22]. Однак, на нашу думку, запровадження такої окремої звітної форми може стати справою майбутнього, а нині варто власну оцінку підприємством безперервності свого функціонування, впливу подальших подій та ризику діяльності розкривати у спеціальному розділі Приміток до фінансової звітності, а аудиторам приділяти прискіпливу увагу його підтвердженню, а також включати обов'язковий параграф до аудиторського звіту з цих питань (а не за бажанням аудитора чи за ситуативних обставин). Такий підхід забезпечить врахування інтересів зовнішніх користувачів звітності корпорацій, у першу чергу інвесторів і кредиторів (які є визначальними користувачами фінансової звітності) та зменшить їх інформаційні ризики. Однак, окремі дослідники наполягають на розбіжності інформаційних запитів існуючих і потенційних (майбутніх) інвесторів та обґрунтовують «необхідність формування даних для двох видів користувачів специфічних звітів» [5, с. 44]. Цей аспект у практичній площині в Україні поки не знайшов своєї реалізації і потребує подальшого вивчення.

Поряд з обов'язковістю застосування регламентів ведення обліку і підготовки фінансової звітності (на основі чинних національних та міжнародних стандартів) сучасні економічні реалії вимагають

надання можливості суб'єктам господарювання поступового переходу від правило-орієнтованого до принципо-орієнтованого обліку і звітності.

Досить відчутним є вплив глобалізації економіки на звітність корпорацій, що призвело до орієнтації на МСФЗ, а також необхідності приведення національного законодавства у сфері обліку і аудиту до вимог Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26 червня 2013 року «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній», у зв'язку із обранням Україною європейського вектору розвитку.

Також в Україні потребує вирішення однозначного унормування питання підготовки, оприлюднення та аудиту звітності суб'єктів суспільного інтересу, у тому числі відповідно до положень вищезазначеної Директиви ЄС та Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17 травня 2006 року «По обов'язковому аудиту річної і консолідованої звітності» із змінами внесеними Директивою 2014/56/ЄС від 16 квітня 2014 року.

У сучасних економічних умовах підприємствам для задоволення інформаційних запитів суспільства у цілому та окремих груп користувачів вже не достатньо збільшувати кількість та деталізацію показників у своїх звітах (що може ускладнювати їх сприйняття і розуміння) для повного висвітлення стану справ, сприяння інвестиційній привабливості, а необхідно демонструвати взаємозв'язки між показниками, надавати їм впорядкованості, чіткості та зрозумілості. Одним із способів вирішення цієї проблеми може стати інтегрована звітність.

Досить вдало визначення інтегрованої звітності та мети її підготовки надав Костирко Р.О.: «Інтегрована звітність – це нова модель корпоративної звітності, в основу якої покладено концепцію інтегрованого мислення, що припускає взаємозв'язок фінансової та управлінської звітності, звітів про корпоративне управління і винагороди та звітів щодо стійкого розвитку. Мета інтегрованої звітності – надати інформацію, що дозволяє зацікавленим користувачам оцінити здатність суб'єкта господарювання створювати майбутні економічні вигоди упродовж певного проміжку часу» [7, с. 182].

У грудні 2013 року був прийнятий Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності, головною метою якого є становлення провідних принципів і елементів, які визначають загальний зміст інтегрованого звіту, а також пояснення фундаментальних концепцій, які лежать в їх основі. Інтегрований звіт згідно з вимогами Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності має містити вісім елементів: 1. огляд організації і зовнішнє середовище; 2. управління; 3. бізнес модель; 4. ризики і можливості; 5. стратегія і розподіл ресурсів; 6. результати діяльності; 7. перспективи на майбутнє; 8. основні принципи підготовки та презентації [8, с.8].

Міжнародний комітет по інтегрованій звітності (IIRC) ініціював обов'язкове складання інтегрованої звітності з 2020 року для підприємств, які розміщуються на біржах країн G20, тобто для

публічних компаній.

Певний досвід наукових досліджень і практичної підготовки інтегрованої звітності має місце і в Україні.

Найменш дослідженим аспектом є нефінансові звіти (як компонент інтегрованої звітності), щодо яких у нашій державі не існує регламентації їх складу, структури, змісту, порядку підготовки, перевірки (підтвердження аудитором) та оприлюднення. Разом з тим, нефінансова звітність має важливе значення, як для самих суб'єктів господарювання (різних форм власності, у тому числі державних) так і для різних груп зовнішніх її користувачів. Особливу роль для державних та бізнес-структур (для створення їх привабливого іміджу, надійної репутації, залучення нових інвесторів, посилення довіри ділових партнерів та суспільства у цілому) відіграє соціальна звітність (звіти сталого розвитку), яка є одним із різновидів нефінансових звітів. Все більше вітчизняних компаній (з огляду на кращий зарубіжний досвід) здійснюють підготовку річних соціальних звітів.

В умовах глобалізації економіки та загострення кризових явищ виникає необхідність поєднання зусиль держави, бізнесу та суспільства щодо забезпечення умов дотримання соціальної відповідальності, стабілізації економічного розвитку на різних рівнях управління. Першою ініціативою у вирішенні цієї проблеми став Глобальний договір ООН започаткований Генеральним Секретарем ООН Кофі Ананом у 1999 році під час Світового економічного форуму. Було запропоновано світовим лідерам бізнесу разом з агенціями ООН, трудовими та громадськими організаціями долучитися до Глобального договору для підтримки і виконання десяти універсальних принципів у сферах прав людини, стандартів праці, охорони навколишнього середовища та протидії корупції. Компанії, які приєдналися до цього документу, повинні дотримуватись визначених у ньому десяти принципів, реалізувати їх у своїй звичайній діяльності, нести соціальну відповідальність, здійснювати певні заходи та надавати відповідні звіти про виконану роботу (а саме – звіти сталого розвитку або соціальні звіти). На сьогодні Глобальний договір ООН налічує понад 10 000 учасників по усьому світу (більше ніж у 140 країнах). В за ініціативою самих суб'єктів господарювання в Україні зареєстровано близько 200 підписантів договору, їх кількість постійно зростає, хоча окремі підприємства виключаються із Глобального договору. Так, через неподання своїх звітів протягом двох років поспіль у 2013 році із Глобального договору ООН було виключено чотири українські компанії: група компаній «Грінко» (спеціалізується на вивезенні і утилізації твердих побутових відходів), «Комфі-Трейд» (займається продажем побутової техніки та електроніки), суднобудівний завод «Залив» (м. Керч), сімферопольський завод «Фіолент» (виробник електроінструменту) [9].

Підтвердженням усвідомлення на світовому та державному рівні важливості вирішення проблеми соціальної відповідальності бізнесу є те, що

координаційною радою при Президенті України спільно із Мережею Глобального договору в Україні, Центром «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності» ведеться робота по розробці Концепції національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні.

У більшості європейських країн (наприклад, Великобританія, Швеція, Франція, Данія, Іспанія), у Китаї, Бразилії та інших державах законодавчо врегульованими питаннями є подання компаніями нефінансових звітів з екологічних та соціальних питань, протидії корупції. Подання таких звітів в Україні є добровільною ініціативою підприємств (в основному крупного бізнесу). Відтак, актуальним питанням є прийняття аналогічних законодавчих актів у нашій державі.

До офіційного врегулювання цього питання зміст і структуру соціальної звітності вітчизняні компанії можуть визначати на основі вимог Глобального договору ООН, Міжнародного стандарту із соціальної відповідальності ISO 26000, Стандарту «Глобальна ініціатива зі звітності (GRI)», а також на підставі власних суджень, консультацій із зацікавленими сторонами (акціонерами, співробітниками, клієнтами, інвесторами, постачальниками, кредиторями, громадськими та державними організаціями, професійними об'єднаннями), вивченні досвіду конкурентів та аналізу звітів за попередні періоди.

Інтегрована звітність у цілому та соціальні звіти набувають цінності, більшої довіри у користувачів, якщо вони оцінені і завірені аудитором. Варто дотримуватись вимог стандарту перевірки звітності AA1000, який стосується всіх аспектів забезпечення розкриття інформації та діяльності підприємства, сприяє організації підготовки звітності сталого розвитку шляхом забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту та звітності. Цей стандарт висуває такі вимоги до інформації у соціальній звітності: повнота, вчасність, надійність та суттєвість щодо діяльності компанії та чутливість до запитів зацікавлених користувачів. Стандарт AA1000 спрямовує на те, що звіти мають обов'язково відображати інформацію щодо ставлення керівництва компанії до сподівань та прав різних груп користувачів. Всі зазначені аспекти повинні бути предметом аудиторського контролю соціальних звітів. У процесі аудиту повинні підтверджуватись як числові (кількісні та вартісні показники), так і твердження керівництва із висвітлених у ньому питань.

Оскільки кваліфіковані фахівці у сфері аудиту інтегрованих, соціальних звітів в Україні практично відсутні (такі аудити, як правило, здійснюють лише аудиторські компанії «Великої четвірки», аудиторська компанія «BDO» та інші поодинокі експерти (державних та недержавних установ)), існує необхідність підготовки відповідних спеціалістів у нашій державі.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У межах даної публікації ми зупинилися лише на окремих питаннях удосконалення формування та аудиту звітності корпорацій. Однак, на основі викладеного вище можна стверджувати, що звітність

корпорацій потребує суттєвого удосконалення, виведення на якісно новий рівень методології, методики і організації її підготовки та аудиту, адаптації до сучасних вимог її користувачів, подання інформації у нових форматах та запровадження нових видів звітності, а отже, нагальною є проблема формування нової парадигми звітності у постіндустріальній, інноваційній економіці.

