



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 12/4'2017

(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.

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

Засновники:

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

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку та до поширення через мережу Інтернет Вченою радою Національної академії внутрішніх справ України (Протокол № 27 від 16 листопада 2017 року) та Вченою Радою Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського

(Протокол № 43 від 21 листопада 2017 року). Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції.

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

Підписано до друку 29.11.2017

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", 2017
© "Економіка. Фінанси. Право",
2017

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес
центр"

Керівник редакційної колегії з економічних наук:

Даций 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 економіко-правових дисциплін Національної академії внутрішніх справ

Члени редакційної колегії з економічних наук:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Царенко Оксана В'ячеславівна, 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, завідувач кафедри адміністративної діяльності НАВС

Заступник редакційної колегії з правових наук:

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

Члени редакційної колегії з правових наук:

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

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

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

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

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

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

Клименко Олена Вікторівна, к.ю.н., доцент, 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, провідний науковий співробітник наукової лабораторії з проблем досудового розслідування навчально-наукового інституту № 1

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

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

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

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

Технічний редактор:

Куцяк Олександр Анатолійович

Випусковий редактор:

Туманян Анна Оганесівна

ЗМІСТ

О.В. ІВАНЕНКО. Використання міжнародних стандартів в управлінні інвестиційними підприємницькими проектами	4
С.Ю. ЛЕВИЦЬКА. Вплив судової реформи на інформаційно-комунікаційне забезпечення доступності правосуддя	8
А.М. ПРИЛУЦЬКИЙ. Сценарії та стратегії інноваційного розвитку аграрного ринку	11
А.О. СЕМЕНЕЦЬ, О.В. ПАНОВА. Аналіз сучасних підходів до оцінки основних засобів	16
І.Ю. ШЕВЧЕНКО, І.О. ГУЛЯЄВ. Методичні та прикладні аспекти ідентифікації регіональних зон конкурентоспроможності легкових автомобілів (на прикладі модельного ряду легковиків виробництва ПАТ "Запорізький автомобільний завод")	22
М.А. ШУМ, О.Є. ЯКИМЕНКО, Ю.С.ЗЕЛЕНЮК. Сучасний стан та перспективи використання електронних грошей в розрахункових операціях	26
М.В. ШВАНДАР. Особливості оподаткування малого бізнесу в Україні в умовах трансформації системи державного регулювання економіки	29
С.В. ВОЛОШИНА, А.В. СКУБЛІНА, В.М. ВОЛОВИК. Розвиток ринку золота в Україні: основні тенденції та проблеми	32
В.І. ЮР'ЄВ, А.В. ІВАЩЕНКО. Проблеми формування конкурентного середовища в туристичній сфері	36
К.А. ЛЕВЧЕНКО. Проблеми та специфіка реалізації маркетингової стратегії на ринку промислових товарів	41
М.В. КУЧЕРЯВА. Класифікація та характеристика факторів впливу на якість фінансової звітності	47
О.Г. КУШНІРЕНКО, М.О. САЛЬНИКОВ. Проблеми формування четвертого покоління прав людини ...	52
Н.І. СУШКО. Управління ризиками: новий напрям діяльності казначейств країн-членів РЕМРАЛ	56
А.О. СЕМЕНЕЦЬ, Г.В. КАРНАУХ. Організація аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві	60
В.О. КОРНІВСЬКА, Р.С. ВОРОТИНЦЕВ. Методичні підходи до формування ефективної структури капіталу підприємства	64
А.О. СЕМЕНЕЦЬ, Д.В. МЕЛЕШКО. Організація аудиту фінансової звітності підприємства	68

АНОТАЦІЇ, КОМЕНТАРІ, КОНСУЛЬТАЦІЇ

А. ТУМАНЯН. Аналітичний огляд статті "How to audit fair value measurements" ("Як здійснювати аудит оцінок справедливої вартості")	72
Л.І. ЮЩЕНКО. Огляд прес-конференції на тему "Я не даю хабарі!"	74

ІВАНЕНКО

Олена Володимирівна
ev.khneu@gmail.com

УДК 330.43

ВИКОРИСТАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ В УПРАВЛІННІ
ІНВЕСТИЦІЙНИМИ ПІДПРИЄМНИЦЬКИМИ ПРОЕКТАМИAPPLICATION OF INTERNATIONAL STANDARDS IN INVESTMENT
ENTREPRENEURIAL PROJECT MANAGEMENTк.е.н., старший викладач,
Харківський національний
економічний університет
імені Семена Кузнеця

Стаття присвячена аналізу особливостей методичного інструментарію управління інвестиційними підприємницькими проектами, передбаченого міжнародними стандартами управління проектами. В статті обґрунтовані напрями імплементації міжнародних кращих практик у вітчизняних підприємницьких проектах.

Статья посвящена анализу особенностей, присущих методическому инструментарию управления инвестиционными предпринимательскими проектами, предусмотренного международными стандартами управления проектами. В статье обоснованы направления имплементации международных лучших практик в отечественные предпринимательские проекты.

The article is devoted to the analysis of peculiarities intrinsic to methodical instruments used in management of investment entrepreneurial projects, and stipulated by the international standards of project management. The article substantiates directions of implementing international best practices in domestic entrepreneurial projects.

Ключові слова: міжнародні стандарти, інвестиційний проект, підприємництво

Ключевые слова: международные стандарты, инвестиционный проект, предпринимательство

Keywords: international standards, investment project, entrepreneurship

ВСТУП

В науково-методичній літературі, так і у практиці на сьогоднішній день як існує велика кількість стандартів та підходів управління підприємницькими проектами [1-6]. Однією з основних передумов для підвищення результативності реалізації інвестиційних підприємницьких проектів має стати активне застосування міжнародного досвіду та кращих практик, які поєднують в собі методологію та відповідний методичний інструментарій розробки та управління такими проектами. Проте, економічна ситуація, яка склалася в Україні, а також динамічність перетворень глобальної економічної системи та все більша спеціалізація окремих суб'єктів, вимагає обов'язкової адаптації наявного методичного інструментарію відповідно до вітчизняних реалій. У зв'язку з цим, автором проведено ґрунтовне дослідження особливостей міжнародних стандартів управління проектами, на основі якого виявлено можливості використання інструментарію міжнародних стандартів в управлінні інвестиційними підприємницькими проектами.

МЕТА РОБОТИ

Метою роботи є обґрунтування напрямів імплементації методичного інструментарію міжнародних стандартів та кращих практик в управління вітчизняними підприємницькими проектами.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною базою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти та кращі практики управління проектами. Результати наукового дослідження отримано на основі використання таких загальнонаукових методів як аналіз та синтез, узагальнення та порівняння.

РЕЗУЛЬТАТИ

Поширеність інвестиційної проектної діяльності визначає наявність значної кількості стандартів управління, серед яких потребують особливої уваги такі як: Цикл проектного управління (Project Cycle Management або PCM) [1]; PMBOK (Довідник з управління проектами) [2]; Стандарт міжнародної асоціації управління проектами IPMA ICB [3]; ISO 10006 – Системи менеджменту якості [4]; PRINCE2 – стандарт управління проектами, розроблений Урядом Великобританії [5]; а також TenStep – методологія управління проектами на основі стандарту PMBOK [6].

Порівняння або зведення цих стандартів та методологій до єдиного зразка неможливо через особливості їх створення та потреби, які вони задовольняють в процесі управління проектами. Незважаючи на схожість спрямованості цих методологічних документів на визначення певних принципів та надання

інструментарію управління проектами, вони мають і певні відмінності. Такі відмінності здебільшого пов'язані із метою їх створення та провідними аспектами в управлінні, на які вони спрямовані.

Цикл проектного управління (PCM), розроблений Європейською Комісією, є одним із базових міжнародних стандартів управління проектами [1]. Основною методологією цього стандарту є логіко-рамковий підхід (LFA), який розглядається як базова методологія для розробки, виконання та моніторингу процесів реалізації підприємницьких проектів. Однією з переваг використання цього стандарту є те, що в ньому визначено логіку, етапи, вимоги та документи, які необхідні для управління проектним циклом. Крім того, стандарт включає набір методів та інструментів, які дозволяють врахувати потреби зацікавлених осіб, визначати цілі, аналізувати альтернативні варіанти, формувати показники оцінки результату, передумов, а також ризиків для різних рівнів проекту.

Враховуючи особливості методичного інструментарію циклу проектного управління (PCM), можна рекомендувати його в якості базового для розробки інвестиційних програм та підприємницьких проектів, які мають соціально-економічну спрямованість, в яких вихідні параметри та результати реалізації не можуть бути визначені однозначно певним розрахунковим показником, тобто містять в собі як кількісні, так і якісні характеристики.

Більшість стандартів, в тому числі PCM, включають рекомендації за такими основними напрямками управління підприємницьким проектами як: аналіз зацікавлених осіб; аналіз цілей; аналіз проблемних зон; аналіз альтернативних варіантів реалізації; аналіз ризиків; план-графік реалізації проекту; організація проекту; посилення; процедура забезпечення реалізації проекту; моніторинг та оцінювання [1-6].

Такі основоположні складові як план-графік реалізації проекту, а також організація проекту, представлені зі значною деталізацією у всіх без винятку стандартах та методологіях управління проектами. Вони розглядаються в аспектах тайм-менеджменту, процесів розробки графіку проекту (наприклад відповідно до ICB IPMA може розроблятися декілька альтернативних проектних графіків).

Що стосується організаційного аспекту, то у Стандарті PMBOK цьому приділено найбільше уваги: надаються рекомендації щодо планування людських ресурсів, визначення обов'язків, моделям відбору персоналу. Водночас, стандарт ISO 10006 передбачає приділяти найбільшу увагу процесу розробки організаційної структури проекту. PRINCE2, в свою чергу, пропонує підходити до процесу організації з точки зору визначення структури проектною команди. У методології TenStep як складова плану-графіку проекту, так і організаційна складова, представлені у розділі робочого плану та бюджету, а відповідно мають спрямованість на планове та фактичне виконання фінансових показників.

Існують і деякі відмінності у тому, як саме в окремих методологіях та практиках розглядаються загальноприйняті розділи управління проектами. Так, стандарт PMBOK (Довідник з управління проектами), розроблений Інститутом управління проектами США

[2]. Стандарт надає перелік зацікавлених осіб, але не має розробленої методики аналізу зацікавлених осіб. Крім того, в стандарті представлено аналіз цілей в контексті життєвого циклу проекту, визначено порядок планування цілей та сфер діяльності. Аналіз альтернативних варіантів реалізації досить детально представлено у контексті життєвого циклу проекту та визначення стратегічних цілей. З іншого боку, така складова як аналіз ризиків проекту представлена в повній мірі, з наданням рекомендацій та методик проектування.

З іншого боку, ICB IPMA, що є стандартом розробленим Міжнародною асоціацією управління проектами [3], немає розробленої методики аналізу зацікавлених осіб, але надає детальний аналіз цілей та їх взаємозв'язок зі стратегією. Аналіз альтернативних варіантів розглядається з точки зору цілей та стратегії проекту. Водночас, аналізу ризиків приділена значна увага, розглядаються способи його подолання.

ISO 10006 [4], як і більшість стандартів ISO заснований на процесному підході, через призму якого розглядаються всі базові елементи управління інвестиційним підприємницьким проектом. Разом з тим, в даному стандарті немає детального аналізу зацікавлених осіб, аналіз цілей представлено оглядово в аспекті процесу їх встановлення. Аналіз альтернативних варіантів не знайшов детального розгляду, на відміну від аналізу ризиків, який розглянуто у підрозділі ризикованих процесів.

PRINCE2, стандарт розроблений Урядом Великобританії [5], не надає детального аналізу зацікавлених осіб, аналіз цілей проекту в ньому розглянуто з точки зору визначення продукту (виходу) проекту. Аналізу альтернативних варіантів не приділено значної уваги. Аналізу ризиків проекту приділено окремий параграф, який досить детально розглядає способи його зниження.

TenStep, методологія управління проектами на основі стандарту PMBOK [6]. В ній розроблена методика аналізу зацікавлених осіб, аналіз цілей достатньо детально представлено в контексті життєвого циклу проекту та з точки зору визначення продукту (виходу) проекту. Аналіз альтернативних проектів пов'язаний із процесом обґрунтування проекту та його продукту. Ризики проектів розглянуто в контексті управління ними.

Використання міжнародних кращих практик (стандартів, методологій тощо) для управління вітчизняними інвестиційними підприємницькими проектами обов'язково має супроводжуватися процесом адаптації таких практик. Крім того, для розвитку проектів малого та середнього бізнесу, власних підприємницьких старт-апів доцільно використовувати й окремі елементи міжнародних практик, а саме принципи, систему правил, відповідний методичний інструментарій, який вже розроблений в рамках стандартів та може бути досить швидко адаптований під конкретні потреби підприємця.

Послідовність та зміст основних етапів циклу управління інвестиційними підприємницькими проектами, які розроблені з урахуванням проведеного аналізу можливостей використання інструментарію міжнародних стандартів в управлінні вітчизняними

інвестиційними підприємницькими проектами представлені на рис. 1.

Розробка підприємницьких інвестиційних проектів, які повинні бути результативними в умовах нестабільної вітчизняної економіки, має базуватися на структуризації цілей та систематизації процесів управління. У зв'язку з цим, для попередньої розробки таких проектів автором пропонується використовувати відповідну принципову логіко-структурну матрицю обґрунтування інвестиційного підприємницького проекту, яка представлена у табл. 1.

Імплементація методичного інструментарію та кращих практик, передбачених міжнародними стандартами, у процес управління інвестиційними проек-

тами вітчизняними суб'єктами підприємництва сприятиме вдосконаленню цього процесу у наступних аспектах:

спрощення отримання фінансування, в тому числі міжнародних фінансових інститутів, за рахунок підвищення прозорості та зрозумілості проекту в аспекті його цілей, завдань, виконавців, структури, індикаторів прибутковості, розподілу результатів;

підвищення гарантій для партнерів, в тому числі закордонного інвестора;

управління ризиками в процесі реалізації проекту за рахунок підсилення методичного інструментарію планування за всіма сферами проекту.

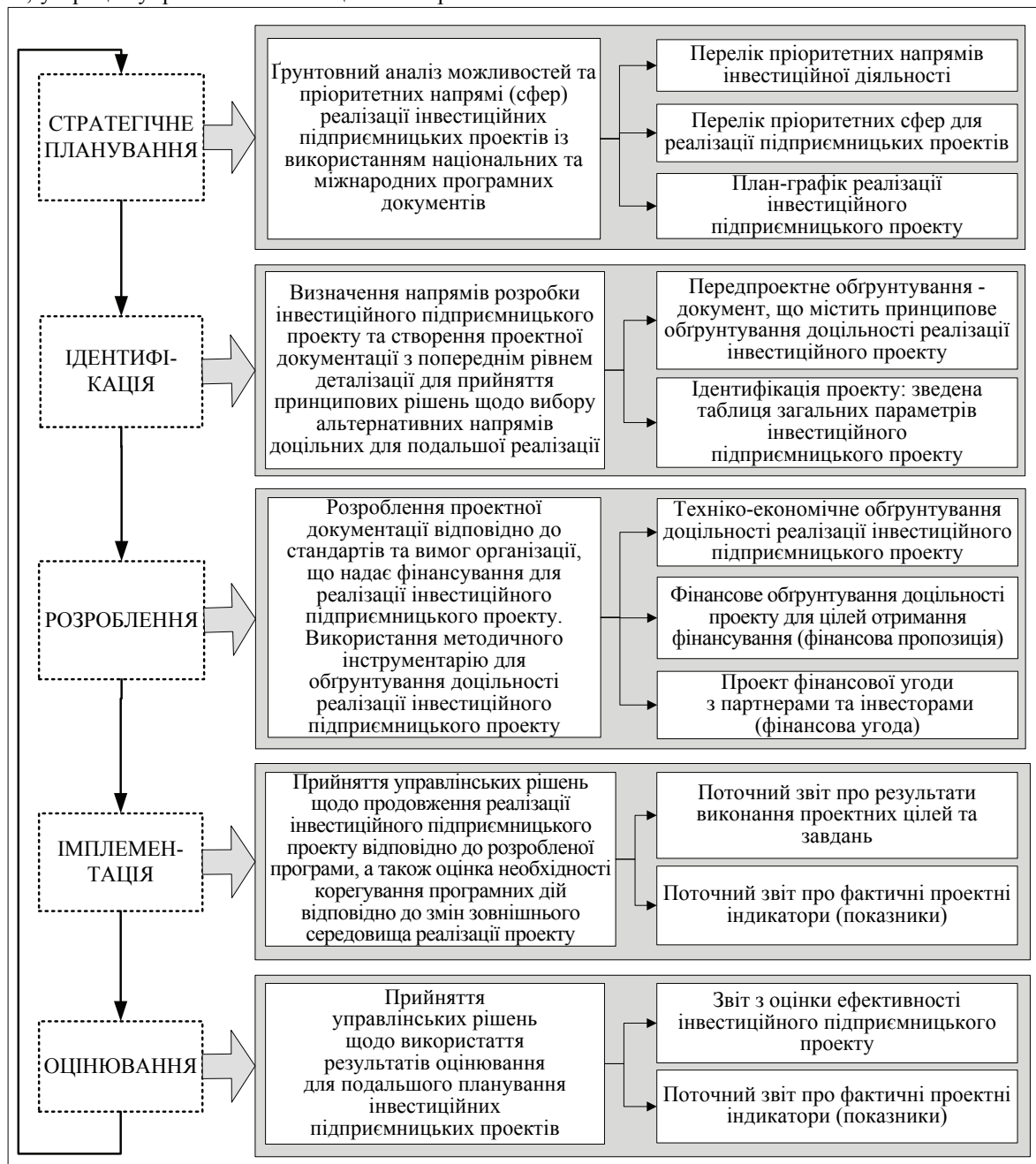


Рис. 1. Зміст основних етапів циклу управління інвестиційними підприємницькими проектами [розроблено автором на основі [1-6]]

Логіко-структурна матриця обґрунтування інвестиційного підприємницького проекту [розроблено автором]

Опис підприємницького проекту	Показники, які контролюються	Визначення джерел інформації	«Вузькі місця», які мають першочерговий пріоритет визначення
Загальне завдання проекту, в аспекті вкладу проекту у реалізацію політики та програмних цілей суб'єкту підприємництва	Визначення способів вимірювання загальних якісних, кількісних та часових показників	Визначення способів збору інформації, каналів, відповідальних осіб, періодичності	Встановлення ключових (визначальних) міжнародних і національних економічних та політичних передумов в контексті досягнення завдань підприємницького проекту
Мета проекту, в аспекті цінності для цільової аудиторії проекту	Визначення способів вимірювання якісних, кількісних та часових показників досягнення мети проекту		Встановлення умов, які мають бути виконані, в результаті досягнення мети підприємницького проекту
Результати проекту, подаються через опис конкретних продуктів чи послуг, які генеруються в процесі реалізації проекту	Визначення способів вимірювання результуючих якісних, кількісних та часових показників		Встановлення умов, які мають бути виконані, в разі досягнення результатів підприємницького проекту
Основні функції та необхідні ресурси, необхідні для виконання відповідних завдань проекту	Визначення способів вимірювання реалізації функцій та необхідних ресурсів з обов'язковим встановленням бюджету, плану- графіку, визначенням організаційної ієрархії проектної команди		Визначення індикаторів результативності процесів виконання функцій та використання ресурсів за підприємницьким проектом

ВИСНОВКИ

Таким чином, міжнародні стандарти та кращі практики управління проектами надають ефективний інструментарій управління проектами, разом з тим, для їх використання з метою управління інвестиційними підприємницькими проектами, вони мають бути адаптовані до вітчизняних умов господарювання. Хоча адаптація наявних кращих практик та стандартів має здійснюватися та приводить до високих результатів, використання суб'єктами підприємництва в своїй інвестиційній проектній діяльності окремих елементів чи їх комбінування також здатне принести значні результати в підвищення ефективності управління вітчизняними підприємницькими проектами. Проведений аналіз міжнародних стандартів та кращих практик управління проектами, дав змогу виділити їх схожі та відмінні риси, показав можливість використання передбаченого ними методичного інструментарію у діяльності вітчизняних суб'єктів підприємництва. На основі результатів аналізу та з урахуванням особливостей сучасного стану малого та середнього бізнесу в Україні автором було запропоновано зміст основних етапів циклу управління інвестиційними підприємницькими проектами, а також розроблено логіко-структурну матрицю обґрунтування інвестиційного підприємницького про-

екту. Імплементация методичного інструментарію та кращих практик сприятиме вдосконаленню реалізації інвестиційних підприємницьких проектів.

Список використаних джерел

1. Basic Introduction to Project Cycle Management Using the Logical Framework Approach [Electronic resource]. – Available at: http://www.eeas.europa.eu/archives/delegations/ethiopia/documents/eu_ethiopia/ressources/pcm_manual_en.pdf.
2. Руководство к Своду знаний по управлению проектами [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://by.odp-office.eu/files/Svod-znaniy-po-upravleniju-proektami.pdf>.
3. ICB - IPMA Competence Baseline Version 3.0 [Electronic resource]. – Available at: <http://www.ipma.world/assets/ICB3.pdf>.
4. ISO 10006 Quality management - Guidelines for quality management in projects [Electronic resource]. – Available at: <https://www.iso.org/standard/70376.html>.
5. PRINCE2 [Electronic resource]. – Available at: <https://www.prince2.com/eur/downloads/PMBOKandPRINCE2fromaPMPperspective.html>.
6. TenStep Project Management Process Methodology Summary [Electronic resource]. – Available at: <https://www.tenstep.com/open/miscdocs/TenStepSummary.pdf>.

ЛЕВИЦЬКА
Світлана Юрївна

УДК 347.9

ВПЛИВ СУДОВОЇ РЕФОРМИ НА ІНФОРМАЦІЙНО-КОМУНІКАЦІЙНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОСТУПНОСТІ ПРАВОСУДДЯ

INFLUENCE OF JUDICIAL REFORM ON INFORMATION AND
COMMUNICATION SECURITY OF ACCESS TO JUSTICE

викладач, ПВНЗ
"Львівський університет
бізнесу та права"

У статті розглянуто особливості інформаційно-комунікаційного забезпечення доступності правосуддя у світлі засадничих документів стратегічного характеру та останніх змін у нормативних актах, що регулюють судово-правові відносини та визначають ефективність доступу до правосуддя. Доведено, що на сучасному етапі судової реформи невинновідкинуто комунікативно-правовий підхід до забезпечення доступності правосуддя.

В статье рассмотрены особенности информационно-коммуникационного обеспечения доступности правосудия в свете основных документов стратегического характера и последних изменений в нормативных актах, регулирующих судебные и правовые отношения и определяющих эффективность доступа к правосудию. Доказано, что на современном этапе судебной реформы неоправданно отвергнут коммуникативно-правовой подход к обеспечению доступности правосудия.

The article considers the peculiarities of information and communication ensuring the accessibility of justice in the light of strategic documents and recent changes in normative acts regulating judicial and legal relations and determining the effectiveness of access to justice. It is proved that at the present stage of judicial reform unjustifiably rejected communicative and legal approach to providing access to justice.

Ключові слова: доступність правосуддя, судова реформа, право на справедливий суд, інформаційно-комунікаційне забезпечення

Ключевые слова: доступность правосудия, судебная реформа, право на справедливый суд, информационно-коммуникационное обеспечение

Keywords: access to justice, judicial reform, the right to a fair trial, information and communication support

ВСТУП

Інформатизація судів є одним з важливих процесів, запущених на нинішньому етапі судової реформи. Разом з тим з аналізу останніх тенденцій випливає певне упущення, що характеризує нинішні перетворення у судовій системі, а саме – застосування комунікаційного підходу у рамках інформатизації судів як умови покращення доступності правосуддя.

Ефективне забезпечення доступності правосуддя, у тому числі за рахунок використання інформаційно-комунікаційного забезпечення висвітлено у працях Корчинського О.І., Логінової Н.І., Москвич Л.М., Овчаренко О.М., Сакари Н.Ю., Сопільника Р.Л. та ін.

Водночас, недостатньо дослідженим є питання впливу судової реформи на інформаційно-комунікаційне забезпечення доступності правосуддя.

МЕТА РОБОТИ полягає у окресленні методичних аспектів впливу судової реформи на інформаційно-комунікаційне забезпечення доступності правосуддя.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою дослідження є теорія судової влади, прав людини та комунікативний підхід у праві.

Робота засновується на інформаційних матеріалах нормативно-правових актів України, публікаціях у фахових юридичних виданнях та Інтернет-ресурсах.

У ході дослідження використано методи контент-аналізу нормативних джерел, структурно-логічного та критичного аналізу протиставлення юридичної теорії і практики.

РЕЗУЛЬТАТИ

У загальному проблематику впровадження інформаційно-комунікаційних технологій в усі сфери життя досить точно охарактеризували Є.М. Кривенко та О.Р. Ситенко: «Інформаційно-комунікаційні технології активно застосовуються в усіх сферах життя країни. Вони відіграють важливу роль у формуванні конкурентного потенціалу, розвитку міжнародних відносин. Впровадження у повсякденну діяльність українського суспільства елементів ІКТ дозволить

нашим співвітчизникам стати більш інтелектуально сформованими, конкурентоспроможними, упевненими в собі, а у кінцевому підсумку – більш успішними у протистоянні складним викликам сучасного світу» [1, С. 50].

Корчинський О.І. стверджує, що широке застосування інформаційних технологій у всіх сферах діяльності людини істотно впливає на світовий розвиток, створює важливі передумови для зміни економічного, політичного і культурного життя людей. Особливе значення в цих умовах набувають процеси інформатизації, зокрема ті, що дозволяють здійснити інформаційне забезпечення судової діяльності [2]. Логінова Н.І. зауважує, що розвиток інформаційного суспільства призвів до того, що інформаційно-комунікаційні технології стали необхідними складовими в роботі фахівців усіх сфер діяльності, в тому числі, і в судочинстві. Судова система заснована на обміні інформації, швидкість та обсяг якої, можна збільшити шляхом використання ІКТ. Але сучасні технології повинні гарантувати дотримання основних правових принципів, цілісності документів, конфіденційності даних та незалежності судової системи [3, С. 1].

Однією з значимих проблем, вирішення якої очікується від нинішнього етапу судової реформи є інформаційно-комунікаційне забезпечення доступності правосуддя. Ця ідея простежується як у наукових працях, так і у нормативних документах. Так, у Розділі 3. Аналіз нинішнього стану правосуддя Стратегії реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015-2020 роки відзначається, що однією із причин того, чому система правосуддя не виконує поставлені перед нею завдання на належному рівні є відсутність чи недостатній рівень використання можливостей сучасних інформаційних систем (електронне правосуддя). Наголошується у Стратегії і на недоліках функціонування прокуратури та кримінальної юстиції як суміжних правових інститутів, серед яких – відсутність належної ІТ-інфраструктури та можливостей використання інформаційних систем і системи електронного правосуддя. Одним з напрямків реформування визначено забезпечення належної координації правових інститутів та єдності інформаційної системи. У підрозділі 5.4. Підвищення ефективності правосуддя та оптимізація повноважень судів різних юрисдикцій Розділу 5. Система завдань, заходів та результатів вказано завдання «забезпечення широкого використання інформаційних систем (ІС) для надання більшої кількості послуг «електронного правосуддя»; створення в судах інформаційних систем електронного менеджменту, зокрема введення повноцінних електронних систем, у тому числі системи електронного документообігу, та відстеження справ (до вищих інстанцій), електронних повідомлень, електронних викликів, електронного розгляду справ (у деяких випадках), електронних платежів, аудіо- та відеофіксації засідань, інформаційної системи внутрішньої бази даних, інформаційної системи законодавчої бази даних тощо. Наголосимо також, що посилення гарантій здійснення адвокатської діяльності, забезпечення доступності безоплатної правової допомоги пропонується здійснювати у тому числі за рахунок посилення

управління інформаційними системами для більшої участі адвокатів у наданні послуг «електронного правосуддя». У рамках реорганізації системи виконання судових рішень та підвищення ефективності виконавчого провадження пропонується посилення управління інформаційними системами для кращого надання виконавцями послуг електронного правосуддя [4].

Поряд з цим, у Стратегії не виправдано, на наше переконання, упущено з виду поняття «комунікацій» як умови доступу до правосуддя. Відповідний термін використовується лише у трьох положеннях. Зокрема, вказується на те, що недоліком функціонування прокуратури та кримінальної юстиції є низькі комунікаційні можливості поряд з відсутністю стратегічного планування, належного бюджетного і фінансового управління. Також до недоліків у відповідній сфері віднесено недостатній рівень формальних і практичних каналів комунікації (у тому числі мереж обміну даними) між виконавчими органами та прокуратурою, а також між органами державної влади та європейськими й міжнародними партнерами [4].

Як умова покращення доступності правосуддя, комунікаційні можливості у Стратегії не розглядаються. Обумовлений недолік спричинив до того, що відповідно до змін, внесених Законом України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» комунікаційний підхід до покращення доступності правосуддя не застосовується. Основний наголос здійснюється на технологічних аспектах доступності правосуддя, що передбачає [5]: обмін документами та інформацією (надсилання та отримання документів та інформації, спільна робота з документами) в електронній формі між судами, іншими органами системи правосуддя, учасниками судового процесу, а також проведення відеоконференції в режимі реального часу; віддалений доступ користувачів цієї системи до будь-якої інформації, що в ній зберігається, в електронній формі відповідно до диференційованих прав доступу; аудіо- та відеофіксацію судових засідань, засідань Вищої кваліфікаційної комісії суддів України, Вищої ради правосуддя, її органів, їх транслявання в мережі Інтернет у порядку, визначеному законом; ведення Єдиного державного реєстру судових рішень; функціонування офіційного веб-порталу судової влади України, веб-сайтів Вищої ради правосуддя та Вищої кваліфікаційної комісії суддів України; функціонування єдиного контакт-центру для управління запитам, іншими зверненнями; можливість автоматизованої взаємодії цієї системи з іншими автоматизованими, інформаційними, інформаційно-телекомунікаційними системами органів та установ системи правосуддя, органів правопорядку, Міністерства юстиції України та підпорядкованих йому органів та установ; можливість учасникам справи, які мають намір взяти участь у судовому засіданні в режимі відеоконференції, завчасно перевіряти в тестовому режимі зв'язок із судом.

ВИСНОВКИ

Зважаючи на проведений аналіз встановлено, що інформаційно-комунікаційне забезпечення є неодмінною умовою покращення доступу до правосуддя як однієї з базових умов справедливого судочинства. Дана теза певною мірою відображена у опорних правових актах нинішнього етапу судової реформи. У загальному інформаційна складова доступності правосуддя знайшла відображення у останніх змінах до Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та процесуальних кодексів. Водночас, практично не застосовується комунікаційний підхід, що вводить у зміст перетворень, пов'язаних з інформатизацією судочинства елемент людського чинника. Таким чином, перспективою подальших досліджень є поглиблення наукових знань та напрацювання практичних рекомендацій щодо інтеграції комунікативного підходу у процес інформатизації судів.

Список використаних джерел

1. Кривенко Є.М., Ситенко О.Р. Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій в охороні

здоров'я України в умовах реформування (огляд літератури). Вісник соціальної гігієни та організації охорони здоров'я України. 2013. № 3. С. 50–54.

2. Корчинський О.І. Інформаційне забезпечення судової діяльності. ІТ право: проблеми і перспективи розвитку в Україні: матеріали Другої міжнародної щорічної конференції. URL: <http://aphd.ua/publication-257/> (дата звернення 30.11.2017 р.).

3. Логінова Н.І. Використання інформаційно-комунікаційних технологій в системі судочинства. URL: <https://goo.gl/AvH6Vq>

4. Стратегія реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015-2020 роки: схвал. Указом Президента України від 20 травня 2015 року № 276/2015 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/276/2015>

5. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. Дата оновлення: 29.11.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1402-19> (дата звернення 30.11.2017 р.).

ПРИЛУЦЬКИЙ

Анатолій Михайлович
amp15amp@mail.ruк.е.н., доцент, Вінницький
національний аграрний
університет

УДК 330.341.1:338.439.5(477)

СЦЕНАРІЇ ТА СТРАТЕГІЇ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ АГРАРНОГО РИНКУ

SCENARIOS AND STRATEGIES FOR INNOVATIVE DEVELOPMENT OF THE AGRARIAN MARKET

Стаття присвячена важливості впровадження інноваційних стратегій та сценаріїв розвитку аграрного ринку України, що спрямовані на ефективне формування наукоємного, соціально спрямованого, безпечного, екологічного, ресурсозберігаючого сектору економіки держави і передбачає системне вирішення ключових проблем аграрного сектору економіки України.

Статья посвящена важности внедрения инновационных стратегий и сценариев развития аграрного рынка Украины, что направлены на эффективное формирование наукоемкого, социально ориентированного, безопасного, экологического, ресурсосберегающего сектора экономики государства и предусматривает системное решение ключевых проблем аграрного сектора экономики Украины.

