



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 8/1'2018

(видається з 1994 року)

ISSN 2409-1944

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

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

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

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

Засновники:

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

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку та до поширення через мережу Інтернет Вченою радою Національної академії внутрішніх справ України (Протокол № 21 від 10 серпня

2018 року) та Вченою Радою Таврійського національного університету ім. В.І.Вернадського (Протокол № 27 від 14 серпня 2018 року). Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції.

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

Підписано до друку 27.08.2018

Формат 60/84/8

Наклад – 250 прим.

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

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

Факс: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua



Суб'єкт видавничої справи

© "Аналітик", 2018

© "Економіка. Фінанси. Право",

2018

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес центр"

Керівник редакційної колегії з економічних наук:

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

Члени редакційної колегії з економічних наук:

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

Величко Олена Георгіївна, Радник Першого віце-прем'єра 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Царенко Оксана Вячеславівна, д.е.н., доцент

Керівник редакційної колегії з правових наук:

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

Заступник редакційної колегії з правових наук:

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

Члени редакційної колегії з правових наук:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Шеф-редактор:

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

Технічний редактор:

Куцяк Олександр Анатолійович

Випусковий редактор:

Туманян Анна Оганесівна

ЗМІСТ

<i>С.А. ТКАЧЕНКО, О.М. ПОТИШНЯК.</i> Майбутня еволюція доктрини бухгалтерського обліку	4
<i>А.О. СЕМЕНЕЦЬ, С.Ю. БЕЛІКОВ.</i> Формування облікової політики підприємства щодо запасів	7
<i>А.О. СЕМЕНЕЦЬ, Н.М. САЄНКО.</i> Деякі особливості обліку основних засобів на підприємстві	10
<i>В.В. ОБЧАРУК.</i> Ідентифікування чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів	13
<i>В.Ю. ФАБІЯНСЬКА, Н.Г. ЗДИРКО.</i> Використання індивідуальних біогазових установок у формуванні системи енергозабезпечення сільських територій	17
<i>А.М. САВЧЕНКО.</i> Аналіз податкових надходжень у регіональному розрізі	24

АНОТАЦІЇ, КОМЕНТАРІ, КОНСУЛЬТАЦІЇ

<i>А.О. ТУМАНЯН.</i> Як зареєструвати податкову накладну після того, як вже подано податкову декларацію за відповідний період?	31
Щодо оформлення підприємством документів на видачу коштів на відрядження працівника	32
Про перенесення вихідних днів та нормування робочого часу у 2019 р.	34
Чи потрібно платити земельний податок або орендну плату за землю, якщо відсутні правовстановлюючі документи?	34
Яким чином подати уточнюючу фінансову звітність у разі виявлення помилок?	35
Порядок інкасації коштів з каси та заповнення реквізитів видаткового касового ордеру	36
Проблемні питання зберігання оригіналів та копій електронних документів	37

ТКАЧЕНКО

Сергій Анатолійович
nikoblikaudit@inbox.ru

УДК 657

**МАЙБУТНЯ ЕВОЛЮЦІЯ
ДОКТРИНИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**
**THE FUTURE EVOLUTION OF
ACCOUNTING DOCTRINE**

ПОТИШНЯК

Олена Миколаївна



д.е.н., доцент кафедри,
в.о. ректора Вищого навчального
закладу «Міжнародний
технологічний університет
«Миколаївська політехніка»

д.е.н., доцент, професор кафедри,
Харківський національний технічний
університет сільського
господарства ім. Петра Василенка

У статті указано на необхідність подальшого удосконалення системи управління національним господарством із метою максимального використання можливостей і переваг економіки ринкових відносин. Відповідно до цього у даний час триває перебудова виробничо-господарського механізму, поліпшуються системи та елементи методу управління (менеджменту). На успішне вирішення цих проблем певний вплив буде робити подальший анагенез (розвиток) бухгалтерського обліку. Обґрунтовано, для забезпечення науково аргументованих управлінських рішень необхідними умовами виступають високі якісні характеристики і технічні параметри показників підсистеми бухгалтерського обліку, прогресивні методи та форми, раціональні принципи його організаційного забезпечення. Повною мірою оцінюючи значення підсистеми бухгалтерського обліку на нинішньому етапі господарювання поставлені завдання, спрямовані на підвищення якісних характеристик і технічних параметрів та оперативності функції бухгалтерського обліку і оподаткування, удосконалення обліково-економічної документації та фінансової звітності у всіх ланках національного господарства стосовно до сучасних вимог планування, діагностики виробничо-господарської діяльності і управління із економічно ефективним (рентабельним) використанням сучасних машин електронних цифрових. Доведено, саме вишукуванню цих задач (проблем) необхідно присвятити подальші перспективні науково-практичні дослідження. Розгляд питань потрібно згрупувати окремо за теоретичними та методологічними, методичними, математичними, технічними, інформаційними і організаційними аспектами. Слід уточнити, об'єктом вивчення у роботах має виступати бухгалтерський облік, тому основні дедукції (висновки) й референції (рекомендації) необхідно спрямувати на удосконалення саме цього виду облікової функції.

* * *

В статье указано на необходимость дальнейшего совершенствования системы управления национальным хозяйством в целях максимального использования возможностей и преимуществ экономики рыночных отношений. В соответствии с этим в настоящее время продолжается реструктуризация производственно-хозяйственного механизма, улучшаются системы и элементы метода управления (менеджмента). На успешное решение этих проблем определенное влияние будет делать дальнейший анагенез (развитие) бухгалтерского учёта. Обосновано, для обеспечения научно аргументированных управленческих решений необходимыми условиями выступают высокие качественные характеристики и технические параметры показателей подсистемы бухгалтерского учёта, прогрессивные методы и формы, рациональные принципы его организационного обеспечения. В полной мере оценивая значение подсистемы бухгалтерского учёта на нынешнем этапе хозяйствования поставлены задачи, направленные на повышение качественных характеристик и технических параметров и оперативности функции бухгалтерского учёта и налогообложения, совершенствование учётно-экономической документации и финансовой отчётности во всех звеньях национального хозяйства применительно к современным требованиям планирования, диагностики производственно-хозяйственной деятельности и управления с экономически эффективным (рентабельным) использованием современных машин электронных цифровых. Доказано, именно изысканию этих задач (проблем) необходимо посвятить дальнейшие перспективные научно-практические исследования. Рассмотрение вопросов нужно сгруппировать отдельно по теоретическим и методологическим, методическим, математическим, техническим, информационным и организационным аспектам. Следует уточнить, объектом изучения в работах должен выступать бухгалтерский учёт, поэтому основные дедукции (выводы) и референции (рекомендации) необходимо направить на модернизацию именно этого вида учётно-экономической функции и др.