**Список використаних джерел**

1. Фішер Л. Квантовий стрибок або великі дані як переворот у світі аудиту // «Аудитор України». – 2015. – №3 (232). – с. 30-35.
2. Большие данные / Википедия // Режим доступу: [https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B8%D0%B5\\_%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B8%D0%B5_%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5)
3. Большая конференция о Больших Данных // Режим доступу: <http://www.osp.ru/news/articles/2011/45/13011213/>
4. Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Спеціальність 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Київ, КНЕУ, 2016. – 559 с.
5. Корягін В.М., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: Монографія / В.М. Корягін, П.О. Куцик. – Київ: Інтерсервіс, 2016. – 276с.
6. Бондар М.І. Облік, фінансова звітність та відповідальність керівництва // Тези виступів Другої міжнародної науково-практичної конференції «Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці». – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – С. 20-22
7. Костирко Р.О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності // Режим доступу: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21CO](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21CO)
8. Чумак О.В., Салатська О.А. Інтегрована звітність в системі управління підприємством. // МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація : матеріали Відкритої Міжнар. інт.-конф., (Харків, 4 квартал 2015 р.) / М-во фінансів України, Агентство з МСФЗ, АПУ, ФПБАУ [та ін.]. — Х.: Агентство з МСФЗ, 2015. — 29 с.
9. Глобальний договір ООН виключив 4 українські компанії // Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2013/07/10/385004/>

РАДЕВА

Ольга Георгіївна  
oradeva@ukr.net

ст. викладач кафедри обліку і аудиту, Запорізький національний університет

УДК 330.142.211

**ВИКОРИСТАННЯ ІНДИКАТОРНОГО МЕТОДУ ДЛЯ ОЦІНКИ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ****THE USE OF INDICATOR METHOD FOR THE ASSESSMENT OF FIXED ASSETS OF ENTERPRISES OF MECHANICAL ENGINEERING**

*У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти оцінки стану основних засобів та обґрунтовано використання індикаторного методу для проведення оцінки показників зносу та оновлення основних засобів.*

*В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты оценки состояния основных средства и обосновано применение индикаторного метода для оценки показателей износа и обновления основных средств.*

*The article considers theoretical and practical aspects of estimation of main tools and application of an indicator method to assess indicators of wear and tear and replacement of fixed assets.*

**Ключові слова:** амортизаційна політика, знос основних засобів, оновлення основних засобів, індикатор

**Ключевые слова:** амортизационная политика, износ основных средств, обновление основных средств, индикатор

**Keywords:** amortization policy, fixed assets depreciation, renewal of fixed assets, indicator

**ВСТУП**

Основні засоби в процесі експлуатації підлягають зносу, покриття якого забезпечується амортизацією. Відтворення основних засобів буде повним лише тоді, коли обсяг амортизації буде відповідати величині зносу. Існуючі підходи до нарахування амортизації та зносу є неефективними, бо амортизаційні відрахування не відповідають величині набутого зносу. Тому проблема відповідності набутого зносу величині амортизаційних відрахувань є актуальною, а пошук шляхів відповідності між витратною стороною величини зносу та амортизаційних відрахувань є основою оптимізації процесу відтворення основних засобів.

Дослідженню проблем оцінки стану основних засобів з метою ефективного управління ними та оптимізації роботи підприємств та економіки в цілому присвячена велика кількість наукових праць зарубіжних та вітчизняних вчених, зокрема, Ю. В. Стадницького, М. Чумаченко, А.Г. Савченка, Т.Д. Косової, І.І. Вініченка, М.А. Проданчука, А.В. Череп [2-7], Н.О. Дугієнко, О.М. Зборовська, Н.Р. Домбровська та ін. Але ряд питань залишаються невіршеними, зокрема, потребують поглибленого вивчення методичні підходи щодо оцінки стану основних засобів.

**МЕТА РОБОТИ** полягає в обґрунтуванні використання індикаторного методу для оцінки зносу та оновлення основних засобів з метою управління основними засобами та формування на цій основі стратегії щодо оптимізації амортизаційної політики підприємств машинобуду.

**МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та статистичні данні.

При проведенні дослідження використано методи порівняння та узагальнення, аналізу та синтезу, табличний.

**РЕЗУЛЬТАТИ**

Визначення оптимальної амортизаційної політики дозволить підприємству прискорити оновлення основних засобів, оптимізувати базу оподаткування, підвищити конкурентоспроможність продукції за рахунок набуття конкурентних переваг шляхом прискорення впровадження результатів НТП у виробничі процеси [1, с. 36]. Для оцінки і контролю дієвості прийнятих рішення в галузі управління основними засобами підприємства використовується відповідна система аналітичних показників. Діагностика процесу відтворення і використання основних засобів підприємства за допомогою такої системи аналітичних показників дозволить відстежувати зміни в економічній системі та своєчасно вносити корективи у разі її незадовільного розвитку. Задля необхідності використання основних засобів у виробництві в економічній практиці підприємств використовується низка показників, за допомогою яких оцінюється фактичний стан основних засобів і величина їхнього зносу.

Сучасна наука пропонує значну кількість підходів до оцінювання ефективності використання та стану основних засобів, які є досить різноманітні, але в переважній більшості ґрунтуються на одних оціночних показниках, які слід розглядати як три

підсистеми:

1) показники, які характеризують технічний стан (відтворення) основних засобів;

2) узагальнюючі показники використання основних засобів;

3) часткові показники використання основних засобів.

Для забезпечення нормальних умов здійснення виробничого процесу та підвищення його ефективності основні засоби мають бути у відповідному технічному стані, який оцінюють на підставі таких показників, як коефіцієнт зносу та коефіцієнт придатності.

Коефіцієнт зносу показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію, коефіцієнт придатності – показник, зворотний до коефіцієнта зносу. Він показує, яка частина основних засобів придатна для експлуатації в процесі здійснення господарської діяльності. Проведений аналіз ряду досліджень, присвячених питанню оцінки

стану основних засобів, і, зокрема, методичним положенням кількісного виміру показників стану основних засобів в даному аспекті, виявив ряд недоліків пропонуваніх підходів.

Нами пропонується проводити оцінку стану основних засобів підприємств машинобудування на основі зіставлення граничних (критичних і нормальних) та фактичних значень показника.

Експрес-оцінка рівня зносу та оновлення основних засобів досить ефективно може здійснюватися із застосуванням графічного підходу. При його використанні нормальні значення показників обмежують зону нормального рівня ефективності використання основних засобів підприємства, критичні – зону критичного рівня, критичні плюс дельта – передкризову зону.

Нормування варто проводити стосовно нормального значення показника за формулою 1.

$$\text{Індикатор} = \left( \frac{\text{Фактичне значення}}{\text{Нормальне значення}} \right)^n \quad (1)$$

де  $n$  – показник ступеня (для показника типу «мінімум» дорівнює 1, для показника типу «максимум» дорівнює -1).

Нормоване значення критичного показника визначається за формулою 2:

$$\text{Індикатор}_{\text{критичний}} = \left( \frac{\text{Критичне значення}}{\text{Нормальне значення}} \right)^n \quad (2)$$

Таким чином, у якості індикаторів рівня стану основних засобів підприємства можуть виступати нормовані значення показників, розраховані на базі нормальних (граничних) значень вихідних показників.

Даний метод являє собою алгоритм інтегральної оцінки стану та рівня зносу основних засобів, заснований на комплексному обліку найважливіших показників, що діагностують кризовий стан. Сильними сторонами даної методики є простота

розрахунків елементів моделі і хороше опробування на практиці. Проілюструємо пропонувані метод, використовуючи дані ПАТ «Запорізький електроапаратний завод». Значення індикаторів оцінки стану основних засобів подано в таблиці 1.

Для побудови діаграми індикаторів рівня ефективності використання основних засобів визначимо нормовані значення даного показника (табл. 2).

Таблиця 1

Показники стану основних засобів на ПАТ «Запорізький електроапаратний завод»	
Показники	Значення за 2015 р.
Коефіцієнт оновлення	0,07
Рентабельність основних засобів	0,16
Коефіцієнт зносу	0,83
Коефіцієнт придатності	0,17

Таблиця 2

Вихідні дані для побудови діаграми індикаторів зносу основних засобів ПАТ «Запорізький електроапаратний завод»

Рік	Граничне значення показника		Граничне значення індикатора		Фактичне значення	
	критичне	нормальне	критичне	нормальне	показника	індикатора
Коефіцієнт оновлення	0,5	0,8	0,62	1	0,07	0,08
Рентабельність основних засобів	0,6	0,9	0,66	1	0,16	0,17
Коефіцієнт зносу	0,5	0,3	1,6	0,1	0,83	2,76
Коефіцієнт придатності	0,5	0,7	0,7	1	0,17	0,24

Оцінка індикаторів стану основних засобів підприємства виявила її «неблагополучні» показники, які вказують на необхідність проведення самого ретельного аналізу кожного з них та доведення їх до оптимального рівня.

Оцінка стану основних засобів ПАТ «Запорізький електроапаратний завод» у 2015 р. та їх оновлення визначила низький рівень показників рентабельності, придатності основних засобів, що свідчить про наявні проблеми на підприємстві з процесом оновлення основних засобів. На підприємстві велика кількість

застарілих, непридатних основних засобів. Також спостерігається повільний приріст основних засобів, це спричинено браком коштів для закупівлі нового обладнання. Тому необхідно максимально оптимізувати амортизаційну політику підприємства, з метою стабілізації критичної ситуації по відношенню до показників зносу та оновлення основних засобів. Підприємству необхідно сконцентруватись на тих показниках, які найбільше відрізняються від відповідних середніх значеннях рівня зносу та оновлення основних засобів.

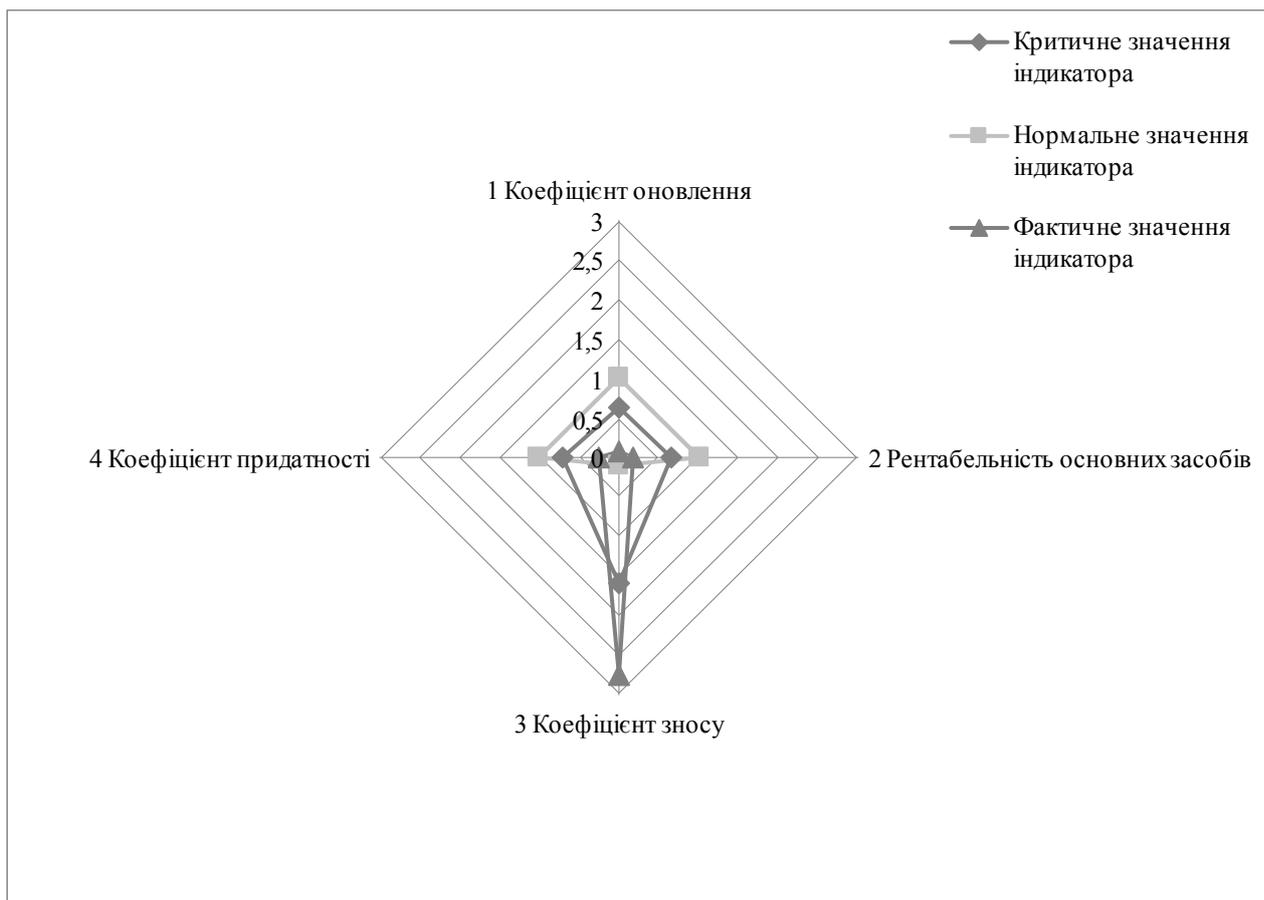


Рис. 1. Діаграма індикаторів ефективності використання основних засобів ПАТ «Запорізький електроапаратний завод»