The article is devoted to the importance of introducing innovative strategies and scenarios for the development of the Ukrainian agrarian market, which is aimed at the effective formation of a knowledge-based, socially-oriented, safe, ecological, resource-saving sector of the state economy and provides for a systemic solution of key problems of the agrarian sector of the Ukrainian economy.

Ключові слова: аграрний ринок, інституції аграрного ринку, двосекторна модель соціально-економічного розвитку, інститути ринку, інноваційна стратегія розвитку аграрного ринку

Ключевые слова: аграрный рынок, институции аграрного рынка, двусекторная модель социально-экономического развития, институты рынка, инновационная стратегия развития аграрного рынка

Keywords: agrarian market, the institutions of the agrarian market, a two-sector model of social and economic development, market institutions, an innovative strategy for the development of the agricultural market

ВСТУП

В області аналізу аграрного ринку, що має, за аналогією з науковою аграрною політикою, секторальну спрямованість, через інформацію про події на ринку можна окреслити інноваційні зміни, що відбуваються на аграрних ринках у певні моменти часу на певних територіях.

Тісне сплетіння аграрної політики та аналізу аграрного ринку стає очевидним, якщо виходити з визначення інноваційної аграрної політики. За допомогою інноваційної аграрної політики виявляється вплив на складання і виконання господарських планів в аграрному секторі. Виконання господарських планів впливає на аграрні ринки. Однак аграрні ринки є предметом вивчення аналізу аграрного ринку. З цього випливає, що аналіз аграрного ринку досліджує проблеми, які також належать до предмета вивчення наукової аграрної політики. Тому аналіз аграрного ринку значною мірою слід розглядати як підмножини наукової аграрної політики.

Проте практика функціонування аграрного ринку, реформування земельних відносин свідчать про значну розбалансованість інститутів і механізмів інноваційного розвитку аграрного сектора, що негативно впливає на ефективність становлення та розвитку аграрного ринку. Про це відмічали такі автори, як

Г.М. Калетнік, Б.Й. Пасхавер, П.Т. Саблук, О.Г. Шпикуляк, О.М. Шпичак та інші, але достеменно не з усіх сторін здійснюють аналіз інноваційних сценаріїв ефективного функціонування аграрного ринку.

МЕТА РОБОТИ полягає у визначенні змісту та сутності ефективного впровадження інноваційних стратегій та сценаріїв розвитку аграрного ринку України шляхом системного вирішення ключових проблем аграрного сектору економіки України.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

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

При проведенні дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Використання комплексного підходу дозволило розкрити сутність інноваційних сценаріїв ефективного розвитку аграрного ринку, визначити стратегії їх подальшого впровадження.

РЕЗУЛЬТАТИ

Теорія аналізу аграрного ринку робить спроби пояснити реально існуючу ситуацію. Проте питання полягає не в тому, що відбувається на ринках, а в тому, чому склалася така ситуація. У цій області також ведеться пошук відповіді на запитання, з якої

причини не сформувалися певні ринки (наприклад, чому в Німеччині відсутній ринок страхування врожаю?).

Емпіричні дослідження, присвячені аналізу аграрного ринку в Україні, відзначають його «дезорганізований» характер. У термінах економічної теорії вітчизняна аграрна сфера діє нижче кривої своїх виробничих можливостей. Тому стає очевидним, що рух вгору до цієї кривої за рахунок трансформації власності в аграрній сфері України або реалізації господарських перетворень на аграрному ринку може принести значні економічні вигоди економічних агентів.

Стає очевидним, що подальший напрям реструктуризації аграрного ринку України має визначатися цілеспрямованістю розробок інституційних інновацій, зміст яких є відображенням державних рішень, що впливають на процес інституціонального проектування. Таким чином, методологія проектування інститутів дозволяє більш раціонально їх розробляти і створювати організаційно-економічні механізми функціонування різних сфер національного господарства, в т.ч. аграрної.

Ринкова модель двосекторного соціально-економічного розвитку передбачає рівноправність державних і недержавних структур, а економічний механізм спирається на методи як державного регулювання (вертикальні зв'язки), так і на організаційно-господарські форми і стимули ринкового та корпоративного регулювання (горизонтальні зв'язки).

Нині важко заперечувати той факт, що аграрний ринок в Україні виявився найбільш інституціонально нестійким, особливо щодо типології конкурентних ознак і методології функціонування, регулювання та саморегулювання. Причина криється в тому, що в аграрній економіці з найбільшими проблемами утверджуються інститути ринку, особливо на мікрорівні. Не на належному рівні втілюються сформовані науково-методологічні засади цього процесу та підтверджені досвідом передових економік практичні механізми ринкової взаємодії в частині дій об'єктивних економічних законів і ролі держави в регулюванні ринку.

Становлення різноманіття економічних суб'єктів забезпечує конкурентність економічної сфери вітчизняного сільськогосподарського виробництва у процесі трансформації планової економіки в ринкову, зумовлює необхідність виявлення еволюційно-генетичних параметрів у процесі реформування, оскільки "вибір стратегії економічних реформ неможна розглядати у відриві від сформованих до моменту розробки стратегії стану економіки..., тобто залежності від попередньої траєкторії розвитку [1, с. 130].

Згідно із проектами на період до 2020 р., інноваційна стратегія розвитку аграрного ринку України спрямована на формування ефективного, ресурсозберігаючого, еколого-безпечного, соціально спрямованого, наукоємного сектору економіки держави, здатного задовольняти потреби внутрішнього ринку та забезпечити провідні позиції на світовому ринку сільськогосподарської продукції та продовольства. Стратегія поширюється на сільське, рибне та лісове господарство, переробку сільськогосподарських продуктів, харчову промисловість, сільськогосподарське

машинобудування, аграрну освіту та науку, соціальні питання і передбачає системне вирішення ключових проблем аграрного сектору економіки України [2].

Формування інноваційного вектора спрямованості аграрної політики держави передбачає виділення таких етапів: по-перше, визначення мети для формування стратегії, на якій формулюється місія і визначаються цілі розвитку; по-друге, стратегічний аналіз – етап, на якому системно аналізуються зовнішні та внутрішні фактори господарської середовища для визначення «поточного стану справ» і виявлення умов для подальшого успішного розвитку на сформованому ринку; по-третє, стратегічний вибір як етап, на якому здійснюється вибір й обґрунтування портфеля стратегій.

Радикальні соціально-економічні зміни останнього десятиліття в Україні здійснювалися в процесі реформаційних перетворень, однак вони торкнулися всіх аспектів життєдіяльності країни – від впливових структур суспільства до рівня підприємств і кожного українця. Причому впродовж цього нетривалого часу цілі та завдання реформування постійно видозмінювалися. Сучасний етап розвитку конкурентних відносин у всіх галузях економіки, включаючи аграрне виробництво, в Україні характеризується рядом істотних факторів, серед яких:

- ускладнення взаємного зв'язку суб'єктів ринку;
- зростання ролі державних регуляторів ринкової системи;
- монополізація і олігополізація ринків;
- зміна суперництва підприємств через значне зростання витрат, не пов'язаних безпосередньо з виробництвом товарів і послуг («трансакційних витрат»);
- удосконалення ресурсно-факторної структури виробництва;
- інформатизація в різних галузях суспільного виробництва і т.д. [3].

У сукупності це доводить необхідність аналізу вихідних умов і основних тенденцій, які характеризують об'єктивність процесів реструктуризації аграрного ринку. Сучасні тенденції перетворень в аграрному ринку свідчать про нестабільність інституційного економічного середовища, зумовленого відсутністю або неефективною реалізацією фундаментальних елементів інституційної підсистеми, характерної для ринкової економіки. Разом із тим, на наш погляд, вибір спрямованості реформ часто визначається концепцією «path dependence» (залежністю стандартів та інститутів від траєкторії розвитку), тобто пояснюється наявністю «живучості неефективних стандартів та інститутів» [4, с. 19].

Основною проблемою розвитку аграрного ринку є знаходження ефективного поєднання великого інтегрованого виробництва холдингового типу з дрібнодисперсним приватним сільським підприємством. Одним із шляхів її вирішення може бути інституційно-нормативна база існуючих холдингів, яка передбачає систему преференцій і податкових пільг при створенні та діяльності вертикально-інтегрованих структур аграрного ринку.

Історичний досвід переконує, що однією з пріоритетних і перспективних форм приватного великого господарства в ринковій аграрній структурі є кооперативна форма, що об'єднує приватних власників у нові види колективного господарювання, яке не має нічого спільного з традиційними радянськими колгоспами. Ефективність і пріоритетність її доведена багаторічною практикою таких країн як Польща, Фінляндія, Швеція, де сільськогосподарська кооперація, як і в багатьох інших країнах світу, розвивається відповідно до її соціально-економічної природи і, по суті, на наукових принципах, обґрунтованих О.В. Чаяновим [5].

Однак сучасна інституційно-правова база багато в чому перешкоджає функціонуванню добровільних аграрних об'єднань. З часу набуття Україною незалежності прийнято понад 150 законів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та селом, але вони не виявили позитивного впливу і не поліпшили життя людей у сільській місцевості країни [6, с. 4]. Щоразу в боротьбі за голоси сільських виборців ухвалюють такі закони, які суперечать один одному, ринковим механізмам і моделі аграрної сфери економіки. Незнання й свідоме ігнорування закономірностей становлення й розвитку ринку призвели до фатальних помилок політиків, урядовців і працівників у визначенні законодавчого порядку технологій приватизації, рівня цін і державного регулювання, інноваційної стратегії, внесли плутанину в оцінювання базової вартості підприємств, що приватизуються, як за суттєвими ринковими критеріями, так і з огляду на різні види індексації [7, с. 65]. Очевидно, проблема криється не в кількості прийнятих законів, а в їхній якості і, насамперед, у дотриманні законодавства.

Слід зазначити, що на початку проведення реформ науковцями Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» було закладено основи стратегічного планування пореформеного періоду, зокрема підготовлено проект «Стратегії розвитку агропромислового комплексу України», в якому життєзабезпечуюча сфера розглядалася як базовий складник єдиного господарського комплексу держави [8]. Проблеми аграрного ринку знайшли також відображення у пріоритетах, запропонованих програмою «Україна – 2010», стратегіями економічного і соціального розвитку «Україна – поступ у ХХІ столітті» та «Шляхом Європейської інтеграції», де визначено вузлові питання розвитку аграрного ринку, магістральні напрями становлення інноваційної моделі економічного розвитку, передбачено соціальну переорієнтацію економічної політики і набуття державою повноцінного членства в ЄС [9]. Проте всі ці наміри надзвичайно повільно і деформовано впроваджуються інститутами аграрного ринку.

При побудові інноваційної моделі розвитку аграрного ринку насамперед необхідно чітко визначити, чи існують в аграрній економіці параметри, здатні відігравати роль економічної «ваги» і зі зміною яких автоматично змінилися б всі ознаки або властивості аграрного ринку у відповідному і певному напрямку. Проблему побудови моделі аграрної економіки, яка б передбачала наявність конкурентоспроможних сільськогосподарських підприємств різних форм влас-

ності та господарювання, ефективну, гнучку виважену й науково обґрунтовану підтримку їх державою, так і не вдалося конструктивно вирішити. У цьому розділі ми робимо спробу побудови аграрної моделі економіки, спрямованої на формування в державі нової аграрної структури.

Для того щоб створити ефективну модель аграрної економіки в Україні, необхідно зрозуміти її еволюційну природу й нинішній етап у світовому масштабі та використати комплексний підхід до аграрної сфери економіки, досліджуючи її ринкову та перехідну моделі.

Будь-яка аграрна економіка являє собою певну сукупність певним чином організованих і взаємодіючих сільськогосподарських підприємств. Для вирішення проблем кожне сільськогосподарське підприємство як економічну систему потрібно розглядати в найбільш агрегованому і найбільш абстрактному вигляді як економічну одиницю невіддиференційовану у самій собі.

Такий погляд на сільськогосподарське підприємство як аграрну економіку, як економічну одиницю дає можливість сконцентрувати увагу не на характері його «внутрішньої побудови», а на виявленні його інваріантних, ізомірних ознак, властивих цілому ряду підприємств або абсолютно всім підприємствам. Не викликає сумнівів те, що всі підприємства, складові аграрної економіки в певний період її розвитку мають «розмір», або «масштаб» і є певною мірою складними або простими, тобто мають певну міру складності.

Ці дві ознаки підприємства як первинних елементів економіки є найбільш фундаментальними і найбільш загальними, вони властиві абсолютно всім їм, як і будь-якій іншій формі матеріального світу. Підприємства як первинні елементи аграрної економіки розрізняються між собою насамперед масштабами: у будь-якій економіці завжди можна виділити надмалі, малі, великі, гіпервеликі та інші підприємства. Якщо їх умовно згрупувати за певними масштабними ознаками, отримаємо економіку, що складається з різних сегментів. Кожен з них формує відповідний економічний ринок (подібно до того, як у природній сфері ми можемо виділити різні «фізичні системи», а вся аграрна економіка виступає як сукупність усіх сільськогосподарських підприємств з реалізації науково-технічного нововведення. Водночас з наданням агропромислового виробництву ринкового змісту розширюються можливості розвитку ефективних організаційних форм інноваційних процесів.

Проведені дослідження і практичний досвід їхнього функціонування та розвитку дають змогу виділити в агропромисловому виробництві такі основні етапи інноваційного процесу: створення інновацій, їхнє поширення й освоєння товаровиробниками (табл. 1) [10].

Освоєння інновацій товаровиробниками агропромислового виробництва поступово формує умови для прискорення науково-технічного прогресу в галузі. Достатньо сказати, що на виробництві досягають розрахункового ефекту від освоєння інновацій: за додатковим виходом продукції з одиниці площі, скороченням витрат на її одиницю з підсумковим одержанням додаткового прибутку.

Таблиця 1

Етапи й зміст інноваційного процесу в агропромисловому виробництві

Етапи	Зміст	Основні виконавці
Створення інновацій	- Виділення засобів на створення інновацій. - Стан вивченості проблеми в галузі, у світі. - Зародження ідеї і включення її в план НДР. - Проведення фундаментальних досліджень. - Проведення прикладних досліджень і розробок. - Оформлення закінчених науково-технічних розробок як об'єктів інтелектуальної власності в інновації. - Виробництво і реалізація наукоємної продукції. - Адаптування інновацій до виробництва	Науково-дослідні установи АПК (аграрна наука)
Поширення інновацій	- Виділення засобів на поширення інновацій. - Підготовка і перепідготовка кадрів АПК. - Здійснення функцій менеджменту АПК. - Пропаганда інновацій через органи управління АПК. - Інформаційне забезпечення різних організаційно-правових форм АПК. - Діяльність інформаційно-консультаційних служб. - Діяльність засобів масової інформації	Органи управління АПК разом із творцями інновацій
Освоєння інновацій	- Виділення засобів на освоєння інновацій. - Доведення інформації про інновації до товаровиробників. - Організаційно-економічний механізм освоєння інновацій товаровиробниками. - Договірні відносини товаровиробників із творцями інновацій та інформаційно-консультаційними службами. - Ініціатива й активність товаровиробників. - Платоспроможний попит товаровиробників на інновації	Товаровиробники разом із творцями інновацій і ІКС АПК
Формування ефекту від освоєння інновацій	- Ефективність освоєння інновацій в АПК визначається за співвідношенням додаткової продукції або прибутку, отриманих товаровиробниками, і витрат на створення (придбання) інновацій, освоєння їх виробництві	

В ідеалі такий сукупний додатковий прибуток має перевищувати витрати на створення (придбання) й освоєння інновацій. Сукупного додаткового ефекту, одержуваного безпосередньо у виробництві від науково-технічного прогресу, недостатньо для фінансування науково-технічної сфери галузі. Тому в усіх країнах науково-технічна сфера фінансується переважно з державного бюджету. І чим більше виділяється коштів на розвиток науки, тим вище темпи прискорення науково-технічного прогресу. Така закономірність протягом останнього століття досить стійка, особливо чітко вона простежується у державах із досить високим рівнем науково-технічного потенціалу.

Формування високоефективної моделі аграрної економіки неможливо без концентрації капіталу (майна, власності, вартості та ін.), що приводить до елементарного зростанням масштабів аграрної економіки, переходу її від одного – більш низького до іншого – більш високого масштабного класу. Саме концентрація капіталу приводить до трансформації малого сільськогосподарського підприємства в середнє, велике і т.д., очевидно, що зі зміною масштабів аграрної економіки змінюється і ступінь її складності, вона з надпростотої поступово трансформується в просту, складну і т.д.

Ці дві найбільш фундаментальні ознаки аграрної економіки завжди коваріанти – зі зміною одного з них у відповідному напрямку змінюється інший, наприклад, якщо зростають масштаби, одночасно зростає ступінь складності аграрної економіки.

У розумінні характеру співвідношення між масштабними та організаційно-системними ознаками формування моделі аграрної економіки економічна наука зайшла у глухий кут саме через невирішеність проблеми, пов'язаної з подальшим ринковим трансформуванням аграрного сектору економіки. При реформуванні аграрного сектору важливо врахувати і динамізм аграрних відносин, оскільки постають нові завдання, вирішення яких вимагатиме нетрадиційних підходів.

Важливо усвідомити, що без цілеспрямованої системи техніко-технологічних, організаційно-економічних, соціальних і правових заходів, реалізація яких спрямовується на формування нової для нас моделі аграрної економіки, її становлення затягнеться на невизначений час [11, с. 6].

Світовий досвід свідчить, що на розвиток аграрного ринку на інноваційній основі переважно впливають такі чинники, як розмір господарства, форма землеволодіння, рівень освіти працівників, доступність кредитних та інформаційних ресурсів [12]. Беручи до уваги інноваційний характер отримуваної продукції і недостатньо визначені через це перспективи її збуту, на прийняття рішення щодо впровадження новацій впливає також наявність контрактів на здійснення поставок, яка гарантує виробникові зниження фінансових ризиків. Крім того, у кожному випадку (залежно від конкретного науково-технічного продукту) рішення приймається з урахуванням розміру економії, отримуваної від впровадження тієї чи іншої розробки.

Стратегічні орієнтири інноваційного розвитку аграрного ринку повинні враховувати конкуренто-

спроможність галузей і її потенціал у межах конкурентних територій і наявних ресурсів. Роль держави у процесі функціонування зазначеної системи забезпечення інноваційного розвитку має полягати насамперед у сприянні проведенню аграрних науково-інноваційних і споживачів агропродовольчої продукції, розробленню цільових, регіональних інноваційних програм і проектів, просуванню вітчизняної інноваційної продукції на міжнародних ринках, а також у стимулюванні інноваційного розвитку галузі за допомогою фінансових механізмів, зокрема, надання пільгового кредитування для пріоритетних проектів, застосування прискореної амортизації і пільгового оподаткування на всіх етапах інвестиційного процесу в рамках визначених пріоритетів.

Розкриваючи стратегічну цільову орієнтацію аграрного ринку на інноваційній основі в Україні, слід виокремити дві фундаментальні проблеми, які залишаються невирішеними при формуванні високоефективної моделі аграрної економіки, в основі яких, по-перше, лежить економічний інтерес селянина, а по-друге, створення ефективної системи управління аграрним ринком та його структурної перебудови. Ці дві невирішені проблеми потрібно вважати головними інституціональними обмеженнями на шляху формування ефективного аграрного ринку в Україні. Методологія розбудови й ефективність функціонування аграрного ринку характеризуються недовіршеністю створення сприятливого середовища в частині економічного механізму, забезпечення ринкової рівноваги, що продукує стагнацію ринку, а також вносить деструктив в організацію та управління. Це є головні проблеми українського аграрного ринку. Тому необхідним кроком з боку держави має стати посилення регулятивного впливу на аграрний ринок і економіку сільського господарства.

ВИСНОВКИ

Вплив інновацій та механізмів регулювання аграрного ринку має цільову орієнтацію, водночас здійснюючи вплив на господарську, соціальну і мотиваційну систему. Недієздатність держави у посиленні механізмів регулювання аграрного ринку унеможливило високоефективний розвиток і породжує кризові явища. У зв'язку з цим існуюча інноваційна система може вважатися неефективною, а механізми регулювання ринку – ситуативно – ефективними і недієздатними, що потребує постійного удосконалення стратегічно цільової орієнтації аграрного ринку на інноваційній основі.

Формування вектора спрямованості аграрної політики держави передбачає формування інноваційної стратегії, на якій формулюється місія і визначаються цілі розвитку та регулювання аграрного ринку. Економічна природа функціонування аграрного ринку відображається через економіко-інвестиційні механізми новітньої аграрної політики. У прикладному відношенні це означає неподільну відповідальність держави за соціально-економічну результативність розвитку аграрного ринку та за продовольчу безпеку країни, яка залежить від технологічного оновлення аграрного виробництва в Україні.

Список використаних джерел

1. Ерзикан Б. Постсоциалистическая приватизация и корпоративное управление в свете теоремы Коуза / Б. Ерзикан // Вопросы экономики. – 2005. – № 7. – С. 121–135.
2. Проект “Стратегія розвитку аграрного сектору економіки до 2020 року НААН” [Електронний ресурс]. – К., 2012. – Режим доступу: http://www.uaan.gov.ua/sites/default/files/strateg_do_2020r.pdf.
3. Якубенко В.Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці: монографія / В.Д. Якубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 252 с.
4. Цирель С. “QWERTY” – ефекты, “path dependence” и закон иерархических компенсаций / С. Цирель // Вопросы экономики. – 2005. – № 8. – С. 19.
5. Чаянов А. Что такое аграрный вопрос / А. Чаянов // АПК: экономика, управление. – 1998. – № 2. – С. 35.
6. Саблук П.Т. Стан і перспективи розвитку агропромислового комплексу України / П.Т. Саблук // Економіка України. – 2008. – № 12. – С. 4–18.
7. Малий І.Й. Інституціональні зміни системи розподілу економічних факторів у транзитивній економіці / І.Й. Малий // Економічна теорія. – 2004. – № 1. – С. 56–68.
8. Саблук П.Т. Основні напрями розроблення стратегії розвитку агропромислового комплексу в Україні / П.Т. Саблук // Економіка АПК. – 2004. – № 12. – С. 3–15.
9. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004–2015 роки) “Шляхом Європейської інтеграції” / [Гальчинський А.С., Гесць В.М. та ін.] ; Нац. ін-т стратег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с.
10. Інноваційна діяльність в аграрній сфері: інституціональний аспект: монографія / [П.Т. Саблук, О.Г. Шпикуляк, Л.І. Курило та ін.] – К.: ННЦ ІАЕ, 2010. – 706 с.
11. Макаренко П.М. Моделі аграрної економіки / Макаренко П.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2005. – 682 с.
12. Дем'яненко М.Я. Проблеми аграрної економіки із вступом України до СОТ / М.Я. Дем'яненко, Ф.В. Іванина // Економіка АПК. – 2003. – № 11. – С. 57–66.
13. Інноваційні трансформації аграрного сектора економіки: монографія / [О.В. Шубравська, Л.В. Молдаван, Б.Й. Пасхавер та ін.]; за ред. д-ра екон. наук О.В. Шубравської; НАН України, Ін-т екон. та прогноз. – К., 2012. – 496 с.
14. Зінчук Т. Європейський вектор розвитку агробізнесу / Т. Зінчук // Актуальні проблеми міжнародних відносин: зб. наук. праць (у двох частинах). Вип. 105, ч. II – К.: КНУ імені Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин, 2012. – С. 58–61.
15. Українська модель аграрного розвитку та її соціоекономічна переорієнтація: наук. доповідь [Електронний ресурс] / [О.М. Бородіна, В.М. Гесць, А.О. Гурторов та ін.]; за ред. В.М. Гейця, О.М. Бородіної, І.В. Прокопи; – К.: Ін-т екон. та прогноз. НАНУ, 2012. – С. 56. – Режим доступу: Nauk_dop_2.pdf.
16. Заяць В.М. Розвиток ринку сільськогосподарських земель: монографія / В.М. Заяць. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 390 с.

СЕМЕНЕЦЬ

УДК 657.6

ПАНОВА

Аліна Олександрівна
55557777alina@gmail.com

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ПІДХОДІВ ДО
ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Олександра Володимирівна

ANALYSIS OF MODERN APPROACHES TO
EVALUATION OF FIXED ASSETS

к.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торговельно-економічного
університету

студент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торговельно-економічного
університету

Стаття присвячена визначенню підходів до оцінки основних засобів згідно П(С)БО та МСФЗ. Охарактеризовано нормативно-правові документи щодо оцінки основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності. В статті сформульовані пропозиції щодо удосконалення законодавства з питань оцінки та відображення у фінансовій звітності основних засобів.

Статья посвящена определению подходов к оценке основных средств в соответствии с П(С)БУ и МСФО. Охарактеризованы нормативно-правовые документы по оценке основных средств и отражения их в финансовой отчетности. В статье сформулированы предложения по совершенствованию законодательства относительно оценки и отражения в финансовой отчетности основных средств.

The present article is dedicated to determination of approaches to evaluation of fixed assets under the AS and IFRS. The regulatory documents on evaluation of fixed assets and their reflection at the financial statements are characterized. The article substantiates the need of improving the legislation of the assessment of fixed assets and notation it in the financial statements.

Ключові слова: облік, основні засоби, оцінка, фінансова звітність

Ключевые слова: учет, основные средства, оценка, финансовая отчетность

Keywords: accounting, fixed assets, evaluation, financial reporting

ВСТУП

Однією з дискусійних проблем триваючої реформи бухгалтерського обліку є проблема відповідності українських і міжнародних стандартів обліку, зокрема, щодо основних засобів. Процес інтеграції України у світове економічне співтовариство вимагає від вітчизняних підприємств подання звітності за МСФЗ. А це свідчить про необхідність, по-перше, зближення національних стандартів обліку до міжнародних і, по-друге, розробки якісного механізму трансформації звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у звітність, яка відповідає МСФЗ та Директиві 2013/34/ЄС.

Питання оцінки основних засобів розглядали вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, З.С. Туякова, І. Чалий та інші. Однак не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання оцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях. Це зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження в напрямі виділення особливостей оцінки основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності відповідно до П(С)БО та МСФЗ.

МЕТА РОБОТИ полягає у аналізі чинного вітчизняного та міжнародного законодавства щодо оцінки основних засобів підприємства та відображення їх у фінансовій звітності.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, Директиви 2013/34/ЄС та українського законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Сучасний розвиток облікової практики в Україні для максимального наближення до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) передбачає реалізацію не тільки контрольні функції, а й поновлення, розширення та пріоритету інформаційної та аналітичної функцій бухгалтерського обліку. Одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку є основні засоби. В даний час порядок їх обліку на міжнародному рівні регулюється МСБО (IASB) 16 «Основні засоби» (МСБО № 16). В Україні порядок обліку основних засобів викладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (ПСБО №7), Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (Методичні рекомендації № 561) та Мето-

дичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (Методичні

рекомендації № 635). Характеристика нормативно-правових документів, що регламентують оцінку основних засобів наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння існуючих методичних підходів до оцінки основних засобів у національній і міжнародній системах ведення обліку

Критерії для порівняння	Нормативно-правовий документ			
	ПСБО №7 [1]	Методичні рекомендації № 561 [2]	Методичні рекомендації № 635 [3]	МСБО № 16 [4]
1	2	3	4	5
Критерії визнання основних засобів	- матеріально-речова форма; - використовуються більше 1 року; - вартість може бути достовірно визначена; - не передбачається перепродаж; - ймовірність економічних вигод	- матеріально-речова форма; - використовуються більше 1 року; - вартість може бути достовірно визначена; - не передбачається перепродаж; - ймовірність економічних вигод	не передбачено	- матеріально-речова форма; - використовуються більше 1 року; - використовуються в основній та іншій діяльності; - вартість може бути достовірно визначена; - ймовірність економічних вигод
<u>Оцінка основних засобів на момент надходження</u>	- придбання за кошти: первісна вартість; - самостійне виготовлення (створення): первісна вартість (фактична собівартість); - внесок до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками); - безоплатне отримання: справедлива вартість; - отримання в обмін на подібний об'єкт: залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість; - отримання в обмін на неподібний об'єкт: справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів	- придбання за кошти: первісна вартість; - самостійне виготовлення (створення): первісна вартість (фактична собівартість); - внесок до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками); - безоплатне отримання: справедлива вартість; - отримання в обмін на подібний об'єкт: залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість; - отримання в обмін на неподібний об'єкт: справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів; - отримання у фінансову оренду: первісна вартість; - отримання в операційну оренду: вартість, вказана в угоді про оренду	не передбачено	- основні засоби, що відповідають критеріям визнання активу, оцінюються за його собівартістю; - для оцінки основних засобів підприємство обліковою політикою обирає одну з двох моделей: модель собівартості або модель переоцінки; - балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів; - отримання в обмін на немонетарний актив (поєднання монетарних та немонетарних активів): справедлива вартість

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
Вплив на вартість основних засобів витрат:	збільшують первісну вартість об'єкта на суму здійснених витрат з	включаються до капітальних інвестицій з подальшим збільшенням	збільшують на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням	визнаються в балансовій вартості об'єкта, одночасно балансову
- з поліпшення	поліпшення	первісної вартості основних засобів	об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством	вартість витрат на попередній огляд визнавати припиняють
- з ремонту	не включаються до вартості об'єкта, а списуються на витрати звітного періоду	Визнаються витратами звітного періоду, а в деяких випадках визнаються капітальними інвестиціями та збільшують первісну вартість об'єкта	первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством	не визнаються в балансовій вартості об'єкта, включаються у прибуток чи збиток звітного періоду
Переоцінка основних засобів	Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно(більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів зараховується до складу додаткового капіталу, а сума уцінки - до складу витрат.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво (величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню) відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.	Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності.

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
	При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів зараховується до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів зараховується до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, відображених в обліку за переоціненою.	Переоцінена первісна вартість та сума зношення об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зношення об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Сума дооцінки (уцінки) вартості і зношення об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки. Сума дооцінки вартості і зношення основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої)	Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами,	Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду. Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати. Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку.
	Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше від суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу основних засобів	вартості і накопиченого зношення об'єкта основних засобів, а сума уцінки вартості і зношення - зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зношення	викладеними в другому реченні абз. п'ятого п. 2.5 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства	
Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності	Інформація, що наводиться у примітках до фінансової звітності	не передбачено	не передбачено	Вимоги щодо змісту інформації для кожного класу основних засобів

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу

основних засобів [4]. Сутність моделі собівартості полягає в тому, що після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та

будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Сутність моделі переоцінки полягає в тому, що після визнання активам, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду. Отже, як П(С)БО 7 «Основні засоби» [1] так, і МСБО 16 «Основні засоби» [4] містять вимогу щодо вибору облікової політики основних засобів за моделлю собівартості або моделлю переоцінки. Цей вибір повинні зробити підприємства, зазначив обрану модель в наказі про облікову політику.

Слід відмітити, що перелічені нормативні документи не містять вимог щодо розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності. Для цього слід звернутися до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 [6]. Однак слід відмітити, що на сьогоднішній день виникають труднощі під час складання фінансової звітності за МСФЗ, які пов'язані з тим, що є певні проблеми, пов'язані з імплементацією МСФЗ в Україні. Законодавство України обмежує можливість застосування не тільки МСФЗ, а й імплементацію Директиви 2013/34/ЄС [7].

Звернемо увагу на основні складнощі, які виникають під час формування інформації у фінансовій звітності. Так, згідно з Положенням про інвентаризацію [8] основні засоби, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів. Така норма прямо суперечить МСФЗ, оскільки доходи майбутніх періодів є зобов'язанням. Втім зобов'язання – це теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні вигоди. Проте, в даному випадку, ніякої заборгованості не виникає, а тому збільшення активу означає одночасно збільшення доходу підприємства. Багато питань виникає при застосуванні МСБО 10 «Події після звітного періоду». Цей стандарт визначає порядок відображення суттєвих подій, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску.

Проте вивчення вимог Директиви 2013/34/ЄС [9] дозволили зробити висновок про неповне забезпечення задекларованих у ній принципів, а також сформулювати деякі міркування відносно проблем, що можуть виникнути при її імплементації. Задеклароване в Директиві 2013/34/ЄС зниження «адміністративного навантаження» розуміється як можливість об'єднання окремих статей або можливість їх класифікації в інших статтях. Директива 2013/34/ЄС породжує різного роду термінологічні суперечності. Наприклад, замість звиклих понять «знос» і «амортизація» використовується термін «корекція вартості». Критику викликає

відсутність будь-яких роз'яснень з приводу обліку тих чи інших статей, що, буде утруднювати порівнянність фінансових звітів. Також Директива 2013/34/ЄС не передбачає складання проміжної фінансової звітності, яка є обов'язковою відповідно до українського законодавства (щоквартально), що суперечить вимогам МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». Враховуючи наведені вище недоліки Директиви 2013/34/ЄС та необґрунтованість окремих її вимог, необхідно імплементацію її положень здійснювати послідовно і зважено без радикальних інновацій.