* * *

The scientific article indicates the need for further improvement of the management system of the national economy in order to maximize the opportunities and benefits of the economy of market relations. Accordingly, the current restructuring of the production and economic mechanism is under way, systems and elements of the management method are being improved. A successful solution to these problems will have a certain impact on further anagenesis (development) of accounting. It is substantiated that high qualitative characteristics and technical parameters of indicators of the subsystem of accounting, progressive methods and forms, rational principles of its organizational support are the necessary conditions for providing scientifically substantiated administrative decisions. While fully assessing the significance of the subsystem of accounting at the present stage of management, the tasks are aimed at improving the qualitative characteristics and technical parameters and efficiency of accounting and taxation functions, improving accounting and financial documentation and financial reporting at all levels of the national economy in relation to modern planning, diagnostics requirements production and economic activity and management with economically efficient (cost-effective) use of modern electronic digital car. Proved, it is the search for these problems (problems) to devote further promising

scientific and practical research. Consideration of issues should be grouped separately by theoretical and methodological, methodological, mathematical, technical, informational and organizational aspects. It should be clarified that the object of study in the works should be accounting, therefore, the main deductions and references should be directed towards the improvement of this kind of accounting function, and so on.

Ключові слова: бухгалтерський облік, підсистема, подальший, розвиток

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, дальнейший, развитие и функция

Keywords: accounting, development, function, further, subsystem and target

ВСТУП

У вирішеннях президента та уряду указано на необхідність подальшого удосконалення системи управління національним господарством із метою максимального використання можливостей і переваг економіки ринкових відносин. Відповідно до цього у даний час триває перебудова виробничо-господарського механізму, поліпшуються системи та елементи методу управління (менеджменту). Цілісне дослідження науково-практичних праць [1-16], наявний перспективний досвід показують, на успішне вирішення цих проблем певний вплив буде робити подальший анагенез (розвиток) підсистеми бухгалтерського обліку (обліково-економічного забезпечення) тощо.

Для забезпечення науково обґрунтованих управлінських рішень необхідними умовами виступають високі якісні характеристики й технічні параметри показників підсистеми бухгалтерського обліку, прогресивні методи і форми, раціональні принципи його організаційного забезпечення тощо.

МЕТА РОБОТИ

Повною мірою оцінюючи значення підсистеми бухгалтерського обліку на нинішньому етапі господарювання поставлені завдання, спрямовані на підвищення якісних характеристик та технічних параметрів і оперативності функції бухгалтерського обліку й оподаткування, удосконалення обліково-економічної документації та фінансової звітності у всіх ланках національного господарства стосовно до сучасних вимог планування, діагностики виробничо-господарської діяльності і управління із економічно ефективним (рентабельним) використанням сучасних машин електронних цифрових тощо.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретико-методологічною основою даної наукової публікації (статті) виступає діалектичний метод та основні положення теорії функціонально розвинутих систем стратегічного (політичного) управління спеціального призначення підприємствами промисловості і науково-виробничими об'єднаннями та підсистеми (функції) бухгалтерського обліку (обліково-економічного забезпечення). У процесі дослідження використовувалися наступні методи: *абстрактно-логічний* (для теоретичного узагальнення і формулювання висновків); *монографічний* (при дослідженні теоретико-методологічних метод функціонально розвинутих систем стратегічного (поведінкового) управління спеціального призначення підприємствами промисловості та науково-виробничими об'єднаннями, функції (підсистеми) обліково-економічного забезпечення (цепці бухгалтерського обліку)) тощо

РЕЗУЛЬТАТИ

Належний контроль виконання планів національної економічної системи, повного упровадження ринкових процесів та виявлення їх фінансових результатів, а також правильне вирішення багатьох інших виробничо-господарських завдань можливі лише при оперативному (своєчасному), точному і якісному (аналітичному) бухгалтерському обліку тощо.

Спеціального (особливого) значення набувають зараз завдання (питання) організаційного удосконалення бухгалтерського обліку у зв'язку із широким використанням систем управління. Серед основних напрямків економічного розвитку держави на найближчі роки виступає забезпечення подальшого розвитку та підвищення ефективності систем управління спрямованих на збір і обробку інформаційних даних для планування, бухгалтерського обліку, діагностики (комплексного аналізу та оцінки) і регулювання (управління) тощо.

Успішне удосконалення обліково-економічних робіт, оптимізація розробки та функціонування підсистеми (функції) бухгалтерського обліку мають важливе значення у вирішенні комплексу поставлених завдань тощо.

Даний факт у свою чергу вимагає глибоких досліджень теоретико-методологічних базисів (основ) і організаційних особливостей підсистеми бухгалтерського обліку у сучасних умовах. Удосконалення окремих завдань або навіть ділянок бухгалтерського обліку поза зв'язком із діючою системою управління на підприємстві не надає належного економічного ефекту (якості). Бухгалтерський облік повинен базуватися на відповідних теоретичних передумовах та організаційних принципах, які дозволяють перетворити його у органічно складову частину системи управління (контролю) підприємством.

У зв'язку із цим стає вкрай необхідною розробка цілісної системи теоретико-методологічних положень, які складають базис (основу) теорії і методології підсистеми (функції) обліково-економічного забезпечення. Теорія й методологія бухгалтерського обліку у теперішньому вигляді не у повному обсязі задовольняють сучасним вимогам, не відображають особливості бухгалтерського обліку, зміни у ньому в умовах нинішнього функціонування.

Не у повній мірі вивчені та розроблені організаційні принципи функції (підсистеми) бухгалтерського обліку – питання децентралізації і централізації обліково-економічних функцій, інтеграції різних видів бухгалтерського обліку й таке інше. Інформаційні аспекти підсистеми бухгалтерського обліку в умовах її модернізації, вплив інформаційних систем на структуру,

функції обліково-економічного апарату також потребують ґрунтовного дослідження.