### ВИСНОВКИ

Розроблений індикаторний метод оцінки рівня зносу та оновлення основних засобів дозволяє більш точно визначити проблемні місця у процесі використання основних засобів і дає чітку картину впливу негативних чинників на загальний стан підприємства, виявити «вразливі місця» на підприємстві, які характеризуються присутністю наростаючої загрози з боку неефективного використання основних засобів (індикатор менше критичного і за аналізований період збільшується розбіг між ними), висновок про необхідність управління основними засобами, пріоритетно враховує зазначені показники, і формування на цій основі стратегії щодо оптимізації амортизаційної політики підприємства. Формування ефективної

амортизаційної політики підприємствами, яка б впливала на обсяг витрат, що забезпечують реновацію основних засобів, шляхом вибору методів амортизації здатне забезпечити поліпшення технічного стану основних фондів.

### Список використаних джерел

1. Стадницький Ю. Амортизаційна політика в Україні: історія розвитку, існуючий стан та шляхи удосконалення / Ю. Стадницький, Т. Сага // Економіст: наук. журнал. – 2002. - № 12. – С.34-38.
2. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6-8.
3. Савченко А.Г. Підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації / А.Савченко,

А.Никифоров // Економіка України. – 2007. – № 11. – С. 21-34.

4. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 9. – С. 157-171.

5. Вініченко І.І. Амортизаційна політика в інвестиційній діяльності підприємств // Інвестиції: практика та досвід. – 2007. – № 8. – С. 3-6.

6. Проданчук М.А. Концепція амортизаційної політики та її вплив на формування основних засобів // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 29-34.

7. Череп А.В. Вплив амортизаційної політики на формування фінансових результатів підприємств / А.В. Череп, А.О. Чернолуцька // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2012. – Вип. 2, Т.1 – С. 95-96.

СЕЛІВАНОВА

Наталія Миколаївна  
selivanova-78@bk.ru

к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту, Одеський національний політехнічний університет

УДК 657.01

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

### ACCOUNTING POLICY OF ENTERPRISE: PROBLEMS OF DEFINITION AND LEGAL REGULATION

*У статті проаналізовано теоретичні засади визначення поняття «облікова політика» у нормативних актах та літературних джерелах. Досліджено нормативно-правове регулювання формування облікової політики підприємств, яке відбувається на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному та організаційному.*

*В статье проанализированы теоретические основы определения понятия «учетная политика» в нормативных актах и литературных источниках. Исследовано нормативно-правовое регулирование формирования учетной политики предприятий, которое происходит на четырех уровнях: законодательном, нормативном, методическом и организационном.*

*The article analyzes the theoretical basis of the definition of «accounting policy» in the regulations and literary sources. Researched legal regulation of formation of accounting policy, which occurs at four levels: legislative, regulatory, methodological and organizational.*

**Ключові слова:** облікова політика, бухгалтерський облік, нормативно-правове регулювання, організація обліку, наказ про облікову політику

**Ключевые слова:** учётная политика, бухгалтерский учёт, нормативно-правовое регулирование, организация учёта, приказ об учётной политике

**Keywords:** accounting policy, accounting, legal regulation, registration, the order on accounting policy

#### ВСТУП

Однією з важливих складових ефективної діяльності будь-якої організації незалежно від форми її власності та виду діяльності є адекватне, своєчасне, впорядковане інформаційне забезпечення. Відомо, що більш ніж 80 % інформації на підприємстві формується на основі облікових даних. Тому якісне інформаційне забезпечення функціонування підприємства значною мірою залежить від правильно організованого ведення бухгалтерського обліку. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення його облікової політики, що є основою ведення бухгалтерського обліку.

Дослідженню аспектів організації обліку та облікової політики підприємства приділили значну увагу у своїх працях низка вітчизняних вчених-економістів, серед яких: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Вознюк Г.Л., Голов С.В., Житний П., Загородній А.Г., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Ловінська Л.Г., Партин Г.О., Пушкар М.С. та інші. Але на сьогоднішній день залишається невирішеним ряд питань стосовно визначення поняття «облікова політика» як у нормативних актах, так і в працях науковців, а також питання нормативно-правового регулювання організації облікової політики підприємства.

**МЕТОЮ РОБОТИ** є дослідження проблем визначення дефініції «облікова політика» та нормативно-правового регулювання її формування на підприємстві.

#### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою виступають наукові праці стосовно питань формування облікової політики підприємства, навчальні посібники, періодичні видання та електронні ресурси щодо визначення сутності категорії «облікова політика» та нормативно-правового регулювання організації обліку. При проведенні дослідження використано методи узагальнення, систематизації, порівняння, емпіричного дослідження та логічний метод.

#### РЕЗУЛЬТАТИ

Відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. У статті 8 п. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до

установчих документів облікову політику підприємства [2].

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для: подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; подій або операцій, які не відбувалися раніше [3].

Термін «облікова політика» (англ. – accounting policy) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року діє новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в облікових політиках [4]. Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», що розкриває відповідні питання [5], а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах.

Згідно вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Суб'єкт господарювання має обирати та

застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії. Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна:

а) вимагається МСФЗ, або

б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого, якщо зміна в обліковій політиці не відповідає критеріям, наведеним у параграфі 14 МСБО 8.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими [5].

Отже, як бачимо, визначення облікової політики за національними та міжнародними стандартами обліку майже не відрізняються. Проте у працях вчених-економістів немає єдиної думки щодо трактування даного терміну (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика»

Джерело	Визначення облікової політики
1	2
Азмірян А.Н. [6]	Обрана підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку у відповідності з особливостями його господарської діяльності, яка використовується постійно
Бакаєв А.С. [7]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством
Барановська Т.В. [8]	Це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Безруких П.С. [9]	Вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)
Бичкова С.М., Райхман М.В., Соколов В.Я. [10]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності, обраних компанією, які відповідають умовам господарювання
Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. [11]	Система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на визначений термін
Голов С.В., Костюченко В. [12]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності

1	2
Гусева Т.М., Шеина Т.Н. [13]	Вибрана організацією сукупність методичних та організаційних способів ведення бухгалтерського обліку
Житний П.Є. [14]	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [15]	Принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації
Кужельний М.В., Лінник В.Г. [16]	Сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи
Ловінська Л.Г. [17]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності, визначених цим законом (Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів
Маляревський Ю. [18]	Сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав і інтересів власників
Міщенко С.М. [19]	Обліково-правова категорія, що є складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління
Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. [20]	Сукупність усіх прийнятих в організації способів ведення бухгалтерського обліку
Пантелійчук Л. [21]	Сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності
Приходько І.П. [22]	Сукупність принципів, методів, процедур, способів організації та ведення поточного обліку, складання і подання фінансової звітності, що обираються суб'єктом господарювання самостійно з врахуванням особливостей його діяльності і знаходять своє відображення у внутрішньому нормативному документі підприємства
Пушкар М.С. [23]	Сукупність форм та методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві
Секіріна Н.В., Оскірко Ю.А. [24]	Інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів та процедур ведення обліку, що були обрані, виходячи із встановлених вимог та особливостей діяльності підприємства
Швец В.Г. [25]	З одного боку – це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності

Облікова політика формується в результаті впливу нормативно-правової бази, а також певних внутрішньогосподарських вимог, які визначаються підприємством, виходячи із специфіки його діяльності. Такий подвійний вплив виникає з того, що на законодавчому рівні закріплено існування Положення про облікову політику, проте нормативно-правові акти можуть нести узагальнене поняття про суть її утворення без додаткових пояснень. В разі, якщо на законодавчому рівні не закріплені конкретні дії підприємства в сфері обліку, то воно вправі проводити альтернативний вибір методів та способів відображення господарських операцій. Свобода дій підприємства полягає у виборі конкретних способів оцінки, методу нарахування

амортизації, калькулювання, переліку бухгалтерських рахунків тощо [26].

Автори у своїх роботах виділяють декілька рівнів формування та застосування облікової політики. Так, М.С. Пушкар пише, що облікова політика в Україні складається з двох рівнів: облікова політика державних органів щодо розвитку системи обліку й облікова політика окремих підприємств щодо забезпечення надійної фінансової звітності [27]. Ф.Ф. Бутинець і Н.М. Малюга приєднуються до такого підходу. Вони також виділяють два рівні облікової політики: I – політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку; II – політика окремого підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності. На першому рівні здійснюються визначення країною міжнародних

стандартів та впровадження їх у національну систему обліку, вирішення питань щодо рівня регламентації обліку, розробка національного плану рахунків, розробка та затвердження форм звітності, методологічне та організаційне керівництво системою обліку в країні, розвиток наукових досліджень з обліку та ін. На другому рівні передбачається визначення плану рахунків, форм обліку, технології опрацювання даних, організації внутрішнього контролю, технології складання звітності тощо [11].

Поділ облікової політики на рівні впливає в першу чергу з нормативно-правового регулювання, яке чинить вплив на формування такої політики. Саме законодавча база є основою для розроблення та

впровадження такої політики на підприємствах. Урахування вимог, які закладені в законодавстві, забезпечить повноцінне функціонування підприємства не порушуючи норм чинного законодавства. Проте, розробляючи облікову політику, необхідно пам'ятати, що її формування – це не лише формальність, яка передбачена в законодавстві, це, перш за все, певний план дій підприємства. Підсумовуючи проведені дослідження, вважаємо доцільним виділити чотири рівні нормативно-правового регулювання формування облікової політики підприємства: законодавчий, нормативний, методичний та організаційний (рис. 1).