Результати порівняння характеристик за критеріями оцінки основних засобів дозволяють зробити висновок, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Однак, ці нормативні документи повинні надавати користувачам інформацію щодо руху основних засобів та відображення інформації про залишки у фінансовій звітності, тому вони не повинні суперечити один одному. При цьому виникає необхідність, по-перше, в подальшому зближенні національних стандартів обліку до міжнародних і, по-друге, розробці якісного механізму трансформації звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у звітність за МСФЗ. При проведенні роботи в цьому напрямку необхідно брати до уваги, що МСФЗ представляють собою живу систему, що розвивається та яка постійно адаптується до вимог бізнесу і базується на сучасних дослідженнях і розробках в області бухгалтерського обліку. На думку ряду зарубіжних економістів, в даний час загальним тенденціям розвитку МСФЗ цілком відповідає відмова від обліку об'єктів за історичною вартістю і перехід до обліку за справедливою вартістю. Роль амортизації в цьому випадку буде грати так званий тест на погіршення (зниження) вартості активів або зобов'язань. Але це може привести до того, що бухгалтерський облік ускладниться. Все більшу роль буде грати професійне судження, бухгалтеру все частіше доведеться застосовувати різні оцінки. Крім того, перехід до обліку за справедливою вартістю вимагатиме тісної взаємодії бухгалтерської служби з іншими службами організації, особливо з тими, які відповідають за розвиток бізнесу, оцінку інвестицій і активів.

ВИСНОВКИ

Впровадивши зазначені пропозиції щодо вдосконалення оцінки основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності, власники і керівництво підприємства отримуватимуть більш достовірну інформацію про фінансові результати діяльності підприємства.

Значимість основних засобів в структурі майна підприємств, вплив їх вартості на показники фінансової звітності, що характеризують фінансовий стан і стан підприємства, вирішальне значення аналізу цих показників при прийнятті різних інвестиційних рішень, необхідність зближення вимог міжнародних і вітчизняних облікових стандартів в умовах відкритої економіки і наявність в них розбіжностей в порядку визначення вартості основних засобів викликають необхідність детального розгляду існуючих підходів до їхньої оцінки і розробці рекомендацій щодо вдосконалення.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendacii-z-1024180.html>.
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendacii-schodo-1024179.html>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-15.
7. Голов С. Нормативні обмеження застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – №2. – С. 2-11.
8. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
9. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.

ШЕВЧЕНКО

Інна Юрїївна
shevchenko.khnadu@gmail.com

УДК 339.3

МЕТОДИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ
ІДЕНТИФІКАЦІЇ РЕГІОНАЛЬНИХ ЗОН
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ
ЛЕГКОВИХ АВТОМОБІЛІВ (НА ПРИКЛАДІ
МОДЕЛЬНОГО РЯДУ ЛЕГКОВИКІВ
ВИРОБНИЦТВА ПАТ "ЗАПОРІЗЬКИЙ
АВТОМОБІЛЬНИЙ ЗАВОД")

к.е.н., доцент, Харківський
національний автомобільно-
дорожній університет

METHODICAL AND APPLIED ASPECTS OF
IDENTIFICATION OF THE REGIONAL
ZONES OF THE COMPETITIVENESS OF
CARS (FOR EXAMPLE OF THE MODEL
RANGE OF CARS MANUFACTURED BY PJSC
"ZAPORIZHIA AUTOMOBILE PLANT")

ГУЛЯЄВ

Іван Олександрович

здобувач, Харківський
національний автомобільно-
дорожній університет

У статті ідентифіковано регіональні зони високої, середньої та низької конкурентоспроможності легкових автомобілів виробництва ПАТ «Запорізький автомобільний завод» – моделей Forza, Lanos, Lanos pick-up, Sens i Vida.

В статье идентифицированы региональные зоны высокой, средней и низкой конкурентоспособности легковых автомобилей производства ОАО «Запорожский автомобильный завод» – моделей Forza, Lanos, Lanos pick-up, Sens и Vida.

The article identifies the regional zones of high, average and low competitiveness of the passenger cars produced by PJSC «Zaporizhia Automobile Plant» – models Forza, Lanos, Lanos pick-up, Sens and Vida.

Ключові слова: конкурентоспроможність, легковий автомобіль, модельний ряд, регіональна зона

Ключевые слова: конкурентоспособность, легковой автомобиль, модельный ряд, региональная зона

Keywords: competitiveness, car, model range, regional zone

ВСТУП

Ринок продажу легкових автомобілів є надзвичайно перспективним об'єктом дослідження, адже тенденції його розвитку значною мірою характеризують соціально-економічний розвиток держави й, у першу чергу, рівень матеріального забезпечення населення. Крім того, як свідчать статистичні дані інформаційно-аналітичної групи «Автоконсалтинг» [1] і Асоціації автовиробників України «Укравтопром» [2], лівова частка проданих автомобілів в Україні є легковими, тобто ринок продажу легкових автомобілів із впевненістю можна назвати основою національного ринку продажу автомобілів. Зазначена теза знайшла закономірне відображення на загальнодержавному рівні: так, у Концепції Державної цільової економічної програми розвитку легкового автомобілебудування на період до 2020 р. [3] вказується на особливу важливість забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств легкового автомобілебудування на національному ринку продажу легкових. На жаль, у вказаному нормативно-правовому акті жодним чином не був врахований регіональний аспект диференціації розвитку національного ринку продажу легкових автомобілів, яка, як свідчать результати попередніх досліджень авторів [4-6], є значною.

У таких умовах актуалізується необхідність дослідження конкурентоспроможності вітчизняних легкових саме на регіональних ринках продажу легкових автомобілів.

МЕТА РОБОТИ полягає в ідентифікації регіональних зон конкурентоспроможності легкових автомобілів.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При проведенні дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема, метод аналізу та синтезу, метод індукції та дедукції, системний підхід, порівняльний аналіз, контент-аналіз.

РЕЗУЛЬТАТИ

Станом на грудень 2017 р. виробництво легкових автомобілів в Україні здійснюється такими підприємствами як ПАТ «Запорізький автомобільний завод» (ПАТ «ЗАЗ») і ПрАТ «Єврокар».

При цьому випуск вітчизняної у класичному розумінні цього слова автомобілебудівної продукції здійснюється лише ПАТ «ЗАЗ»: так, нині ПрАТ «Єврокар» провадить автоскладальну діяльність, забезпечуючи збірку легкових брендів Scoda [7].

ПАТ «ЗАЗ» здійснює виробництво таких легкових: Forza, Lanos, Lanos pick-up, Sens i Vida [8].

Дослідимо конкурентні позиції зазначених легкових на національному ринку легкових автомобілів у регіональному розрізі.

Таблиця 1

Частки реалізованих легковиків виробництва ПАТ «ЗАЗ» на регіональних ринках України у 2016 р., %
[розраховано авторами за даними [1-2]] *

Регіони	від загальної кількості усіх легковиків					від загальної кількості легковиків бренду				
	Forza	Lanos	Lanos pick-up	Sens	Vida	Forza	Lanos	Lanos pick-up	Sens	Vida
1	0,37	1,87	0,30	2,77	0,97	3,91	2,23	1,96	3,25	2,57
2	0,34	4,43	0,17	2,90	0,34	1,56	2,32	0,49	1,49	0,40
3	0,40	2,40	0,20	4,01	2,00	1,56	1,07	0,49	1,76	1,98
4	0,34	2,28	0,61	2,28	0,74	10,16	7,67	11,27	7,55	5,54
5	0,35	2,13	0,28	2,06	0,92	3,91	2,68	1,96	2,55	2,57
6	0,49	2,33	0,24	3,92	0,12	3,13	1,69	0,98	2,81	0,20
7	0,53	3,06	1,60	2,53	0,66	3,13	2,05	5,88	1,67	0,99
8	0,52	4,63	0,36	3,43	1,20	7,81	7,94	3,43	5,79	4,55
9	0,29	1,74	0,29	1,45	0,29	1,56	1,07	0,98	0,88	0,40
10	0,09	1,40	0,46	0,81	0,64	10,16	18,91	34,31	10,71	19,21
11	0,27	3,51	0,45	2,68	1,10	6,25	9,10	6,37	6,85	6,34
12	1,13	1,98	0,47	2,92	4,52	9,38	1,87	2,45	2,72	9,50
13	0,17	1,97	0,09	2,10	1,54	3,13	4,10	0,98	4,30	7,13
14	0,23	3,18	0,38	3,86	0,45	2,34	3,75	2,45	4,48	1,19
15	0,03	1,12	0,11	1,12	0,74	0,78	3,66	1,96	3,60	5,35
16	0,38	2,07	0,56	3,95	1,13	4,69	2,94	4,41	5,53	3,56
17	0,14	6,66	0,28	2,22	1,11	0,78	4,28	0,98	1,40	1,58
18	0,67	3,84	0,48	5,19	2,21	5,47	3,57	2,45	4,74	4,55
19	0,55	2,03	0,37	3,14	1,85	2,34	0,98	0,98	1,49	1,98
20	0,12	2,12	0,39	3,25	0,84	3,91	7,67	7,84	11,59	6,73
21	0,16	1,25	0,39	2,02	0,62	1,56	1,43	2,45	2,28	1,58
22	0,40	3,21	0,30	3,31	1,50	3,13	2,85	1,47	2,90	2,97
23	0,49	2,99	0,24	4,85	2,10	4,69	3,30	1,47	5,27	5,15
24	0,40	3,23	0,13	5,65	2,02	2,34	2,14	0,49	3,69	2,97
25	0,60	1,59	0,60	1,59	1,00	2,34	0,71	1,47	0,70	0,99

* де у табл. 1: 1 – Вінницька область, 2 – Волинська область, 3 – Луганська область, 4 – Дніпропетровська область, 5 – Донецька область, 6 – Житомирська область, 7 – Закарпатська область, 8 – Запорізька область, 9 – Івано-Франківська область, 10 – м. Київ, 11 – Київська область, 12 – Кіровоградська область, 13 – Львівська область, 14 – Миколаївська область, 15 – Одеська область, 16 – Полтавська область, 17 – Рівненська область, 18 – Сумська область, 19 – Тернопільська область, 20 – Харківська область, 21 – Херсонська область, 22 – Хмельницька область, 23 – Черкаська область, 24 – Чернігівська область, 25 – Чернівецька область.

На підставі даних табл. 1 складемо матриці конкурентоспроможності легкових автомобілів виробництва ПАТ «ЗАЗ» на регіональних ринках продажу легкових автомобілів в Україні у 2016 р. (рис. 1-5, де світлим сірим кольором виділено зони високої конкурентоспроможності, сірим кольором – зони серед-

ньої конкурентоспроможності, темним сірим кольором – зони низької конкурентоспроможності).

За даними рис. 1-5 здійснено контент-аналіз з метою ідентифікації регіональної конкурентоспроможності легковиків ПАТ «ЗАЗ» (табл. 2).

Частка реалізованих легковиків від загальної кількості легковиків	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$	19, 25	6, 7, 23	8, 12, 18
	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	2, 3, 9, 24	1, 5, 16, 22	4, 11
	$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	14, 15, 17, 21	13, 20	10
		$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$
Частка реалізованих легковиків від загальної кількості легковиків бренду				

Рис. 1. Матриця регіональної конкурентоспроможності легкових автомобілів Forza [розроблено та сформовано авторами]

Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$	2, 24	14, 17, 18, 22	8, 11
	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	1, 3, 5, 6, 7, 12, 19	13, 16, 23	4, 20
	$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	9, 21, 25	15	10
		$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$
Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових бренду				

Рис. 2. Матриця регіональної конкурентоспроможності легкових автомобілів Lapos [розроблено та сформовано авторами]

Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$	12, 18, 25	16	4, 7, 10
	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	1, 5, 9, 14, 17, 19, 21, 22	8	11, 20
	$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	2, 3, 6, 13, 15, 23, 24		
		$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$
Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових бренду				

Рис. 3. Матриця регіональної конкурентоспроможності легкових автомобілів Lapos pick-up (розроблено та сформовано авторами)

Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$	3	6, 14, 18, 22, 24	8, 16, 23
	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	2, 7, 19	1, 12	11, 20
	$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	5, 9, 17, 21, 25	13, 15	4, 10
		$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$
Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових бренду				

Рис. 4. Матриця регіональної конкурентоспроможності легкових автомобілів Sens [розроблено та сформовано авторами]

Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$	3, 19	18, 24	23
	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	1, 5, 17, 25	8, 16, 22	11, 13
	$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	2, 6, 7, 9, 14, 21		4, 10, 12, 15, 20
		$ЧРЛ < \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ \approx \overline{ЧРЛ}$	$ЧРЛ > \overline{ЧРЛ}$
Частка реалізованих легкових від загальної кількості легкових бренду				

Рис. 5. Матриця регіональної конкурентоспроможності легкових автомобілів Vida (розроблено та сформовано авторами)

**Контент-аналіз регіональної конкурентоспроможності легкових автомобілів
виробництва ПАТ «ЗАЗ» у 2016 р.**

Регіони	Forza			Lanos			Lanos pick-up			Sens			Vida			Σ		
	БК	СК	НК	БК	СК	НК	БК	СК	НК	БК	СК	НК	БК	СК	НК	БК	СК	НК
1		+				+			+		+				+	0	2	3
2			+		+				+			+			+	0	1	4
3			+			+			+		+			+		0	2	3
4	+			+			+				+			+		3	2	0
5		+				+			+			+			+	0	1	4
6	+					+			+	+					+	2	0	3
7	+					+	+					+			+	2	0	3
8	+			+				+		+				+		3	2	0
9			+			+			+			+			+	0	0	5
10		+			+		+				+			+		1	4	0
11	+			+			+			+			+			5	0	0
12	+					+		+			+			+		1	3	1
13			+		+				+			+	+			1	1	3
14			+	+					+	+					+	2	0	3
15			+			+			+			+		+		0	1	4
16		+			+		+			+				+		2	3	0
17			+	+					+			+			+	1	0	4
18	+			+				+		+			+			4	1	0
19		+				+			+			+		+		0	2	3
20			+	+			+			+				+		3	1	1
21			+			+			+			+			+	0	0	5
22		+		+					+	+				+		2	2	1
23	+				+				+	+			+			3	1	1
24			+		+				+	+			+			2	1	2
25		+				+		+				+			+	0	2	3

ВИСНОВКИ

На підставі даних табл. 2 можемо зробити висновок, що регіональними зонами високої конкурентоспроможності легкових автомобілів виробництва ПАТ «ЗАЗ» є Дніпропетровська, Запорізька, Київська та Сумська області; середньої конкурентоспроможності – Вінницька, Луганська, Житомирська та Закарпатська області, м. Київ, Кіровоградська, Львівська, Миколаївська, Полтавська, Тернопільська, Харківська, Хмельницька, Черкаська, Чернігівська та Чернівецька область; низької конкурентоспроможності – Волинська, Донецька, Івано-Франківська, Одеська, Рівненська та Херсонська області.

Список використаних джерел

1. Статистичні дані інформаційно-аналітичної групи «Автоконсалтинг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.autoconsulting.com.ua>.
2. Статистичні дані Асоціації автовиробників України «Укравтопром» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrautoprom.com.ua/statistika>.
3. Про схвалення Концепції Державної цільової економічної програми розвитку легкового автомобілебудування на період до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 січня 2014

р. № 25-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/25-2014-p>.

4. Шевченко І.Ю. Регіональні особливості розвитку ринку продажу легкових автомобілів в Україні / І.Ю. Шевченко, І.О. Гуляєв // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. – № 851. – С. 128-133.

5. Shevchenko I.Yu. Rating assessment of the regional cars sale markets in Ukraine / I.Yu. Shevchenko, I.O. Gulyaev // Problems of development modern science: theory and practice: Collection of scientific articles. – EDEX, Madrid, España, 2016. – P. 165-170.

6. Шевченко І.Ю. Кластеризація якісних профілів регіональних ринків продажу легкових автомобілів в Україні / І.Ю. Шевченко, І.О. Гуляєв // Проблеми та перспективи розвитку підприємництва: Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 10 листопада 2017 року). – Х.: ХНАДУ. – 2017. – С. 215-217.

7. Офіційний сайт ПрАТ «Єврокар» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.eurocar.com.ua>.

8. Офіційний сайт ПАТ «Запорізький автомобільний завод» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zaz.ua>.

ШУМ

Михайло Анатолійович
Kaf.oblik.hif@gmail.com

к.е.н., доцент, завідувач
кафедри, Харківський інститут
фінансів Київського
національного торговельно-
економічного університету

ЯКИМЕНКО

Оксана Євгенівна
oeyakimenko@gmail.com

старший викладач, Харківський
інститут фінансів Київського
національного торговельно-
економічного університету

ЗЕЛЕНЮК

Юлія Сергіївна

магістрант, Харківський інститут
фінансів Київського національного
торговельно-економічного
університету

УДК 657.286.9

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ В
РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЯХ

MODERN STATE AND PROSPECTS OF ELECTRONIC MONEY USING IN SETTLEMENT
TRANSACTIONS

Статтю присвячено дослідженню теоретичного підґрунтя можливостей використання електронних грошей при проведенні розрахунків з контрагентами. Визначено основні напрями активізації розрахунків із використанням електронних грошей.

Статья посвящена исследованию теоретических подходов возможностей использования электронных денег при осуществлении расчетов с контрагентами. Определены основные направления активизации расчетов с использованием электронных денег.

The article is devoted to research of theoretical base of opportunities of use of electronic money upon performance of settlements with counteragents. The main directions of activization of settlements with use of electronic money are determined.

Ключові слова: грошові кошти, електронні гроші, платіжні системи, розрахунки

Ключевые слова: денежные средства, электронные деньги, платежные системы, расчеты

Keywords: money funds, electronic money, payment systems, settlements

ВСТУП

Стрімкий розвиток інформаційних технологій тягне за собою появу нових можливостей як для фізичних осіб, так і для суб'єктів підприємництва. Однією з таких нововведень є можливість розраховуватися за товари чи надані роботи і послуги електронними грошима. Багато наукових праць та практичних консультацій присвячено дослідженню організації та обліку розрахунків з контрагентами як в готівковій, так і безготівковій формі: О.Д. Вовчак, С.О. Пиріг, Т.І. Батракова, І.Б. Садовська тощо. Проте, деякі аспекти здійснення розрахунків за допомогою саме електронних грошей залишаються невизначеними.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні електронних грошей як способу розрахунків для визначення основних проблем їх використання при проведенні розрахунків та напрямів їх подолання.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічним та інформаційним підґрунтям статті виступають наукові праці, матеріали періодичних видань та Інтернет-сервісів з питань бухгалтерського обліку, нормативно-законодавчі акти тощо.

Під час проведення дослідження були використані методи логічного узагальнення, порівняння діалектичного аналізу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Розрахункові операції суб'єктами господарювання можуть проводитись як готівковою, так і безготівковою формі. Як правило, підприємства віддають перевагу безготівковим розрахункам, це зумовлено тим, що при використанні безготівкових розрахунків підприємства досягають значної економії витрат на їх здійснення.

Водночас, розвиток новітніх інформаційних технологій розширив перелік платіжних інструментів, які використовуються при проведенні безготівкових розрахунків.

У 90-х рр. 20-го століття поряд із зростанням кількості проєктів багатоцільових передплачених карток, набуло розвитку використання програмних продуктів з використанням електронних грошей для платежів через комп'ютерні мережі.

В Україні перша спроба введення функціонуючих систем електронних грошей у правове поле була зроблена лише у 2008 р.. Зокрема, Постановою Правління Національного банку України від 25.06.2008 № 178 було затверджено Положення про електронні гроші в Україні, яке встановило вимоги Національного банку України до суб'єктів здійснення випуску, обігу та погашення електронних грошей.

Ст. 15 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» визначено поняття «елек-

тронні гроші» – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі [1].

Питання, пов'язані з випуском, обігом та погашенням електронних грошей в Україні регулюються Положенням про електронні гроші в Україні, затвердженим Постановою Національного банку України від 04.11.2010 № 481.

Випуск електронних грошей може здійснювати виключно банк. Здійснюється випуск електронних грошей, номінованих лише у гривні. Банк, що здійснює випуск електронних грошей бере на себе зобов'язання з їх погашення. Випуск електронних грошей здійснюється шляхом їх надання користувачам або комерційним агентам в обмін на готівкові або безготівкові кошти [2].

Користувачем електронних грошей може бути суб'єкт господарювання або фізична особа.

Для зберігання електронних грошей потрібне спеціальне програмне забезпечення, що дозволяє їх отримувати, передавати і враховувати, а також не допускати їх використання сторонніми особами. Така програма може бути скачана з сайту платіжної системи безкоштовно. Крім того, пристрій повинен бути підключений до мережі Інтернет або локальної мережі для зв'язку з іншими пристроями. Також можливий сеанс прямого з'єднання між комп'ютерами за допомогою телефонних мереж.

А, отже, можна сказати, що електронні гроші:

- по-перше, - не грошові знаки;
- по-друге, не є платіжним інструментом;
- по-третє, не мають статусу грошової одиниці.

Електронні гроші зберігаються в електронних гаманцях користувачів відповідної платіжної системи. Управляти грошима у своєму гаманці користувач може за допомогою Інтернету або мобільного телефону.

Використовуючи електронний гаманець, власник електронного гаманця отримує досить широке спектр зручностей і переваг. Це пов'язано, передусім, з різноманітністю товарів та послуг, які можна оплатити електронними грошима, не підводячись з робочого місця та не виходячи з дому. Головна перевага віддаленої оплати – це величезна економія часу. Електронні гроші особливо корисні і зручні під час здійснення масових платежів невеликими сумами. Наприклад, при платежах у сфері перевезень, розваг, оплаті комунальних послуг, оплаті різних штрафів, розрахунках в Інтернеті тощо. Процес платежу електронними грошима здійснюється швидко, немає черг в касу банку, гроші переходять від платника до одержувача швидко.

Особа, яка бажає створити систему електронних грошей в Україні і здійснювати їх випуск, зобов'язана узгодити правила цієї системи з Національним банком України по випуску електронних грошей [3].

Найпопулярнішими в українському сегменті мережі Інтернет (про це свідчить кількість реєстрацій) є такі системи електронних грошей: Webmoney; Яндекс.деньги; RBK Money; Ukrmoney; Інтернет.гроші; E-Gold; Paypal.

Однією з поширених помилок є віднесення до електронних грошей сучасних засобів доступу до банківського рахунку, а саме, традиційних банківських платіжних карток (як мікропроцесорних, так і з магнітною смугою), а також Інтернет-банкінгу. У системах, які здійснюють розрахунки електронними грошима, банківські рахунки використовуються тільки при введенні і виведенні грошей з системи. При цьому використовується консолідований банківський рахунок емітента електронних грошей, а не карткові або поточні рахунки користувачів. При емісії електронних грошей, традиційні гроші зараховуються на консолідований банківський рахунок емітента. При пред'явленні електронних грошей для погашення, традиційні гроші списуються з консолідованого банківського рахунку емітента.

Ще однією типовою помилкою є віднесення до електронних грошей передплачених одноцільових карт, таких як: подарункова карта, паливна карта, телефонна карта і т.д. Використання такого платіжного інструменту не означає здійснення нового платежу. Реальний платіж здійснюється в момент покупки або поповнення такої карти. Її використання не породжує нових грошових потоків і є простим обміном інформації про спожиті товари або послуги.

Як засіб платежу, електронні гроші мають свої недоліки та переваги.

Так, до переваг від використання електронних грошей можна віднести: швидкість, зручність, економічність платежів, підлягають контролю з боку банків за оборотом після емісії; анонімність платежів як фізичними, так і юридичними особами; електронні гроші, як правило, не можна витратити, якщо ці гроші викрадено або втрачено; економія витрат на виготовлення, перевезення, перерахування, сортування, пакування, перевезення тощо; не має потреби інкасувати значні обсяги готівки; можливість здійснювати мікроплатежі в торгово-сервісній мережі; можливість отримати мікрокредити на споживчі цілі; після втрати, викрадення або знищення, одразу попередивши про це банківську установу, можна отримати нові електронні гроші з відновленням первісного балансу.

Разом з цим використання електронних грошей може мати і достатньо суттєві недоліки: відсутність нарахованих відсотків за зберігання грошей на рахунках; ризики шахрайства; зняти готівку без комісії не можливо; доступ обмежується фізично програмно-технічними засобами в роздрібній сфері; не підлягають виплаті фондом гарантування вкладів фізичних осіб; обмеження обігу визначено законами та постановами НБУ; заборона на використання для платників єдиного податку.

ВИСНОВКИ

Отже, на сьогодні електронні гроші мають високу перспективу розвитку, оскільки можуть виступати потенційним заміником для мікроплатежів. За своїми властивостями, електронні гроші здатні частково замінити або повністю витіснити при розрахунках готівку.

Оскільки такий спосіб розрахунків міг би бути ефективним саме для підприємств малого бізнесу, слід враховувати, що чинним законодавством су-

б'єктам господарювання, які є платниками єдиного податку, заборонено використовувати для розрахунків електронні гроші. Але фізичні особи – підприємці та юридичні особи, які не використовують спрощену систему оподаткування, мають право вільно здійснювати розрахунки електронними грошима.

Список використаних джерел

1. Про платіжні системи і переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. №2346-III -

[Режим доступу]: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>

2. Положення про електронні гроші в Україні: Постанова Правління Національного банку України 04.11.2010 № 481. - [Режим доступу]: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10/para19#n19

3. Вовчак О.Д., Шпаргало Г.Є., Андрейків Т.Я. Платіжні системи: навч.посібник / О.Д. Вовчак, Г.Є. Шпаргало, Т.Я. Андрейків. – К.: Знання, 2008. – 341 с.

ШВАНДАР

УДК 336

Марина Володимирівна
marinashvandar@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ В
УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО
РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

THE TAXATION FEATURES OF SMALL BUSINESS IN UKRAINE IN
TRANSFORMATION CONDITIONS OF THE SYSTEM OF STATE
REGULATION OF ECONOMY

спеціаліст по обслуговуванню
клієнтів, ПАТ "ПриватБанк"

Стаття присвячена визначенню особливостей змісту та суті проблем розвитку малого бізнесу в Україні. Визначено фактори та головні проблеми, які негативно впливають на його розвиток. Запропоновано засоби подолання негативних факторів малого бізнесу в сучасних умовах господарювання.

Статья посвящена определению особенностей содержания и сути проблем развития малого бизнеса в Украине. Определены факторы и главные проблемы, которые негативно влияют на его развитие. Предложены средства преодоления негативных факторов малого бизнеса в современных условиях хозяйствования.

The present article is devoted to the definition of the features of the content and essence of the problems of small business development in Ukraine. The factors and main problems that negatively influence its development are determined. The means of overcoming the negative factors of small business in modern conditions of management are offered.

Ключові слова: малий бізнес, суб'єкти господарювання, розвиток малого бізнесу, підприємство, державна підтримка

Ключевые слова: малый бизнес, предприятия, развитие малого бизнеса, предприятие, государственная поддержка

Keywords: small business, business entities, small business development, enterprise, state support

ВСТУП

У даній статті розглядаються проблеми розвитку малого бізнесу в Україні та шляхи їх подолання в сучасних умовах господарювання. Визначено фактори та основні проблеми, які негативно впливають на його розвиток. Сформовані подальші напрямки реформування державної політики регулювання діяльності підприємств малого бізнесу.

Постановка проблеми

Малий бізнес є невід'ємним елементом господарської системи країни, без якого економіка, особливо на рівні регіону, та громада не можуть розвиватися. Саме допомога держави малому підприємництву в кризових умовах, може забезпечити покращення економічної ситуації у країні в цілому. Проте в останні роки спостерігається уповільнення темпів зростання кількості малих підприємств і чисельності зайнятих на них, що є результатом недостатньої дієвості заходів державної підтримки малого підприємництва і необхідності її реформування [2].

Тому перед урядом відкривається широке поле діяльності. При цьому синхронно слід розвивати як державну систему підтримки малого бізнесу, так і ініціативу підприємців щодо об'єднання зусиль у сфері державно-фінансової діяльності [1].

Аналіз досліджень та публікацій

Малий бізнес є невід'ємною частиною економічної діяльності і його розвитку приділялась значна увага, зокрема такі науковці, як: Андрущенко В.Л., Костіна Н.М., Судомир Н.Б., Кміть В.М., Фурсін О.О., Ляшко М.В., Острікова Т.Г., Чернякова Т.М., Жолудь Л.О., Майстренко О.В., Ковова І.С. та інші, проводили аналіз діючої на даний час податкової системи та можливості її подальшого реформування.

Виділення невирішених раніше частин проблеми

Перспективи впровадження нових реформ щодо діяльності суб'єктів малого підприємництва потребують постійного аналізу стимулюючого впливу такого інструменту державного регулювання, як оподаткування.

МЕТА СТАТТІ – виявлення особливостей оподаткування суб'єктів малого бізнесу, виділення недоліків і переваг, як основного напрямку у виборі шляхів його реформування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Малий бізнес є головним елементом сучасної ринкової системи господарювання, без якого неможливий подальший соціально-економічний розвиток.

Його позитивна діяльність впливає на розвиток конкуренції, збільшення надходжень від податкових платежів, зростання ефективної зайнятості населення.

Слід зазначити, що віднесення суб'єктів господарювання до малого бізнесу в різних країнах відрізняються.

В Європі приділяють значну увагу розвитку малого бізнесу, враховуючи такі переваги, як: конкуренція і мобільність, ефективність праці, низький термін окупності, дохідність капіталу, легкість впровадження інновацій. Для малого бізнесу норма створювати гідні умови для перспективної діяльності. В Україні це проявляється в спрощеній системі оподаткування, яка покликана зменшити надмірний тиск загальної системи.

На сьогоднішній день, усі спроби реформ мають тільки «ілюзію» покращення та короткостроковий ефект. Дана проблема є актуальною багато років.

Питання спрощеної системи оподаткування одне з найважливіших для суб'єктів малого підприємництва та держави, оскільки у зовнішньоекономічному просторі виконавчим органам влади необхідно забезпечити стабільний економічний розвиток малого підприємництва.

Можемо відмітити, що на даний момент в українському податковому законодавстві не існує аналогів єдиному податку, який за своєю юридичною природою є комплексним механізмом оподаткування, що стимулює розвиток і підтримку малого та середнього бізнесу в Україні. Тому, первинним фактором, який слугував підставою для формування різних поглядів на єдиний податок, був об'єкт оподаткування. Дійсно, дуже важко, обрати один загальний критерій, який сприяв би високим надходженням від єдиного податку і при цьому враховував би принципи справедливості, економічної обґрунтованості, рівномірного розподілу податкового тягара тощо.

Аналіз реформування діючих систем оподаткування для суб'єктів малого та середнього бізнесу

надав підстави стверджувати про деякі колізійні аспекти нормативного забезпечення основних елементів єдиного податку. Так, щорічні зміни законодавства щодо адміністрування єдиного податку стосувалися безпосередньо категорій платників податку та їх ставок, це призводило до постійних переходів їх від одного виду до іншого, або взагалі закриття діяльності. Не менш актуальною проблемою, є запропонований законопроект з 2017 р. щодо поділу категорій на відповідні групи та переведення платників фіксованого сільськогосподарського податку до загальнодержавних податків. Слід зауважити, що даний процес реформування також не надасть бажаних результатів, оскільки не буде враховано вид діяльності, якою займається певний платник.

Крім того, з 1 січня 2017 р. єдиний соціальний внесок обраховується з розрахунку 22% від мінімальної заробітної плати кожного працюючого і його сума становить 704 гривні, навіть якщо підприємець не декларує прибутку. Водночас законодавчо було збільшено рівень мінімальної заробітної плати, яка становить 3200 гривень. Паралельно з цим, фізичні особи-підприємці сплачують до бюджету єдиний податок, який встановлюється органами місцевого самоврядування для підприємців першої групи оподаткування до 10% мінімального прожиткового мінімуму (160 гривень в місяць) та другої групи оподаткування до 20% мінімальної заробітної плати (640 гривень в місяць). Щоб не збанкрутувати, багато підприємців змушені терміново закривати свій бізнес, або піднімати ціну на товар чи скорочувати працівників, що викликає соціальну [3].

Незважаючи на кризові явища в економіці, п'ятий рік поспіль продовжується зростання обсягів надтождень єдиного податку, сплаченого суб'єктами малого підприємництва, незважаючи на зменшення у звітному році їх кількості (рис. 1).

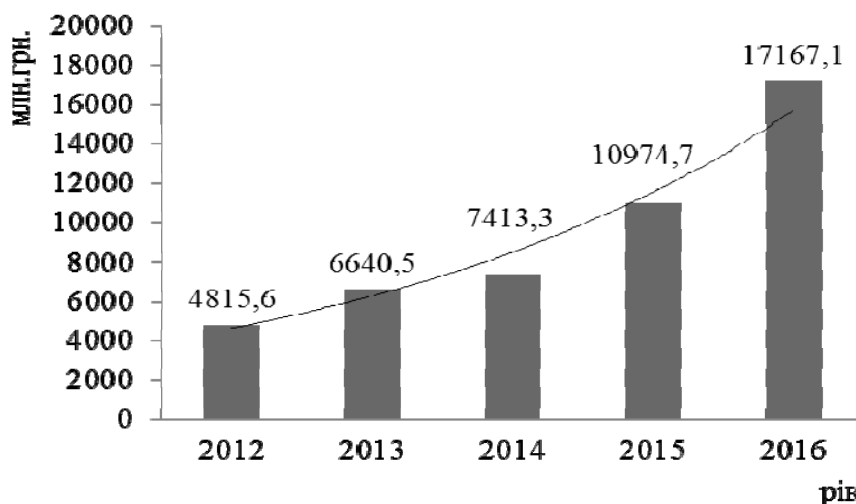


Рис. 1. Динаміка надходжень єдиного податку, сплаченого суб'єктами малого підприємництва в Україні за 2012–2016 рр.