Серйозної уваги заслуговує підвищення якісних характеристик та технічних параметрів підготовки бухгалтерів, які відіграють вирішальну роль у вдосконаленні і модернізації обліково-економічної служби на науково-виробничих об'єднаннях та підприємствах промисловості. Необхідний ретельний планомірний аналіз й оцінка освітніх програм за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» із точки зору відображення у них тенденцій та закономірностей розвитку функцій (підсистеми) бухгалтерського обліку тощо.

ВИСНОВКИ

Саме вишукуванню цих задач (проблем) необхідно присвятити подальші перспективні науково-практичні дослідження. Розгляд питань потрібно згрупувати окремо за теоретичними і методологічними, методичними, математичними, технічними, інформаційними та організаційними аспектами. Слід уточнити, об'єктом вивчення у роботах має виступати бухгалтерський облік, тому основні дедукції (висновки), референції (рекомендації) необхідно спрямувати на удосконалення саме цього виду обліково-економічної функції.

Список використаних джерел

1. Валуєв Б.І., Кантаєва О.В. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 12. С. 28-35.
2. Гончарова І.В. Оцінювання системної ефективності функціонування і розвитку промислових підприємств. Харків, 2011. 480 с.
3. Егорова Л.В. Учёт и аудит в некоммерческих организациях: теория, методология и практика: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2008. 482 с.
4. Жигунова О.А. Концептуальные основы учёта непродовольственных затрат фирмы. Москва, 2016. 147 с.
5. Зуева И.А., Гребеник В.В., Иванова Е.В., Жидков А.С. Развитие систем управленческого учёта в торговой деятельности и их особенности в сфере розничной торговли. Москва, 2017. 157 с.
6. Каледин С.В. Методология и методы комплексной оценки финансово-экономической деятельности хозяйствующих субъектов: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.10. Москва, 2007. 293 с.
7. Калиновский С.А. Управленческий учёт и анализ использования технологической оснастки. Москва, 2013. 155 с.
8. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учёта и отчётности: современная теория и практика: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Нижний Новгород, 2011. 320 с.
9. Мажаревський Ю.Д., Лабунська С.В., Прокопівшина О.В. Управління економічною безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємства: обліково-аналітичні аспекти. Харків, 2009. 160 с.
10. Полозова А.Н. Теоретические и методологические основы стратегического управления развитием промышленных организаций: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.05. Воронеж, 2004. 549 с.
11. Foxona T.J., Grossa R., Chaseb A., Howesb J., Arnallc A., Anderson D. UK innovation systems for new and renewable energy technologies: drivers, barriers and systems failures. *Energy Policy*. 2005. № 33. pp. 2123-2137.
12. Godo H. The research agenda on innovation processes in firms. Oslo, 2009. 50 p.

13. Hurst P. Ideas into action development and the acceptance of innovations. *International Journal of Educational Development*. 1982. Vol. 1(3). pp. 79-100.

14. Tidd J., Bessant J., Pavitt K. *Managing Innovation*. London, 2005. 326 p.

15. Vargas-Hernandez J.G., Noruzi M.R., Sariolghalam N. Risk or innovation, which one is far more preferable in innovation projects? *International Journal of Marketing Studies*. 2010. № 1. Vol. 2. pp. 233-244.

16. Vroom Victor H. Educating managers for decision making and leadership. *Management Decision*. 2003. Vol. 41/10. pp. 968-978.

References

1. Valuyev B.I., Kantayeva O.V. Some issues of accounting for innovation costs and sources of their coverage: the conceptual aspect // *Accounting and auditing*. 2009. № 12. pp. 28-35. (in Ukrainian).
2. Hontareva I.V. Estimation of system efficiency of functioning and development of industrial enterprises. Kharkiv, 2011. 480 p. (in Ukrainian).
3. Yehorova L.V. Accounting and audit in non-profit organizations: theory, methodology and practice: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Rostov-on-Don, 2008. 482 p. (in Russian).
4. Zhihunova O. A. Conceptual bases of the account of non-production expenses of firm. Moscow, 2016. 147 p. (in Russian).
5. Zuyeva I.A., Hrebenik V.V., Ivanova E.V., Zhidkov A.S. Development of management accounting systems in trade activities and their features in the retail trade. Moscow, 2017. 157 p. (in Russian).
6. Kaledin S.V. Methodology and methods for the integrated assessment of financial and economic activities of economic entities: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.10. Moscow, 2007. 293 p. (in Russian).
7. Kalinovskiy S. A. Managerial accounting and analysis of the use of technological equipment. Moscow, 2013. 155 p. (in Russian).
8. Karpova V.V. Value measurement in the system of accounting and reporting: modern theory and practice: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Nizhniy Novhorod, 2011. 320 p. (in Russian).
9. Malyarevskiy Yu.D., Labunskaya S.V., Prokopishyna O.V. Management of economic security of foreign economic activity of enterprise: accounting and analytical aspects. Kharkiv, 2009. 160 p. (in Ukrainian).
10. Polozova A.N. Theoretical and methodological foundations of strategic management of development of industrial organizations: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.05. Voronezh, 2004. 549 p. (in Russian).
11. Foxona T.J., Grossa R., Chaseb A., Howesb J., Arnallc A., Anderson D. UK innovation systems for new and renewable energy technologies: drivers, barriers and systems failures. *Energy Policy*. 2005. № 33. pp. 2123-2137.
12. Godo H. The research agenda on innovation processes in firms. Oslo, 2009. 50 p.
13. Hurst P. Ideas into action development and the acceptance of innovations. *International Journal of Educational Development*. 1982. Vol. 1(3). pp. 79-100.
14. Tidd J., Bessant J., Pavitt K. *Managing Innovation*. London, 2005. 326 p.
15. Vargas-Hernandez J.G., Noruzi M.R., Sariolghalam N. Risk or innovation, which one is far more preferable in innovation projects? *International Journal of Marketing Studies*. 2010. № 1. Vol. 2. pp. 233-244.
16. Vroom Victor H. Educating managers for decision making and leadership. *Management Decision*. 2003. Vol. 41/10. pp. 968-978.