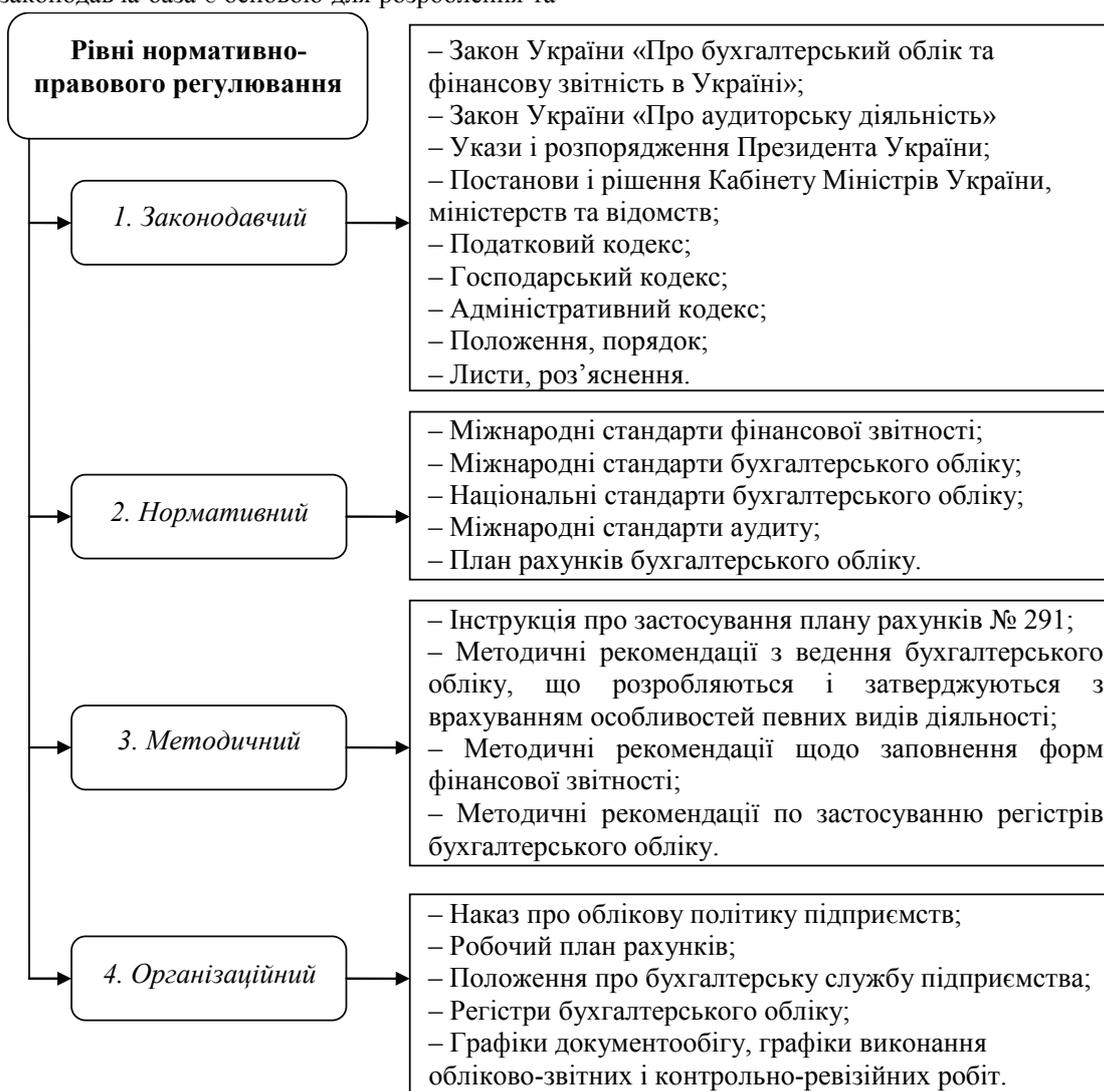


Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання формування облікової політики

Отже, вивчення стану нормативно-правового регулювання формування облікової політики підприємства дозволило дійти висновку про відсутність в Україні єдиного нормативного акту, який би регламентував методичні аспекти механізму формування облікової політики суб'єкта господарювання.

#### ВИСНОВКИ

Таким чином, при формуванні облікової політики потрібно дотримуватися найважливіше умови – єдності облікової політики організації, тобто, іншими

словами, вибір способів ведення обліку має здійснюватися на єдиних засадах.

Узагальнюючи визначення терміну «облікова політика» у національних і міжнародних стандартах обліку та працях вчених-економістів, можна надати таке визначення даної економічної категорії – це обумовлений особливостями діяльності підприємства певний набір методичних прийомів, правил, принципів організації обліку та складання звітності на підприємстві, що закріплені у Наказі про облікову

політику підприємства та інших внутрішніх документах.

Недоліком нормативно-правового регулювання формування облікової політики є відсутність в Україні єдиного нормативного акту щодо визначення порядку, послідовності і складових облікової політики підприємств різних форм власності та сфер діяльності.

#### Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.nau.ua](http://www.zakon.nau.ua)
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. N 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO6.aspx>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
6. Большой экономический словарь / Под.ред. А.Н. Азмиряна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
7. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2002. – 160 с.
8. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К., 2005. – 24 с.
9. Бухгалтерский учет / Под. ред. П.С.Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.
10. Аудиторський словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
11. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
12. Голов С. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Голов, В. Костюченко. – К.: Екаунтінг, 2000. – 376 с.
13. Гусева Т.М. Самоучитель по бухгалтерському учету: учебное пособие / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2009. – 464 с.
14. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
15. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: «Центр Європи», 2002. – 671 с.
16. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
17. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
18. Маляревський Ю.Д. Формування облікової політики підприємства / Ю.Д. Маляревський // Економіка розвитку. – 2006. – № 3(39). – С. 105–107.
19. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління підприємством / С.М. Міщенко Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Теорія і практика ринкових перетворень у країнах з перехідною економікою», 27-29 листопада 2002 р. – Київ: ВПЦ «Київський університет», 2003. – Випуск 66-67. – С. 60-62.
20. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 248 с.
21. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9. – С. 3–11.
22. Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування / І.П. Приходько [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.economy.in.ua/pdf/5\\_2013/21.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/5_2013/21.pdf)
23. Пушкар М.С. Філософія обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
24. Секіріна Н.В. Поняття облікової політики та її економічна суть / Н.В. Секіріна, Ю.А. Оскірко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/33\\_DWS\\_2010/33\\_DWS\\_2010/Economics/74443.doc.htm](http://www.rusnauka.com/33_DWS_2010/33_DWS_2010/Economics/74443.doc.htm)
25. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
26. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382876)
27. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
28. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей / М.Я. Черній [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/ptmbo/2012\\_2/43.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/ptmbo/2012_2/43.pdf)

ЛОБОДИНА

Зоряна Миколаївна  
zoryanamyk@ukr.net

УДК 336.14

МІЖБЮДЖЕТНІ ТРАНСФЕРТИ: РЕАЛІЇ НАДАННЯ ТА ШЛЯХИ  
УДОСКОНАЛЕННЯ В КОНТЕКСТІ ЗМІЦНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БАЗИ  
ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯINTERGOVERNMENTAL TRANSFERS: REALITIES OF PROVIDING AND  
WAYS OF IMPROVEMENT IN THE CONTEX OF STRENGTHENING OF THE  
LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL FRAMEWORK

к.е.н., доцент кафедри  
фінансів ім. С.І. Юрія,  
Тернопільський національний економічний  
університет

*У статті розглянуто роль міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів місцевих бюджетів, виявлено недоліки при здійсненні горизонтального вирівнювання податкоспроможності бюджетів. Розроблено рекомендації щодо удосконалення порядку надання міжбюджетних трансфертів в контексті зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування.*

*В статье рассмотрена роль межбюджетных трансфертов в формировании доходов местных бюджетов, выявлены недостатки при осуществлении горизонтального выравнивания налогоспособности бюджетов. Разработаны рекомендации по совершенствованию порядка предоставления межбюджетных трансфертов в контексте укрепления финансовой базы органов местного самоуправления.*

*In the article the role of intergovernmental transfers in the formation of local budgets was reviewed, shortcomings in the implementation of horizontal fiscal equalization of budgets were found. Recommendations for improving the procedure of intergovernmental transfers in the context of strengthening the financial base of local governments were developed.*

**Ключові слова:** міжбюджетні відносини, бюджетне вирівнювання, система міжбюджетних трансфертів, фінансове забезпечення органів місцевого самоврядування

**Ключевые слова:** межбюджетные отношения, бюджетное выравнивание, система межбюджетных трансфертов, финансовое обеспечение органов местного самоуправления

**Keywords:** Intergovernmental relations, budget equalization system of intergovernmental transfers, financial support of bodies of local self

## ВСТУП

Важливою передумовою соціально-економічного розвитку держави загалом та адміністративної території зокрема є формування фінансово самодостатніх територіальних громад та їх об'єднань. Проте, в умовах децентралізації управління поряд із передачею значних функцій держави на місцевий рівень спостерігається недостатність обсягу власних та закріплених доходів місцевих бюджетів для фінансування виконання повноважень органів місцевого самоврядування. А тому при розробці та реалізації бюджетної політики держави виникає необхідність використання такого важелю бюджетного механізму як міжбюджетні трансферти.

Дослідженню сутності та проблематики міжбюджетних трансфертів присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців: Дж. Б'юкенена, О. Василика, В. Дем'янишина, О. Кириленко, В. Кравченка, І. Луніної, Р. Масгрейва, У. Оутса, К. Павлюк, С. Слухая, В. Федосова, С. Юрія та ін.

У наукових працях основний акцент фокусується на теоретичних засадах та практичних питаннях організації фінансового забезпечення місцевого

самоврядування, недоліках організації міжбюджетних відносин до початку їх реформування у 2015 році. Недостатня увага приділяється оцінці сучасної системи міжбюджетних трансфертів та їх впливу на соціально-економічний розвиток адміністративних територій.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у пошуку напрямів зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування шляхом удосконалення порядку надання міжбюджетних трансфертів.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та теоретичною основою дослідження є фундаментальні положення світової економічної та фінансової наук, наукові розробки вітчизняних та зарубіжних вчених з питань місцевих фінансів та регулювання міжбюджетних відносин. При проведенні дослідження використано діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до вивчення міжбюджетних трансфертів.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Одним із елементів бюджетного механізму соціально-економічного розвитку держави та інстру-

ментом міжбюджетних відносин є міжбюджетні трансферти. Відповідно до статті 1 Бюджетного кодексу України міжбюджетні трансферти – це «... кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого» [1].