Єдиний податок був другою за обсягом складовою місцевих податків і зборів, який надійшов у звітному році у сумі 17,2 млрд. грн., що на 56,0 % більше за обсяги надходжень 2015 р. Проте справедливо зазна-

чити, що стрімке збільшення досліджуваного показника спровоковане також реальними темпами інфляції, які в Україні в 2015–2017 рр. перевищували 20%. Додатковою причиною збільшення обсягу цих надто-

джень стало віднесення до платників єдиного податку сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Аналогом цього компонента у попередні періоди був фіксований сільськогосподарський податок. У 2016 р. з цього джерела надійшло 3,5 млрд. грн., що в 1,75 рази більше, ніж у попередньому році.

Проведене дослідження дає нам підстави стверджувати, що рівень податкових надходжень від єдиного податку, сплаченого суб'єктами малого підприємництва протягом досліджуваних періодів, має тенденцію до зростання. Збільшення обсягів і частки надходжень єдиного податку, з одного боку, свідчить про нарощування суб'єктами підприємницької діяльності обсягів виробництва, кількості реалізованої продукції, збільшенням позитивних результатів діяльності, а з іншого – про дію інфляційної складової в країні.

Оцінюючи недоліки та недосконалість чинної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва представникам влади необхідно доопрацювати положення податкового кодексу України, в якому доцільно усунути перепони на співпраці різних за розмірами підприємств задля динамічності не лише суб'єктів малого підприємництва, але й економіки загалом. За умови чинного податкового законодавства в Україні спрощена система оподаткування є оптимальним способом стягнення податків з малого бізнесу, оскільки загальна система оподаткування є надто складною й обтяжливою.

На наш погляд першочерговими заходами ефектної підтримки та визначення головних перспектив розвитку малого бізнесу є:

- державна підтримка: сприяти формуванню сприятливого підприємницького клімату (привести чинні нормативно-правові акти місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування у відповідність до принципів державної регуляторної політики);

- міжнародна допомога: розробити механізми надання матеріальної допомоги малим підприємствам, що виробляють екологічно чисту продукцію сільського господарства, займаються її переробкою, експортом [5];

- інтеграційна підтримка через субпідряд, франчайзинг, лізинг;

- кооперування та самоорганізація малого бізнесу на політичних та економічних засадах;

- професійна підготовка та ефективне управління кваліфікованими кадрами [6].

ВИСНОВКИ

Отже, ситуація щодо функціонування малого підприємництва в Україні залишається на стадії розвитку. Таким чином, основними шляхами покращення малого підприємництва в Україні є створення є вдосконалення податкової політики та забезпечення раціонального функціонування спрощеної системи оподаткування. Необхідно створити механізм ефективної взаємодії між державою та підприємницьким сектором для ефективного розвитку малого підприємництва в Україні.

Список використаних джерел

1. Анацька І.Ю. Сучасний стан та проблеми розвитку малого бізнесу в Україні / І.Ю. Анацька // – Режим доступу. – Електронний ресурс: www.zgia.zp.ua/gazeta/VISNIK_44_60
2. Терещенко С.А. Мале підприємство в умовах ринкового господарювання / С.А. Терещенко // Економіка і організація управління, № 1, 2013.
3. Державна служба статистики. – Режим доступу. – Електронний ресурс: <http://www.ukrstat.gov.ua>
4. Феценко С.С. Сучасні проблеми розвитку бізнесу в Україні / С.С. Феценко // Управління розвитком, № 2, 2014.
5. Васильєва Д.В. Актуальні проблеми розвитку малого бізнесу в Україні / Д.В. Васильєва // Механізм регулювання економіки, 2011, № 3.
6. Тимченко О.І. Проблеми та перспективи розвитку малого підприємництва в регіонах України / О.І. Тимченко // Ефективна економіка № 6, 2015.

ВОЛОШИНА

Світлана Василівна
voloshyna@donnuet.edu.ua

к.е.н., доцент, зав. кафедри,
Донецький національний
університет економіки і торгівлі
ім. Михайла Туган-
Барановського

СКУБІЛІНА

Анастасія Вікторівна
skubilina@donnuet.edu.ua

асистент, Донецький національний
університет економіки і торгівлі ім.
Михайла Туган-Барановського

ВОЛОВИК

Валентина Миколаївна
valyavolovik@ukr.net

студент, Донецький національний
університет економіки і торгівлі ім.
Михайла Туган-Барановського

УДК (339.1:339.722)-043.86(045)

РОЗВИТОК РИНКУ ЗОЛОТА В УКРАЇНІ: ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПРОБЛЕМИ**DEVELOPMENT OF GOLDEN MARKET IN UKRAINE: KEY TRENDS AND PROBLEMS**

Стаття присвячена визначенню основних тенденцій розвитку ринку золота в Україні та виявленню ключових проблем, пов'язаних з цим. Обґрунтована необхідність власного видобутку золота і реалізації державної політики підтримки даного сектору національної економіки.

Статья посвящена определению основных тенденций развития рынка золота в Украине и выявлению ключевых проблем, связанных с этим. Обоснована необходимость собственной добычи золота и реализации государством политики поддержки данного сектора национальной экономики.

The article is dedicated to determination of the main tendencies of the development of the gold market in Ukraine and to identify the main problems associated with it. In the article were substantiated the necessity of own gold mining with indication of the necessary measures.

Ключові слова: золото, ринок золота, імпорт, експорт, видобуток золота

Ключевые слова: золото, рынок золота, импорт, экспорт, добыча золота

Keywords: gold, goldmarket, import, export, goldmining

ВСТУП

Сучасний стан ринку золота в Україні характеризується прогалинами в нормативно-правовому забезпеченні, недосконалістю системи державного регулювання, відсутністю інвестицій у розвиток видобутку золота та значною залежністю від імпорту. Вищезазначені проблеми обумовлюють актуальність дослідження, оскільки ринок золота в Україні не забезпечений власною сировинною базою, є недостатньо розвиненим і разом з цим має значний потенціал росту.

МЕТА РОБОТИ полягає у встановленні сучасних тенденцій функціонування ринку золота в Україні з виявленням основних перешкод його розвитку та напрацюванні наукових пропозицій щодо усунення нагальних проблем.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці у досліджуваній тематичній області, загальні положення сучасної економічної теорії та статистична звітність державних установ (Державної фіскальної служби України, Міністерства екології і природних ресурсів України).

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

РЕЗУЛЬТАТИ

На етапі переходу України до ринкової економіки відбувся процес формування ринкових відносин з приводу купівлі і продажу золота та дорогоцінних металів. Саме тоді були започатковані реформи щодо скасування державної монополії на ринок дорогоцінних металів та лібералізації державного регулювання і контролю їх обороту в країні [1, с. 25].

Розвиток ринку золота в Україні поділяють на 4 етапи [2, с. 80-81]:

- 1 етап (1991–1996 рр.) - прийняття Верховною Радою України Постанови «Про створення запасу дорогоцінних металів і каменів», наділення Національного банку України правом збереження золотого резерву країни;

- 2 етап (1997-2001 рр.) - прийняття Закону України «Про державне регулювання видобутку, виробництва і використання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контроль за операціями з ними» та прийняття Положення «Про організацію торгівлі банківськими металами на валютному ринку України». Основними характеристиками даного етапу є поява оптової торгівлі банківськими металами на Українській міжбанківській валютній біржі та фактична монополізація ринку банківських металів України Превекс-Банком;

- 3 етап (2001-2003 рр.), який характеризувався появою нових комерційних банків, збільшенням по-

питу з боку населення та юридичних осіб на фінансові інструменти, заснуванням Універсальної товарної біржі «Контрактовий дім УМВБ», лібералізацією ринку дорогоцінних металів, підвищенням рівня конкуренції;

- 4 етап (2004 рік – сучасність), який характеризується функціонуванням двох секторів ринку золота: призначення одного з них – обслуговувати потреби суб'єктів підприємницької діяльності в золоті, якість якого не відповідає міжнародними стандартами; інший – ринок банківського золота в зливках, які узгоджуються з міжнародними стандартами.

За період 2013-2017 рр. (з урахуванням поточного моменту часу) ціни на золото постійно зростали (рис. 1), що було спричинено девальвацією української

гривні. У 2015 р. темп зростання ціни на золото був найвищим та складав 194,79%, а за весь аналізований період ціна за одну тройську унцію збільшилась у 2,34 рази [3, с. 357]. Причому тренд зміни ціни на даний товар є прискорено зростаючим та підкріплений подальшим підвищенням курсу долара США, у тому числі й прийнятим Законом України «Про державний бюджет на 2018 рік» (заплановане зростання курсу долара на 7,7%).

Таким чином, на українському ринку ціна золота за роки незалежності України зросла в декілька разів, а отже, торгівельні підприємства відчують потребу в якісній та низькій за ціною золотій сировинній базі при тому, що в Україні з часів СРСР не з'явилося нових родовищ.

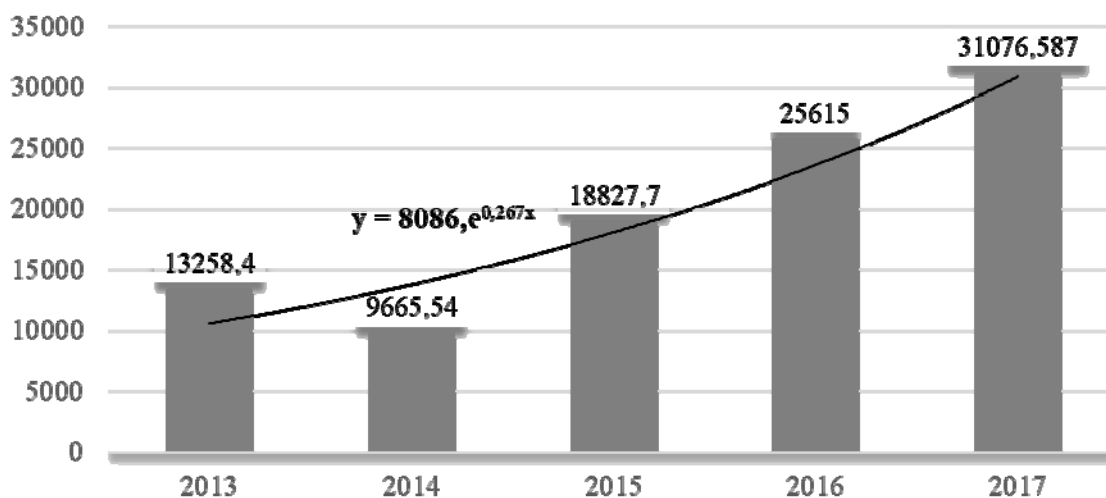


Рис. 1. Динаміка ціни на золото у 2013 - 2017 рр., грн., за одну тройську унцію [складено за [3, с. 357]]

Факторами впливу на ціну золота є [4, с. 16]: вартість витрат на видобуток золота; зміна курсів валют; коливання цін на інші дорогоцінні метали; законодавче регулювання; економічні коливання в міжнародній економіці; формування попиту на золото з боку окремих галузей економіки; інвестиційний клімат та інші.

Несприятливою тенденцією сучасного розвитку вітчизняного ринку золота є переважне його насичення імпортною ювелірною сировиною та готовою продукцією із дорогоцінних металів, що негативно позначається на кон'юктурі вітчизняного ринку ювелірних виробів (табл. 1) [5]. Так, протягом 2013-2015 рр. загальна вартість імпортованих ювелірних

виробів мала тенденцію до зниження, проте у 2016 р. відбувся стрімкий ріст (+54,6%). Тенденція експорту ювелірних виробів є спадаючою. Причому рівень даного показника протягом 2012-2016 рр. знизився майже у 5 разів, що свідчить про низьку конкурентоспроможність української продукції. У 2016 р. вартість імпортованої ювелірної продукції перевищила вартість експортованої продукції у 10,7 разів, що є вкрай негативним явищем для вітчизняного ринку в цілому. Загалом формування стійкого негативного сальдо по зовнішнім операціям країни за таким стратегічним товаром, яким є золото та вироби з нього, призводить до зниження рівня економічної безпеки України.

Таблиця 1

Зовнішньоторговельний баланс України з ювелірних виробів у 2012-2016рр., тис. доларів США [складено за [5]]

Показник	Значення за роками				
	2012	2013	2014	2015	2016
Імпорт	16122	17437	12187	10332	15974
Експорт	7034	6396	4369	2638	1489
Сальдо	-9088	-11041	-7818	-7694	-14485

Ситуація щодо зовнішніх операцій країни власне по золоту представлена у табл. 2. З наведеної інформації видно, що обсяги імпорту золота в Україну у 2013 р. були найбільшими за період 2012-2016 рр. і становили 576337 тис. дол. США., що на 49,8% більше рівня 2012 р. У наступні роки ситуація змінилася на протилежну: сформувалася стійка негативна тенденція щорічного прискореного падіння обсягів імпорту, що пов'язано із падінням курсу гривні. Обсяг імпорту золота у 2016 р. становив лише 3,3% рівня 2012 р. і 2,2% від обсягу 2013 р.

Водночас обсяги експорту золота Україною зростали у 2012-2014 рр. з подальшим стрімким падінням у наступні роки. Загалом за 2012-2016 рр. обсяг експорту золота знизився на 40,5%.

Порівняння обсягів імпорту та експорту золота за табл. 2 показало на переважне існування негативного торговельного сальдо, за виключенням 2015 р. І хоча розмір даного показника на кінець періоду істотно скоротився, основним поясненням такої ситуації є скорочення обсягів зовнішніх операцій по даному товару.

Основними країнами-імпортерами золота в Україну є Швейцарія, Нідерланди, Німеччина, а основним експортером – Швейцарія. Слід звернути увагу на обмеженість і непостійність країн, за виключенням Швейцарії, які купують українське золото. Так, Австрія купувала золото лише у 2012 р., а Велика Британія та Іспанія здійснювали закупки в дуже обмеженій кількості.

Таблиця 2

Зовнішня торгівля золотом України із країнами-контрагентами у 2012-2016 рр., тис. доларів США
[складено за [5]]

Роки	Імпорт		Експорт		
	країна	сума	країна	сума	сальдо
2012	Швейцарія	277050	Швейцарія	6295	
	Нідерланди	95868	Австрія	3365	
	Німеччина	7704		0	
	Інші	4116		0	
	Разом	384738		9660	-375078
2013	Швейцарія	402113	Швейцарія	19650	
	Нідерланди	153738		0	
	Велика Британія	10650		0	
	Інші	9836		0	
	Разом	576337		19650	-556687
2014	Швейцарія	115710	Швейцарія	103482	
	Нідерланди	113796	Велика Британія	2	
	Німеччина	1983		0	
	Інші	651		0	
	Разом	232140		103484	-128656
2015	Нідерланди	11650	Швейцарія	43869	
	Швейцарія	9266	Іспанія	10	
	Німеччина	2471		0	
	Інші	34		0	
	Разом	23421		43879	20458
2016	Нідерланди	8414	Швейцарія	5734	
	Швейцарія	3859	Іспанія	10	
	Німеччина	519		0	
	Разом	12792		5744	-7048

Аналіз наведеної статистичної інформації загалом дає змогу зробити висновок щодо проблем із формуванням в Україні власної сировинної бази для виробництва золота та забезпеченням його конкурентоспроможного рівня за якістю. Наслідками такого стану є недостатній розвиток власної ювелірної галузі та скорочення валютних надходжень від імпорту золота і виробів з нього.

Україна, маючи золотоносні родовища і здійснюючи їх розробку, нині не спроможна забезпечити сві-

тову якість «золотої сировини» (відповідність правилам «чотирьох дев'яток» або 99,99% проби золота, що є свідченням виняткового ступеню чистоти) через відсутність власного афінажного виробництва.

У теперішньому періоді в Україні розробляються лише два родовища, які згідно переліку спеціальних дозволів на користування надрами отримали дозвіл на видобуток та розробку, а саме: «Мужіївське» (вміст золота в родовищі - 4,5-15 г/тонну) та «Сауляк» (5-10 г/тонну) (табл. 3).

Таблиця 3

Промислова розробка родовищ золота в Україні [складено за [6]]

№ з/п	Номер спецдозволу	Дата видачі/ Дата закінчення/ Ознака дії	Дія, роки	Корисна копалина (О-основна, С-супут.)	Назва об'єкту ліцензування	Місцеположення	Власник спецдозволу
1.	5258	22-12-2010/ 22-12-2030/ Дійсний	20	О Руди золота О Води дренажні	Родовище – «Мужіївське»	Закарпатська обл. / м. Ужгород 4,0 км від м. Берегово	38241969 ПАТ «Карпатська рудна компанія» (Закарпатська обл., м. Берегове)
2.	5258	22-12-2010/ 22-12-2030/ Дійсний	20	О Руди золота	Родовище – «Сауляк» (Ділянка - Рудне тіло 1, Ділянка - Рудне тіло 2)	Закарпатська обл. / м. Ужгород	31880159 ТОВ «Сауляк» (Закарпатська обл., м. Рахів)

У той же час Україна володіє значно більшим ресурсним потенціалом щодо видобутку золота, маючи такі нерозроблені родовища як: Майське, Клинівське, Юр'ївське, Сергіївське, Балка Золота, Балка Широка, Бобриківське та Сурозьке, вміст золота в яких коливається від 2 до 9 г/тонну.

Однак з низки причин, серед яких: недосконалість законодавства України у сфері надрокористування, висока бюрократизація процедури отримання спеціального дозволу на користування надрами, проблеми з оформленням земельних відводів задля будівництва потужностей, високий рівень корупції, нестабільна політична й економічна ситуація в державі – процес створення нових золоторудних об'єктів ускладнено або унеможливлений [7, с. 13]. Тому, Україна вимушена завозити високоякісну імпорتنу сировину із-за кордону за світовими цінами, що є причиною втрати сировинної незалежності.

Отже, формування ефективної державної політики підтримки даного надзвичайно важливого сектору національної економіки на основі створення сприятливого інвестиційного клімату може спричинити активному розвитку ринку золота в Україні. Першочерговими заходами в даному аспекті слід вважати наступні: створення пакету геологічної інформації про родовище для потенційного інвестора; спрощена та швидка процедура отримання дозволу на користування надрами; зменшення податкового навантаження на підприємства, що займаються видобутком корисних копалин [7, с. 16].

На нашу думку, інвестування у підготовку і розробку нових родовищ золота повинно здійснюватися державою, оскільки золото є стратегічним ресурсом країни та водночас ключовим фактором забезпечення її економічної безпеки.

ВИСНОВКИ

Загалом сучасний етап розвитку вітчизняного ринку золота характеризується помітним зростанням ці-

ни на цей товар, негативним сальдо по зовнішнім операціям щодо торгівлі ним та невеликими обсягами власного видобутку золота.

Визначено, що в Україні існують потенційні можливості щодо вирішення нагальних проблем, з огляду на наявність власного ресурсного потенціалу країни щодо розробки родовищ та забезпечення їх ефективного функціонування. Серед пропозицій розглянуто: вдосконалення нормативно-правового забезпечення розвитку ринку золота; інвестиційну підтримку підприємств, які займаються промисловою розробкою родовищ золота; утримання державного контролю над цим сектором тощо.

Список використаних джерел

1. Діба М. Еволюція золота: історія і сучасність / М. Діба // Вісник НБУ. – 2008. - №10. – С. 20-28.
2. Дудченко В.Ю. Міжнародний ринок золота: сучасний стан і структура / В.Ю. Дудченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. - 2012. - Вип. 36. - С. 75-82.
3. Скубіліна. А.В. Оцінка розвитку ринку ювелірних виробів в Україні [Електронний ресурс] / А.В. Скубіліна, В.М. Воловик // Економіка та суспільство. – 2017. – Вип. 10. - С. 355-359. - Режим доступу: <http://www.economyandsociety.in.ua>.
4. Полякова Ю.В. Динаміка ринку золота у сучасних світогосподарських процесах / Ю.В. Полякова // Причорноморські економічні студії. - 2017. - № 13-2. – С. 15-18.
5. Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.
6. Міністерство екології і природних ресурсів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://menr.gov.ua>.
7. Лисенко О.А. Стан підготовленості золоторудних родовищ України до промислового освоєння / О.А. Лисенко // Збірник наукових праць УкрДГРІ. – 2016. – №3. - С. 9-18.

ЮР'ЄВ

Володимир Іванович
viyurev@gmail.com

УДК 338.486.2:339.137.2

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ
КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА В
ТУРИСТИЧНІЙ СФЕРІ

ІВАЩЕНКО

Анна Володимирівна
annaiv@ukr.netканд.істор.наук., доцент,
Вінницький національний
аграрний університетPROBLEMS OF FORMING A COMPETITIVE
ENVIRONMENT IN THE TOURISM SPHEREк.е.н., доцент, Донецький
національний університет

Розвиток внутрішнього і міжнародного туризму в Україні характеризується поява великої кількості підприємницьких структур, що працює в цій сфері, проникнення на українському ринку зарубіжних туристських та готельних мереж, вихід українських туристських фірм на міжнародний ринок, високий ступінь прояву інтеграційних процесів на ринку туристичних послуг

The development of domestic and international tourism in Ukraine is characterized by the emergence of a large number of entrepreneurial structures working in this area, the penetration of foreign tourist and hotel networks on the Ukrainian market, the output of Ukrainian tourist and companies to the international market, the high degree of manifestation of integration processes in the tourist services market

Развитие внутреннего и международного туризма в Украине характеризуется появлением большого количества предпринимательских структур, которые работают в этой сфере, проникновением на украинский рынок зарубежных туристических и гостиничных сетей, выход украинских туристических фирм на международный рынок, высокая степень проявления интеграционных процессов на рынке туристических услуг.

Ключові слова: туристичний ринок, конкурентоспроможність, туристичні дестинації, показники конкурентоспроможності, конкурентні переваги, індекс конкурентоспроможності, внутрішні чинники, зовнішні чинники

Ключевые слова: туристический рынок, конкурентоспособность, туристические дестинации, показатели конкурентоспособности, конкурентные преимущества, индекс конкурентоспособности, внутренние факторы, внешние факторы

Keywords: tourism market, competitiveness, tourist destinations, competitiveness indicators, competitive advantages, competitiveness index, internal factors, external factors

ВСТУП

В умовах глобалізації туристичного ринку особливого значення набуває наукове вивчення закономірностей розвитку конкуренції в туризмі та розробка науково-методологічних основ формування конкурентоспроможної української туріндустрії. Важливе значення має вивчення ролі держави у формуванні та регулюванні туристичного ринку і конкуренції. Дослідження питань конкуренції в туризмі особливо актуально останнім часом, оскільки більшість туристських дестинацій виявилася втягнутою в гостру конкурентну боротьбу. У зв'язку з цим питання конкуренції та конкурентоспроможності в туризмі вимагають глибокого наукового вивчення, розкриття закономірностей і основних тенденцій їх формування та розвитку. Проблеми економіки та управління туризму присвячені роботи В.І. Азар, А.Ю. Александровая, Р. Батлер, І.Т. Балабанова, Т. Бieger, М.А. Бокова, Р.А. Браймер, С. Ванхільла, Ф.Велласа, А.М. Ветінева, Д. Гілберт, В.Г. Гуляева, Г.А. Карповий, К. Каспар, В.А. Квартальново, К. Купера, Т.П. Левченко, Н. Лейпер, М.А. Морозова, Г.А.Папірян, С. Пайка, Д. Пірс, С. Плог, Г.М. Романовая, В.С. Сеніна, А.Д. Чудновській, Д. Флетчер та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми

Теоретичні та методологічні проблеми формування та забезпечення конкуренції, конкурентного середовища та конкурентоспроможності українського туризму залишаються малодослідженими і практично не висвітлюються в науковій літературі. Актуальність і недостатня розробленість цих проблем послужили підставою для проведення даного дослідження.

МЕТА РОБОТИ

Мета статті полягає в розробці концептуальних, теоретикометодологічних, організаційних положень і методичних рекомендацій щодо формування і розвитку конкуренції і конкурентного середовища в туризмі як соціально-орієнтованого суб'єкта ринкової економіки.

РЕЗУЛЬТАТИ

У дослідженні пропонується ввести нове поняття «реально досяжна конкурентоспроможність туристської дестинації» і визначити його наступним чином. Реально досяжна конкурентоспроможність туристської дестинації – це здатність індустрії туристської дестинації виробляти конкурентоспроможні турист-

ські продукти, одночасно забезпечивши окупність витрат на створення цієї зони відпочинку в певний період часу і подальше економічне зростання дестинації при збереженні або збільшенні рівня реального доходу місцевого населення і його зайнятості протягом тривалого часу.

Отже, пропонується оцінювати три види конкурентоспроможності дестинації (рис. 1):

- потенційна конкурентоспроможність, яку дестинації можуть мати в перспективі;
- існуюча конкурентоспроможність, якою туристська дестинація володіє на даному моменті;
- реально досяжна конкурентоспроможність, яку туристська дестинація може досягти в зазначеному часовому діапазоні з урахуванням необхідних економічних витрат.

Оцінка реально досяжної конкурентоспроможності з її економічним обґрунтуванням може служити орієнтиром при розробці стратегічних планів розвитку і підвищення конкурентоспроможності туристських дестинацій.

Крім того, наявність економічних розрахунків по оцінці реально досяжної конкурентоспроможності дестинації може служити в якості додаткового стимулу при залученні інвестицій в сферу туризму.

На нашу думку, на мезорівні доцільно оцінювати не тільки конкурентоспроможність туристської дестинації, а й здійснювати оцінку конкурентоспроможності окремого виду туризму в цій дестинації.

Для оцінки конкурентоспроможності туристичної дестинації пропонується використовувати методику індексної оцінки. При оцінці конкурентоспроможності враховуються три групи показників, що характеризують:

- конкурентний успіх або досягнутий рівень конкурентоспроможності дестинації;
- потенціал конкурентних переваг;
- конкурентні слабкості.

Вимоги, які повинні відповідати даним показникам:

- адекватно відображати конкурентний успіх дестинації, що відповідає критерію конкурентоспроможності;
- відображати виділений спектр основних конкурентних переваг туристичної дестинації;
- бути статистично доступними;
- містити мінімум суб'єктивної інтерпретації.

Основні показники для розрахунку індексу конкурентоспроможності туристської дестинації або виду туризму показані на рис. 2.



Рис. 1. Види конкурентоспроможності на рівні дестинації [1, с. 431]



Рис. 2. Показники для розрахунку індексу конкурентоспроможності туристської дестинації або виду туризму [1, с.433]

Забезпечення конкурентоспроможності туризму на мезо- та макрорівні дозволить сформуванню стабільного оточення для ефективної роботи підприємств туристичної індустрії на мікрорівні.

Конкурентні переваги в туризмі проявляються в здатності володіння певних можливостей, що дозволяє протистояти конкурентам, перевагу над конкурентами по якому-небудь параметру (фактор) в розглянутому періоді часу. Конкурентні переваги формуються як за рахунок внутрішніх, так і за рахунок впливу зовнішніх факторів, що впливають на туризм.

Встановлено, що джерела конкурентних переваг в туризмі найчастіше пов'язані з основним економічним принципом рідкості та унікальності туристських ресурсів. Однак сам факт наявності таких туристських ресурсів ще не є конкурентною перевагою. Проблема полягає в тому, що в туризмі унікальний

туристичний ресурс можна використовувати тільки за умови прибуття туристів в дестинації, де цей унікальний туристичний ресурс розташований. Для цього необхідно забезпечити відповідний рівень розвитку туристичної інфраструктури. Таким чином, перетворення рідкого туристського ресурсу в конкурентну перевагу може бути забезпечено тільки за умови наявності необхідної туристської інфраструктури. Однак, існують винятки, наприклад, якщо мова йде про такий екстремальний вид туризму, як гірський туризм, альпінізм. У цьому випадку відсутність спеціальної туристської інфраструктури практично не обмежує використання такого унікального туристичного ресурсу, як гори.

Отже, розроблена класифікація конкурентних переваг в туризмі, яка представлена у табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація конкурентних переваг в туризмі [2, с. 210]

№ з/п	Ознака класифікації	Групи конкурентних переваг
1	Рівень впливу переваг	1.1. Мегарівень 1.2. Макрорівень 1.3. Мезорівень 1.4. Мікрорівень
2	Відношення переваг до об'єкту досліджень	2.1. Зовнішні 2.2. Внутрішні
3	Період існування переваг (ступінь стійкості переваг)	3.1. Постійні (стійкі) 3.2. Тимчасові 3.3. Разові
4	Природа конкурентних переваг	4.1. Абсолютні 4.2. Відносні
5	Можливість відтворення переваг конкурентами	5.1. Унікальні 5.2. Важкоповторювані конкурентами 5.3. Легко досяжні конкурентами
6	Значимість конкурентних переваг	6.1. Критичні 6.2. Несуттєві
7	Форма представлення конкурентних переваг	7.1. Матеріальні 7.2. Нематеріальні
8	Ступінь управління перевагами	8.1. Сформовані цілеспрямовано 8.2. Випадково виниклі
9	Факт впливу конкурентних переваг	9.1. Реальні 9.2. Потенційні (стратегічні)
10	Фактори, які використовуються	10.1. Первинні, основані на природних факторах 10.2. Вторинні, основані на штучних факторах

Конкуренція в туризмі представлена на мега-, макро-, мезо- і мікрорівні і, відповідно, на цих же рівнях слід розглядати конкурентні переваги.

До зовнішніх факторів, що визначають конкурентні переваги в туризмі, віднесені природно-кліматичні умови туристської дестинації, наявність природних ресурсів, економічні умови господарювання та ін.

До внутрішніх чинників – рівень розвитку туристської інфраструктури, якість надання туристичних продуктів (послуг). При поділі чинників на зовнішні і внутрішні треба враховувати об'єкт, щодо якого проводиться аналіз, тому що для різних рівнів (мега-, макро-, мезо- і мікро-) один і той же фактор може ставитися до різних груп, наприклад, інфраструктура

туризму є внутрішнім фактором при розгляді туристської конкурентоспроможності країни або зони відпочинку і зовнішніх при оцінці конкурентоспроможності турфірми.

Конкурентні переваги діють в певному часовому діапазоні, мають життєвий цикл і повинні вивчатися з урахуванням їх часової динаміки. До постійних (стійких) конкурентних переваг в туризмі віднесені ті, які існують тривалий час (довговічні), важко відтворювані конкурентами або абсолютно унікальні, в силу чого не можуть бути відтворені ніколи. До цієї групи ресурсів відносяться унікальні природні туристські ресурси, культурні та історичні пам'ятники.

На стійкість (сталість) конкурентної переваги в туризмі впливають такі чинники:

- тривалість життєвого циклу конкурентної переваги;
- стійкість до змін і впливів зовнішнього середовища, слабка стійкість здатна знизити цінність конкурентної переваги;
- стійкість до втрати переваги за рахунок його копіювання конкурентів, в туризмі це зазвичай стосується туристських ресурсів і створення аналогічної туристської інфраструктури [3, с. 95].

Тимчасові (періодичні) конкурентні переваги в туризмі пов'язані з існуванням сезонності. Наприклад, в зимовий період різко зростають конкурентні переваги тих країн, які мають гірськолижні курорти, а в літній період посилюються переваги країн, що спеціалізуються на пляжному відпочинку.

Разові конкурентні переваги існують у вельми обмежений проміжок часу і можуть формуватися цілеспрямовано або з'являтися стихійно. До таких конкурентних переваг відноситься подієвий туризм, участь країн у великих заходах, що дозволяє цілеспрямовано сформувати туристський потік. Стихійно з'являються конкурентні сили можуть формувати як конкурентні переваги, так і конкурентні слабкості.

До абсолютних переваг віднесені такі, які існують тільки у одного єдиного суб'єкта туристського ринку і не можуть бути відтворені або ніколи, або в доступному для огляду в майбутньому іншими учасниками туристичного ринку. Ці переваги унікальні і можуть бути абсолютними або якийсь тривалий період часу, або постійно. У туризмі до абсолютних переваг віднесено унікальні туристичні ресурси, які відтворити неможливо, особливі події та ін. Абсолютні конкурентні переваги можуть бути відносно недовгими і обмежуватися, наприклад, періодом проведення всесвітнього заходу [3, с. 110].

Відносні конкурентні переваги можуть бути відтворені конкурентами, тому зазвичай вони існують нетривалий період часу. Виділяються важковідтворювані конкурентні переваги, які вимагають істотних фінансових витрат і тривалого часу, наприклад, створення туристичної інфраструктури. Легко досяжні конкурентні переваги можуть відносно швидко повторюватися конкурентами.

Наприклад, на мікрорівні підвищені комісійні для турагентів або цінові знижки, надані турагентами туристам, можуть розглядатися як відносні конкурентні переваги, які легко можуть повторити конкуренти, що і відбувається в даний час на туристичному ринку, приводячи до негативного явища демпінгування в туризмі.