СЕМЕНЕЦЬ

УДК 657.6

БЕЛІКОВ

Аліна Олександрівна
55557777alina@gmail.comФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ
ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ЗАПАСІВ

Сергій Юрійович

к.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університетуFORMATION OF ENTERPRISE
ACCOUNTING POLICIES FOR
INVENTORIESстудент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

У статті визначено значення облікової політики підприємства щодо запасів. Реальним інструментом знаходження оптимального варіанту відображення чинників господарської діяльності в системі обліку є облікова політика підприємства. Позначена важливість формування облікової політики підприємства для відображення достовірної звітності. Обґрунтовані завдання і вимоги до організації обліку запасів, які слід враховувати при формуванні та дотриманні облікової політики підприємства. Розглянуті принципи і методи при формуванні облікової політики та її вплив на фактичну величину запасів.

* * *

В статье определено значение учетной политики предприятия по запасам. Реальным инструментом определения оптимального варианта отображения факторов хозяйственной деятельности в системе учета является учетная политика предприятия. Обозначена важность формирования учетной политики предприятия для отображения достоверной отчетности. Обоснованы задачи и требования к организации учета запасов, которые следует учитывать при формировании и соблюдении учетной политики предприятия. Рассмотрены принципы и методы при формировании учетной политики и ее влияние на фактическую величину запасов.

* * *

Introduction. The application of various variations in accounting policies allows us to manipulate both the actual size of inventories and financial indicators, which determines the inequality of financial reporting indicators, the creation of opportunities to void the financial result, the impossibility of an objective calculation of national income in the system of national accounts. This means that it can be a financial management tool. Therefore, the main task of management personnel is the definition of accounting policies that take into account the impact on the enterprise of external and internal factors.

Purpose. The purpose of the research is to find the directions of influence of the elements of accounting policy, namely - its methods and principles, the formation of inventories and financial results, ways of minimizing the subjective factor in choosing the accounting policy of the enterprise.

Results. The value of the company's accounting policy for inventories is determined. The real accounting tool for determining the optimal variant of the mapping of the factors of economic activity in the accounting system is the accounting policy of the enterprise. The importance of formation of the accounting policy of the enterprise for the display of reliable accounting is indicated. The tasks and requirements for the organization of inventory accounting are substantiated, which should be taken into account when forming and maintaining the accounting policy of the enterprise. Principles and methods are considered when forming the accounting policy and its impact on the actual amount of inventories.

Conclusion. The development of accounting policy is an essential accounting procedure, because the accounting policy is a strong tool for modelling the picture of the size of inventories, the financial position of the enterprise in accounting. The choice of specific methods for accounting policy elements determines that the value of inventories, financial results can be changed through valuation methods. In the end, this leads to the fact that the amount of profit is subjective, because it depends on the choice of methods and accounting procedures.

Ключові слова: облікова політика, запаси, фінансовий результат, підприємство

Ключевые слова: учетная политика, запасы, финансовый результат, предприятие

Keywords: accounting policy, inventories, financial result, enterprise

ВСТУП

Впровадження ефективних методів управління і діяльності на підприємствах залежить від різних факторів. Основне місце серед них займає раціональна організація бухгалтерського обліку і аналізу. Саме вона забезпечує обґрунтованість і виваженість прийнятих управлінських рішень шляхом надання достовірної та об'єктивної облікової інформації про доходи, витрати, активи, власний капітал, зобов'язання і фінансовий результат діяльності компанії. Важливо вивчити вплив принципів бухгалтерського обліку на фінансовий результати діяльності підприємства, виділяючи при цьому принцип обачності. Дослідженнями впливу принципу обачності на дані бухгалтерського

обліку займалися такі вчені-економісти: Й. Бетге, Ф. Бутинець, С. Голов, С. Легенчук, В. Мервенецька, О. Петрук, А. Рабошук, М. Шигун та інші. Роботи даних авторів в основному полягають в описі загальної характеристики принципу обачності, лише в деяких відображається вивчення впливу принципу на показники бухгалтерської звітності.

Застосування всіляких варіацій облікової політики дозволяє маніпулювати як фактичною величиною запасів, так і фінансовими показниками, що визначає неспівставність показників фінансової звітності, створення можливостей вуалювання фінансового результату, нездійсненність об'єктивного обчислення національного доходу в системі національних рахунків. Це означає, що вона може бути інструментом управління

фінансовим результатом. Тому основним завданням управлінського персоналу є дефініція такої облікової політики, яка б враховувала вплив на підприємство зовнішніх і внутрішніх факторів.

МЕТА РОБОТИ

Метою дослідження є знаходження напрямків впливу елементів облікової політики, а саме - її методів і принципів, на формування запасів і фінансового результату, шляхів мінімізації суб'єктивного фактора під час вибору облікової політики підприємства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти фінансової звітності. При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, та українського законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Діяльність підприємства характеризується бухгалтерською звітністю, яка в свою чергу формується на основі даних бухгалтерського обліку, що займає в своїй основі ряд основних принципів. Стандарти не є константними, вони коригуються, що пов'язано зі зміною економічних реалій, а також характеру різних облікових показників. У той же час, господарська практика в різних секторах часто змінюється, знаходиться у постійній динаміці, виробляються нові напрямки і цілі галузі економічної діяльності, для яких стандарти ще не розроблені. У цих випадках відображення ряду найважливіших показників бухгалтерського обліку і звітності ґрунтується безпосередньо на принципах бухгалтерського обліку, які служать в кінцевому підсумку певною гарантією інтересів користувачів бухгалтерської звітності. Відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарської діяльності підприємства передбачає необхідність дотримання принципу обачності, який є одним з основних облікових принципів.