За напрямком руху бюджетних ресурсів міжбюджетні трансферти можна поділити на такі групи:

1) трансферти, які надаються з державного бюджету місцевим бюджетам: базова дотація, субвенції на здійснення державних програм соціального захисту; додаткова дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою; субвенція на виконання інвестиційних проектів; освітня субвенція; медична субвенція; субвенція на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження; субвенція на проекти ліквідації підприємств вугільної і торфодобувної промисловості та утримання водовідливних комплексів у безпечному режимі на умовах співфінансування (50%); стабілізаційна та інші додаткові дотації; інші субвенції;

2) трансферти, які надаються з місцевих бюджетів державному бюджету: реверсна дотація, субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів;

3) трансферти, які надаються з одного місцевого бюджету до іншого місцевого бюджету: субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування; дотації та інші субвенції.

Як свідчить вітчизняна практика, у 2016 р. окремі об'єднані територіальні громади, міста, які змінили статус з районного значення на обласний, передають зі своїх бюджетів до інших місцевих бюджетів (здебільшого районних) отримані з державного бюджету медичну, освітню та інші субвенції. Зазначене суперечить основним принципам реформи децентралізації влади та, зокрема, концепції побудови міждержавних фінансових відносин – субсидіарності. Проте, таке явище, сподіваємося, носитиме тимчасовий характер доки не відбудеться передача районними радами із спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст у власність об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, бюджетних установ, розташованих на їхній території, відповідно до розмежування видатків між бюджетами, визначеного Бюджетним кодексом України.

Від початку здійснення бюджетних реформ, які повинні були покращувати фінансову базу та підвищувати фінансову самостійність органів місцевого самоврядування, збільшувався обсяг централізації ВВП безпосередньо до Державного бюджету України. Свідченням цього є стійка тенденція до зниження частки доходів місцевих

бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у структурі доходів Зведеного бюджету України з 47,9% у 1993 р. до 18,5% у 2015 р. (за винятком 2006, 2007, 2009, 2012, 2013 років, коли збільшення зазначеного показника порівняно із попереднім роком було незначним і коливалось в межах 0,6 – 1,2 %, у 2007 р. – 3,3 %, що практично ніяк не вплинуло на означену тенденцію).

Фактично близько  $\frac{4}{5}$  обсягу грошових коштів, які надійшли до бюджету держави у результаті розподілу ВВП, зосереджені у розпорядженні центральних органів державної влади і лише згодом у формі міжбюджетних трансфертів передаються органам місцевого самоврядування до місцевих бюджетів. За період проведення бюджетних реформ в Україні виявлено доволі стійку тенденцію до зростання частки міжбюджетних трансфертів у складі доходів місцевих бюджетів (з 31,2 % у 2002 р. до 59,1 % у 2015 р.) та зниження частки податкових надходжень (з 58,3 % у 2002 р. до 33,4 % у 2015 р.).

Про відсутність фіскальної децентралізації в Україні на практиці та низьку податкоспроможність більшості регіонів України свідчать і результати співставлення темпів приросту доходів місцевих бюджетів та трансфертів: за останні 14 років темп приросту обсягу трансфертів не перевищував темп приросту обсягу доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів) місцевих бюджетів (за винятком 2007 р. та 2013 р.).

Підсумовуючи вище наведене, констатуємо, що існуючий порядок формування місцевих бюджетів недостатньо стимулює місцеві органи влади до активних дій щодо наповнення бюджетів і є чинником ризику для соціально-економічного розвитку регіонів та національної економіки. Крім того, формування доходної частини місцевих бюджетів в основному за рахунок трансфертів з Державного бюджету України впливає і на структуру їх видатків, оскільки більшу частку (95,8%) у структурі трансфертів становлять субвенції, які надаються під конкретно визначені цілі.

Детальніше зупинимося на аналізі нового механізму горизонтального бюджетного вирівнювання (вирівнювання податкоспроможності бюджетів, у процесі якого для розрахунку обсягу базової (реверсної) дотації враховуються надходження податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки (для обласних бюджетів) та податку на доходи фізичних осіб (для обласних бюджетів, бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад)), який було запроваджено з 2015 року у рамках реформи міжбюджетних відносин. Так, місцеві бюджети з індексом податкоспроможності нижче 0,9 (середнього показника по Україні) отримують базову дотацію (80% суми, необхідної для досягнення показника 0,9). Водночас бюджети з індексом податкоспроможності понад 1,1 перераховують до державного бюджету 50% перевищення (реверсна дотація). У інших випадках вирівнювання не проводиться.

Під час розрахунку запланованого обсягу базової (реверсної) дотації на наступний бюджетний період

враховуються такі параметри як кількість наявного населення, обсяг надходження податку на доходи фізичних осіб (15% до обласного бюджету, 60% до бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад), податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки (10% до обласних бюджетів) за останній звітний (попередній) бюджетний період, індекс податкоспроможності відповідного бюджету окремо за надходженнями зазначених вище податків. Наприклад, у 2015 р. для визначення обсягів базової та реверсної дотації на 2016 р. використовувались дані Державної служби статистики України та Державної казначейської служби України щодо наявного населення станом на 01.01.2015 р. та фактичних надходжень податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств за 2014 р.

Таким чином, з 2015 р. замість дотації вирівнювання (коштів, що передавалися до державного бюджету та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів), при визначенні якої враховувалися розрахункові обсяги видатків місцевих бюджетів на утримання органів управління, освіти, охорону здоров'я, соціальний захист та соціальне забезпечення, культуру і мистецтво, фізичну культуру і спорт, з державного бюджету надається базова дотація (або ж до державного бюджету перераховується реверсна дотація), обсяг якої не залежить від видатків місцевого бюджету. Зазначене, на відміну від колишнього механізму вирівнювання, стимулюватиме місцеві органи влади залучати додаткові надходження до місцевих бюджетів та розширювати базу оподаткування.

У правових актах, які регламентують бюджетні відносини, не передбачено можливість перегляду у звітному бюджетному періоді планового обсягу базової (реверсної) дотації, розрахованого у попередньому році. Фактично, запланований у 2015 р. на 2016 р. обсяг зазначених видів трансфертів у 2016 р. не перераховується. Внаслідок цього, під впливом певних чинників (наприклад, зміна місця обліку та реєстрації великих платників податків) при виконанні окремих місцевих бюджетах спостерігаються відхилення від запланованого обсягу податкових надходжень та отримання чи передача некоректного обсягу дотації.

Наприклад, при зміні місця обліку та реєстрації у листопаді 2015 р. одного з найбільших платників податків з міста Тернополя Тернопільської області – ТОВ «ТК «Мегаполіс-Україна» на Одеську, обласний бюджет Тернопільської області у 2016 р. не отримує близько 32 млн. грн. податку на прибуток підприємств, 3 млн. грн. податку на доходи фізичних осіб. Що ж стосується базової дотації з державного бюджету обласному, то у 2016 р. її обсяг буде приблизно на 29 млн. грн. менший, ніж обсяг, який був би визначений із урахуванням зменшення надходження зазначених податків до обласного бюджету у зв'язку із зміною місця обліку та реєстрації згаданого платника. Тобто у підсумку зазначені дії суб'єкта господарювання призвели до втрати близько 6% запланованого на 2016 р. обсягу

доходів обласного бюджету Тернопільської області, а неможливість уточнення розрахунку базової дотації на 2016 р. стала причиною зменшення обсягу зазначеного трансферту на 35% та втрати близько 3% запланованого на 2016 р. обсягу доходів обласного бюджету. Щодо бюджету міста Тернополя, то якби при розрахунку реверсної дотації на 2016 р. було враховано зняття з обліку згаданого платника, було б передано до державного бюджету на 28% менше зазначеного трансферту.

Отже, діючий порядок розрахунку обсягу базової (реверсної) дотації на звітний бюджетний період в окремих випадках є причиною зменшення доходів місцевих бюджетів при їх виконанні. І хоча загальний обсяг базової (реверсної) дотації по усіх місцевих бюджетах України від таких відхилень не змінюється, для окремого місцевого бюджету зазначене є суттєвою проблемою, оскільки не дає можливості у належному обсязі здійснювати видатки на виконання повноважень органів місцевого самоврядування.

Для розв'язання розглянутих проблем при збереженні діючого механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів доцільно перераховувати запланований обсяг базової (реверсної) дотації на звітний бюджетний період при уточненні показників державного та місцевих бюджетів у звітному бюджетному періоді із використанням показників надходження податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки за попередній бюджетний період у зв'язку із високою ймовірністю зміни надходження обсягів зазначених податків у звітному та попередньому бюджетних періодах, зумовленою змінами місць обліку та реєстрації великих платників податків.

## ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дають підстави констатувати зростаючу роль міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів місцевих бюджетів, що супроводжується одночасним зниженням фінансової самостійності органів місцевого самоврядування і свідчить про відсутність фіскальної децентралізації в Україні на практиці та низьку податкоспроможність більшості регіонів України. Незважаючи на позитиви від проведеної у 2015 р. реформи міжбюджетних відносин, мають місце недоліки при здійсненні горизонтального вирівнювання податкоспроможності бюджетів. З метою розв'язання окресленої проблеми обґрунтовано доцільність удосконалення порядку надання міжбюджетних трансфертів шляхом перерахунку Міністерством фінансів України запланованого обсягу базової (реверсної) дотації на звітний бюджетний період при уточненні показників державного та місцевих бюджетів у звітному бюджетному періоді.

### Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Звіти Державної казначейської служби України про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2002–2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.

ДЕКАЛЕНКО

УДК 342.51

Валентина Степанівна

## ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ КАДРОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДІВ УКРАЇНИ

## PRINCIPLES OF ORGANIZATION OF STAFFING OF COURTS OF UKRAINE

суддя, Подільський районний суд м. Києва

*В статті досліджуються принципи організації кадрового забезпечення судів України, пропонується їх визначення. Формується система принципів організації кадрового забезпечення. Детально аналізується кожен принцип зокрема, для визначення їх впливу на ефективність судової кадрової системи в цілому.*

*В статье исследуются принципы организации кадрового обеспечения судов Украины, предлагается их определения. Формируется система принципов организации кадрового обеспечения. Подробно анализируется каждый принцип в частности, для определения их влияния на эффективность судебной кадровой системы в целом.*

*The article investigates the principles of staffing of courts of Ukraine, it is proposed to determine them. A system of principles for the organization of staffing is being formed. Each principle in detail in particular to determine their effect on the efficiency of the court personnel system as a whole is analyzed.*

**Ключові слова:** суди, кадрове забезпечення, принцип, принципи кадрового забезпечення, система принципів

**Ключевые слова:** суды, кадровое обеспечение, принцип, принципы кадрового обеспечения, система принципов

**Keywords:** courts, staffing, the principle, the principles of staffing, system of principles

## ВСТУП

Перше з цього слід почати, так це з відзначенням того, що питання пов'язані з системою принципів кадрового забезпечення судів України довгий час залишались недооціненими в українському науковому полі. І тільки в останні роки, у зв'язку з проведенням на території України комплексної судової реформи, ці питання набувають все більшої актуальності.