До критичних конкурентних переваг віднесені ті, які визначають виграв в конкуренції і забезпечують конкурентний успіх, наприклад, наявність унікального туристичного ресурсу, близькість туристської дестинації до постійного місця проживання туриста, якщо мова йде про короткострокові подорожі [4, с. 216]. Для готелів критичною конкурентною перевагою при інших рівних умовах завжди є його місце розташування. Наявність несуттєвих конкурентних переваг не є визначальним в конкурентній боротьбі, наприклад, наявність незатребуваних туристських

ресурсів в Україні можна розглядати як несуттєву конкурентну перевагу, тому що ці ресурси не включені в туристський кругообіг і є потенційними перевагами.

До матеріальних переваг віднесені туристські ресурси, ступінь розвиненості туристської інфраструктури, а до нематеріальних – наявність необхідного рівня знань у потенційних туристів про туристські дестинації, її імідж, який також формують туристську привабливість. Формування інформаційного супроводу туристського ресурсу надає йому нову якість. Несуттєві конкурентні переваги можна перетворити в критичному шляху додавання інформаційної складової.

Реальні конкурентні переваги породжені тактичними факторами, за якими переваги вже існують або будуть створені в найближчий період (не більше року). Потенційні конкурентні переваги розглядаються з точки зору стратегічних факторів, за якими можна перевершити конкурентів після виконання в перспективі конкретних умов [5, с. 115].

Первинні конкурентні переваги в туризмі включають існуючі туристські ресурси, які для отримання конкурентного успіху треба правильно і ефективно використовувати. Вторинні конкурентні переваги вимагають певних витрат для їх створення, наприклад, додаткова туристська інфраструктура.

ВИСНОВКИ

Визначальний параметр при формуванні туристичних потоків в дестинації є її привабливістю для туристів, яку необхідно оцінити і врахувати при аналізі конкурентоспроможності. Це пропонується здійснювати за допомогою розробленої моделі оцінки привабливості туристської дестинації, яка враховує різноманітні критерії і характеристики туристської привабливості.

Важливими чинниками при виборі туристом дестинації є наявність необхідної інформації про дестинації, а генерація повторного туристського потоку багато в чому залежить від якості сервісу і лояльності місцевого населення до туристів. Серед стратегічних конкурентних переваг з точки зору розвитку внутрішнього і в'їзного туризму особливо виділені фактори впливу місцевого населення на формування конкурентоспроможності туристської дестинації і підвищення якості підготовки кадрів у сфері туризму. В основу лояльності місцевого населення до туристів повинні бути покладені, насамперед, економічні причини. Висока залежність якості наданих туристських послуг від лояльності місцевого населення повинна враховуватися при оцінці конкурентоспроможності туристської дестинації.

Список використаних джерел

1. Агафонова Л.Г. Визначення конкурентоспроможності туристичного продукту // Стратегія розвитку туристичної індустрії та громадського харчування: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (25-26 жовтня 2006 р., м. Київ) / Відп. ред. А.А. Мазаракі. – К.: КТЕУ, 2015. – С. 430-434
2. Агафонова Л.Г., Агафонова О.Є. Туризм, готельний та ресторанний бізнес: Ціноутворення, кон-

куренція, державне регулювання. – К.: Знання України, 2012. – 358 с.

3. Азоев Г.Л. Конкуренция: анализ, стратегия и практика. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2016. – 208 с.

4. Глудкин О.П., Гуров А.И., Зорин Ю.В. и др. Всеобщее управление качеством: Учебн. Для вузов. – М.: Горячая линия-телеком, 2011. – 610 с.

5. Морозова Н.С. Конкуренция и конкурентоспособность в туризме / Н.С. Морозова // Цивилизация знаний: проблемы человека в науке 21 века: Труды двенадцатой международной научной конференции - М.: РосНОУ, 2016. – С.112-120.

ЛЕВЧЕНКО

Кирило Андрійович
e.shipova81@gmail.com

УДК 330.1

ПРОБЛЕМИ ТА СПЕЦИФІКА РЕАЛІЗАЦІЇ МАРКЕТИНГОВОЇ
СТРАТЕГІЇ НА РИНКУ ПРОМИСЛОВИХ ТОВАРІВPROBLEMS AND THE SPECIFICITY OF THE MARKETING STRATEGY
IMPLEMENTATION ON THE INDUSTRIAL MARKETаспірант, керівник напрямку,
ООО "СТОПХАУЗ
УКРАЇНА"

У статті окреслено проблеми та охарактеризовано особливості формування маркетингової стратегії підприємств на ринку промислових товарів. Охарактеризовано поточні умови та передумови формування ефективної маркетингової стратегії підприємства, систему факторів, що впливають на формування та реалізацію маркетингової стратегії підприємств на ринку промислової продукції. Актуалізовано залежність змісту маркетингової стратегії підприємства від якості промислової продукції та поточного рівня конкурентоспроможності, для підвищення якої в сучасних умовах підприємства повинні визначити таку послідовність дій, яка б найбільш повно відповідала їх можливостям і вимогам ринку.

В статье обозначены проблемы и охарактеризованы особенности формирования маркетинговой стратегии предприятий на рынке промышленных товаров. Охарактеризованы текущие условия и предпосылки формирования эффективной маркетинговой стратегии предприятия, система факторов, влияющих на формирование и реализацию маркетинговой стратегии предприятий на рынке промышленной продукции. Актуализирована зависимость содержания маркетинговой стратегии предприятия от качества промышленной продукции и текущего уровня конкурентоспособности, для повышения которой в современных условиях предприятия должны определить такую последовательность действий, которая бы наиболее полно отвечала их возможностям и требованиям рынка.

The article outlines the problems and characterizes the formation of the marketing strategy of enterprises in the industrial goods market. The current conditions and prerequisites for the formation of an effective marketing strategy of the enterprise, the system of factors affecting the formation and implementation of the marketing strategy of enterprises in the industrial products market are characterized. The dependence of the contents of the marketing strategy of the enterprise on the quality of industrial products and the current level of competitiveness is updated, to enhance which in modern conditions enterprises must determine a sequence of actions that would most fully meet their capabilities and market requirements.

Ключові слова: маркетингова стратегія, конкурентоспроможність, конкурентна перевага, ринок, промислова продукція, промислові товари, фактори

Ключевые слова: маркетинговая стратегия, конкурентоспособность, конкурентное преимущество, рынок, промышленная продукция, промышленные товары, факторы

Keywords: marketing strategy, competitiveness, competitive advantage, market, industrial products, industrial goods, factors

ВСТУП

Формування маркетингової стратегії та управління маркетинговою діяльністю відноситься до найважливіших завдань управління сучасним підприємством. Маркетингова стратегія підприємства, як одна з ключових складових стратегічного управління,

визначає, на яких ринках промислових товарів підприємству діяти, на які сегменти, групи споживачів орієнтуватись, яку продукцію виробляти, які цінності та концепцію закласти в бренд, які обрати тип ціноутворення, канали збуту, канали просування товару, як організовувати комунікації і просування.

Водночас, процес формування та реалізації маркетингової стратегії має певну специфіку, з огляду на особливості цільового ринку (зокрема, ринку промислових товарів), умови та проблеми діяльності підприємств, що виробляють та пропонують на ринку продукцію, особливості ринку споживання продукції конкретної країни, де виробник планує реалізовувати свою продукцію.

Саме існування подібних особливостей, необхідність їх дослідження та використання світового теоретико-методологічного доробку стратегічного маркетингу з їх урахуванням, обумовлюють актуальність теми даної статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблеми формування ефективної маркетингової стратегії підприємства знаходяться в центрі уваги багатьох вчених з різних країн. Вагомий внесок в розробку цієї проблеми внесли вітчизняні та зарубіжні економісти: Абрамшвілі Г., Азарян О.М., Акуліч І.А., Ансофф І., Армстронг Г., Ассель Г., Маджаро С., Мак-Дональд М., Мескон М.Х., Мурашкін Н.В., Окландер Т.О., Павленко А., Прауде В.Р., Сондерс Дж., Фатхутдінов Р., Хассі Д., Хершген Х., Шорін В. та інші.

Питання підвищення ефективності маркетингової стратегії вітчизняних підприємств в умовах впливу зовнішніх факторів висвітлюються в науковому доробку таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як: С.С. Гаркавенко, В.Г. Герасимчук, І.З. Должанський, І.В. Дунаєва, Д.Н. Зайцев, С.М. Ілляшенко, Л.Р. Ісмагілова, П.А. Кадочников, Н. Картер, А.П. Кіреєв, А.Ф. Комілов, Ф. Котлер, Д.Ю. Крамської, Н.В. Куденко, Ж. Ламбен, П. Ліндерт, А.А. Мазаракі, Л.І. Михайлова, М. Портер, С.І. Редько, О.П. Терехов, Р.А. Фатхутдінов, Х. Ченері, Л. В. Шинкарук та інших.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Аналіз окремих публікацій дозволив встановити, що методичні підходи щодо формування маркетингової стратегії підприємств на ринку промислових товарів все ще потребують суттєвого опрацювання та удосконалення з точки зору урахування специфіки діяльності конкретної сфери економіки при формуванні маркетингового інструментарію. Саме недостатній рівень розробки проблемних питань формування та реалізації маркетингової стратегії підприємства на ринку промислових товарів України, з урахуванням специфіки даного ринку, з огляду на мінливість та динамічність впливу комплексу факторів на даний процес, визначили мету та зміст даного дослідження.

МЕТА даної **СТАТТІ** – дослідити передумови формування ефективної маркетингової стратегії підприємства на ринку промислових товарів з урахуванням проблем та специфіки даного ринку та комплексу факторів, що впливають на ефективність втілення даної стратегії.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Діяльність сучасних промислових підприємств характеризується складною і різноманітною структурою виробництва та збуту, де ефективна стратегія є

ключовим фактором економічного розвитку. Як зазначає М. Портер: «... розробляючи конкурентну стратегію, фірми прагнуть знайти і втілити спосіб вигідно і довготривало конкурувати у своїй галузі» [9, с. 52]. Вибір стратегії визначається двома основними факторами: перший – структурою галузі, де працює підприємство, другий – позиція підприємства в межах галузі. Конкурентна стратегія підприємств на ринку промислових товарів повинна, передусім, ґрунтуватися на усебічному вивченні структурного стану галузі і постійного моніторингу динамічних процесів, що відбуваються в ній [1; 7].

Розвиток стратегічного маркетингу знаходить своє вираження у розширенні кола питань, що являють предмет інтересів маркетингу стосовно проблем, пов'язаних з ідентифікацією і отриманням так званих «сигналів раннього оповіщення», довгоперіодичним прогнозуванням ринкових явищ, а також формулюванням альтернативних маркетингових стратегій, пристосованих до сценаріїв і варіантів розвитку ринкової ситуації підприємства. Маркетингова стратегія являє собою функціональну стратегію, пов'язану з маркетинговою діяльністю підприємства і є вираженням його місії в поведінці на ринку. Поняття «маркетингова стратегія» відноситься до конкретного підприємства або галузі його діяльності і означає систему принципів, підходів та методів, а також способів поведінки підприємства на ринку, яка спрямовує та обмежує сферу можливих способів реалізації ринкових цілей підприємства в довгостроковому періоді.

Маркетингова стратегія є системою, функції якої (координаційна, верифікаційна, контрольна, мотивувальна, інформаційна) у застосовуваному маркетинг-ті забезпечуються через поєднання інструментів та ресурсів у спосіб, який залежить від:

- конкретної ситуації на конкретному підприємстві (економічної, технічної, технологічної тощо);
- пропонованого продукту, його споживчих характеристик та параметрів виробництва (вартість, термін, потрібні ресурси тощо);
- характеру ринку (споживчого, інвестиційного тощо);
- ознак покупців, системи продажу і т.п.

Зазначені функції та інструментарій їх реалізації забезпечують реалізацію визначених цілей підприємства. Дії, заплановані та реалізовані в межах маркетингової стратегії забезпечують координацію і співробітництво багатьох суб'єктів ринку (постачальників, виробників, дистриб'юторів, користувачів продукції).

Стратегічні маркетингові рішення стосуються всіх областей діяльності підприємства на ринку промислової продукції: розробка продукції, визначення географічної сфери діяльності, вибір методів забезпечення конкурентних переваг, управління людськими ресурсами, фінансової політики, вибір постачальників. Ефективність стратегічного управління в значній мірі спирається на правильно встановлену послідовність виконання рішень і стратегічних механізмів координації в різних областях і на різних рівнях управління.

Метою застосування маркетингової стратегії є моделювання і коригування діяльності підприємства і

його продукції в такий спосіб, щоб вдовольняли потреби покупців, приносили користь вигодонабавачам підприємства та забезпечувати перспективи його розвитку. Формування маркетингової стратегії являє собою процес вибору маркетингових цілей підприємства, формування його маркетингової політики і необхідних програм для досягнення конкретних завдань і планів, а також вибору необхідних методів для впровадження даних стратегічних програм.

Основними завданнями маркетингової стратегії як основної форми втілення системи стратегічного маркетингового планування є: зменшення ризику прийняття помилкових управлінських рішень; вироблення майбутніх напрямків маркетингової активності; зменшення складності процесів та процедур на підприємстві через стабілізацію способів дії і очікувань; інтеграція окремих маркетингових рішень з урахуванням існуючих обмежуючих зовнішніх і внутрішніх факторів.

Формування маркетингової стратегії є процесом, зміст якого передбачає встановлення ключових проблем і вибір оптимальних рішень з точки зору закладених цілей і умов їх реалізації.

Характеризуючи умови реалізації маркетингової стратегії підприємств на ринку промислових товарів України слід відзначити, що процеси, що відбуваються на внутрішньому ринку України в умовах глобалізації, євроінтеграції, посилення відкритості ринків в умовах діяльності підприємств країни в межах угод з ВТО та ЄС (Угода про асоціацію), викликають різнопланові зміни в різних сферах та галузях вітчизняної економіки, зокрема – в сфері виробництва та реалізації промислової продукції [2; 3]. Навіть галузі, які не є експортно-орієнтованими і орієнтуються на вітчизняну економіку, відчувають наслідки лібералізації зовнішньої торгівлі: ціни внутрішнього ринку, тарифи природних монополій, технічні норми і стандарти, правила використання інтелектуальної власності, державні субсидії, умови попиту в секторах економіки і умови державних закупівель продукції – усі ці параметри не можуть залишатися без змін в сучасних умовах.

В Україні на даний момент стратегічне управління сприймається перш за все як нормативне знання, що являє собою зведення принципів і методів поведінки, що виникають з адаптації теорій систем до управління підприємством в умовах оточення, що змінюється. На багатьох вітчизняних підприємствах, особливо малих і середніх, стратегічне мислення поступається комплексу поточних справ або не виходить за межі формування планів на відносно короткі періоди. Велика кількість вітчизняних підприємств, після розпаду СРСР, і навіть дотепер, через 26 років потому, як державних, так і, навіть, недержавних, виявилися зовсім не готовими до ефективної реакції на принципові ринкові перетворення. Багато з них якщо ще не збанкрутували за цей час, до цих пір не зреформувало систем управління, через багато причин, таких як:

- недостатність капіталу;
- недостатність кваліфікованих спеціалістів, а інколи просто відсутність необхідних знань і переконання стосовно доцільності докладання зусиль, необ-

хідних для реалізації концепції стратегічного управління підприємством.

Водночас, ефективне функціонування сучасного підприємства, зокрема, на ринку промислових товарів, що визначається дослідницькою проблематикою даної дисертаційної роботи, вимагає прийняття і реалізації конкретних стратегій, здатних суттєво покращити позиції підприємств, які їх реалізують. У загальному сенсі така стратегія розуміється як процес підготовки і втілення заходів, спрямованих на досягнення поставлених цілей. Проте стратегії підприємств різних галузей промисловості, продукція та виробничо-господарські процеси яких мають свою специфіку, може мати певні суттєві особливості та реалізовуватись специфічно в процесі управління підприємством з характерним для певних галузей економіки інструментарієм та набором заходів [14].

Особливості формування та реалізації маркетингової стратегії на ринку промислових товарів України на сучасному етапі визначаються, передусім, наявністю певних проблем, серед яких можна попередньо виокремити наступні:

- недостатня орієнтація на потреби ринку при створенні нового та удосконаленні промислового продукту (інновації орієнтовані більше на вирішення внутрішніх проблем (зниження витрат, використання можливостей застарілої технічної бази для створення продукту ...), а не на задоволення зростаючих та мінливих потреб цільових ринків;

- відсутність залежності між збільшенням обсягу продажів промислової продукції та зростанням фінансування здійснюваних досліджень і розробок нової та цікавої ринку продукції;

- відсутність дієвих механізмів об'єднання наявних ресурсів, їх концентрації на найбільш значущих і перспективних напрямках розвитку маркетингової діяльності (канали просування, комунікації тощо);

- маркетингова політика частіше за все не має чіткої спрямованості у вирішенні конкретних економічних проблем вітчизняних підприємств з урахуванням ринкових факторів.

Існуючий рівень розвитку вітчизняних підприємств на вітчизняному ринку промислових товарів характеризується наступними умовами, узагальненими автором за результатами аналізу проблематики [8; 10; 12]:

- відносно низька рентабельність діяльності вітчизняних підприємств-виробників промислової продукції;

- недостатня для забезпечення стабільного функціонування та розвитку капіталізація вітчизняних підприємств-виробників промислової продукції;

- висока вартість банківських кредитів та позик в Україні, відсутність галузевих кооперативних банків, нерозвиненість сфери страхування кредитних та виробничих ризиків;

- нерозвиненість промислової та транспортної інфраструктури;

- стабільне збільшення в Україні частки імпортової продукції у сукупному споживанні промислової продукції;

- недостатня гармонізація українських стан-

дартів якості з міжнародними;

– недостатність державного та недержавного цільового фінансування наукових розробок в секторі виробництва промислової продукції, що обмежує потенціал зростання продуктивності виробництва.

Розглядаючи виробництво промислових товарів з точки зору поширеної в міжнародному науковому середовищі практики виокремлення маркетингу сфери промислового виробництва (*industrial marketing*), доцільно охарактеризувати основні особливості ринку промислової продукції, якими є наступні (рис. 1, складено автором з використанням [7]).

Оцінка стану, в якому перебуває виробництво промислової продукції в Україні, свідчить про те, що в найближчій перспективі галузь функціонуватиме в

складних економічних умовах, які визначаються дефіцитом фінансових ресурсів, «підірваною» матеріально-технічною базою, несприятливими ціновими співвідношеннями з конкурентами (передусім – виробниками з Китаю та інших країн Азії) на промислову продукцію.

Найбільш конкурентоспроможною є продукція вищої якості. При цьому слід зазначити, що дана залежність заснована тільки на одному, нехай і найважливішому, факторі конкурентоспроможності – якості. У той же час найчастіше на ринку складаються ситуації, коли споживач віддає пріоритет ціновими характеристиками. У даному випадку представляє інтерес співвідношення «ціна-якість» [4; 5].

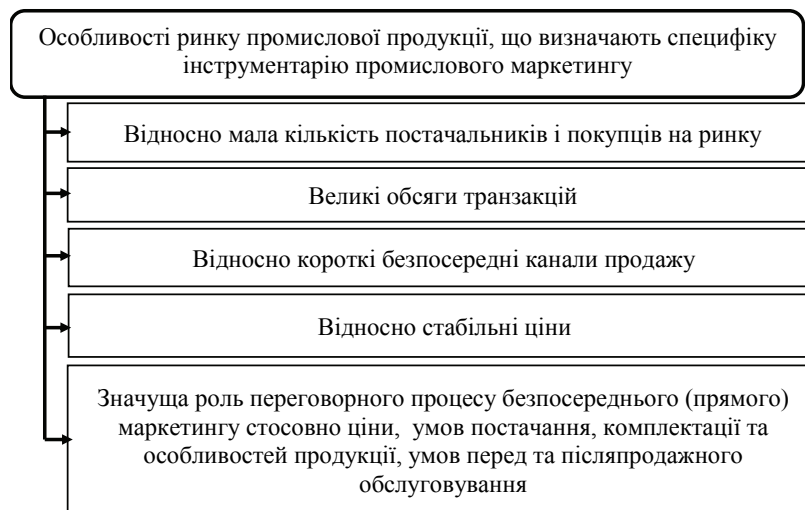


Рис. 1. Особливості ринку промислової продукції, що визначають специфіку інструментарію промислового маркетингу (*industrial marketing*)

На рис. 2 показано залежність маркетингової стратегії підприємства на ринку промислової продукції від якості продукції, що дане підприємство пропонує чи планує до реалізації, та рівня конкурентоспроможності цього підприємства.

Як видно з рис. 2 (сформовано автором), рівень конкурентоспроможності підприємства зростає із зростанням якості його продукції. Натомість, якщо розглядати конкурентоспроможність з таких позицій, то не завжди виробник високоякісної промислової продукції буде вважатися конкурентоспроможним.

Товар високої якості, що реалізується за високими цінами, можна вважати конкурентоспроможним, якщо він володіє таким набором унікальних характеристик, який окупить в очах покупця витрати на його придбання. Якщо ж цього не відбувається, то перед підприємством постає проблема визначення подальшої долі даного товару. Можливими рішеннями можуть стати [11; 13]:

– Позиціонування продукції для потреб певних груп споживачів з високими вимогами до якості, підтвердженої не тільки міжнародними сертифікатами, а й експертними висновками галузевих відомств і експертних організацій. У той же час, виготовлення такої продукції дозволяє підприємству-ви-

робнику вибудовувати цінову політику з урахуванням ціни, більш високої, ніж на внутрішньому ринку, навіть на початковій стадії виходу на новий ринок, у разі правильної побудови рекламної та виробничої політики.

– Позиціонування виробником своєї продукції з рівнем якості, що відповідає вимогам стандартів, але виробляється з меншими трудовитратами. За таких умов підприємству доцільно обирати варіант виходу на ринок з цінами, меншими в порівнянні з аналогами конкурентів, але з поступовим їх збільшенням у міру освоєння ринку. Негативним наслідком такої стратегії може стати стереотипне ставлення споживачів до такого продукту як до недостатньо якісного у випадку занадто низького рівня пропонуванних цін.

Таким чином, для підвищення конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємств на ринку промислової продукції в сучасних умовах дані підприємства повинні визначити таку маркетингову стратегію, яка б найбільш повно відповідала їх можливостям і вимогам ринку. Зважаючи на те, що підприємству потрібно буде діяти на конкурентних ринках, така маркетингова стратегія має бути передусім конкурентною.

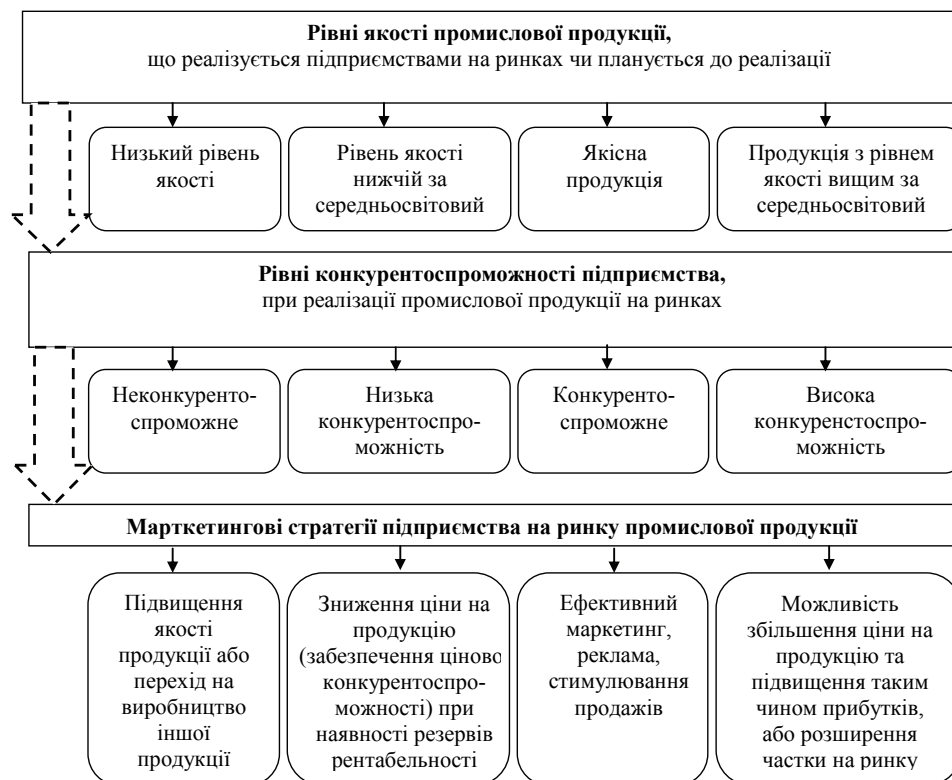


Рис. 2. Залежність маркетингової стратегії підприємства на ринку промислової продукції від якості продукції та рівня конкурентоспроможності

На рис. 3 представлено запропонований автором перелік передумов формування ефективної маркетингової стратегії підприємства на ринку промислових товарів в сучасних умовах господарювання.

Вітчизняні підприємства, внаслідок існуючої не-ефективної системи взаємовідносин суб'єктів ринку та цільових груп, зацікавлених в отриманні певної вигоди від діяльності на ринку промислових товарів, частіше за все – короткострокової, не мають достат-

ніх довгострокових стимулів до розвитку, їх взаємодія з сектором науки і інновацій є мінімальною. Навіть стратегія імітації для них є дуже дорогою, бо поліпшувачих інновацій вони, як правило, не здійснюють. За цих умов ключові фактори підвищення конкурентоспроможності сучасних підприємств на ринку промислових товарів мають інтерактивний характер, є сплетінням взаємопов'язаних факторів, які утворюють багатовимірний простір.

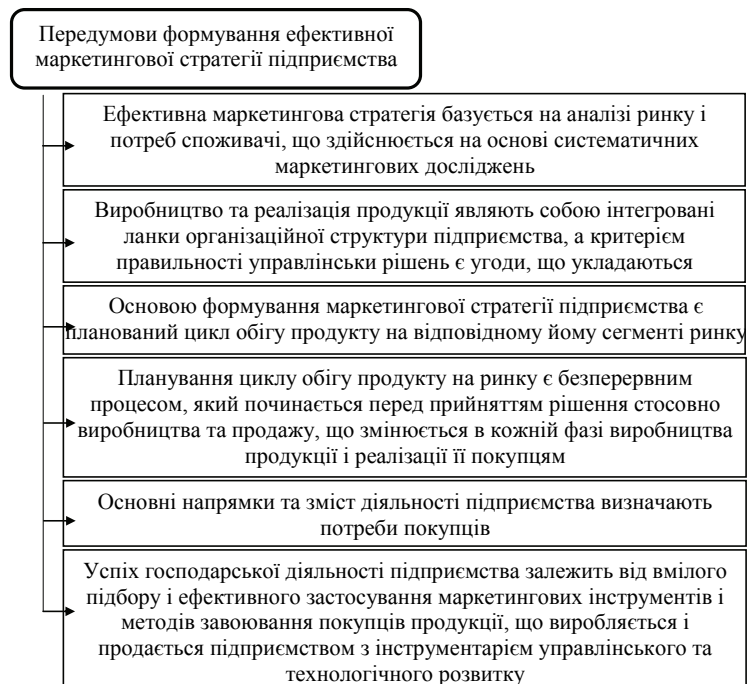


Рис. 3. Передумови формування ефективної маркетингової стратегії підприємства

В цьому сенсі не лише середовище країни базування, в якому діють підприємства визначають характер та успішність діяльності підприємств, але й ефективність їх діяльності на внутрішньому та зовнішніх ринках, що в значній мірі стає фактором подолання кризових явищ і в економіці країни, формуючи основу для сталого економічного зростання та розвитку. Такий підхід підкреслює існування ефекту їх синергічного впливу на конкурентоспроможність підприємства.

Саме тому, принципово важливо в процесі реалізації передумов формування ефективної маркетингової стратегії підприємства зважати на те, що рівень розвитку кожного з визначених на рис. 3. напрямків може бути за розвитком більш високим, ніж інші, тільки обмежений період часу.

Тобто, якщо не розвиваються технології, організація виробництва, менеджмент, то і підвищення конкурентоспроможності за рахунок лише маркетингових зусиль рано чи пізно припиниться (з обмеженням розвитку технологічних знань). Без розвитку технологічних знань і технології, використовуючи вже наявний базис, підприємства на ринку промислових товарів певний час можуть розвиватися, але з вичерпанням наукового базису їх просування вперед сповільнюватися до повної зупинки.

Отже, для забезпечення конкурентоспроможності підприємств однаково важливі усі три складові: наука, виробництво (технологічні знання) і маркетинг.

ВИСНОВОК

Діяльність підприємства на ринку промислових товарів України та формування стратегії розвитку такого підприємства, як вважають, має певні проблеми та певну специфіку, окреслену в роботі. У статті охарактеризовано поточні умови та передумови формування ефективної маркетингової стратегії підприємства, фактори, що впливають на формування та реалізацію даної стратегії, актуалізовано залежність ефективності маркетингової стратегії підприємства на ринку промислової продукції від якості продукції та рівня конкурентоспроможності, рівня та динаміки технологічного розвитку та інноваційності.

Для підвищення конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємств на ринку промислової продукції в сучасних умовах дані підприємства повинні визначити таку маркетингову стратегію, яка б найбільш повно відповідала їх можливостям і вимогам ринку.

Дослідження передумов формування ефективної маркетингової стратегії вітчизняних промислових підприємств в контексті створення можливостей для подолання завдяки цьому негативного впливу кризових явищ на економіку України показало важливість орієнтації на розвиток позитивного впливу факторів, що стимулюють процеси розвитку за допомогою як маркетингових, так і організаційних, управлінських та технологічних важелів впливу. В цьому контексті підприємство, для об'єктивної оцінки та управління власною конкурентоспроможністю, повинне використовувати ті ж критерії, якими оперує споживач: щоб

промислова продукція викликала інтерес у покупця, вона повинна мати відповідні техніко-економічні параметри; умовою придбання продукції є відповідність цих параметрів основним характеристикам незадоволеної потреби споживача

Перспективи подальших досліджень в напрямку розвитку проблематики даної статті полягають у розробці питань моделювання впливу конкретних факторів конкурентоспроможності промислових підприємств на конкретні показники маркетингової стратегії підприємства на базі наявних макро- та мікроекономічних даних, визначення тенденцій та сценаріїв розвитку діяльності на рівні підприємств.

Список використаних джерел

1. Бойчук І.В. Маркетинг промислового підприємства. [текст]: / І.В. Бойчук, А.Я. Дмитрів – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 620с
2. Бойчук І.В. Теоретико-методологічні засади промислового маркетингу та умови його застосування // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2013. – №30. – С. 77–87.
3. Дитер І.Г. Шнайдер. Технологический маркетинг / И.Г. Шнайдер. – М.: «Янус-К», 2003. – 478 с.
4. Дугіна С.І. Маркетингова цінова політика / С.І. Дугіна. – К.: КНЕУ, 2005. – 393 с.
5. Еріашвілі Н.Д. Маркетинг / Н.Д. Еріашвілі, К. Ховард, Ю.А. Ципкин., 2003. – 631 с.
6. Капаруліна І.М. Розвиток підприємства: концепція і технологія дослідження : монографія / І.М. Капаруліна. – К.: Ліра-К, 2015. – 432 с.
7. Колодій Г.С. Врахування особливостей маркетингової діяльності при розробці маркетингових програм промислових підприємств // Г.С. Колодій ; Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011, № 1 (4). – С. 173–177.
8. Окландер М.А., Литовченко І.Л., Ботушан М.І. Маркетингові комунікації промислових підприємств в умовах інформаційної економіки: Монографія / М.А. Окландер, І.Л. Литовченко, М.І. Ботушан – Одеса: – Астропринт. – 2011.
9. Портер М. Конкуренція / М. Портер. – [2-е изд.]. – М.; СПб.; К.: Вільямс, 2006. – 608 с.
10. Старостина А.О. Промисловий маркетинг: Теорія, світовий досвід, українська практика / А.О. Старостіна, А.О. Длігач, В.А. Кравченко; [за ред. А.О. Старостіної]. – К.: Знання, 2005. – 764 с.
11. Телетов О.С. Маркетинг продукції виробничо-технічного призначення / О.С. Телетов. – Суми: Вид-во Сумського державного університету, 2002. – 231 с
12. Телетов О.С. Маркетинг у промисловості / О.С. Телетов; Мін. освіти і науки України; Сум. держ. ун-т. Київ: ПУЛ, 2004. – 248с.
13. Узбестер Ф. Основы промышленного маркетинга / Ф. Узбестер. – М.: Издательский Дом Гребенникова, 2005. – 415 с
14. Экономическая стратегия фирмы / под ред. А.П. Градова. – СПб.: Спецлитература, 1999. – 589 с.