У міжнародних стандартах фінансової звітності принцип обачності можна характеризувати наступним чином: укладачі фінансової звітності в реальності змушені рахуватися з невизначеностями, що обов'язково оточують багато обставин і подій, такими, як отримання сумнівних боргів, допустимий термін служби обладнання і машин, величина запасів тощо. Такі невизначеності визнаються за умови розкриття ступеня і характеру їх впливу на сформовану в бухгалтерському обліку інформацію, а також дотримання принципу обачності при складанні фінансових звітів. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обачність – це застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [9]. Даний принцип знаходить застосування при знаходженні умовних фактів господарської діяльності. Наслідками умовних фактів є або збільшення або зменшення економічних вигод. Збільшення економічних вигод у разі настання або виконання умовного факту госпо-

дарського життя приводить до виникнення умовних активів, а зменшення – до умовних зобов'язань. П(С)БО 11 «Зобов'язання» регламентує умовне (непередбачене) зобов'язання: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити. С.Ф. Голов зазначає, що принцип обачності «дає змогу уникнути зайвого «оптимізму» під час оцінки в бухгалтерському обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки» [3]. Застосування принципу обачності може призводити до певного недоліку – завищення оцінки витрат і зобов'язань та заниження оцінки доходів і активів, що на думку Й. Бетге, призводить до формування в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності скритих резервів [1]. Під час складання фінансової звітності необхідно дотримуватися принципу обачності і правдиво подавати інформацію про діяльність підприємства відповідно до потреб користувачів.

Одним зі справжніх наслідків застосування принципу обачності є створення резервів, також засноване на принципі тимчасової визначеності фактів господарської діяльності. Резервування передбачає реєстрацію витрат, ймовірних для даного або майбутніх звітних періодів, тобто реєстрацію передбачуваних або ймовірних фактів господарського життя. Мета створення певного резерву, в тому числі і по запасах, на наш погляд, полягає в страховці підприємства від майбутніх витрат, мінімізації ризику, визнання обов'язковими майбутніх витрат в поточному звітному періоді. Резерви підвищують фінансову і господарську стійкість підприємства. Відзначимо, що дотримання принципу обачності не допускає створення прихованих резервів, умисного заниження доходів і активів або свідомого завищення витрат і зобов'язань, що призвело б до втрати нейтральності та надійності бухгалтерської звітності. Організація обліку запасів передбачає вирішення низки виробничих завдань підприємства і дотримання основних вимог, що пред'являються до обліку, в тому числі: щодо оцінки таких активів, визнання та відображення їх вартості на рахунках бухгалтерського обліку і в фінансовій звітності. Завдання і основні вимоги, що пред'являються до організації бухгалтерського обліку запасів відображені у табл. 1.

Запаси займають найбільшу частину вартості майна виробничого підприємства, а витрати матеріальних ресурсів в ряді галузей становлять 90 % і більше у собівартості продукції, що вимагає посилення контролю за станом запасів і ефективним їх використанням, робить істотний вплив на фінансові результати, рентабельність підприємства та його фінансове становище.

Завдання і основні вимоги до організації обліку запасів

Критерії обліку	Завдання обліку запасів	Вимоги до обліку запасів
Характеристика критеріїв	<ul style="list-style-type: none"> - формування повної і достовірної інформації про запаси; - забезпечення користувачів необхідною інформацією щодо руху цінностей; - усунення негативних фактів виробничої діяльності підприємства; - пошук внутрішніх резервів зниження собівартості продукції в частині матеріальних витрат з метою забезпечення фінансової стійкості; - прискорення оборотності запасів. 	<ul style="list-style-type: none"> - суцільне, безперервне і повне відображення наявності, надходження і вибуття запасів; - організація кількісного обліку та оцінка запасів; - оперативність і своєчасність бухгалтерського обліку запасів; - достовірність формованої інформації з обліку руху запасів; - порівнянність даних синтетичного обліку інформації аналітичного обліку на початок звітного періоду з надходження, вибуття і залишкам; - відповідність даних складського та бухгалтерського обліку; - порівнянність даних щодо руху запасів в розрізі підрозділів підприємства.

ВИСНОВКИ

Розробка облікової політики є вкрай істотною процедурою обліку, тому що облікова політика є сильним інструментом моделювання величини запасів, фінансового становища підприємства, що відображається в бухгалтерській звітності. Користувачам звітності важливо знати базу вимірювання, яка застосовується при її складанні, так як використовувані оцінки при складанні звітів значно впливають на їх аналіз. А відповідно впливати на управлінські рішення і рішення користувачів звітності. Вибір конкретних методів за елементами облікової політики визначає те, що величину запасів, фінансових результатів можна змінити через методи оцінки. Врешті це призводить до того, що на розмір прибутку діє суб'єктивний характер, тому що він залежить від вибору методів і процедур обліку.

Список використаних джерел

1. Бетге Й. *Балансоведение*. Москва, 2000.
2. Бутинець Ф.Ф. *Теорія бухгалтерського обліку*. Житомир, 2000.
3. Голов С.Ф. *Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку*. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3-13.
4. Легенчук С.Ф. *Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки*: автореф. дис. доктора екон. наук. Житомир, 2011.
5. Мєрвєнецька В.Ф. *Щодо розмежування передумов організації облікового процесу, принципів ведення бухгалтерського обліку та принципів складання фінансової звітності*. *Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку*. Київ, 2008.
6. Петрук О.М. *Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика*. Житомир, 2006.
7. Рабошук А.В. *Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект*: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

економ. наук. Київ, 2006.

8. Шигун М.М. *Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія*. Житомир, 2009.

9. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

References

1. Bethe Y. *Balance studies*. Moscow, 2000 (in Russian).
2. Butynets F.F. *Theory of accounting*. Zhytomyr, 2000 (in Ukrainian).
3. Holov S.F. *Theory of multi-purpose accounting*. *Accounting and auditing*. 2011. № 4. pp. 3-13 (in Ukrainian).
4. Lehenchuk S.F. *Development of the theory and methodology of accounting in a post-industrial economy: author's abstract*. *dis doctor of economics sciences*. Zhytomyr, 2011 (in Ukrainian).
5. Mervynetska V.F. *As to the delineation of the preconditions of the organization of the accounting process, the principles of accounting and the principles of preparing financial statements*. *Accounting and control at the agroindustrial complexes: state and development prospects*. Kyiv, 2008 (in Ukrainian).
6. Petruk O.M. *Regulation of accounting in Ukraine: theory, methodology, practice*. Zhytomyr, 2006 (in Ukrainian).
7. Raboshuk A.V. *Principles, standards and professional judgment in accounting: theoretical and methodical aspect: author's abstract*. *dis for obtaining sciences degree Candidate economist sciences*. Kyiv, 2006 (in Ukrainian).
8. Shyhun M.M. *Development of the modeling of the accounting system: theory and methodology*. Zhytomyr, 2009 (in Ukrainian).
9. *National Accounting Standard 1 "General Requirements for Financial Statements"*, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine № 73 of 07.02.2013. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (in Ukrainian).