Підкреслимо, що те, на яких ідейних підставах базується організація кадрового забезпечення судів України, якими вищими вказівками керується, які імперативи здатні вирішити колізії норм, що виникають у процесі реалізації та механізми здійснення кадрового забезпечення – це далеко не пусті питання. Тому пізнати суть процесу організації кадрового забезпечення судів України можливо, лише усвідомивши його основоположні засади – принципи. Таким чином, подібні специфічні дослідження цінні тим, що вони є прямими провідниками волі законодавця до реального досягнення правових цілей. Отже, принципи реалізації організації кадрового забезпечення судів України потребують найретельнішого осмислення та диференціації.

Незважаючи на те, що проблематика принципів кадрового забезпечення судів України залишається не досліджуваною деякі її аспекти висвітлювались в роботах присвячених вдосконаленню організації діяльності органів судової гілки влади. Серед таких слід відзначити роботи: В.Я. Карабаня, В.Т. Маляренка, П.П. Пилипчука, Д.М. Притики, А.О. Селіванова, В.С. Стефанюка, А.А. Стрижака та ін. Доктринальне значення у контексті організації кадрового забезпечення судів мають роботи: О.Ф. Андрійко, Д.М. Бахраха, В.М. Гарашука,

І.П. Голосніченка, С.В. Ківалова, Л.В. Ковалюк, Б.М. Лазарева, Н.Р. Нижник, В.П. Петкова, Г.І. Петрова, А.О. Селіванова, Ю.О. Тихомирова, М.М. Тищенко, В.В. Цветкова та ін.

**МЕТОЮ РОБОТИ** є дослідження принципів організації кадрового забезпечення судів України, їх характеристики та сутності.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічну основу дослідження становить сукупність загальнонаукових та спеціально-наукових методів пізнання.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Перш ніж перейти до дослідження окремих принципів кадрового забезпечення судів України слід відзначити, що на наш погляд, цими принципами є основоположні керівні засади, які всебічно характеризують та моделюють процес досягнення мети щодо формування високопрофесійного, стабільного і оптимально збалансованого кадрового корпусу судових органів України, який найбільш повно відповідає сучасним вимогам і здатний ефективно здійснювати правосуддя. Вони відображають об'єктивні умови розвитку не лише всієї судової системи, а й України та суспільства в цілому (на яких вони впливають і в яких реалізуються). Незважаючи на те, що принципи організації кадрового забезпечення не мають конкретного переліку і фіксації в окремій статті закону, вони розпорошені по статтях нормативно-правових актів різної юридичної сили.

Принципи організації кадрового забезпечення можуть бути виведені із загальних принципів державної кадрової політики, які, як зазначається в науковій літературі [5, с. 66], є основними теоретичними ідеями (теоретичним виразом практичного

руху), що відображають об'єктивні закономірності розвитку суспільства і держави та визначають бажаний напрямок управлінської діяльності.

Принцип законності. Законність є універсальним правовим принципом, який знайшов своє нормативне втілення у численних законах і кодексах. Також він закріплений в ч. 2 ст. 19 Конституції України та означає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1]. При цьому принцип законності, проголошений Конституцією України, одночасно є загальноправовим, міжгалузевим і галузевим принципом права.

Законність – такий стан життя суспільства, при якому існує якісне, несуперечливе законодавство, а прийняті в установленому порядку норми права шануються і виконуються органами влади, посадовими особами, організаціями та громадянами [3, с.243].

Принцип законності містить базову вимогу щодо необхідності підпорядкування організації кадрового забезпечення судових органів нормам права. В сучасних умовах, що склалися в нашій країні, розуміння даного принципу набуває нового змісту, пов'язаного з розумінням законності не просто як правового режиму дотримання правових норм, а і як вимоги до справедливості та законності їх самих.

Правова і демократична держава, на побудову якої в Україні спрямовані всі сили, є особливим типом держави, наділеною такою властивістю як «право», тобто правової природою. Право в даному випадку розцінюється вже не як похідний елемент держави, її породження, а як певна незалежно існуюча ознака держави. У зв'язку з цим, правова ознака відносно організації кадрового забезпечення судових органів може розглядатися тільки з позицій юридичного підходу. Виходячи з цього, змістовна характеристика принципу законності полягає у:

- дотриманні та виконанні норм Конституції України, Законів України та інших нормативно-правових актів при організації кадрового забезпечення;

- захисту прав і свобод суддів при їх відборі, підготовці, просуванні по службі, підвищенні кваліфікації та ін.;

- дотриманні правових вимог і процедур, які виникають при організації кадрового забезпечення судів України;

- знанні суб'єктами організації кадрового забезпечення норм законодавства України та їх правильному застосуванні.

Оскільки принцип законності включає в себе вимогу чіткого виконання закону, то слід врахувати, що одним виданням закону не можна забезпечити необхідний правопорядок. Важливо не лише створити хороший закон, який всебічно враховує потреби суспільного розвитку в тій чи іншій сфері відносин, а й забезпечити правильне застосування цього закону на практиці, безумовне виконання його всіма зобов'язаними особами [3,

с.242]. Слід підкреслити той факт, що на практиці все частіше зустрічаються ситуації, коли прийняті рішення, пов'язані з обмеженням соціальних прав суддів, їх звільненням, переміщенні з одного суду до іншого і т.д., не відповідають закону. У зв'язку з цим, ми пропонуємо співробітникам суб'єктів, які беруть участь в організації кадрового забезпечення судів України, приділяти більшу увагу впровадженню принципу законності у свою діяльність.

Принцип демократизму та гласності. У правовій державі принцип демократизму пронизує всю систему права. Безпосереднє вираження він знаходить у правових нормах, що регулюють порядок організації та діяльності органів державної влади та визначають правове становище особи, характер її відносин із державою [6]. Демократизм як один із найбільш важливих принципів державності передбачає вільний доступ громадян до вирішення питань управління справами суспільства, в тому числі і справами, пов'язаними з кадровим забезпеченням судових органів, їх відкритість та підконтрольність громадським і цивільним інститутам.

У кадровій політиці, що реалізовується в судових органах України, даний принцип може розглядатися як система поглядів, ідей, вказівок, орієнтованих на створення необхідних умов не лише для рівної можливості для громадян України зайняти посаду судді, а й для надання громадянам права створювати недержавні громадські об'єднання з метою забезпечення контролю за кадровою політикою держави. У цьому аспекті принцип демократизму тісно переплітається з принципом гласності та рівноправності. Принцип гласності передбачає відкритість служби в судових органах, доступність до неї кожного, хто відповідає встановленим вимогам на посаду судді.

Гласність передбачає право громадськості на повну та достовірну інформацію стосовно роботи з суддівськими кадрами та участь кожної зацікавленої особи у вирішенні питань, що стосуються її законних інтересів. Реалізація принципу гласності дозволяє реалізувати право кожного на інформацію. Реалізація права на доступ до публічної інформації – це гарантована національним законодавством та міжнародними правовими актами можливість кожного отримувати безпосередньо від суб'єктів владних повноважень, а також організацій, підприємств, громадських об'єднань, що виконують специфічні функції та/або повністю чи частково фінансується з бюджету, офіційні документи про їх діяльність та можливість знайомитися з відомостями про себе [4].

Поєднання демократизму, гласності при відборі, розстановці, підвищенні кваліфікації суддівських кадрів є важливою загальною умовою організації кадрової роботи в судових органах. Особливе значення поєднанню даних принципів слід приділяти також у зв'язку з тим, що колективи конкретних судів, як правило, нечисленні. Кожен суддя в колективі відіграє важливу роль, його переваги і недоліки видно всім. Дуже важливо, щоб інтереси особисті органічно поєднувалися з інтересами спільними і відповідали інтересам колективу й

держави. Ця обставина позитивно впливає на результати діяльності судових органів України.

Принцип поваги прав і свобод особистості. Цей принцип організації кадрового забезпечення судів України на практиці має дуже важливе значення у зв'язку з тим, що його реалізація пов'язана, по-перше, з відмовою від розгляду кадрових процесів з точки зору пріоритету державних і громадських інтересів над інтересами окремої особистості. Цей принцип кадрового забезпечення може бути виведений зі ст. 3 Конституції України [1] в якій зазначено, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

В цілому можна виділити наступні сторони риси даного принципу, які характеризують його вплив на службові відносини в суспільстві:

- відображає публічний характер служби в судових органах України;

- формує громадську думку щодо ефективності суддівського корпусу та здатності суддів здійснювати правосуддя;

- передбачає розуміння й усвідомлення відповідальності кожним суддею своєї діяльності зі здійснення правосуддя;

- впливає на формування професійного ядра суддівського корпусу, здатного здійснювати правосуддя на високому рівні.

Принцип гуманізму. Даний принцип організації кадрового забезпечення судів проявляється в стратегічному орієнтуванні суддів на виконання соціальної ролі судової влади. Соціальна роль судової влади в демократичному суспільстві полягає у забезпеченні панування права в різного роду юридичних конфліктах. Дане право повинно бути виражене, насамперед, у конституціях та інших законах, міжнародних договорах, а також у пріоритетних до закону підзаконних актах високого рівня [2, с.224]. При дотриманні верховенства права в демократичній державі будуть дотримуватися і права особистості: одного без іншого, у такому випадку, не існує. У свою чергу, дбайливе ставлення до особистості може забезпечити лише гармонійно сформований суддівський корпус, тому зазначений принцип повинен бути, в першу чергу, реалізований у сфері організації кадрового забезпечення судів України.

Принцип системності та комплексності. Основна вимога принципу системності та комплексності в роботі з кадрами полягає у врахуванні всіх факторів, які впливають на стан організації кадрового забезпечення судів України. Принцип системності передбачає розгляд організації кадрового забезпечення (кадрової діяльності) судів України як складної системи, яка знаходиться в динаміці та постійному розвитку.

Кадрова діяльність складається з низки послідовних дій, що включають в себе вироблення філософії управління кадрами, стратегії й тактики її реалізації, визначають організаційно-правові механізми відбору, розстановки, навчання, переміщення кадрів, їх виховання, у результаті чого кадрова

діяльність повинна розглядатися як свого роду система, з притаманними їй ознаками і якостями [7, с. 69].

Під принципом комплексності слід розуміти взаємообумовлений і взаємопов'язаний розвиток системи кадрового забезпечення судів України як єдиного цілого, що забезпечує зв'язок усіх її елементів. На наш погляд, розвиток системи кадрового забезпечення як єдиного цілого має забезпечуватися наявністю чітко налагодженої системи контролю. Останнім часом це питання набуло особливої актуальності, оскільки в Україні почали зароджуватися інститути громадського контролю над судовими органами. У зв'язку з цим найближчим часом може виникнути потреба законодавчого закріплення їх повноважень, що в кінцевому підсумку призведе до появи самостійних суб'єктів контролю в особі різних громадських організацій правозахисного характеру.