КУЧЕРЯВА

Мар'я Василівна
piven_maria@ukr.netнауковий співробітник,
Державна навчально-
наукова установа
"Академія фінансового
управління"

УДК 657.3

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІCLASSIFICATION AND DESCRIPTION OF THE INFLUENCE FACTORS ON
FINANCIAL REPORTING QUALITY

Стаття присвячена визначенню та узагальненню основних чинників, що впливають на якість фінансової звітності. Автором обгрунтовано необхідність класифікації чинників з метою покладення в основу розбудови системи оцінки якості фінансової звітності за трьома напрямками: за сферою впливу, за суб'єктами нагляду, за внутрішніми організаційними чинниками діяльності підприємства.

Статья посвящена определению и обобщению основных факторов, которые влияют на качество финансовой отчетности. Автором аргументировано необходимость классификации факторов, которые положены в основу построения системы оценки качества финансовой отчетности. Предложено классифицировать факторы следующим образом: по сфере влияния, по субъектам осуществления надзора, по внутренним организационным аспектам деятельности предприятия.

The article is devoted to the definition and generalization of the main influence factors on financial reporting quality. The author substantiates the necessity to classify the factors in order to build the basis for assessment of financial reporting quality in three areas: by the areas of influence, by the supervision subjects, by the entity's internal organizational factors.

Ключові слова: якість фінансової звітності, чинники, нормативно-правове регулювання, нагляд

Ключевые слова: качество финансовой отчетности, факторы, нормативно-правовое регулирование, надзор

Keywords: financial reporting quality, factors, legislative regulation, supervision

ВСТУП

Якість фінансової звітності – дотримання переліку визначених характеристик, які задовольняють інформаційні потреби користувачів для прийняття рішень управлінського та інвестиційного характеру. Якщо розглядати якість фінансової звітності, виходячи з постулатів системного підходу, то неодмінно окрім основних елементів, що складають цю систему, існують чинники впливу, що притаманні зовнішньому та внутрішньому середовищу, в якому знаходиться досліджувана система (якість фінансової звітності). Питанням дослідження чинників впливу на якість фінансової звітності присвячено роботи вітчизняних та зарубіжних науковців: В.С. Амбарчян, К.В. Безверхий, С.Л. Безручук, О.О. Гончаренко, Т.І. Єфименко, В.М. Жук, С.І. Ковач, Л.М. Кузнецова, Л.Г. Ловінська, А.В. Озеран, Т.Ф. Плахтій, Ю.В. Подмешальська, Т.Д. Поплаухіна, Н. В. Семенишена, М.І. Скрипник, О.С. Соколова, О.В. Харламова, Я.В. Шеверя, Роберт Тернендже, Боніфас Агада, Вахід Зедбенд, Хамед Омрані, Деніел Шим, Джозеф Ларкін та інші.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні та систематизації основних чинників впливу на якість фінансової звітності.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

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

При проведенні дослідження використано методи аналізу, порівняння, узагальнення та синтезу основних наукових підходів до визначення чинників впливу на якість фінансової звітності.

РЕЗУЛЬТАТИ

Якість фінансової звітності можна визначити, узагальнивши усі існуючі підходи, як відповідність встановленим та продиктованим сучасними торгово-економічними відносинами умовам та вимогам. Тож першим основним чинником впливу на якість фінансової звітності є зовнішнє середовище. Наступним не менш важливим чинником впливу виступає внутрішнє середовище, тобто середовище суб'єкта підприємництва, результати фінансового-господарської діяльності якого і відображаються у фінансовій звітності.

Дослідники Роберт Тернендже та Боніфас Агада відзначають, що особливим чинником впливу на якість фінансової звітності виступає організація системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Зокрема, у своєму дослідженні «Вплив облікової інформаційної

системи на якість фінансової звітності: огляд теорій та емпіричних досліджень» («Effect of accounting information system on financial reporting quality: a review of theories and empirical works») автори оцінюють вплив автоматизованої системи бухгалтерського обліку на підготовку фінансової звітності та її якість [1]. Погоджуємось із думкою авторів, проте уточнюємо, що рівень організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві є чинником впливу на якість облікової інформації, як елемента якості фінансової звітності.

Таким чином можна зробити висновок, що необхідним є загальне виділення основних чинників впливу на якість фінансової звітності, які відповідно до сфери впливу можна умовно розділити на внутрішні та зовнішні.

До внутрішніх чинників впливу на якість фінансової звітності відносимо: організацію бухгалтерського обліку, організацію системи внутрішнього контролю, внутрішню нормативно-розпорядчу документацію суб'єкта, процес управління персоналом підприємства, добору кадрів, підвищення кваліфікації кадрів, здійснення нагляду з боку керівництва за якістю фінансової звітності та інші чинники, які є притаманними галузевій специфіці підприємств України.

До зовнішніх чинників відносяться: нормативно-правове забезпечення (міжнародні та національні стандарти регулювання процесу реалізації елементів якості фінансової звітності); здійснення нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності; проведення заходів із забезпечення дотримання вимог до фінансової звітності, аудиту, компетентності (елементів якості фінансової звітності).

Перейдемо до більш детального розгляду чинників впливу на якість фінансової звітності підприємств.

Зовнішні чинники впливу на якість фінансової звітності: нормативно-правове забезпечення (міжнародне регулювання сфери бухгалтерського обліку, звітності та аудиту; національне нормативно-правове регулювання сфери бухгалтерського обліку, звітності та аудиту).

В Україні нормативно-правове регулювання сфери бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту охоплює майже всі якісні характеристики, визначені Концептуальною основою фінансової звітності, розробленою та затвердженою Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [2].

Документи, що регулюють сферу бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, умовно можна поділити на наступні групи за спрямуванням регулювання:

- загальне регулювання концептуальних засад організації та ведення бухгалтерського обліку підприємствами України (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [3], Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 № 2164-VIII [4] (набуває чинності з 01.01.2018 року); накази Міністерства фінансів України та інших уповноважених органів виконавчої влади);

- регулювання особливостей ведення бухгалтерського обліку, аудиту, підготовки та оприлюднення фінансової звітності окремими суб'єктами господарської діяльності (Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [5], національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ); План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [6]; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 [7]; проект Закону про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність (ухвалено 21.12.2017); Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2014 року); рішення Аудиторської Палати України);

- спрямування вектора подальшого розвитку бухгалтерського обліку в країні (Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджена Постановою КМУ від 24.10.2007 № 911-р [8], Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена Постановою КМУ від 16.01.2007 № 34 [9]).

Окремої уваги заслуговує також питання застосування такого інструменту удосконалення регулювання сфери бухгалтерського обліку та звітності в Україні як здійснення постійного моніторингу законодавчих ініціатив ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності з метою виконання положень програмних документів, що визначають євроінтеграційний курс України, є об'єктивно необхідним. Це дозволяє відстежувати останні оновлення та враховувати поточні тенденції при реформуванні системи бухгалтерського обліку в нашій державі.

26 червня 2013 р. було схвалено та затверджено нову бухгалтерську Директиву 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС» (далі – Директива 2013/34/ЄС). Положення даної Директиви були імplementовані до національного законодавства державами-членами ЄС до 20 липня 2015 р. [10].

Наступним чинником впливу на якість фінансової звітності є компетентність професійних бухгалтерів та аудиторів та забезпечення високого рівня компетентності.

Професійна кваліфікація укладачів фінансової звітності відіграє важливу роль у процесі забезпечення якості представлення такої інформації. Регулювання бухгалтерської професії в Україні відбувається на трьох основних рівнях: вища освіта; підвищення кваліфікації; сертифікація (наявність відповідного сертифікату передбачає проходження попередніх рівнів та вимагає забезпечення безперервного професійного розвитку). В Україні питання постійного

підвищення кваліфікації не є чітко регламентованим, так само як і необхідність проходження сертифікації. Обов'язкове проходження сертифікації передбачене лише для представників аудиторської професії.

В Україні інститут професійних організацій аудиторів та бухгалтерів представлений такими організаціями: Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» (ВІГО «Спілка аудиторів України») [11], Громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України» [12], ВІГО Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ) [13], Громадська організація «Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів» [14], Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів» [15], Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України» [16].

При вивченні функцій, закріплених за професійними організаціями, необхідно також розглянути міжнародний досвід. Зокрема, досвід країн-учасниць Програми Посилення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства (далі – STAREP). Це регіональна програма для шести країн: Вірменії, Азербайджану, Білорусії, Грузії, Молдови та України, що запроваджена із метою створення прозорого політичного середовища та ефективної інституційної основи для корпоративної звітності, розвиток бухгалтерського обліку та аудиту у відповідності до міжнародних стандартів та вимог Європейського Союзу. Програма STAREP була запущена в жовтні 2013 р., завершення очікується до середини 2018 р.. Фінансування програми забезпечується країнами Європейського союзу та Швейцарією.

Статус професійних організацій бухгалтерів та аудиторів відносно регулювання системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту у законодавстві окремих країн-учасниць програми STAREP визначено на законодавчому рівні.

Так, Законом Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік (ст. 10, параграф б, ст. 12) визначено статус професійних організацій бухгалтерів та аудиторів як органів регулювання бухгалтерського обліку країни [17]. Вивчений досвід визначеного переліку держав говорить про те, що повноваження таких організацій також закріплюються на законодавчому рівні. Наприклад, у Законі Республіки Білорусія «Про бухгалтерський облік та звітність» (ст. 6) закріплено повноваження громадських об'єднань, сферою діяльності яких виступає бухгалтерський облік, фінансова звітність та аудит. Законодавством Республіки Молдова окрім повноважень професійних організацій визначено також і компетенції по захисту прав та підвищенню рівня кваліфікації членів таких установ (ст. 12 Закону Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік»).

Узагальнюючи положення нормативно-правових актів, визначених вище, до основних повноважень професійних асоціацій бухгалтерів можна віднести наступні: можливість здійснення регіонального представництва; представлення професійних інтересів своїх членів; співпраця з іншими асоціаціями та профільними неурядовими організаціями (національними та закордонними); розробка та пропозиція для затвер-

дження компетентним органам проектів нормативних актів в сфері бухгалтерського обліку; розробка програм безперервної професійної підготовки бухгалтерів; проведення сертифікації бухгалтерів у відповідності з вимогами міжнародної федерації бухгалтерів; надання методичної та іншої допомоги організаціям з питань обліку та звітності.

Дослідження та співставлення закордонного та вітчизняного досвіду із закріплення правового статусу професійних організацій бухгалтерів та аудиторів свідчить про те, що в Україні гостро постає питання необхідності законодавчого встановлення додаткового регулятора аспектів, пов'язаних із чинниками, що впливають на якість фінансової звітності (забезпечення процесу безперервного професійного навчання).

Таким чином, з метою удосконалення регулювання сфери бухгалтерського обліку та звітності в Україні, пропонуємо внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині доповнення законодавчого акту визначенням «професійні організації бухгалтерів та аудиторів» та встановленням переліку повноважень цих суб'єктів щодо регулювання бухгалтерського обліку та звітності в країні, зокрема: брати участь в процесі підготовки та суспільного обговорення проектів нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та звітності; розробляти та приймати участь у розробці навчально-програмних та навчально-методичних матеріалів, що використовуються при підготовці до сертифікації професійного бухгалтера та професійного бухгалтера у банківській сфері; представляти інтереси бухгалтерів у міжнародних професійних організаціях. Визначення пропонується викласти у наступній редакції: «професійні організації бухгалтерів та аудиторів – це організації, що належать до органів регулювання бухгалтерського обліку в Україні, метою діяльності яких є вдосконалення та розвиток бухгалтерського обліку».

Вивчення світового досвіду та наукових трактувань свідчить про те, що якість фінансової звітності залежить не лише від об'єктивних чинників, які впливають безпосередньо на бухгалтерський облік та звітність, а й також від непрямих чинників.

Окремими авторами виділяється ще такий чинник впливу на якість фінансової звітності суб'єкта господарювання як етап життєвого корпоративного циклу компанії. Так, авторами Вахід Зедбенд (Vahid Khosravi Zadbani) та Хамед Омрані (Hamed Omrani) проведено дослідження стосовно того, яким чином впливає життєвий корпоративний цикл на якість фінансової звітності лістингових компаній. Статистично підприємства були розподілені на такі за етапами: етап зростання, етап зрілості та етап спаду (обсяги продажу, дивіденди на акцію, капітальні видатки, корпоративний вік). За результатами дослідження авторів, фінансова звітність компаній суттєво відрізняється на різних етапах життя цієї компанії. Згідно отриманих результатів найвищий рівень якості фінансової звітності притаманний компаніям зрілим, а найнижчий – на етапі зростання, становлення [18].

Також дослідниками оцінюється вплив окремих чинників на забезпечення відокремлених якісних

характеристик фінансової інформації. Наприклад, залежність якості фінансової звітності від обраного методу обліку активів та джерел їх утворення (окремою характеристикою тут виступає доречність).

Так, авторами Деніел Шим (Daniel Shim) та Джозеф Ларкін (Joseph M. Larkin) таку якісну характеристику інформації як доречність пропонується дослідити у взаємозалежності із методом обліку активів. Облік активів, що здійснюється на основі поточних (ринкових цін) надає більше уявлення про реальний стан операцій та більш корисну і актуальну інформацію ніж фінансова звітність, складена відповідно за методом історичної собівартості [19].

Приділено увагу також аналізу впливу макроекономічних змінних чинників та базових характеристик компаній на якість фінансової звітності лістингових компаній. Зокрема, Гареллі С. та Мохаммад А. досліджували взаємозв'язок між рівнем курсом валют, процентними ставками, інфляцією, ВВП, та якістю фінансової звітності компаній [20]. Також до блоку досліджень, присвячених взаємозв'язку макроекономічних аспектів, відноситься питання впливу правового режиму тієї чи іншої держави на якість фінансової звітності (Андрей Філіп, Іль Лабель) [21].

Наступна група досліджень у сфері якості фінансової звітності присвячена питанням впливу таких внутрішніх чинників як: етика, управління підприємством, репутація наглядової ради, правовий режим (Реаль Лабель, Рім Макні Гаргурі, Клауді Франсуа, Амір Рубін, Ден Сегал, та інші) [22, 23].

З огляду на розглянуту вище інформацію, нами пропонується виділити наступну класифікацію факторів впливу на якість фінансової звітності:

- за сферою впливу: внутрішні (організація бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю, внутрішня нормативно-розпорядча документація організації, управління персоналом підприємства, добір кадрів, підвищення кваліфікації кадрів; контроль з боку керівників за якістю фінансової звітності та інші), зовнішні (нормативно-правове забезпечення; здійснення нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності; проведення заходів із забезпечення дотримання вимог до фінансової звітності, аудиту, компетентності);

- за суб'єктами нагляду: держава (нормативно-правове регулювання процесу формування та здійснення нагляду за дотриманням якісних характеристик, правовий режим країни); укладачі фінансової звітності (професійна кваліфікація); незалежні аудитори (аудит фінансової звітності); професійні організації бухгалтерів та аудиторів (нагляд за якістю послуг, що надаються з боку професійних бухгалтерів та аудиторів);

- за внутрішніми організаційними чинниками діяльності підприємства: якість організації та ведення бухгалтерського обліку; забезпечення застосування вимог міжнародного та вітчизняного законодавства в сфері бухгалтерського обліку та звітності, а також внутрішньо-розпорядчих документів; організація та функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві; інші (етика, управління підприємством, репутація наглядової ради).

Запропонована класифікація чинників впливу на якість фінансової звітності дозволить побудувати систему оцінки якості такої інформації, визначивши рівень впливу кожного чинника (або групи чинників) як окремих індикативних показників.

ВИСНОВКИ

Аналіз факторів, що визначають якість фінансової звітності, дозволив поділити їх на три групи: за сферою впливу, за суб'єктами нагляду, за внутрішніми організаційними чинниками діяльності підприємства (організаційна структура підприємства, регламенти щодо складання документації, організація бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, організація системи внутрішнього контролю). Запропоновану класифікацію рекомендовано покласти в основу розбудови системи оцінки якості фінансової звітності та визначення індикативних показників проведення такої оцінки.

Список використаних джерел

1. Ternenge R., Agada Boniface. Effect of accounting information system on financial reporting quality: a review of theories and empirical works https://www.academia.edu/33388812/Effect_of_accounting_information_system_on_financial_reporting_quality_a_review_of_theories_and_empirical_works
2. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptual-work.pdf>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 2164-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-viii>
5. Порядок подання фінансової звітності : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
6. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
8. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

9. Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

10. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

11. ВПГО «Спілка аудиторів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://spilka-audit.org.ua/>

12. Громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufraa.org/about/>

13. ВПГО Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.faa.org.ua/>

14. Громадська організація «Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.uasaa.org

15. Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rnba.com.ua/>

16. Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pabu.com.ua/ua/>

17. Закон Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lex.justice.md/ru/324098/>

18. Vahid Khosravi Zadband. The Effect of Corporate Life Cycle on Financial Reporting Quality

Companies Listed in Tehran Stock Exchange / Vahid Khosravi Zadband, Hamed Omrani // International Journal of Management & Information Technology. Vol 9(2) [Electronic resource]. – Mode of access: <https://cirworld.com/index.php/ijmit/article/view/666>

19. Daniel Shim Towards Relevancy in Financial Reporting: Mark-to Market Accounting [Electronic resource]. – Mode of access: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiw2MK0povUAhVzb5oKHbD7D1YQFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fdigitalcommons.sacredheart.edu%2Fwcob_fac%2F52%2F&usg=AFQjCNGJoWrtGOaBIQI8S2_QRA-ukUcDhQ

20. A study on the effect of macroeconomic variables and firm characteristics on the quality of financial reporting of listed firms in Tehran Stock Exchange / S Ghareli, A Mohammadi [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.ajol.info/index.php/jfas/article/view/142658>

21. Legal Regime and Financial Reporting Quality/ Andrei Filip, Eal Labelle, Stephane Rousseau [Electronic resource]. – Mode of access: https://www.academia.edu/15449405/Legal_Regime_and_Financial_Reporting_Quality

22. Ethics, Diversity Management, and Financial Reporting Quality// Real Labelle, Rim Makni Gargouri, Claudi Francoeur [Electronic resource]. – Mode of access: https://www.academia.edu/19626301/Ethics_Diversity_Management_and_Financial_Reporting_Quality

23. Board Reputation and Financial Reporting Quality / Amir Rubin and Dan Segal [Electronic resource]. – Mode of access: https://www.academia.edu/31748981/Board_Reputation_and_Financial_Reporting_Quality

КУШНІРЕНКО

Олександр Георгійович



УДК 342.7

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ
ЧЕТВЕРТОГО ПОКОЛІННЯ ПРАВ
ЛЮДИНИFORMATION PROBLEMS OF THE FOURTH
GENERATION OF HUMAN RIGHTS

САЛЬНИКОВ

Михайло Олегович

к.ю.н., ІПКЮ НІУУ ім.
Ярослава Мудрогостудент, ІПКЮ НІУУ ім.
Ярослава Мудрого

Стаття присвячена розгляду проблем становлення «четвертого покоління» прав людини, особливостям їх формування, нормативного регулювання та реалізації. Досліджено деякі права «четвертого покоління» через призму правового та морального аспекту. На підставі проведеного аналізу спрогнозовано тенденції подальшого розвитку зазначених прав людини та їх нормативно-правового забезпечення в рамках національної правової системи.

Статья посвящена рассмотрению проблем становления «четвертого поколения» прав человека, особенностям их формирования, нормативного регулирования и реализации. Исследованы некоторые права «четвертого поколения» через призму правового и морального аспекта. На основании проведенного анализа спрогнозировано тенденции дальнейшего развития ранее упомянутых прав человека и их нормативно-правового обеспечения в рамках национальной правовой системы.

This article is dedicated to the problems of the "fourth generation" of human rights research, the peculiarities of their formation, legal regulation and implementation. Some rights of the "fourth generation" was studied through the prism of the legal and moral aspects. Based on the tendencies of the further development of the previously mentioned human rights and their legal support within the national legal system are predicted.

Ключові слова: права людини, четверте покоління прав, мораль, моральні норми, клонування, евтаназія

Ключевые слова: права человека, четвертое поколение прав, мораль, моральные нормы, клонирование, евтаназия

Keywords: human rights, fourth generation of rights, morality, moral norms, cloning, euthanasia

ВСТУП

Із плином часу, розвитком філософії, медицини, технічним прогресом змінюються, виникають та припиняються ті чи інші суспільні відносини. Тому зміни в суспільних відносинах, що відбувалися в ХХ ст. спричинили значну трансформацію в галузі прав людини та появу норм, що регулюють принципово відмінні від попередніх аспекти життя людини. Права людини – категорія, яка розвивається разом із суспільством та державою. Сьогодні перед людиною постало багато можливостей, яких до цього часу не існувало, зокрема, клонування людини, трансплантація органів, використання «віртуальної реальності», штучне запліднення, зміна статі тощо. Внаслідок всіх цих можливостей у людини виникають нові права, яких до цього часу не існувало. Такі права інколи називають «четвертим поколінням» прав людини. Але їх виникнення потягло за собою велику кількість

суперечок як серед науковців так і серед законодавців через їхню неоднозначну оцінку з точки зору моралі, а також у деякій мірі й релігії. Крім того щодо деяких вищезазначених прав належне правове регулювання ще не достатньо розроблено, також в Україні не проводилося ґрунтовних наукових досліджень щодо «четвертого покоління» прав людини, тому їх дослідження є актуальним та своєчасним.

МЕТА РОБОТИ полягає в аналізі особливостей становлення, нормативного закріплення та реалізації «четвертого покоління» прав людини, а також визначення проблемних аспектів в контексті взаємозв'язку правових та моральних норм.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою роботи є сукупність методів і прийомів наукового пізнання. Їх застосування обумовлюється системним підходом, що дає можливість досліджувати проблеми в єдності їх соці-

ального змісту і юридичної форми. *Історико-правовий метод* дав можливість проаналізувати становлення «поколінь прав людини», формування «четвертого покоління» прав у контексті взаємовідносин людини, суспільства й держави. *Порівняльно-правовий метод* використано для аналізу закордонного досвіду нормативного закріплення та реалізації деяких прав «четвертого покоління». *Системний метод* використовувався для того, щоб допомогти визначитись із місцем «четвертого покоління» прав людини у системі політичних та соціальних відносин.

Інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та міжнародна судова практика.

РЕЗУЛЬТАТИ

Початок ХХІ ст. відзначився науковими досягненнями у сфері медицини, техніки, комп'ютерних технологій, в яких реалізувалися потенціал і бажання людини. Це пов'язано із започаткування нового покоління прав людини, що є логічним процесом розвитку прав особи. Сьогодні в наукових колах обговорюються проблеми зародження четвертого покоління прав людини, що стосуються змін статті, трансплантації органів, клонування, використання віртуальної реальності, одностатевих шлюбів, штучного запліднення, евтаназії, вільної від дитини сім'ї та незалежного від державного втручання життя за релігійними, моральними поглядами.[1, с. 259]

Досить велика кількість представників правової доктрини, навіть на сучасному етапі розвитку держави та суспільства, зупиняються на виділенні загально-визнаних «трьох поколінь прав» людини: «перше покоління прав людини – громадянські (особисті) і політичні права; «друге покоління прав» людини – соціальні, економічні, культурні права; третє покоління прав людини – колективні права. Та чи зможе дана концепція залишатися без змін та боротися за виживання у реаліях життя людини ХХІ століття? Сучасний світ опинився у столітті біотехнологій. Під впливом глобалізації, науково-технічного прогресу, особливо в області інформатики, медицини, генетики, клонування, трансплантації, перелік прав все більш поширюється. З розвитком цивілізації людина підкорила собі майже всі сфери життя суспільства. Це нашоє на думки, що багатогранність людини породжує невичерпність її прав. Людина постійно змінює світ навколо, вдосконалює створене раніше, пристосовує для свого існування. Для цього їй потрібен новий комплекс прав. У зв'язку із цим у юридичній науці вже виявили так зване «четверте покоління прав людини».

Більшість сучасних вчених, що обговорюють появу четвертого покоління прав людини, відносять до їхнього переліку право на:

- 1) на використання віртуальної реальності;
- 2) доступ до мережі Інтернет;
- 3) життя, вільне від державного втручання за власними моральними та релігійними поглядами;
- 4) вільну від дитини сім'ю;
- 5) зміну статі;
- 6) штучне запліднення;
- 7) трансплантацію органів;

8) одностатеві шлюби;

9) евтаназію;

10) клонування [2, с. 26].

Слід погодитися з Шебаніц Д.М., що при розгляді всіх вищевказаних прав, потрібно звернути увагу на їх морально-етичну та релігійну складову. Релігія та мораль – це давні й надзвичайно усталені форми людської духовності. Вони існують протягом усієї історії світової цивілізації. І хоча всі країни керуються тільки нормами права, зокрема національним законодавством (законами, підзаконними нормативно-правовими актами), морально-етична та релігійна основа є первинною для розвитку всіх існуючих прав людини [3, с. 60].

Дискусії навколо прав «четвертого покоління» ведуться не один рік. При детальному аналізі кожного з перелічених прав виникає все більше питань, оскільки концепція «четвертого покоління» прав людини є різким викликом, бо створюючи нові права, ми у свою чергу в дечому заперечуємо інші. Сьогодні надає людині можливості вільно розвивати свою особистість, розпоряджатися власною долею на свій розсуд, користується всіма можливостями, наданими їй прогресивним ХХІ століттям.

Як вбачається, доцільно розглянути права людини «четвертого покоління», що є найбільш складними для сприйняття суспільством, навіть на сучасному етапі суспільного та правового розвитку людства. Такими правами, зокрема, є право на евтаназію та право на зміну статі.

Основоположним правом людини, що займає особливе місце серед особистих немайнових прав, які забезпечують природне існування людини, є право на життя. Міжнародні правові акти, які гарантують права та свободи людини, а також Конституція України визнають право на життя невід'ємним правом кожної фізичної особи, покладаючи на державу обов'язок захищати його. Паралельно існує право фізичної особи розпоряджатися власним життям, що можна розуміти як можливість піддавати його значному ризику і вирішувати питання про припинення життя. Саме з можливістю реалізації права на розпорядження власним життям, виникла проблема евтаназії.

Слід нагадати, що евтаназія – це будь-яка дія, спрямована на те, щоб покласти кінець життю особи, йдучи назустріч її власному бажанню, і це повинно бути виконано незацікавленою особою. З історії нам відомо, що даний термін ввів англійський філософ Френсіс Бекон (1561-1626) для позначення легкої, безболісної смерті.

Евтаназія зараз дозволена в деяких країнах: Нідерландах, Бельгії, Швейцарії, Люксембурзі, Канаді, в деяких штатах США. У багатьох країнах, у тому числі в Україні, евтаназія заборонена і розглядається як вбивство.

Питання щодо легалізації евтаназії тривалий час піддається обговоренню, і знаходить як противників, так і прибічників даного способу припинення життя людини. Противники евтаназії на свою користь приводять ряд наступних аргументів.

По-перше, з релігійної точки зору, християнство сповідує принцип, що життя – є дар Божий і лише Бог може дати та забрати життя. Підсилює дану тезу

також і релігійна заборона, яка віднайшла своє місце в одній із десяти біблійних заповідей – «не вбий». По-друге, закріплення нормами права можливості евтаназії безпосередньо вплине на суспільну свідомість, оскільки, з точки зору суспільної моралі, усе узаконене вважається таким, що заохочується з боку держави. По-третє, узаконення евтаназії може вплинути на можливість зловживань з боку медичного персоналу та призведе до криміналізації медицини. По-четверте, це можливість лікарської помилки. Даний аргумент є одним із найбільш серйозних, оскільки лікар, давши клятву Гіппократа, зобов'язується не зашкодити хворому.

У ряді країн лікарі допомагають піти з життя безнадійно хворій людині або людині, яка перебуває в комі, відключаючи від апаратів життєзабезпечення пацієнтів. Або ж хворий сам добровільно відмовляється від лікування, припустимо, від штучної вентиляції легень. Нарешті, є «милосердне вбивство» – препарат, що допомагає піти з життя, дається пацієнту з жалості.

А є і активна евтаназія – це коли не лікарі припиняють страждання хворого, а людина сама вибирає безболісну смерть за допомогою медичних препаратів, виданих їй лікарями.

У 2013 р. в Бельгії дозволили евтаназію без показань – тобто коли немає фізичних мук і страждань. Так пішли з життя бельгійці Марк і Едмонд Вербесем, брати-близнюки, обидва глухі від народження. У 45 років вони обидва стали різко втрачати зір. Чоловіки визнали для себе нестерпним так жити – і без слуху, і без зору. І попросили застосувати до них евтаназію.

Тому не треба забувати, що іноді допомога піти з життя стає для невиліковно хворої людини єдиним шляхом щоб уникнути фізичних та моральних страждань. Але разом з тим, слід відмітити, що на сучасному етапі розвитку нашої держави евтаназію не може бути дозволено, що це неминуче потягне за собою численні зловживання через високий рівень корупції в державі, в тому числі і в медичних закладах.

Ще одним морально-етичною питанням сучасності є право на зміну статі людини. Існує дві протилежні позиції:

1. Якщо подивитися на дану проблему з точки зору релігії (та й моралі), то зміна статі має бути забороненою. Не в праві людина змінювати те, що створено і дано Богом, людина народжується унікальною, і будь-які зміни її зовнішності суперечать її природі.

2. Під впливом науково-технічного прогресу держава змушена за допомогою права закріпити на законодавчому рівні можливість змінити стать. Дослідники соматичних чи персональних прав людини зазначають, що людина має право на зміну своєї зовнішності чи статі. В ряді європейських держав прийняті закони про зміну статі, зокрема в Німеччині, Франції, Нідерландах, Італії. Право на статево-ідентичність визнано резолюціями Європейського Парламенту Парламентської Асамблеї Ради Європи у зв'язку з чим державам членам ЄС рекомендовано прийняти відповідні законодавчі акти [4, с. 335].

Проте однозначного правового регулювання процедур щодо власне зміни статі (гендеру) на теренах

ЄС не має. Тому базовим документом, який, свого роду, є спільним для виконання у всіх країнах-членах ЄС є Європейська конвенція з захисту прав людини та основоположних свобод 1950 р., яка у ст. 14 зазначає, що користування правами та свободами, визнаними в цій Конвенції, має бути забезпечене без дискримінації за будь-якою ознакою – статі, раси, кольору шкіри, мови, релігії, політичних чи інших переконань, національного чи соціального походження, належності до національних меншин, майнового стану, народження, або за іншою ознакою [5].

Спірні питання правового регулювання стусують двох форм зміни статевої ідентичності:

1) з операційним втручанням;

2) без операційного втручання.

Це, насамперед, пов'язано з правом соціального забезпечення. Наприклад, з якого віку особа, що змінила гендерну приналежність, повинна виходити на пенсію: за віком тієї статі, з якою вона народилася чи за новою? Так у Великій Британії не передбачено право на зміну статі в свідоцтві про народження. Сара Річарді у 1942 р. народилася особою чоловічої статі, а у 2001 р. змінила стать на жіночу. Коли вона досягла пенсійного віку для жінок (60 років), їй відмовили у наданні цього права, оскільки в акті громадянського стану стать заявника була чоловічою, а пенсійний вік чоловіків становив 65 років. Річарді оскаржила рішення національних судів до Вищого суду Європейського Союзу, який у 2006 р. задовольнив її вимогу. [6]

Слід зауважити, що Комітет ООН з економічних, соціальних і культурних прав, який відповідає за пакт про громадянські та політичні права заявив, що «гендерна ідентичність визнається поряд із забороненими ознаками дискримінації». Європейський суд з прав людини застосував Європейську конвенцію про захист прав людини та основоположних свобод в ряді важливих рішень, заявивши, що держави повинні надавати трансгендерам можливість пройти хірургічну операцію для повної зміни статі і гендеру, що і така хірургічна операція повинна покриватися системою страхування, як «необхідне за медичними показаннями» лікування. Суд також постановив, що держави повинні визнавати зміну статі в документах, що засвідчують особу. [2, с. 28]

За чинним законодавством Іспанії, зокрема, «Ley de Identidad de Género» (Закон про статево-ідентичність), транссексуали мають можливість змінити ім'я у паспорті навіть до операції зі зміни статі. У даному випадку необхідно надати довідку від лікаря, яка підтверджує, що фізіологічна стать людини не збігається з його істинною гендерною ідентифікацією [7].

Суспільна мораль неоднозначно ставиться до осіб, що змінили стать. У багатьох така поведінка викликає відразу та осуд, який призводить до порушення прав особи. Наприклад, це може виражатися у безпідставній відмові в зайнятті певної посади чи отримання якихось благ. Як приклад можна привести справу Міс Ейпріл, яка у 1976 р. хірургічним шляхом змінила чоловічу стать на жіночу. Через кілька років вона зайняла одне з призових місць на змаганні з бігу. Але її суперниці опротестували результат змагань. Конфлікт розбирав легкоатлетичний клуб. Справа була

вирішена на користь Ейпріл, а її результат визнаний законним.