СЕМЕНЕЦЬ

Аліна Олександрівна
55557777alina@gmail.com

УДК 657.6

САЄНКО

Наталія Миколаївна

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІSOME FEATURES OF CORPORATE
ACCOUNTING AT THE ENTERPRISEк.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торговельно-економічного
університетустудент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торговельно-економічного
університету

У статті визначені особливості обліку основних засобів, а саме підходи до оцінки, обліку, відображення у фінансовій звітності основних засобів згідно П(С)БО та МСФЗ. Позначена важливість оцінки основних засобів за справедливою вартістю для складання достовірної звітності. Узагальнені завдання бухгалтерського обліку за українським законодавством та МСФЗ дозволили зробити висновок про значення фінансової звітності для користувачів. Розглянуті принципи обліку основних засобів. У статті сформульовані пропозиції щодо удосконалення законодавства з питань оцінки та відображення у фінансовій звітності основних засобів.

* * *

В статье определены особенности учета основных средств, а именно подходы к оценке, учету, отражению в финансовой отчетности основных средств согласно П(С)БУ и МСФО. Обозначена важность оценки основных средств по справедливой стоимости для составления достоверной отчетности. Обобщенные задачи бухгалтерского учета по украинскому законодательству и МСФО позволили сделать вывод о значении финансовой отчетности для пользователей. Рассмотрены принципы учета основных средств. В статье сформулированы предложения по совершенствованию законодательства по вопросам оценки и отражения в финансовой отчетности основных средств.

* * *

Introduction. The process of integrating Ukraine's accounting system into the global economic system, as its organic component, makes it necessary to build a system of accounting and reporting that meets the principles and requirements of IFRS. For the purpose of applying IFRS by domestic enterprises, it is necessary to regulate the accounting and reporting information, which should disclose issues related to the principles of accounting, presentation of financial statements and disclosure, in general, the accounting system and specific objects of accounting, including fixed assets.

Purpose. The purpose of the study is to develop conceptual approaches to the formation of accounting information that allows to improve the domestic accounting of fixed assets that meets the requirements of IFRS.

Results. The features of accounting for fixed assets, namely, approaches to the valuation, accounting, presentation in the financial statements of fixed assets in accordance with AS and IFRS. The importance of valuation of property, plant and equipment at fair value for the purpose of compilation of reliable accounting is indicated. Generalized accounting tasks under Ukrainian law and IFRS have allowed us to conclude on the importance of financial reporting for users. Considered the principles of accounting for fixed assets. The proposals on the improvement of legislation on the issues of evaluation and presentation of fixed assets in the financial statements are formulated.

Conclusion. The basis for the differences between international and Ukrainian accounting and reporting systems is the difference in the final use of reporting information. IFRS reporting is used by investors and other organizations, financial institutions, and financial statements for AS, used by public administration and statistics. Since these groups of users have different interests and information needs, the principles of compiling financial statements are also different. At the methodological level of regulatory accounting, the regulation of the order of valuation of fixed assets can be realized through the development and implementation in the accounting practice of domestic methodological recommendations, reflecting the formation of value and movement of fixed assets, their valuation at fair value. Using the principles of international standards in the preparation of financial statements, domestic enterprises acquire more interested persons who want to have a variety of information about their activities.

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

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

Keywords: accounting, fixed assets, evaluation, financial reporting

ВСТУП

Процес інтеграції системи бухгалтерського обліку України у світову господарську систему, як її органічною складовою, обумовлює необхідність побудови системи бухгалтерського обліку та звітності, що відповідає принципам і вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Зокрема, необхідним є забезпечення регламентації облікового процесу операцій з основними засобами. З метою застосування МСФЗ вітчизняними підприємствами, необхідне

нормативне регулювання облікової та звітної інформації, яке повинно розкривати питання, пов'язані з принципами обліку, подання фінансової звітності та розкриття інформації, в цілому системи обліку і окремих специфічних об'єктів обліку, в тому числі об'єктів основних засобів.

Проблеми обліку основних засобів та їх оцінки розглядали вчені, 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. Проте, незважаючи на зазначених авторів, які вивчали цю проблему щодо

сучасних умов формування звітності відповідно до вимог МСФЗ підприємствами України, організаційні та методичні аспекти трансформації бухгалтерського обліку країни до вимог МСФЗ мало досліджені. Зокрема, недостатньо розробленими залишаються проблеми класифікації, оцінки, синтетичного і аналітичного обліку основних засобів, відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».

МЕТА РОБОТИ

Метою дослідження є розробка концептуальних підходів до формування бухгалтерської інформації, яка дозволяє удосконалювати вітчизняний облік основних засобів, що відповідає вимогам МСФЗ.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретико-методологічною основою роботи слугували основоположні принципи міжнародного і національного обліку та звітності, законодавчі та нормативні акти, результати наукових досліджень вчених з проблем адаптації обліку українських підприємств до МСФЗ. При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог МСФЗ та українського законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Для досягнення вищевикладеної мети в процесі дослідження були поставлені і вирішені наступні завдання:

- вивчити принципи і вимоги Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, П(С)БО 7 «Основні засоби» та інших українських нормативних документів;

- визначити особливості застосування концептуальних підходів до організації бухгалтерського обліку в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності;

- уточнити методика оцінки основних засобів за справедливою вартістю, відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності;

- дослідити порядок визначення амортизаційної та ліквідаційної вартості основних засобів.

Концептуальні відмінності Положень по бухгалтерському обліку України від Міжнародних стандартів фінансової звітності полягають тому, що незалежно від виду бізнесу і систем обліку, вони складають основу облікової політики підприємства, враховують вимоги законодавства і принципи обліку. Основними завданнями бухгалтерського обліку згідно нормативної бази України є:

- формування повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, необхідної внутрішнім користувачам фінансової звітності – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна підприємства, а також зовнішнім – інвесторам, кредиторам і іншим користувачам фінансової звітності;

- забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства України при здійсненні підприємством господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і

фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;

- запобігання негативним результатам господарської діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Завданнями обліку відповідно до МСФЗ є: формування та надання достовірної інформації зацікавленим користувачам про фінансовий стан суб'єкта економічної діяльності, з тим, щоб дані користувачі могли б прийняти економічно обгрунтовані рішення на предмет взаємодії з підприємством.