## ВИСНОВКИ

Отже, серед основних принципів організації кадрового забезпечення судів України нами були виділені наступні: принцип законності, демократизму, гласності, поваги прав і свобод особистості, гуманізму, системності та комплексності. Всі розглянуті нами принципи реалізації організації кадрового забезпечення судів України, знаходяться у постійному взаємозв'язку і взаємодії, вони визначають цілі, завдання і майбутню перспективу організації кадрового забезпечення судів. Кожен принцип окремо відображає певну сторону реалізації організації кадрового забезпечення. Проте лише сукупність, тобто вся система даних начал, здатна дати цілісне уявлення про структуру та етапи механізму організації кадрового забезпечення судів України. Виходячи з того, які принципи організації кадрового забезпечення судів і в якій мірі використовуються на практиці, буде залежати, чи отримає українське суспільство те, чого вимагає – правосуддя європейського рівня.

## Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (Тлумачення від 15.03.2016, підстава v001p710-16) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней / О.А. Борзунова. – М.: Юстицинформ, 2010. – 296 с.
3. Долгопят А.О. Понятие и содержание принципа законности / А.О. Долгопят // Бизнес в законе, 2008. – № 4. – С. 242 – 244.
4. Право на інформацію [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ombudsman.gov.ua/ua/page/informright/>
5. Сухинин А.В. Государственная кадровая политика применительно к кадрам органов и учреждений Прокуратуры Российской Федерации / А.В. Сухинин // Вестник Волгоградского государственного университета, Юриспруденция, 2015. – Серия 5. – № 1. – С. 64–69.
6. Хропанюк В.Н. Теория государства и права. Учебник для высших учебных заведений / Под редакцией профессора В.Г. Стрекозова. – М.: Издательство «Интерстиль», «Омега-Л», 2008. – 384 с.
7. Чупров В.М. Административно-правовые и организационные средства обеспечения кадровой политики в органах внутренних дел: диссертация кандидата юридических наук: 12.00.14. / Владимир Михайлович Чупров. – Москва, 2005. – 187 с.

ПРЕДМЕТ КОНТРАБАНДИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ЇЇ КРИМІНАЛІСТИЧНОЇ  
ХАРАКТЕРИСТИКИSMUGGLING SUBJECT AS PART OF ITS CRIMINOLOGICAL  
CHARACTERISTICS

Начальник відділу  
Державної фіскальної  
служби України

*У статті розглядаються питання щодо визначення предмету контрабанди як елемента її криміналістичної характеристики. Наголошено, що предмети контрабанди не відносяться до відносин у сфері господарської діяльності. Зроблено висновок, що декриміналізація «товарної» контрабанди є децю передчасною.*

*В статье рассматриваются вопросы определения предмета контрабанды как элемента ее криминалистической характеристики. Отмечено, что предметы контрабанды не относятся к отношениям в сфере хозяйственной деятельности. Сделан вывод, что декриминализация «товарной» контрабанды является преждевременной.*

*The article deals with the definition of smuggling the subject as part of its criminological characteristics. It is emphasized that smuggling items not related to the relations in the sphere of economic activity. It is concluded that decriminalization of «commodity» smuggling is somewhat premature.*

**Ключові слова:** контрабанда, предмет контрабанди, суспільна небезпечність, антитерористична операція

**Ключевые слова:** контрабанда, предмет контрабанды, общественная опасность, антитеррористическая операция

**Keywords:** smuggling, subject smuggling, public danger, anti-terrorist operation

## ВСТУП

Україна перебуває на складному етапі свого розвитку. Динаміка політичних процесів, економічна криза, соціальна нестабільність, проблема корупції, недостатня функціональна спроможність публічних інститутів, виникнення диспропорцій просторово-регіонального розвитку, посилення впливу дестабілізуючих тенденцій, проведення антитерористичної операції на території нашої держави – це ті негативні фактори, які зумовлюють значне зростання злочинності, характерною рисою якої є криміналізація економіки, влади і суспільства. За таких умов якісно нового характеру та неабиякого поширення набула й контрабанда, яка є найнебезпечнішим злочином у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Розслідування контрабанди характеризується серйозними труднощами, зумовленими специфікою боротьби з даним видом злочину, його груповим та організованим характером, широкими міжрегіональними й міжнародними злочинними зв'язками, залученням у злочинну діяльність працівників органів публічної влади різного рівня, витонченістю способів, механізмів здійснення та приховування, високим рівнем латентності тощо. Визначальним елементом при розслідуванні злочинів, до якої б категорії вони не належали, є криміналістична характеристика.

У системі криміналістичної характеристики контрабанди (ст. 201 Кримінального кодексу України

(далі – КК України) важливу роль відіграє предмет злочинного посягання. У літературі відмічається, що характеристика останнього має значення для встановлення злочинця [1, с. 345], а ознаки предмета в ній можуть мати різний зв'язок, як-то: предмет посягання – способи вчинення – шляхи збуту – місця приховування – данні про особу злочинця [2, с. 43, 44]. Оскільки контрабанду відносять до злочинів, характерною особливістю яких є обов'язкова наявність речового предмета, на котрий безпосередньо спрямовані злочинні дії винного, а також враховуючи зміни до ст. 201 КК України [3] та загрозливу ситуацію з контрабандою на території України [4-6], на сьогодні постає питання щодо необхідності дослідження контрабанди саме під кутом з'ясування її предмета як елемента криміналістичної характеристики.

Вагомий внесок у дослідження питань, пов'язаних з контрабандою, зробили такі науковці, як: Л.М. Білецька, В.М. Володько, Г.П. Гайворонський, О.О. Дудоров, О.О. Кравченко, М.І. Костін, П.С. Матишевський, М.І. Мельник, А.А. Музика, Н.А. Мірошніченко, О.М. Омельчук, А.М. Полях, О.В. Процюк, А.В. Савченко, С.О. Сорока та ін. Розробці окремих криміналістичних методик присвячені праці відомих вчених-криміналістів: Ю.П. Аленіна, О.Я. Басва, Р.С. Белкіна, В.П. Бахіна, А.Ф. Волобуєва, В.Г. Гавло, В.Г. Гончаренка, А.В. Іщенко, В.С. Кузьмічова, В.Г. Лукашевича, Є.Д. Лукьянчикова, Г.А. Матусов-

ського, М.В. Салтевського та ін. Серед дисертаційних досліджень необхідно згадати роботу В.М. Шевчука, в результаті наукового пошуку якої розглянуто основи криміналістичної методики розслідування контрабанди.

Проте через недостатню розробленість теоретико-методологічних засад предмета контрабанди як елемента її криміналістичної характеристики, проведення антитерористичної операції на Сході країни, зміну умов та потреб нинішніх реалій, означена тематика залишається сьогодні актуальною.

**МЕТОЮ РОБОТИ** є дослідження одного із елементів криміналістичної характеристики контрабанди – предмета злочинного посягання, а також розробка пропозицій з метою вдосконалення законодавства.

### РЕЗУЛЬТАТИ

У криміналістиці зміст предмета злочинного посягання вчені розкривають через сукупність певних ознак.

Так, А.Ж. Іманалієва під предметом злочинного посягання розуміє матеріально-фіксований об'єкт, який зазнав протиправного фізичного та (або) психічного впливу з боку винної особи, а також спричинив суспільно небезпечні наслідки чи утворив загрозу їх настання [7, с. 12]. У свою чергу М.В. Салтевський зазначає, що предметом злочинних посягань є різноманітні фізичні об'єкти, які характеризуються ознаками їх агрегатного стану, споживчим призначенням, фізико-хімічними властивостями [8, с. 268]. Предмет злочинного посягання як різноманітні фізичні тіла, речі та предмети органічного і неорганічного походження, що є матеріальним виразом суспільних відносин розглядають й В.С. Кузьмічов та Г.І. Прокопенко [9, с. 253]. Цю позицію підтримує В.Ф. Єрмолович, на думку якого предметом злочинного посягання є речі та предмети, що характеризуються видом, призначенням, категорією, особливостями предмета (розмір, вага, щільність та ін.) та особливостями супутніх об'єктів, які здатні під час взаємодії з іншими предметами до зміни, та їх фіксації [10, с. 153]. Отже, предмет злочинного посягання – це матеріальні цінності (які людина може сприймати органами чуття чи фіксувати спеціальними технічними засобами), з приводу яких і шляхом безпосереднього впливу на які (або без нього) вчиняється злочинне діяння [11, с. 110].

Зауважимо, що близьким до поняття «предмет злочинного посягання» є дефініція «предмет злочину». Під предметом злочину в науці кримінального права розуміють будь-які речі матеріального світу, з певними властивостями яких закон про кримінальну відповідальність пов'язує наявність у діях особи ознак конкретного складу злочину [12, с. 93] або речі матеріального світу, впливаючи на які винна особа спричиняє шкоду певним суспільним відносинам [13, с. 73]. Однак, криміналістична особливість предмета злочинного посягання полягає в тому, що це слідосприймаючі та слідоутворюючі об'єкти живої та неживої природи; їх якісно-кількісні показники, фізико-хімічні та споживчі властивості індивідуалізують предмет у матеріальному світі.

Тому поряд з кримінально-правовими підставами класифікації предметів контрабанди слід враховувати і криміналістичні: внутрішню та зовнішню побудову предметів посягання, їх фізичний стан, спосіб і спеціальний режим охорони, походження та існування в природі тощо [14, с. 6].

Контрабанда належить до складів злочинів, у яких предмет є обов'язковою ознакою. Він безпосередньо визначений у диспозиції ст. 201 КК України, згідно якої предметом злочинного посягання можуть бути: культурні цінності, отруйні, сильнодіючі, вибухові речовини, радіоактивні матеріали, зброя та боеприпаси (крім гладкоствольної мисливської зброї та бойових припасів до неї), спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації.

Законодавець під культурними цінностями розуміє об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України [15, ст. 1; 16, ст. 4]. У ст. 1 Закону України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» наведено перелік об'єктів, які належать до культурних цінностей. Належність об'єкта до культурної цінності визначає державна експертиза культурних цінностей [15, ст. 11].

Слід відмітити той факт, що Митний кодекс України включає культурні цінності до складу товарів [16, ст. 4] як предмету адміністративних правопорушень, передбачених ст. ст. 482 та 483. З цього приводу Ю.О. Данилевська відмічає, що незаконні тотожні дії з культурними цінностями одночасно є кримінально та адміністративно караними, без вказівки законодавця на будь-яку розмежувальну ознаку [17, с. 3]. На нашу думку, переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю культурних цінностей, має бути тільки кримінальним, а не адміністративним правопорушенням, адже збереження об'єктів матеріальної та духовної культури є одним із найважливіших завдань будь-якої держави. У зв'язку з цим прийнятним є твердження Ю.О. Данилевської щодо виключення з Митного кодексу України категорії «культурні цінності» з поняття «товари» [17, с. 3].