На питання журналістки газети «Дзеркало тижня» «Як церква ставиться до практики зміни статі?» Отець Мавріціо Фаджоні, католицький священник, який має ще й медичну освіту відповів, що наша ставість не є нашим вибором. Ми такі, які є. І ніхто не має права казати: я можу обирати ту чи ту стать. У найскладніших випадках, коли доводиться ухвалювати рішення щодо потреби хірургічного втручання для зміни статі, церква вважає, що медицина не творить нового чоловіка або жінку. У деяких державах транссексуали змінюють навіть документи, але церква цієї зміни на законодавчому рівні не визнає. Бо чоловіка чи жінку визначає не тільки їхній статевий орган. Ми є чоловіками й жінками на рівні психологічному, фізичному та духовному. А отже, неможна штучно створити чоловіка чи жінку, тільки змінивши стать.

Особи, які є транссексуалами, можуть не до кінця сприймати цю позицію. Вони хочуть, аби суспільство їх визнало в новому статусі, бо мають потребу любити і бути любимими, як усі інші. Тому я наголошую, що треба спробувати всі засоби, зокрема психотерапію, для супроводу таких людей, щоб поліпшити їхній психічний стан, не знищуючи цілісності особи під час хірургічного втручання.

ВИСНОВКИ

Права «четвертого покоління» є відносно новими та перебувають на стадії активного розвитку та обговорення. Права «четвертого покоління» вирішують можливості сутності і життя людини, що є невід'ємною частиною сучасного буття в світовому масштабі. До вищезазначених прав належать права людини, що виникли внаслідок розвитку медицини, біології, техніки та змін у загальній моралі. Більшість прав четвертого покоління недостатньо регламентовано на законодавчому рівні. Або навіть якщо й регламентовано, їх реалізація ускладнюється та зазнає перешкод з боку самого суспільства. Не зважаючи на те, що людство у ХХІ ст. досягло значних висот у науці, техніці та медицині, має досить прогресивні погляди

на суспільне буття та державу, але норми моралі та релігія все ж залишають свій відбиток на відносинах, які породила нова епоха. Завжди досить складно прогнозувати майбутнє та шляхи розв'язання основних проблем, що стоять перед суспільством. Очевидно, що права, які потребують захисту в сучасних інтеграційних умовах, неминуче будуть розширюватися. а з ними будуть виникати й певні протиріччя, які будуть вирішуватися як на суспільному рівні, так і на законодавчому.

Список використаних джерел

1. Права людини. Підручник для вузів / Під ред. Т.А. Васильєвій. - М.: Норма, 2001. - 573 с.
2. Крилова Д. С. Четверте покоління прав людини в контексті взаємозв'язку правових та моральних норм/ Д. С. Крилова// «Jurnalul juridic national: teorie si practica» S.R.L. (Национальный юридический журнал: теория и практика» О.О.О. (Молдова). – №2(24) – 2017.
3. Шебаніц Д.М. Сучасна проблематика теорії «поколінь прав людини» в умовах європейської міждержавної інтеграції/ Д.М. Шебаніц // Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія: Право / голов. ред. Ю.М. Бисага. – Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2015. – Т. 1. Вип. 31. – С. 57–61.
4. Ситар І.М. Релігійний аспект аккультурації права (до проблеми десекуляризації)/ І.М. Ситар // Форум права. - 2014. - № 3. - С. 333–337.
5. Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод: ратифікована Законом України №475/97-ВР від 17 липня 1997 року // Офіційний вісник України – 1998. – №17. – Ст.270.
6. Копьев А. Смена пола и право на вступление в брак / Консультант плюс надежная правовая поддержка [Електронний ресурс] / А. Копьев. – Режим доступу: <http://www.infocomastra.ru/Default.aspx?uc=6613&tabid=4&module=91>
7. Держава змушує транссексуалів змінювати стать // Інтернет портал «Коментарии» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://comments.ua/life/238459-gosudarstvo-zastavlyayet.html>.

СУШКО

Наталія Іванівна
nisushko@ukr.net

УДК 336.1

УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ: НОВИЙ НАПРЯМ ДІЯЛЬНОСТІ
КАЗНАЧЕЙСТВ КРАЇН-ЧЛЕНІВ PEMPALRISK MANAGEMENT AS A NEW DIRECTION FOR TREASURY
ACTIVITIES OF PEMPAL MEMBER-STATES

к.е.н., доцент, завідувач
відділу методології
бухгалтерського обліку,
НДФІ ДННУ "Академія
фінансового управління"

Стаття присвячена дослідженню нових напрямів діяльності казначейств країн-членів PEMPAL. Результати проведених досліджень дозволили дійти висновку, що управління ризиками є новим напрямом діяльності казначейств країн, що розвиваються. В статті узагальнені категорії ризиків в казначействах.

Статья посвящена исследованию новых направлений деятельности казначейств стран-членов PEMPAL. Результаты проведенных исследований позволили сделать вывод, что управление рисками является новым направлением деятельности казначейств развивающихся стран. В статье обобщены категории рисков в казначействах.

The article is devoted to investigation of new directions for activities of Treasury of PEMPAL member-states. The results of conducted research allowed distinguishing risk management as a new direction of Treasury activities of countries with the economies in transition. The categories of risks are summarised in the article.

Ключові слова: казначейство, управління ризиками, групи ризиків казначейських операцій

Ключевые слова: казначейство, управление рисками, группы рисков казначейских операций

Keywords: treasury, risk management, categories of risk related to treasury transactions

ВСТУП

З метою визначення шляхів удосконалення окремих функцій Казначейства в Україні необхідно дослідити міжнародні тенденції розвитку казначейського обслуговування бюджетів в умовах глобалізаційних процесів економіки.

У науковій вітчизняній літературі питання щодо міжнародних підходів виконання казначейством функцій країн, що розвиваються висвітлюється досить обмежено.

Дослідження міжнародної літератури, матеріалів конференцій свідчать про те, що питанням створення і розвитку казначейства присвятили свої роботи В. Абдуллаєв, Б. Аллен, Р. Аллен, А. Воронін, О. Демідов, З. Іляутінен, М. Керан, П. Мерфі, О. Нікуліна, А. Премчанд, М. Сілінс, А. Хашим, Я. Хуркан, Н. Челішвілі, Й. Юнгман та інші [1-8].

Однією із міжнародних програм, яка опікується питаннями казначейств з 2006 р., є PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning network), що об'єднує 21 країну Середньої Азії, Центральної і Східної Європи.

МЕТА РОБОТИ полягає у визначенні нових напрямів діяльності казначейств країн-членів PEMPAL.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти.

При проведенні дослідження використано методи

структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення міжнародного досвіду.

РЕЗУЛЬТАТИ

Для просування сучасних реформ в області функціонування казначейських систем Керівник програми PEMPAL і Голова Казначейського Співтовариства (КС) сприяють вивченню фахівцями кращих світових практик світу. КС PEMPAL надає казначейським фахівцям країн-членів співтовариства ефективну платформу для спільного навчання, регулярної взаємодії в ході реформування національних казначейських систем, а також обміну думками з питань, які представляють загальний інтерес.

Результати досліджень автора, які проводилися на підставі матеріалів пленарного засідання КС PEMPAL, що відбулося в червні 2016 р. у м. Кишинів (Молдова), підтверджують, що базові моделі органів казначейства в країнах-членах PEMPAL створені [9]. Функції сучасного казначейства повинні бути набагато ширшими, ніж традиційне дотримання нормативних вимог, і включати більш комплексні чинники, такі як надання послуг, забезпечення безперервності діяльності, безпека та необхідність здійснення системної оцінки ризиків.

Незважаючи на те, що ефективне управління ризиками є ключовим елементом процесу стратегічного планування в організації, який повинен бути складовою частиною процесів, питання управління ризи-

ками є новим напрямом діяльності казначейств країн світу.

Питанням, пов'язаним з управлінням ризиками та їх використання в сучасній казначейській діяльності було присвячено пленарне засідання КС РЕМПАЛ, яке проходило у Відні (Австрія) 2017 р.. У заході взяли участь фахівців з 15 країн-членів РЕМПАЛ, а в цілому з 16 країн (Албанія, Вірменія, Азербайджан, Білорусь, Болгарія, Грузія, Казахстан, Киргизька Республіка, Молдова, Російська Федерація, Сербія, Таджикистан, Туреччина, Україна і Хорватія, а також представники Угорщини в якості спостерігачів).

З огляду на те, що управляти своїми ризиками означає управляти наслідками невизначеностей, забезпечуючи при цьому найбільшу вірогідність досягнення установою її цілей, М. Сілінс у своїй презентації [10] наголошує, що управління ризиками стосується не тільки скорочення або пом'якшення загроз, а й максимізації вигід. Для контролю ризиків автор зосереджується на трьох «лініях оборони»:

- 1) ефективність середовища з управління ризиками і контролю за ними;
- 2) стратегічне управління і функціональний нагляд;
- 3) внутрішній і зовнішній аудит.

Для управління ризиками необхідно:

по-перше, систематично виявляти ризики, пов'язані з усіма аспектами діяльності казначейства, які можуть вплинути на досягнення цілей;

по-друге, приймати інформативні рішення щодо таких ризиків, в тому числі заходи щодо їх пом'якшення.

Кожен ризик необхідно оцінювати з точки зору його потенційного впливу та ймовірності його матеріалізації. Такий підхід дозволить керівництву зосередити основну увагу і ресурси на найбільш важливих стратегічних ризиках.

Тобто, необхідно створювати реєстри ризиків та відповідну методологію щодо проведення їх системної оцінки.

Узагальнена інформація про управління ризиками окремих країн-членів РЕМПАЛ наведена у табл. 1.

Як видно із таблиці 1 структурний підрозділ, який здійснює у казначействі контроль за управлінням ризиками є лише у Албанії та Росії.

Керівництво по внутрішньому контролю прийнято і застосовується у Азербайджані, Албанії, Болгарії, Грузії, Молдові, Росії, Туреччині, Угорщині та Хорватії, а реєстр ризиків із кола названих країн ведуть лише Албанія, Молдова та Росія.

У Туреччині крім того існують конкретні цільові орієнтири для оцінки ефективності, що підлягають зовнішній оцінці.

Казначейство Азербайджану, як відзначає в своїй презентації В. Абдуллаєв, може використовувати управління ризиками для зниження заходів контролю та впорядкування бізнес-процесів [12].

Для започаткування управління ризиками в казначействах були визначені категорії ризиків, їх вірогідність і масштаб збитків в разі їх матеріалізації (табл. 2).

Таблиця 1

Інформація про управління ризиками окремих країн-членів РЕМПАЛ [складено за [11]]

Країни		Структура, що здійснює контроль управління ризиками	Стратегія управління ризиками	Керівництво по внутрішньому контролю	Керівництво по виявленню стратегічних орієнтирів	Реєстр ризиків
Країни ЄС	Болгарія	-	+	+	-	-
	Угорщина	-	+	+	-	-
	Хорватія	-	+	+	+	-
Країни-претенденти на вступ до ЄС	Албанія	+	+	+	+	+
	Грузія	-	+	+	-	-
	Молдова	-	+	+	-	+
	Туреччина	-	+	+	+	-
Інші	Азербайджан	-	+	+	+	-
	Росія	+	-	+	-	+

Таблиця 2

Узагальнена інформація за групами ризиків, їх складом, імовірністю та масштабом збитку
[складено за [13]]

Групи ризиків	Імовірність	Масштаб збитку
<i>Шахрайство і корупція</i>		
Пріоритетність платежів може змінюватися, що може створювати можливості для корисливого поведінки або політичного втручання	Низька	Середній
Банки можуть спрямовувати депозити на високо ризикові інвестиції	Низька	Середній
Суми погашення, надміру сплачені суми і податкові заліки можуть спрямовувати на неправомірні цілі	Низька	Висока
Готівкові платежі, які не підлягають казначейському контролю, несуть підвищені ризики	Низька	Висока
Авансові платежі на поставки товарів і послуг	Низька	Висока
<i>Послуги і репутація</i>		
Нестабільні ІКТ	Висока	Високий
Відсутність ліквідності - відстрочки або перенесення терміну платежів у зв'язку із обмеженням ліквідності	Висока	Високий
Низький рівень кваліфікації співробітників	Середня	Середній
Недоліки нормативно-правового регулювання	Висока	Середній
Нестабільність державного управління тягне за собою проблеми з кредитним рейтингом	Висока	Високий
Витрати, які не передбачені в бюджеті, такі як прийняття рішень про виплату святкових премій або збільшення витрат на охорону здоров'я	Висока	Високий
Нестабільна економіка - низькі доходи і зростання соціальних виплат в зв'язку з ростом безробіття	Висока	Високий
<i>Фінансові ризики</i>		
Політичний ризик: переоцінка валюти - зниження кредитного рейтингу	Висока	Високий
Низька якість прогнозування бюджету	Висока	Високий
Зміна характеру отримувачів соціальної допомоги в зв'язку зі змінами економічних умов	Висока	Високий
Неспроможність банківської системи	Висока	Високий
<i>Безперервність діяльності та ІКТ</i>		
Збій системи ІКТ	Низька	Високий
Ризик безпеки - несанкціонований доступ до системи	Низька	Високий

ВИСНОВКИ

Отже, казначейства країн-членів PEMPAL працюють над впровадженням системи управління ризиками.

З метою запровадження управління ризиками необхідно систематично виявляти ризики, пов'язані з усіма аспектами діяльності казначейства, що можуть вплинути на досягнення цілей та приймати інформативні рішення щодо таких ризиків. Створити необхідне нормативно-правове забезпечення та реєстр ризиків.

Список використаних джерел

1. Abdullayev V. TCOP Executive Committee Report on TCOP 2016 (f.y.) Activity Plan implementation. TCOP Knowledge Products / V. Abdullayev, PEMPAL TCOP Chair, Deputy Head of the State Treasury Agency of the Republic of Azerbaijan. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.pempal.org/events/pempal-tcop-plenary-meeting>.
2. PEMPAL Treasury Community of Practice plenary meeting "Evolution of the Role and Functions of the Treasury in a Modern World" (Chisinau, Moldova, June 1-3, 2016). [Електронний ресурс]. - Режим

доступу: <https://www.pempal.org/events/pempal-tcop-plenary-meeting>.

3. Материали семинара казначейского сообщества PEMPAL «Стратегии модернизации казначейских систем» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.roskazna.ru/upload/iblock/7b1/buklet_pem_pal_rus.pdf.

4. Premchand A. Publik Expenditure Management / A. Premchand; International Monetary Fund. - Washington, D.C., 1993. - 280 p.

5. Silins M. Evolving role of the Treasury - International Experience [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.pempal.org/events/pempal-tcop-plenary-meeting>.

6. Treasury reference model / Ali Hashim, Bill Allan. p. cm. - (World Bank technical paper; no. 505). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196371176805/TreasuryReferenceModelpp1108.pdf>.

7. The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries. Prepared by Richard Allen, Yasemin Hurcan, Peter Murphy, Maximilien Queyranne. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15232.pdf>.

8. Юнгман Й. Бюджетный процесс как инструмент эффективного управления [Текст] /Й. Юнгман. – Правительственная канцелярия. Стокгольм, 2005. – 255 с.

9. Сушко Н.І. Современные тенденции развития казначейских систем / Н.І. Сушко // Sciences of Europe. – 2016. - № 6 (6). – Vol. 1. – С. 71-78.

10. Silins, Mark Presentation „The concepts and evolution of risk management in Public Financial Management ”/ PEMPAL Treasury Community of Practice Plenary Meeting "Risk Management in Treasury Operations" / Vienna, Austria, May 31 –June 1, 2017. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pempal.org/ru/events/tcop-plenary-meeting-risk-management>.

11. TCOP Plenary meeting on Risk Management / Vienna, Austria, May 31 –June 1, 2017. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pempal.org/ru/events/tcop-plenary-meeting-risk-management>.

12. Abdullayev, Vugar Presentation “Risk Management: a Review of Business Processes in the Azerbaijan Treasury” / PEMPAL Treasury Community of Practice Plenary Meeting "Risk Management in Treasury Operations" / Vienna, Austria, May 31 –June 1, 2017. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pempal.org/ru/events/tcop-plenary-meeting-risk-management>.

13. TCOP Plenary meeting on Risk Management / Vienna, Austria, May 31 – June 1, 2017. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pempal.org/ru/events/tcop-plenary-meeting-risk-management>.

СЕМЕНЕЦЬ

УДК 657.6

КАРНАУХ

Аліна Олександрівна

Ганна Вікторівна

55557777alina@gmail.com

**ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ
ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ТА ФОНДУ
ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ****ORGANIZATION OF AUDITING OF LABOR
RESOURCES' USING AND THE FUND FOR
LABOR MONEY ON ENTERPRISE**

к.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

студент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

Стаття присвячена дослідженню послідовності аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці. В статті запропоновано етапи аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці. Узагальнені та систематизовані інформаційні джерела аудиту.

Статья посвящена исследованию последовательности аудита использования трудовых ресурсов и фонда оплаты труда. В статье предложены этапы аудита использования трудовых ресурсов и фонда оплаты труда. Обобщены и систематизированы информационные источники аудита.

The present article is dedicated to sequence of the audit of the use of labor resources and the fund for labor money. The article proposed of the stages of audit of the use of labor resources and the fund for labor money. Information sources of audit are generalized and systematized.

Ключові слова: оплата праці, трудові ресурси, аудит

Ключевые слова: оплата труда, трудовые ресурсы, аудит

Keywords: salary, labor resources, audit

ВСТУП

Особливості організації аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці багато в чому обумовлені специфікою даної ділянки бухгалтерського обліку. Облік праці і заробітної плати по праву займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві, тому і аудит зазначеного питання також, безсумнівно, є актуальним.

В економічній літературі пропонуються різні етапи, послідовність аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці з відповідною методологією. Тему послідовності аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці досліджували такі науковці: Кулаковська Л.П., Піча М.О., Петрик О.А., Савченко В.Я. та інші. Проте, незважаючи на вагомий напрацювання вчених, зміни чинного трудового і податкового законодавства вимагають подальшого вивчення організації використання трудових ресурсів та фонду оплати праці.

МЕТА РОБОТИ полягає в аналізі послідовності аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці та розробці пропозицій щодо удосконалення змісту робіт, які виконуються на запропонованих етапах аудиту за систематизованими інформаційними джерелами.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

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

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог трудового і податкового законодавства України.

РЕЗУЛЬТАТИ

Метою аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є формування думки про достовірність фінансової звітності підприємства в області розрахунків з персоналом та відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку цих операцій законодавству України та доведення незалежної думки через аудиторський висновок до широкого кола користувачів.

Проаналізувавши результати досліджень різних авторів щодо послідовності аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці [1, 2, 3] можна запропонувати наступну послідовність перевірки, зображену у табл. 1. Для виділення основних етапів будемо застосовувати модель аудиту заборгованості Кулаковської Л.П. та Пічі Ю.В., яку пристосуємо для аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці [3, с. 299]. Пропонується проводити аудиторську перевірку за окремими послідовними етапами, наведеними у табл. 1.

Таблиця 1

Етапи аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці

Назва етапу	Характеристика етапу
Підготовчий	Аудитор знайомиться з роботою підприємства-клієнта, вивчає напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності, отримує інформацію про види продукції, що виготовляються, форму та систему оплати праці та дані щодо розрахунків з оплати праці. Аудитор вивчає результати попередніх аудиторських перевірок; проводить загальну оцінку організації і функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора. На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки
Проміжний	Аудитор проводить детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначає, якою мірою він може довіряти інформації, що міститься в облікових записках і документації. Перевіряє та аналізує правильність складання фінансової звітності та відображення в ній розрахунків з працівниками по заробітній платі, з бюджетом, зі страхування
Етап фізичної перевірки	Аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки розрахунків з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації. Аудитор перевіряє реальне існування поточних зобов'язань за розрахунками з працівниками по заробітній платі, з бюджетом, зі страхування, з'ясовує кому вони належать
Основний	Аудиторська перевірка по суті: аудитор здійснює аудиторські процедури щодо перевірки заборгованості за розрахунками з працівниками по заробітній платі за критеріями оцінки фінансової звітності. Виділяються такі критерії оцінки фінансової звітності: повнота відображення, оцінка, реальність існування, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність, відповідність
Заключний	Проводиться аналіз фінансової звітності з метою висловлення думки щодо правдивого подання інформації. Отримана інформація повинна бути задокументована у вигляді робочих документів. Аудитор після закінчення перевірки повинен оцінити достатність зібраної інформації, щоб зробити висновок по статті «Розрахунки з оплати праці»

Під час виконання робіт на основному етапі слід виокремити два напрями: аудит використання трудових ресурсів (аудит персоналу) та аудит фонду оплати праці (аудит розрахунків з працівниками по заробітній платі).

Аудит використання трудових ресурсів включає: оцінку відповідності кадрового потенціалу підприємства його цілям і стратегії розвитку; діагностику причин виникнення проблем з вини персоналу; виявлення наявних недоліків у веденні кадрового діловодства; зменшення ризиків, пов'язаних з порушенням чинного законодавства та залученням до різних видів юридичної відповідальності; запобігання виникненню конфліктних ситуацій; підготовку конкретних рекомендацій для керівництва і служби управління персоналом. Залежно від поставлених перед аудитором завдань, при проведенні аудиту використання трудових ресурсів важливе значення приділяється перевірці правильності укладання, зміни і розірвання трудових договорів з працівниками, дотримання всіх норм трудового законодавства. Перевірці підлягають також дані з обліку робочого часу і часу відпочинку, контролюється правильність нарахування і своєчасність виплати заробітної плати, дотримання трудових гарантій щодо окремих категорій працівників і т.д.

Аудитор здійснює аудиторські процедури щодо перевірки розрахунків з працівниками по заробітній

платі за критеріями оцінки фінансової звітності [1, 2, 3]. Найчастіше в спеціальній літературі, а особливо на практиці, вибір завдань, прийомів, об'єктів аудиту та інших елементів методики визначається за критеріями перевірки. Критерії – оцінка, за допомогою якої можна визначити відповідність розрахунків з працівниками по заробітній платі попередньо встановленим нормам, правилам та показникам. Тому аудиторська перевірка розрахунків з працівниками по заробітній платі має здійснюватись через оцінку їх за певними критеріями. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні», а також враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід можна виділити такі критерії оцінки фінансової звітності: повнота відображення, оцінка, реальність існування, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність, відповідність.

Під час проведення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці використовують розрахунково-аналітичні та документальні прийоми. Документальний контроль використання трудових ресурсів та фонду оплати праці з використанням вищевказаних прийомів здійснюється за певними джерелами інформації (табл. 2).

Таблиця 2

Інформаційні джерела аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці

Типова форма	Назва документу	Нормативний документ
1	2	3
Загально-організаційні документи		
	Статут, Положення про оплату праці, Положення про відпустки, Положення про преміювання, штатний розпис, Положення про функціональні підрозділи, посадові інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку	Накази, розпорядження підприємства
	Колективний договір	власна розробка підприємства з урахуванням вимог Закону України від 01.07.1993 р. №3356
	Наказ про облікову політику підприємства	власна розробка підприємства з урахуванням вимог наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635
Кадрові документи		
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття	Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. №489
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	
П-2	Особова картка працівника	Наказ Держкомстату України та Міністерства оборони України від 25.12.2009 р. №495/656
	Накази про преміювання тощо; особові справи працівників (заяви та інші обов'язкові документи); графіки відпусток	Накази, розпорядження підприємства
	Трудові договори; договори цивільно-правового характеру (підряду, надання послуг тощо)	власна розробка підприємства з урахуванням вимог Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV, Роз'яснення
		Міністерства юстиції України від 20.12.2011 р.
	Трудові книжки	Постанова Кабінету міністрів України від 27.04.1993 р. № 301
Бухгалтерські документи		
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати	Наказ Мінстату України від 09.10.1995 р. № 253. Згідно з наказом Держкомстату від 05.12.2008 р. №489 ці форми втратили чинність з 01.01.2009 р., але підприємство має право виходячи з практичної доцільності самостійно розробити необхідні документи, взявши за основу скасовані
П-14	Табель обліку використання робочого часу	
П-54	Особовий рахунок	
П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати	
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати	
П-15	Список осіб, які працюють в понадурочний час	
П-51	Розрахункова відомість	
П-52	Розрахунок заробітної плати	
П-53	Платіжна відомість	
П-16	Листок обліку простоїв	Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. №489
П-5	Табель обліку використання робочого часу	
П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	
П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	Наказ Держкомстату України від 17.02.1998р. №74
	Маршрутні листи	
	Акти виконаних робіт	власна розробка підприємства з урахуванням вимог Закону України від 16.07.1999 р. №996 та наказу Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88
КО-1, КО-2	Касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери)	Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004р. №637
	Виписка банку	Постанова Правління Національного банку України від 18.06.2003р. №254
Додаток 2	Платіжні доручення	Постанова Національного банку України від 21.01.2004р. №22

Продовження табл. 2

1	2	3
	Реєстр депонованої заробітної плати	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356
	Бухгалтерська довідка	
	Журнал 5, 5А, Журнал 3, Відомість 3.2, 3.5, 3.6, Журнал 1, Відомість 1.1, 1.2, 1.3, Журнал 7, Відомість 7.3	
	Головна книга за рахунками: 66, 65, 64, 39, 37, 47, 33, 31, 30, 23, 91, 92, 93, 94, 97	
Форми № Д4, № Д5,	Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб	Наказ Міністерства фінансів України від 14.04.2015 р. № 435
№ Д6, № Д7	та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів; Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску та інші	
1ДФ	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку	Наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. №4
Ф4-ФСС з ТВП	Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням	Постанова Правління ФСС з ТВП від 18.01.2011 р. №4
1-ПВ	Звіт із праці	Наказ Державної служби статистики України від 10.06.2016 р. № 90
Форма №1, Форма №2, Форма №3	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73
Інші документи		
Додаток 22	Виконавчі листи	Наказ Державної судової адміністрації України від 17.12.2013 р. №173
	Листки непрацездатності	Наказ Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства праці та соціальної політики України, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 03.11.2004 р. №532/274/136-ос/1406

ВИСНОВКИ

Використання запропонованої послідовності організації аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці дозволить покращити його якість та скоротити трудомісткість його планування та проведення. Під час виконання робіт на основному етапі пропонується виокремлювати два напрями: аудит використання трудових ресурсів (аудит персоналу) та аудит фонду оплати праці (аудит розрахунків з працівниками по заробітній платі). Запропонований перелік критеріїв оцінки розрахунків з працівниками по заробітній платі є основою для визначення: методів і прийомів аудиту в цілому; методів та прийомів, які найбільше підходять для перевірки за певним критерієм або для перевірки відповідних об'єктів аудиту розрахунків з працівниками по заробітній платі.

В результаті проведеного дослідження можна зробити висновки: аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є трудомістким і відповідальним; методика аудиту має бути об'єктом пос-

тійної уваги аудиторів і науковців, що пов'язано із високою трудомісткістю перевірок, змінами в трудовому і податковому законодавстві, широкою варіативністю організації системи оплати праці на окремих підприємствах. Вона має постійно переглядатися та оновлюватися для відпрацювання більш ефективного підходу до перевірки й забезпечення можливості провадження політики регулювання та управління оплатою і продуктивністю праці.

Список використаних джерел

1. Петрик О. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики / О. Петрик, Н. Шульга // Бухгалтерський облік і аудит, 2015. – № 12. – С. 18-26.
2. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2012. – 216 с.
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посібник. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2010. – 448 с.

КОРНІВСЬКА

Валерія Олегівна

55557777alina@gmail.com

УДК 336.64

ВОРОТИНЦЕВ

Руслан Сергійович

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО
ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ
СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА****METHODICAL APPROACHES TO
FORMING EFFECTIVE STRUCTURE OF
THE CAPITAL OF ENTERPRISE**

к.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

студент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

Стаття присвячена аналізу методичних підходів до формування ефективної структури капіталу підприємства. В статті сформульовані пропозиції щодо аналізу ефективності використання капіталу в цілях підприємницької діяльності на підставі певних показників та особливостей діяльності підприємства.

Статья посвящена анализу методических подходов к формированию эффективной структуры капитала предприятия. В статье сформулированы предложения по анализу эффективности использования капитала в целях предпринимательской деятельности на основании определенных показателей и особенностей деятельности предприятия.

This article analyzes methodical approaches to the formation of the effective structure of the capital of enterprise. The article formulates proposals on the analysis of the efficiency of capital use for the purposes of entrepreneurial activity on the basis of certain indicators and features of the enterprise.

Ключові слова: структура, капітал, метод, підприємство

Ключевые слова: структура, капитал, метод, предприятие

Keywords: structure, capital, method, enterprise

ВСТУП

Для ефективної реалізації своєї діяльності підприємство повинно мати наявності відповідні фінансові ресурси, тобто стратегічні капітальні вкладення, що включають витрати на створення або розширення виробничих потужностей, витрати на забезпечення необхідної структури і обсягу оборотних коштів, витрати на забезпечення кадрового потенціалу. На сьогоднішній день, точної формули, за допомогою якої можна було б визначити ефективну структуру капіталу підприємств, не існує, але в процесі прийняття рішень по її оптимізації обов'язково необхідно враховувати обсяг податкових платежів, діловий ризик, якість наявних активів, доступність різних джерел фінансування.

Вивченню проблеми вибору структури капіталу присвячена велика теоретична і емпірична література. Основні досягнення в дослідженні структури капіталу пов'язані з роботами зарубіжних авторів. Початок дослідженням структури капіталу було покладено роботами Ф. Модільяні і М. Міллера. В останні 30 років дана тема активно розроблялася наступними зарубіжними дослідниками: Брейлі Р., Бромвіч М., Вихори Дж., Грехем Дж. Р., Дженсен М., Коупленд Т., Майерс С., Меклін У., Мертон Р., Мейсон С., Холт Р., Ченг Ф. Лі та ін. Аналіз академічних публікацій показав, що існуючі методи прийняття рішення по структурі капіталу підприємства, по-перше, є або описовими, або нормативними, але не дозволяють визначати ефективну структуру капіталу, по-друге, не

враховують багатьох чинників, що впливають на вибір структури капіталу.

МЕТА РОБОТИ полягає в аналізі методичних підходів до формування ефективної структури капіталу підприємства та розробці пропозицій щодо аналізу ефективності використання капіталу в цілях підприємницької діяльності на підставі певних показників та особливостей діяльності підприємства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог до методів формування ефективної структури капіталу та її аналізу.

РЕЗУЛЬТАТИ

В умовах конкуренції підприємства намагаються нарощувати обсяги доступних ресурсів для підвищення власної інвестиційної привабливості. Але використання позикових і власних джерел вимагає певних витрат. Таким чином, для досягнення найбільш ефективного використання залученого капіталу необхідно постійно варіювати співвідношення позикового і власного капіталу. Тоді внаслідок грамотного інвестування має зрости вартість підприємства. Саме з цих позицій розглядається процес формування фінансової структури капіталу. Вивчається можливість впливу на інвестиційну привабливість шляхом

формування найбільш ефективної структури капіталу. У процесі розглядаються критерії оптимізації капіталу і короткий опис методів оптимізації капіталу. Сьогодні в бізнесі рівень конкуренції дуже високий і для забезпечення конкурентної переваги підприємства повинні постійно розвиватися, розвиток, а особливо зростання підприємства, передбачає залучення інвестицій. Результатом грамотного процесу інвестування повинно бути, перш за все, зростання вартості підприємства. Оцінювати ефективність формування фінансової структури капіталу необхідно саме з цих позицій.

Існує ряд об'єктивних і суб'єктивних факторів, облік яких дозволяє цілеспрямовано формувати структуру капіталу, забезпечуючи умови найбільш ефективного його використання в кожному підприємстві. Основними з них є:

1) галузеві особливості операційної діяльності підприємства;

- 2) стадія життєвого циклу підприємства;
- 3) кон'юнктура товарного та фінансового ринків;
- 4) рівень рентабельності операційної діяльності;
- 5) коефіцієнт операційного левериджу;
- 6) ставлення кредиторів до підприємства;
- 7) рівень оподаткування прибутку;
- 8) фінансовий менталітет власників та менеджерів підприємства;
- 9) рівень концентрації власного капіталу.

З урахуванням цих чинників аналіз і управління структурою капіталу доцільно проводити за двома основними напрямками: встановлення оптимальних для даного підприємства пропорцій використання власного і позикового капіталу; залучення до підприємства необхідних видів і обсягів капіталу для досягнення розрахункових показників його структури. При цьому необхідно враховувати особливості власного та позикового капіталу (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги і недоліки власного і позикового капіталу

Власний капітал	Позиковий капітал
Позитивні особливості	
1) Простота залучення власних коштів за рахунок внутрішніх джерел їх формування. 2) Вища здатність генерування прибутку (не сплачуються відсотки). 3) Забезпечення фінансової стійкості, платоспроможності в довготерміновому періоді, зниження ризику банкрутства	1) Широкі можливості залучення (особливо за умови високого кредитного рейтингу, наявності застави чи гарантій). 2) Забезпечення зростання фінансового потенціалу підприємств, якщо необхідне суттєве розширення його активів та зростання темпів приросту обсягів його господарської діяльності. 3) Нижча вартість порівняно з власним капіталом (витрати з обслуговування позикового капіталу не оподатковуються). 4) Здатність генерувати приріст фінансової рентабельності (коефіцієнта рентабельності власного капіталу).
Негативні особливості	
1) Обмеженість обсягу залучення. 2) Вища вартість порівняно з позиковим капіталом. 3) Виключається можливість зростання рентабельності капіталу за рахунок залучення позикових джерел фінансування.	1) Ризик зниження фінансової стійкості та втрати платоспроможності. 2) Генерування нижчої норми прибутку (зменшення її на суму позикового відсотка). 3) Висока залежність вартості позикового капіталу від коливань кон'юнктури фінансового ринку. 4) Складність і витратність процедури залучення. 5) Можливість банкрутства за рішенням суду у випадку несплати боргу. 6) Необхідність концентрації грошових коштів до моменту погашення позики.