Проведені дослідження дозволяють зробити висновки, що фінансова звітність, складена відповідно до вимог МСФЗ, є джерелом інформації необхідної інвесторам для прийняття економічно ефективних рішень про можливість інвестиційної діяльності.

З метою ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, визначення справедливої вартості представляється необхідним застосовувати класифікацію основних засобів, викладену в МСБО 16 «Основні засоби»: а) земля; б) земля та будівлі; в) машини та обладнання; г) кораблі; ґ) літаки; д) автомобілі; е) меблі та приладдя; є) офісне обладнання.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедлива вартість основних засобів визначається виходячи з їх ціни на активному ринку. Для активного ринку характерне виконання наступних умов: 1) здійснюється торгівля однорідними об'єктами основних засобів, зокрема обладнанням; 2) кількість продавців і покупців об'єктів основних засобів достатня для того, щоб зацікавлені сторони змогли здійснити операцію; 3) інформація про ціни загальнодоступна.

Передбачувані витрати на продаж включають винагороди посередницьким організаціям, невідшкодовані податки, мито. До витрат на продаж не відносяться транспортні та інші витрати щодо доставки обладнання до місць передбачуваного продажу. Передбачувані витрати повинні бути враховані у справедливій вартості. Справедлива вартість основних засобів буде дорівнювати їхній ціні на активному ринку за мінусом транспортних витрат з доставки обладнання до місця передбачуваного продажу. Згідно МСФЗ 16 «Основні засоби» об'єкти основних засобів приймаються до бухгалтерського обліку за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на продаж або фактичної собівартості. Згідно МСФЗ 16 «Основні засоби» відображення в звітності об'єктів основних засобів проводиться в розмірі фактично зроблених витрат на їх придбання та встановлення.

Основним завданням фінансової звітності є адекватне відображення даних, що характеризують фінансовий стан господарюючого суб'єкта, що, безумовно, важливо для користувачів цієї інформації: кредиторів, акціонерів, потенційних інвесторів тощо. Фінансовий стан підприємства характеризується двома основними групами показників: 1) про стан активів даного підприємства, що дуже важливо для кредиторів, оскільки це допомагає їм отримати дані про лік від-

ність, тобто уявлення про те, що підприємство має в своєму розпорядженні в разі необхідності закрити свої зобов'язання; 2) про результати діяльності, що також є досить важливим, наприклад, для акціонерів, зацікавлених в інформації про рентабельність виробництва, і, отже, можливу ефективність вкладання своїх коштів.

Основні засоби зазвичай складають значну частину активів підприємства. Однією з найважливіших характеристик їхнього стану є показник зносу. Він дозволяє користувачеві інформації, відображеної у фінансовій звітності, отримати реальне уявлення про ступінь зношеності основних засобів, і, отже, їх реальну цінність. Знос – процес втрати об'єктом своєї споживної вартості. Його економічна суть полягає у визначенні реальної вартості об'єкта. Реальну вартість об'єкта формує не тільки ступінь його фізичного зносу, але й його справедлива вартість. На відміну від зносу амортизація представляє собою процес перенесення об'єктом своєї вартості на вартість створюваного продукту. Амортизація є елементом, що формує собівартість виробленої продукції, виконуваних робіт і послуг і, отже, впливає на показники, що характеризують результати діяльності підприємства. Таким чином, до об'єктів, що не амортизуються, відносяться тільки ті, які не можуть використовуватися в якості засобів праці.

ВИСНОВКИ

Основою відмінностей між міжнародною і українською системами обліку та звітності є різниця в кінцевих цілях використання звітної інформації. Так, звітність по МСФЗ використовується інвесторами та іншими організаціями, фінансовими інститутами, а фінансова звітність за П(С)БО, використовується органами державного управління і статистики. Оскільки дані групи користувачів мають різні інтереси і потреби в інформації, то принципи складання фінансової звітності також є різними. На методичному рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку регламентація порядку оцінки основних засобів може бути реалізована шляхом розробки і впровадження в облікову практику вітчизняних методичних рекомендацій, що відображають формування вартості і рух основних засобів, їх оцінку за справедливою вартістю. Використовуючи принципи міжнародних стандартів

при підготовці фінансової звітності, вітчизняні підприємства набувають більшу кількість зацікавлених осіб, які бажають мати різноманітну інформацію про їхню діяльність.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendacii-z-1024180.html>.
2. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-15.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

References

1. Methodical recommendations for the accounting of fixed assets: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 30.09.2003. № 561. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendacii-z-1024180.html> (in Ukrainian).
2. Methodical recommendations for completing the forms of financial statements: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 28.03.2013. № 433. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-15 (in Ukrainian).
3. International Standard of Accounting 16 "Fixed Assets": Standard, International Document of 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (in Ukrainian).
4. National Accounting Standard 1 "General Requirements for Financial Statements": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 07.02.2013. № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (in Ukrainian).
5. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 27.04.2000. № 92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (in Ukrainian).

ОВЧАРУК

УДК 338.4:[658:005.5]

Вадим Володимирович
Vadym.V.Ovcharuk@lpnu.ua

ІДЕНТИФІКУВАННЯ ЧИННИКІВ ПОБУДОВИ І ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ АДМІНІСТРУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ З УРАХУВАННЯМ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

IDENTIFYING THE FACTORS OF CONSTRUCTION AND USE OF ADMINISTRATION SYSTEMS IN ENTERPRISES MANAGEMENT CONSIDERING THE EUROPEAN INTEGRATION PROCESSES

к.е.н., доцент, Національний університет "Львівська політехніка", Навчально-науковий інститут економіки і менеджменту

У статті ідентифіковано чинники побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів. Виокремлено обставини, що зумовлюють необхідність ретельного дослідження таких чинників. Для виокремлення пріоритетних чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами проведено експертне опитування низки керівників вітчизняних суб'єктів господарювання промислового сектору України. Надалі узгодженість думок експертів встановлено шляхом розрахунку коефіцієнта конкордації.