Розглядаючи питання про отруйні, сильнодіючі, вибухові речовини, радіоактивні матеріали, зброю та боеприпаси, необхідно враховувати наступне.

Отруйні речовини – це отрути, токсини (бойові, лікарські, сільськогосподарські та інші), які, потрапляючи всередину організму людини через органи дихання, травлення або через шкіру, здатні викликати смерть людини або психоневрологічний розлад, порушення дихання чи функцій серцево-судинної системи, ураження нирок (нефропатію) чи печінки (гепатопатію) тощо. Вони можуть бути мінерального (миш'як, стрихнін, ртуть і сулема, синильна кислота та інші ціаніди, пестициди тощо), рослинного (отрута, виділена із мухомора, блідої поганки тощо), тваринного (зміїна отрута та отрута, що виробляється членистоногими тваринами) або змішаного чи штучного (хімічного) походження [18, с. 520].

Сильнодіючі речовини – це лікарські, побутові, промислові та інші хімічні речовини, здатні своїм впливом на живий організм заподіяти йому шкоду. До них, зокрема, віднесені аміназин, бісептол, гросептол, еритроміцин, ефералган, камфора, корвалол, ністатин, нітрогліцерин, новокаїн, сульфадимезин, тетрациклін, фурацилін, деякі інсуліни та вітаміни, кислота нікотина, настойки женьшеню і прополісу, розчин йоду спиртовий. До сильнодіючих речовин належать й інші кислоти, луги, солі, а також допінг-речовини [18, с. 520].

Вибухові речовини – це хімічні речовини, здатні під впливом зовнішніх дій до швидкого хімічного перетворення, що відбувається з виділенням великої кількості тепла і газоподібних продуктів [19, ст. 1]. До вибухових речовин належать порох, динаміт, тротил, нітрогліцерин та інші хімічні речовини, їх сполуки або суміші, здатні вибухнути без доступу кисню [20, п. 6].

Радіоактивні матеріали – це будь-які матеріали, які містять радіонукліди і для яких питома активність та сумарна активність вантажу перевищують межі, установлені нормами, правилами та стандартами з ядерної та радіаційної безпеки [21, п. 1.8].

Зброя – це предмети (пристрої), призначені для знищення живої та іншої цілі, що відповідають стандартним зразкам або історично виробленим типам. Зброя може бути різних видів: вогнепальною (крім гладкоствольної мисливської), холодною, ядерною, хімічною, біологічною, нейтронною, лазерною, газовою (нервово-паралітичної дії), електрошоковою тощо [22, с. 583].

Бойові припаси – це пристрої або предмети, які конструктивно призначені для пострілу зі зброї відповідного виду [22, с. 583]. Бойовими припасами визнаються патрони до нарізної вогнепальної зброї різних калібрів, артилерійські снаряди, бомби, міни, гранати, бойові частини ракет і торпед та інші вироби в зібраному вигляді, споряджені вибуховою речовиною і призначені для стрільби з вогнепальної зброї чи для вчинення вибуху [20, п. 5].

Окрім вищезазначених предметів з моменту прийняття Закону України від 15 листопада 2011 року № 4025-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» до предмету контрабанди віднесено спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації [3]. На думку І.Ф. Харберюша, під технічними засобами негласного отримання інформації розуміти спеціальну категорію засобів оперативної техніки, що характеризуються сукупністю функціональних і конструктивних ознак, призначених (розроблених, пристосованих або модифікованих із внесенням відповідних конструктивних та інших змін) для негласного добування інформації про явища, події, факти і процеси [23, с. 82-89]. До спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку та інших засобів негласного отримання інформації відносять технічні, програмні засоби, устаткування, апаратуру, прилади, пристрої, препарати та інші вироби, призначені (спеціально розроблені, виготовлені, запрограмовані,

пристосовані) для негласного отримання інформації [24, п. 1.6].

Аналіз наведених вище предметів контрабанди дозволяє зробити висновок, що вони не відносяться до відносин у сфері господарської діяльності. Так, контрабанда культурних цінностей посягає на відносини моральності, контрабанда отруйних та сильнодіючих речовин – на суспільні відносини у сфері охорони здоров'я населення, контрабанда вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї та боеприпасів – на суспільні відносини у сфері громадської безпеки, контрабанда спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації створює загрозу авторитету органів публічної влади. Зазначені фактори зумовлюють необхідність перегляду предметів контрабанди, які наведені у ст. 201 КК України, та прийняття відповідних законодавчих змін до вже існуючих розділів Особливої частини КК України.

Поряд з цим, на наш погляд, декриміналізація «товарної» контрабанди є дещо передчасною [3]. Це пояснюється тим, що саме товари є найбільш поширеними проявами контрабанди (насамперед, алкогольні напої, тютюнові вироби, побутова радіоелектроніка, нафтопродукти, автомобілі) в Україні і з моменту прийняття Закону України від 15.11.2011 р. № 4025-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» відбулося суттєве зростання обсягів такої контрабанди. Внаслідок цього заподіюється шкода економіці нашої держави та розширюється тіньовий сектор економіки.

Наразі у Верховній Раді України зареєстровано Проект Закону України від 07.10.2015 р. № 3254 «Про внесення змін до Кримінального кодексу України щодо криміналізації контрабанди алкогольних напоїв, тютюнових виробів» [25], яким пропонується внести зміни до ст. 201 КК України і віднести до складу злочину як контрабанду переміщення алкогольних напоїв, тютюнових виробів через митний кордон поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю у значних, великих та особливо великих розмірах.

Водночас, нинішня складна ситуація в Україні вимагає вжиття заходів кримінально-правового захисту не лише щодо криміналізації контрабанди алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а й низки інших товарів. Про загрозові масштаби контрабанди свідчать події, які відбуваються в зоні проведення антитерористичної операції [26]. Тому зміни до ст. 201 КК України повинні містити значно ширший перелік товарів та враховувати той факт, що предмет контрабанди також поширюється на переміщення в район або з району проведення антитерористичної операції.

#### Список використаних джерел

1. Шеремет А.П. Криміналістика: навч. пос. [для студ. вищ. навч. закл.] / А.П. Шеремет. – [2-ге вид.]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 472 с.
2. Колесниченко А.Н., Коновалова В.Е. Криминалистические характеристики преступлений:

Учеб. посіб. / А.Н. Колесниченко, В.Е. Коновалова. – Х.: Юрид. ин-т, 1985. – 92 с.

3. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.

4. Контрабанда дестабілізує ситуацію в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://uzhgorod.net.ua/news/88355>.

5. В Україні з контрабандою буде боротися «чорна сотня» [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://ua.korrespondent.net/ukraine/3680998-v-ukraini-z-kontrabandou-bude-borotysia-chorna-sotnia>.

6. Мільйонна контрабанда. Яка ситуація з вирубкою карпатських лісів? Інфографіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://report.if.ua/kryminal/miljonna-kontrabanda-yaka-sytuaciya-z-vyrubkoju-karpatskyh-lisiv-infografika>.

7. Иманалиева А.Ж. Проблемы криминалистического учения о предмете преступления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / А.Ж. Иманалиева; Московская гос. юрид. акад. – М., 2004. – 28 с.

8. Салтевський М.В. Криміналістика: у 2 ч. Ч.2. Методика і тактика / М.В. Салтевський. – Х.: Консум, 2001. – 528 с.

9. Криміналістика: навч. посібник / В.С. Кузьмічов, Г.І. Прокопенко; за заг. ред.: В.Г. Гончаренко, Є.М. Моїсєєв; Нац. акад. внутрішніх справ України. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 366 с.

10. Ермолович В.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений / В.Ф. Ермолович. – Мн.: «Амалфея», 2001. – 304 с.

11. Музыка А.А. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання: монографія / А.А. Музыка, Є.В. Лашук. – К.: ПАЛИВОДА А.В., 2011. – 192 с.

12. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / [Бажанов М.І., Баулін Ю.В., Борисов В.І. та ін.] М.І. Бажанов (ред.). / МОН України. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 480 с.

13. Пинаев А.А. Уголовно-правовая борьба с хищениями [наук.- практ. пос.] / А.А. Пинаев. – Х.: Издательское объединение «Вища школа» при Харьковском гос. ун-те, 1975. – 189 с.

14. Шевчук В.М. Проблеми методики розслідування контрабанди: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / В.М. Шевчук; Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого. – Х., 1998. – 14 с.

15. Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей: Закон України від 21.09.1999 р. № 1068-XIV // Відомості Верховної Ради України, 1999. – № 48. – Ст. 405.

16. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI // Голос України, 2012. – № 73-74 (5323-5324). – С. 21 – 62.

17. Данилевська Ю.О. Кримінальна відповідальність за контрабанду крізь призму законодавчих змін / Ю.О. Данилевська // Часопис Академії адвокатури України, 2012. – № 14 (1). – С. 1–5.

18. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. – 4-те вид., переробл. та доповн. / За ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – К.: Юридична думка, 2007. – 1184 с.

19. Про поводження з вибуховими матеріалами промислового призначення: Закон України від 23.12.2004 р. № 2288-IV // Відомості Верховної Ради України, 2005. – № 6. – Ст. 138.

20. Про судову практику в справах про викрадення та інше незаконне поводження зі зброєю, бойовими припасами, вибуховими речовинами, вибуховими пристроями чи радіоактивними матеріалами: постанова Пленуму Верховного Суду України від 26.04.2002 р. № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0003700-02>.

21. Про затвердження Правил забезпечення збереження ядерних матеріалів, радіоактивних відходів, інших джерел іонізуючого випромінювання: наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 14.12.2000 р. № 241 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0013-01>.

22. Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар / Ю.В. Баулін, В.І. Борисов, С.Б. Гавриш та ін.; За заг. ред. В.В. Сташиса, В.Я. Тація. – К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. – 1196 с.

23. Хараберюш І.Ф. Протидія злочинності засобами спеціальної техніки: концептуальний підхід: монографія / І.Ф. Хараберюш. – Донецьк, 2011. – 362 с.

24. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з розроблення, виготовлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку, інших засобів негласного отримання інформації, торгівлі спеціальними технічними засобами для зняття інформації з каналів зв'язку, іншими засобами негласного отримання інформації та Порядку контролю за додержанням Ліцензійних умов: наказ Служби безпеки України від 31.01.2011 р. № 35 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0225-11>.

25. Про внесення змін до Кримінального кодексу України щодо криміналізації контрабанди алкогольних напоїв, тютюнових виробів: Проект Закону України від 07.10.2015 р. № 3254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56721](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56721).

26. АТО. Анатомія контрабанди [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://strana.ua/articles/rassledovania/7964-ato-anatomiya-kontrabandy.html>.