Таким чином, підприємство, що використовує позиковий капітал, має більш високий фінансовий потенціал свого розвитку і можливості приросту фінансової рентабельності, однак в більшій мірі генерує фінансовий ризик і загрозу банкрутства. Підходи до аналізу капіталу можуть бути дуже різними. При цьому основна мета – дослідити і систематизувати основні з них, визначити напрямки вдосконалення аналізу капіталу і методів найбільш об'єктивної оцінки його величини.

Аналіз ефективності використання капіталу можна здійснити за наступними показниками:

- аналіз ефективності основного, продуктивного, інвестованого і нематеріального капіталу (аналіз капіталовіддачі, капіталомісткості, оборотності, повноти використання);

- аналіз ефективності оборотного капіталу (аналіз товарного оборотного капіталу і аналіз фінансового оборотного капіталу за показниками: аналіз капіталовіддачі, капіталомісткості, оборотності, повноти використання);

- аналіз зміни вартості та ефективності використання поточного капіталу.

Для вимірювання, оцінки та аналізу капіталу використовується безліч показників. У той же час необхідно відзначити, що капітал є категорією, яка має складну економічну природу, і показники його не відбиваються безпосередньо у фінансовій звітності підприємства. Тому отримання показників капіталу можливо тільки з застосуванням розрахункових і аналітичних методів.

Одним з найбільш поширених показників, що характеризує структуру капіталу, є коефіцієнт незалежності, який являє собою відношення власного капіталу до валюти балансу. Цей коефіцієнт важливий як для інвесторів, так і для кредиторів підприємства, оскільки він характеризує частку коштів, вкладених власниками в загальну вартість майна підприємства. Теоретично вважається, що якщо коефіцієнт незалежності більше або дорівнює 50%, то ризик кредиторів мінімальний: реалізувавши половину майна, сформованого за рахунок власних коштів, підприємство зможе погасити свої боргові зобов'язання.

Слід підкреслити, що це положення не може використовуватися як загальне правило. Воно потребує уточнення з урахуванням специфіки діяльності підприємства і, перш за все, його галузевої приналежності.

Таким чином, система показників капіталу повинна формуватися в трьох основних напрямках:

- 1) показники джерел формування капіталу;
- 2) показники функціонуючого капіталу;
- 3) показники результатів функціонування капіталу.

До числа найважливіших показників, що характеризують джерела формування капіталу, перш за все, відносяться: величина, структура і вартість усіх джерел капіталу і окремих його складових.

Функціонуючий капітал визначається показниками іншого порядку: об'ємними показниками активів; структурою і ціною активів підприємства. Крім того, показники функціонуючого капіталу повинні включати об'ємні показники поточних активів і структуру поточного капіталу.

До показників ефективності використання капіталу відносяться: прибуток, результат у вигляді поточного капіталу, прибутковість, рентабельність, капіталоемність, використання амортизаційних відрахувань, зміна показників фінансового стану.

При розробці методики аналізу капіталу повинен бути застосований системний підхід, що полягає у використанні системи показників. Для цього визначається коло користувачів, джерела інформації та показники, що підлягають відображенню.

На практиці найчастіше питання про структуру капіталу вирішується на якісному (багато в чому інтуїтивному) рівні і завдання його оптимізації не ставиться взагалі. Особливо це характерно для порівняно невеликих підприємств і обумовлено динамічною зміною як ринкових умов, так і стадій життєвого циклу таких підприємств. Проте можна виділити кілька основних методів, які застосовуються для оптимізації структури капіталу на практиці (табл. 2).

Таблиця 2

Методи оптимізації структури капіталу підприємства

Назва методу	Характеристика методу
Метод оптимізації по співвідношенню операційного і фінансового важелів [1]	Розглядає різні співвідношення між виручкою, операційним прибутком, витратами виробничого і фінансового характеру та їх вплив на чистий прибуток компанії. Головна перевага методу полягає в тому, що він дозволяє враховувати вплив зміни комерційних умов виробництва на чистий прибуток та прибутковість власників власного капіталу при виборі різної структури капіталу
Метод операційного прибутку [1]	Метод спрямований на визначення допустимого рівня боргу в структурі капіталу за допомогою визначення ймовірності банкрутства. Для кожного рівня фінансового важеля визначається ймовірність банкрутства і порівнюється з якимсь спочатку заданим граничним значенням. Цільовим розміром боргу виступає той, при якому ймовірність банкрутства дорівнює заданій граничній величині. Головний недолік методу полягає в тому, що він передбачає незалежність розміру прибутку від фінансового важеля компанії. Основна перевага - метод дає попередню оцінку для знаходження оптимальної структури капіталу компанії і може бути експрес-методом
Метод EBIT-EPS [1]	Метод базується на оцінці впливу альтернативних довгострокових варіантів фінансування на значення прибутку на акцію (EPS). Перевага методу полягає в тому, що в якості незалежної величини використовується показник операційного прибутку (EBIT), який не залежить від структури капіталу компанії. Головними недоліками методу є: по-перше, те, що він розглядає альтернативні варіанти фінансування, не допускаючи їх комбінації; по-друге, те, що в методі максимізується значення EPS, а не ринкова вартість компанії
Метод оцінки ефекту фінансового левериджу [2]	Спрямований на максимізацію рентабельності власного капіталу шляхом виявлення взаємозв'язку між чистим прибутком компанії і величиною її валового прибутку і залученням позикового капіталу в оборот компанії. Основним недоліком даного методу є те, що він не враховує внутрішню структуру власних і позикових коштів і визначає власні кошти компанії як безкоштовні, що не відповідає дійсності

ВИСНОВКИ

Таким чином, можна зробити висновок, що практичні методи не дозволяють враховувати зміни зовнішньої кон'юнктури (зміна ринку, зміна макросередовища і т.д.), в той час як такі зміни, безумовно, впливають на «ступінь ефективності» структури капі-

талу підприємства, до того ж в деяких методах оптимізація проводиться з точки зору максимізації прибутку, а не вартості підприємства, що не відповідає прийнятій в теорії фінансового менеджменту основній меті діяльності будь-якого підприємства. У зв'язку з викладеним, оптимізація структури капіталу повинна проводитися:

1) з урахуванням впливу змін зовнішньої кон'юнктури підприємства і фази його життєвого циклу, будуватися на максимізації ринкової вартості підприємства;

2) з використанням методики аналізу капіталу, заснованої на системному підході з використанням системи показників. Це дозволить формувати таку структуру капіталу, яка забезпечить найефективніше його використання на підприємстві.

Незважаючи на безліч запропонованих різними вченими методик формування структури капіталу, кількісна оцінка ефективності його формування вивчена мало.

Список використаних джерел

1. Вихори Дж. Основы финансового менеджмента / Дж. Вихори. – М.: И.Д. Вильямс, 2008. – 1232 с.
2. Бланк И.А. Управление формированием капитала / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 512 с.
3. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / В.О. Подольська, О.В. Яріш. – К.: ЦУЛ, 2007. – 488 с.
4. Сілакова Г.В. Оптимізація структури джерел фінансування інвестиційної діяльності підприємств / Г.В. Сілакова // Вісник Східноєвроп. ун-ту екон. і менеджменту. – 2009. – Випуск 1 (4). – С. 178–183.

СЕМЕНЕЦЬ

Аліна Олександрівна
55557777alina@gmail.com

УДК 657.6

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВАORGANIZATION OF FINANCIAL
STATEMENTS' AUDITINGк.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

МЕЛЕШКО

Денис Віталійович

студент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

Стаття присвячена дослідженню послідовності аудиту фінансової звітності підприємства. В статті систематизовано та уточнено етапи аудиту фінансової звітності враховуючи цілі аудиту. Поглиблено вивчено питання щодо виявлення викривлень фінансової звітності під час аудиту.

Статья посвящена исследованию последовательности аудита финансовой отчетности предприятия. В статье систематизированы и уточнены этапы аудита финансовой отчетности с учетом целей аудита. Углубленно изучен вопрос о выявлении искажений финансовой отчетности во время аудита.

The present article is dedicated to sequence of the audit of the financial statements. The article systematizes and clarifies the stages of the audit of financial statements following of the audit objectives. Studied in depth the question of the issue of identifying distortions in financial statements during the audit.

Ключові слова: фінансова звітність, помилка, шахрайство, аудит

Ключевые слова: финансовая отчетность, ошибка, мошенничество, аудит

Keywords: financial reporting, error, fraud, audit

ВСТУП

Аудит покликаний підвищувати ступінь впевненості користувачів у фінансовій звітності, а це значить, що аудиторі за результатами аудиту фінансової звітності повинні отримати впевненість в тому, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень. Тому потрібно організувати аудит таким чином, щоб його результати забезпечували довіру передбачуваних користувачів до інформації у фінансовій звітності, як основі для прийняття економічних рішень.

В економічній літературі пропонуються різні етапи, послідовність аудиту фінансової звітності підприємства з переліком відповідних аудиторських процедур. Тему послідовності аудиту фінансової звітності досліджували науковці: Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Виноградова М.О., Петрик О.А., Пшенична А.Ж., Савченко В.Я. та інші. Проте, незважаючи на вагомі напрацювання вчених, зміни чинного законодавства та трансформаційний перехід формування фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів вимагають подальшого вивчення організації і методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.

МЕТА РОБОТИ полягає в аналізі послідовності аудиту фінансової звітності та розробці пропозицій щодо удосконалення змісту робіт на етапах аудиту відповідно до цілей аудиту фінансової звітності та виявлення її викривлень.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань,

ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти аудиту.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародних стандартів фінансової звітності та українського законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості передбачено, що критеріями у складанні фінансової звітності можуть бути МСФЗ та ін., а також належність критеріїв для певного завдання повинна бути оцінена фахівцем-практиком. Оцінка або визначення предмета перевірки на основі власних очікувань, суджень, або досвіду фахівця не вважатимуться належними критеріями. Характеристики належних критеріїв такі: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість. Критерії можуть бути встановленими або спеціально розробленими. Встановленими критеріями є критерії, які містяться у законодавчих або нормативних актах або видані вповноваженими чи визнаними організаціями екс-

пертів, які дотримуються прозорих належних правових процедур [1].

На сьогодні немає чітко визначених вимог щодо визнання прийнятності концептуальних основ загального призначення. Відповідно до вимог МСА концептуальна основа фінансової звітності встановлюється законодавчими або нормативними актами. Для підприємств України такими документами є Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» та інші П(с)БО, а для підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) такими документами є Концептуальні основи фінансової звітності від 01.09.2010 р., МСФЗ, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ), колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та для всіх підприємств інші нормативно-

правові акти України щодо ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та внутрішні положення підприємства.

Як основу для аудиторської думки Міжнародні стандарти аудиту вимагають, щоб аудитор отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Згідно з МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» викривлення представляє собою розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Характеристика викривлень у фінансовій звітності підприємства відповідно до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» [1] наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика викривлень у фінансовій звітності підприємства

Ознаки	Викривлення	
	Шахрайство (Fraud)	Помилка (Error)
Характеристика викривлення	навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням оман для отримання неправомірної або незаконної вигоди	ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації
Типи викривлень	- викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності (маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність; перекозчення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності; навмисне неправильне застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації); - викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів (привласнення надходжень; викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності; спонукання суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги; використання активів суб'єкта господарювання для особистих цілей)	- неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність; - пропуску суми або розкриття інформації; - неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування фактів; - судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неприйнятними.
Аудиторські процедури	- широкий перелік аналітичних процедур, який включає в себе порівняння фактичних показників фінансової звітності із плановими показниками, визначеними управлінським персоналом та з прогностичними показниками, що визначені аудитором; порівняння даних бухгалтерської звітності із середньогалузевими показниками і даними, що не входять до складу фінансової звітності підприємства. Крім представлених показників порівняльного аналізу в практиці застосування аналітичних процедур при виявленні помилок і викривлень у фінансовій звітності підприємства можна використовувати багатofакторні моделі діагностики банкрутства підприємств (наприклад: Альтмана (США), Таффлера і Тішоу (Великобританія), Терещенка (Україна), Романа Ліса, Фулмера, Спрингейта, ін.); - перевірка «незвичайних» («нестандартних») та складним за механізмом здійснення фінансово-господарських операцій; - перевірка усіх бухгалтерських записів, зроблених «ручним» способом у разі ведення обліку на підприємстві з використанням програмного забезпечення; - перевірка виправлень та коректувань бухгалтерських записів, що відображені в бухгалтерському обліку останніми днями звітного періоду; - перевірка бухгалтерських записів, здійснених на підставі такого принципу як привалювання сутності над формою	

Під час проведення аудиту фінансової звітності загальні цілі аудитора такі:

- отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудиторі можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

- надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором [1].

Виходячи з цього та результатів аналізу досліджень науковців щодо етапів аудиту фінансової звітності можна запропонувати наступні етапи аудиту фінансової звітності підприємства:

1. отримання впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення і складена відповідно до концептуальної основи фінансового звітування:

- 1.1. формальна перевірка;

- 1.2. аналітична перевірка;

2. складання звіту про фінансову звітність та повідомлення про результати аудиту.

На початку першого етапу проводять формальну перевірку звітності, яка полягає у перевірці правильності записів реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів, при цьому використовують НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», Наказ Міністерства фінансів України Про Примітки до річної фінансової звітності від 29.11.2000 р. № 302, П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Також використовують Постанову Кабінету Міністрів України Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 р. №419 для встановлення своєчасності складання і подання фінансової звітності. Аналітична перевірка здійснюється шляхом встановлення правильності і повноти складання фінансової звітності керуючись Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433, Наказом Міністерства фінансів України Про Примітки до річної фінансової звітності від 29.11.2000 р. № 302, П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» та іншими нормативно-правовими документами України і внутрішніми положеннями підприємства. Також на цьому етапі перевіряється узгодженість показників форм річної фінансової звітності шляхом використання таблиць, складених аудиторами або програмного забезпечення, орієнтуючись при цьому на Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. №476.

Під час реалізації другого етапу аудитори використовують аудиторські процедури, зазначені у табл. 1. Існує велика кількість способів маніпулювання, використання яких залежить від цілей, мотивів та об'єктів. Об'єктом маніпулювання на рівні фінансової звітності можуть бути: показники фінансової

звітності (виручка від реалізації товарів (робіт, послуг), сукупний дохід, чистий фінансовий результат тощо); система формування та обробки облікової інформації; недосконалість бізнес-процесів і система внутрішнього контролю підприємства. Часті зміни організаційної структури управління, децентралізація управління, відсутність системи внутрішнього контролю збільшують ризик появи перекручень у фінансовій звітності. Також показником можливого шахрайства може бути часта зміна керівництва підприємства або аудиторської фірми, яка підтверджує достовірність фінансової звітності. На особливу увагу заслуговує оцінка та контроль частоти внесення змін в облікову політику підприємства. Якщо облікова політика підприємства змінюється частіше, ніж раз на декілька років, це може свідчити про постійне маніпулювання обліковими оцінками для викривлення показників фінансових результатів [2]. На існування суттєвих викривлень у фінансовій звітності можуть вказувати певні сигнали, а саме: збільшення виручки без відповідного зростання грошових надходжень; отримання від'ємних операційних грошових потоків при одночасному відображенні у звітності прибутку; значне відхилення основних фінансових показників у порівнянні з попереднім періодом; значне зростання виручки або прибутку порівняно із компаніями-конкурентами, які функціонують в ідентичній або спорідненій сфері бізнесу; значне нез'ясовне збільшення вартості основних засобів; наявність значного обсягу операцій із пов'язаними сторонами; збільшення запасів при зменшенні кредиторської заборгованості; збільшення обсягу продажів при одночасному зростанні ціни за одиницю продукції [3]. Поява тих чи інших ознак перекручень ще не є свідченням того, що фінансова звітність підприємства не може бути достовірною. Проте у разі їх виявлення необхідно приділити підвищену увагу звітності такого підприємства.

Неправдива фінансова звітність часто пов'язана з нехтуванням заходами контролю управлінським персоналом, які в інших випадках можуть функціонувати ефективно. Управлінський персонал може вчиняти шахрайство шляхом нехтування заходами контролю із застосуванням таких методів:

- внесення фіктивних проводок, зокрема наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності або досягти інших цілей;

- пропуск, передчасне або відстрочене визнання у фінансовій звітності подій або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;

- приховування або відсутність розкриття фактів, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;

- здійснення складних операцій, які структуровані у такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;

- зміна записів і термінів, пов'язаних зі значними або незвичайними операціями.

Другий етап аудиту фінансової звітності характеризується тим, що якщо аудитор отримав докази, що шахрайство існує або може існувати, важливо, щоб про це якомога швидше було повідомлено управлін-

ському персоналу відповідного рівня. Це необхідно зробити навіть у тому разі, якщо питання можна вважати недоречним (наприклад, незначна розтрата, здійснена працівником нижчого рівня в організації суб'єкта господарювання). Визначення прийнятності рівня управлінського персоналу є питанням професійного судження. На нього впливають такі чинники, як ймовірність змови та характер і розмір підозрюваного шахрайства. Звичайно, прийнятний рівень управлінського персоналу є щонайменше на порядок вищим за рівень працівників, які, як видається, причетні до підозрюваного шахрайства. Повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може здійснюватися в усній або письмовій формі. У деяких випадках аудитор може вважати доречним повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо йому стає відомо про шахрайство за участю працівників, крім управлінського персоналу, яке не призводить до суттєвого викривлення.

ВИСНОВКИ

Використання запропонованої послідовності організації аудиту фінансової звітності, що базується на цілях аудиту фінансової звітності дозволить покращити його якість. Під час визначення критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності слід забезпечити оптимальність набору на кожному етапі аудиту згідно з концептуальною основою. При реалізації аудиторських процедур потрібно звертати увагу на певні показники-сигнали, які допоможуть виявити викрив-

лення фінансової звітності, або звернути увагу на статті фінансової звітності, які потребують всебічної перевірки. У статті були наведені основні види викривлень фінансової звітності, а також зазначені основні шляхи виявлення фактів шахрайства в звітності підприємств. При цьому, з огляду на всю актуальність даної проблеми, необхідно як удосконалювати методи виявлення викривлень фінансової звітності, так і створити потужну правову базу, яка б сприяла припиненню виникнення шахрайства.

З представлених результатів та висновків витікають перспективи подальших досліджень проблеми виявлення викривлень у фінансовій звітності та формування критеріїв оцінки фінансової звітності відповідно до концептуальної основи на кожному етапі аудиту.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.
2. Виноградова М.О. Аудит: навч. посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидесєва. – К.: Центр учбової літератури. 2014. – 654 с.
3. Брюханов М. Ю. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М.Ю. Брюханов. // Финансовый директор. – 2006. – № 6. – С. 44-54.

АНАЛІТИЧНИЙ ОГЛЯД СТАТТІ
"HOW TO AUDIT FAIR VALUE MEASUREMENTS"
("ЯК ЗДІЙСНЮВАТИ АУДИТ ОЦІНОК СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ")

Автори статті:

Марія Л. Мерфі, сертифікований аудитор

Марк О. Сміт, сертифікований аудитор,
доктор юридичних наук

Статтю опубліковано 1 грудня 2017 р. у
журналі *Journal of Accountancy*
(www.journalofaccountancy.com).

Статтю присвячено вирішенню проблем щодо практичного здійснення аудиту оцінок справедливої вартості.

Автори наголошують на тому, що аудит оцінки справедливої вартості є складним завданням, оскільки здійснення таких оцінок відбувається, як правило, з використанням значних професійних суджень. Складність таких оцінок також зумовлена відмінностями у розумінні кожною професією того, що інша професія вимагає для успішного надання своїх послуг.

Використання оцінок справедливої вартості у фінансовій звітності зростає у всіх галузях.

"Оцінки справедливої вартості за своєю природою є більш суб'єктивними", - сказав **Трейвіс Хармс**, старший віце-президент компанії Mercer Capital. "Існує низка змінних та потенційних припущень, кожен з яких має ряд розумних переваг, що збільшує складність їх аудиту порівняно з іншими обліковими оцінками".

Ця невизначеність не залишається непоміченою регуляторними органами, особливо, коли робота не відповідає стандартам аудиту та розкриття інформації.

Автори пропонують до використання аудиторами нову систему здійснення та перевірки оцінок справедливої вартості, розроблену Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants — AICPA) у партнерстві з Американським товариством оцінювачів (American Society of Appraisers — ASA), Королівським інститутом спеціалізованих експертів (Royal Institution of Chartered Surveyors — RICS) та іншими професійними оцінювачами та професійними організаціями. Її назва — Програма сертифікації щодо здійснення оцінок об'єктів та нематеріальних активів (Certified in Entity and Intangible Valuations (CEIV) credential program). Дана програма, за словами розробників, містить більш уніфікований набір вимог щодо ефективності проведення оцінок справедливої вартості, для того, щоб:

- зробити такі оцінки більш послідовними;
- систематизувати методи аудиту таких оцінок;
- ефективного визначення обсягу роботи та її документування;
- створення системи моніторингу якості та встановлення кодексу етики для власників облікових даних.

Основою цієї Програми є так звана Обов'язкова система ефективності (Mandatory Performance Framework — MPF).

Документи MPF встановлюють мінімальні вимоги до сфери роботи та документації під час проведення оцінки, яка буде використовуватися керівництвом для підтримки його розкриття інформації про справедливу вартість для цілей звітності фінансових звітів.

Автори наводять поради, які можуть бути використані аудиторами під час перевірки оцінок справедливої вартості, а саме:

1. Щодо документування аудиту оцінок справедливої вартості.

"Для аудиторів завдання полягає в тому, щоб адекватно документувати виконану роботу, в тому числі те, що було відомо або пізнавано на дату оцінки", сказав **Трейвіс Чемберлен**, CPA / ABV, директор "CliftonLarsonAllen LLP".

2. Щодо розуміння зв'язку між припущеннями керівництва, покладеними в основу облікової оцінки, та її калібруванням (періодичним підтвердженням оцінки фактичними результатами).

Автори наголошують на тому, що керівництво підприємства несе відповідальність за здійснення оцінок та за інформацію, яка буде використовуватись як вихідні дані, незалежно від того, чи виконуються такі оцінки ними самостійно чи залучаються сторонні експерти.

Вихідні дані можуть включати припущення, які неможна підтвердити загальнодоступними даними за межами компанії (так звані «неспостережні» припущення).

Аудитор повинен проявляти обачність щодо таких неспостережних припущень, оскільки відповідні стандарти (FASB ASC 820) вимагають, щоб керівництво калібрувало ці неперевірені дані на наступних етапах оцінки.

Стів Сіферт, старший менеджер з фінансових питань та оцінки у Baker Tilly Virchow Krause LLP, зазначає, що *приватні компанії зацікавлені у справедливій оцінці своїх активів набагато менше, ніж клієнти та користувачі фінансової звітності. Початкова оцінка може вплинути на майбутній облік, включаючи зменшення корисності. Невірний підхід до неї може вплинути на оцінку ринку та майбутні доходи, тому за невірну оцінку будуть нести збитки учасники ринку.*

У статті наводяться конкретні приклади здійснення калібрування оцінок відповідно до вимог стандарту ASC 820, зокрема, щодо ставок дисконту. Калібрування гарантує, що методика оцінки відображає поточні ринкові умови і допомагає суб'єкту господарювання, що звітує, визначити, чи є необхідним коригування методу оцінки. Ключ полягає в тому, що неспостережні дані, які використовуються в оцінці, калібруються таким чином, що модель забезпечує вартість активу на основі спостережуваної ціни операції на дату початку операції.

3. Щодо розуміння зворотного тестування (бек-тестування).

Бек-тестування – це процес порівняння спостережуваної вартості цінного паперу, що виникає внаслідок операції на ринку або списання з оцінкою справедливої вартості того ж самого цінного паперу, що оцінюється за попередньою датою оцінки. Метою бек-тестування є покращення здатності керівництва досягти найкращої оцінки справедливої вартості з метою отримання інформації від фактичної транзакції.

4. Щодо необхідності оцінки змін в підходах та методах справедливої вартості.

Аудитори повинні оцінювати послідовність методів справедливої вартості, що використовуються керівництвом.

5. Щодо навчання клієнтів.

Частина роботи аудитора полягає в тому, щоб навчати клієнтів у роботі, яку вони проводять, щодо аудиту оцінок справедливої вартості менеджменту, включаючи необхідність розуміння та оцінки відповідності моделі, вхідних даних моделі та підходів та методів оцінки. Ця освіта надасть клієнту більш чітке розуміння підтримки та документації, яку вони потребують для надання аудиторам, і може мотивувати керівництво, щоб краще зрозуміти, як розробляються та підтримуються оцінки справедливої вартості. Це також може включати нагадування керівництву, що він несе відповідальність за фінансові звіти, включаючи оцінку справедливої вартості, включену до цієї фінансової звітності, навіть якщо ці оцінки справедливої вартості були підготовлені сторонніми експертами.

6. Щодо спілкування з сторонніми експертами з оцінки.

Аудитори повинні вимагати, щоб керівництво вимагало від фахівця з оцінки повідомляти про попередній підхід оцінки та методи, які будуть використуватися при оцінці, включаючи основні матеріали та очікувані результати.

7. Щодо розуміння кваліфікації експертів з оцінки.

8. Щодо необхідності оцінки роботи експертів.

Прогнозна фінансова інформація керівництва часто є одним з основних джерел оцінки справедливої вартості. Керівництво несе відповідальність за будь-яку прогнозовану фінансову інформацію, яку воно ство-

рює. Аудитори повинні переглядати будь-які бюджети та прогнози, надані керівництвом, оскільки експерти з оцінки не зобов'язані "ревізувати" прогнозну інформацію, часто включають її в свої моделі.

У статті наводяться також ряд порад та інструкцій MPF відносно вищезазначених положень. Особлива увага приділяється документуванню аудиту оцінок справедливої вартості. Зазначається, що аудитори можуть приймати цей перелік вимог щодо документації та використовувати його для доповнення своїх аудиторських процедур. Перевірка оцінки справедливої вартості може вимагати обговорення проблемних питань із керівництвом і, у разі необхідності, зі сторонніми експертами з оцінки. Кожен може висловити різні думки та матиме різні очікування, і хоча розумні міркування можуть бути різними, принаймні обговорення відбудуться, і висновки будуть достатньо задокументовані.

Коментарі експертів

"Найбільший виклик для аудиторів - це не те, що вони та експерти з оцінки приходять до різних висновків з тих самих даних, а скоріше те, що ідеального набору даних не існує".

- **Треївіс Хармс**, CPA / ABV / CEIV, старший віце-президент компанії Mercer Capital

"Однією з основних проблем, пов'язаних із тестуванням на знецінення гудвілу, є розгляд майбутніх результатів на основі поточних реалій".

- **Стів Сіферт**, фінансовий директор та менеджер з оцінки в "Baker Tilly Virchow Krause LLP"

"Оцінювання, звичайно, є перспективною практикою, яка включає в себе оцінки, які підлягають додатковій перевірці та застосуванню суджень, і не всі погоджуються з оцінками та судженнями, зробленими при отриманні цих оцінок. Оцінки справедливої вартості можуть бути частково отримані з процесів бюджетування та прогнозування, які є різними для кожної компанії та можуть бути різною мірою включені в обліковий процес".

- **Треївіс Чемберлен**, CPA / ABV, директор "CliftonLarsonAllen LLP"

Про авторів:

Марія Л. Мерфі (mariamurphy@gmail.com) – вільнонайманий письменник, Вільмінгтон, штат Нью-Йорк.

Марк О. Сміт (Mark.Smith@aicpa-cima.com) – провідний технічний менеджер судових та оціночних послуг в AICPA.

Огляд виконала:

*редактор журналу "Економіка. Фінанси. Право",
Анна Туманян*

ОГЛЯД ПРЕС-КОНФЕРЕНЦІЇ НА ТЕМУ "Я НЕ ДАЮ ХАБАРИ!"



Про проблему корупції говорять усі, від пересічного громадянина до видатних діячів. До дня боротьби з корупцією 7 грудня в Interfax–Україна, пройшла прес-конференція на тему "Я не даю хабарі!".

Участь у конференції взяли директор фонду "Демократичні ініціативи" імені Ілька Кучеріва Ірина Бекешкіна, директор організації Transparency International Ярослав Юрчишин, Альгірдас Шемета бізнес-омбудсмен, ініціатор Всеукраїнської мережі доброчесності та детектив НАБУ Артем, який назвав 5 дій, які потрібно зробити під час виникнення ситуації з хабарем.

Шановні спікери голосно зазначали, що в Україні хабарництво "має вагому та значну роль", але загальнонаціональне опитування населення, яке проводилось фондом "Демократичні ініціативи" імені Ілька Кучеріва та фірмою "Юкрейніан Соціолоджі Сервіс" за фінансовою підтримки Міністерства закордонних справ Чехії з 18 вересня по 3 жовтня 2017 р. на території України, показало що "українці ненавидять корупцію".

Як ви можете побачити за таблицею (табл. 1), за думкою 44% опитаних з 2014 р. показники хабарництва зросли особливо в центральній та східній частині України.

Таблиця 1

За результатами опитування на питання чи корупція в Україні зменшилась чи зросла після 2014 р.

	Захід, %	Центр, %	Південь, %	Схід, %	Донбас, %	Україна загалом
Значно зросла	21.6	24.9	15.8	32.8	27.3	24.7
Дещо зросла	17.7	20.0	24.8	14.9	26.4	19.3
Корупція залишилась на тому ж рівні, що й раніше.	45.1	36.2	36.8	36.7	32.2	38.5
Дещо зменшилась	2.2	4.3	4.7	6.4	2.5	4.1
Значно зменшилась	0.4	0.3	0.4	0.0	0.8	0.3
Важко сказати	12.9	14.4	17.5	9.3	10.7	13.1

Таблиця 2

Щодо запитання "чи доводилось вам особисто давати хабара за останній рік"

	Захід, %	Центр, %	Південь, %	Схід, %	Донбас, %	Україна загалом
Так	28.5	31.6	20.9	17.4	12.9	25.5
Ні	67.2	65.9	71.4	80.7	85.5	71.1
Відмова від відповіді	4.3	2.6	7.7	2.0	1.6	3.5

Україна набрала 29 балів зі 100 по тенденції хабарництва серед держав у світі, зазначив Ярослав Юрчишин.

Українське населення не вірить у спробу державних органів боротьби з корупцією, бо корупція міцно пустила своє коріння у державні служби. Держава зможе переконати громадян України у своїй боротьбі

лише тоді, коли почне "садити" тих, хто вимагає хабар, повідомила Ірина Бекешкіна, - це думка більшості опитаних.

Що ж робити, коли в тебе вимагають хабар, - своїми знаннями поділився детектив НАБУ:

"По-перше, якщо з Вас вимагають хабар, потрібно діяти по закону. Не знімати галас, не потрібно

відразу діставати телефон або інший записний пристрій.

По-друге, поведіть себе правильно, щоб Вас не звинуватили в провокуванні. Погоджуйтесь на всі пропозиції, але попросити перенести наступну зустріч, де Ви повинні передати хабар, на інший час. Скажіть, що Вам потрібно подумати.

По-третє, намагайтесь дізнатись повні дані вимагача, його ПІБ, як повністю називається його місце роботи та посада, візьміть особистий номер телефону. Намагайтесь запам'ятати всі деталі, навіть о котрій годині Вам було запропоновано хабар

По-четверте, зверніться до місця роботи, де працює вимагач, можна зробити анонімний, гарячий дзвінок, або заповнити Інтернет форму на сайті, - але краще написати заяву.

По-п'яте, зверніться до органів, напишіть заяву слідчому. Нікому з друзів та родині не розповідайте

про Ваш випадок, - чим менше людей знає про Вашу ситуацію, тим краще для розслідування. Зрозумійте, що Ви повинні постійно співпрацювати з органами досудового розслідування. Лише тоді вимагач буде покараний по закону.

Опитування та доповіді спікерів на прес-конференції проблему до кінця не розкрили. Залишається багато питань. Редакція нашого журналу має намір вести своє розслідування. Будемо намагатись отримувати інформацію з перших джерел.

*Матеріал підготувала:
журналіст "Економіка. Фінанси. Право"
Ляна Іванівна Ющенко*

Аудиторська фірма «Аналітик» пропонує аутсорсинг бухгалтерських послуг!

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

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

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

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

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

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

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

Все що Вам потрібно – це:

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

Зробіть вибір, вигідний для Вас!

(044)278-05-88

(097)178-90-89

(066)178-20-42

www.af-analitik.com.ua