* * *

В статье идентифицированы факторы построения и использования систем администрирования в управлении предприятиями с учетом евроинтеграционных процессов. Выделены обстоятельства, обуславливающие необходимость тщательного исследования таких факторов. Для выделения приоритетных факторов построения и использования систем администрирования в управлении предприятиями проведен экспертный опрос ряда руководителей отечественных субъектов хозяйствования промышленного сектора Украины. В дальнейшем согласованность мнений экспертов установлено путем расчета коэффициента конкордации.

* * *

Administration systems in enterprises management as an individual research object in theory and practice started to be studied recently and, in fact, are now only at the stage of the formation of the corresponding scientific theory as such. The company's ability to analyze, diagnose, evaluate and manage these systems in general create a significant advantage in the competitive environment. The role and importance of administration systems has significantly increased on the organizational level in enterprises. This necessitate their comprehensive and in-depth investigation, first of all, from a position of factors, which have the most significant effect at the processes of their construction and application. Nevertheless, the problem of identifying the factors of construction and use of administration systems in the enterprises management, considering the European integration processes, has been reviewed in literature rather fragmentary. Accordingly, the aim of the article is such factors identification.

Based on the results of researches, the list of the priority factors of administration systems construction and use in the enterprises management considering the European integration processes, should include the following: personnel competency, the management system development, purposes and tasks of administration, technological support, enterprise features, volumes of document and information support of management, resourcing of business and economic activities, the quality of corporate management, stability of the functioning environment, information infrastructure development, management centrality, European integration processes, as well as the level of electronic documents and paperflow.

The identified factors of construction and use of administration systems in the enterprises management, considering the European integration processes, form an extensive informational base for managers and analysts to evaluate the level of these factors influence, as well as to diagnose their favourability or unfavourability for ensuring an effective influence of the managing system at the managed one based on the documentation, office-work, informational support and management procedures formalization throughout all the stages of management technology.

The prospects for further researches in this direction should consist in specifying the content of the singled-out factors of administration systems construction and use in enterprises management considering the European integration processes.

Ключові слова: адміністрування, діловодство, документація, інформація, підприємство, система, управління

Ключевые слова: администрирование, делопроизводство, документация, информация, предприятие, система, управление

Keywords: administrating, office-work, documentation, information, enterprise, system, management

ВСТУП

Системи адміністрування в управлінні підприємствами як окремі об'єкти дослідження у теорії і практиці почали вивчатися нещодавно і фактично зараз перебувають лише на стадії становлення відповідної наукової теорії як такої. Можливість компанії аналізувати, діагностувати, оцінювати й загалом управляти такими системами надає істотну перевагу у конкурентному середовищі. Роль і значення систем адміністрування істотно підвищилась на організаційному

рівні на підприємствах. Це зумовлює необхідність усестороннього і поглибленого їхнього дослідження, перш за все з позиції чинників, які найбільш істотно впливають на процеси їхньої побудови та використання.

Слід зауважити, що інформаційною базою виокремлення чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів повинні бути класифікації чинників, що пов'язані із різними системами. Так, у роботі О.Г. Мельник [1, с. 37-38] авто-

ром розглядаються чинники вибору методів діагностики у системах діагностики діяльності машинобудівних підприємств, а саме: цілі та завдання діагностики, її об'єкт, інформаційне забезпечення, кваліфікація працівників, технічне та програмне забезпечення, стабільність середовища функціонування, призначення діагностики, рівень її деталізації, ресурсне забезпечення, досвід та традиції здійснення діагностики, а також її горизонт та спрямування. Основні чинники впливу на адаптивність систем управління персоналом висвітлені у роботі А.А. Купріна [2, с. 111-113]. Їх автор пропонує класифікувати за способом впливу (прямого та опосередкованого впливу), рівнем терміновості адаптації (ті, що потребують термінової адаптації, і ті, що обумовлюють відтерміновану адаптацію), можливістю впливу з боку підприємства (контрольовані і неконтрольовані) та необхідністю адаптації (обов'язкові та ті, які можна проігнорувати).

А.С. Бритько [3, с. 97-110] у своїй праці досліджує проблему факторів оцінювання ефективності проектів інноваційного розвитку економічних систем, до переліку яких автор відносить забезпеченість власними фінансовими ресурсами, рівень фінансової підтримки з боку держави, вартість нововведень, що визначає підвищені ризики для інвесторів, інноваційний потенціал організації, а також рівень кваліфікації персоналу та наявність інформації про нові технології. Внутрішні чинники у формуванні системи управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств розглянуто у роботі О.В. Чернецької [4, с. 146-151], серед яких виокремлено ресурсне забезпечення виробництва, кваліфікацію персоналу, систему управління витратами, інформаційне забезпечення, а також систему управління фінансовими результатами. Фактори, що впливають на формування викликів національним інтересам, наведено й охарактеризовано у роботі О.Ф. Гіди [5, с.228-236].

У роботі Т.В. Савченко [6, с.142-148] здійснено оцінювання впливу чинників зовнішнього середовища на систему управління конкурентоспроможністю підприємства, які узагальнено автор класифікує на чинники мікро- та макросередовища. К.В. Сатушевська [7, с.265-272] вивчає у своїй роботі чинники формування системи стратегічного управлінського обліку. Інших прикладів виокремлення чинників впливу на різні економічні явища і процеси у вітчизняній та іноземній літературі є чимало. У будь-якому випадку важливо наголосити на важливості ідентифікування кожного з ключових таких чинників.

Попри вищенаведене, доволі фрагментарно у літературі розглянута проблема ідентифікування чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є ідентифікування чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для вирішення окреслених завдань у роботі були застосовані різні методи дослідження, а саме: експертних оцінок й емпіричного дослідження – для ідентифікування чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів, групування – для виокремлення пріоритетних таких чинників, а також структурно-логічного аналізу – для виявлення взаємозв'язків між ними.

РЕЗУЛЬТАТИ

Виконані дослідження дають змогу зробити висновки про те, що необхідність ретельного дослідження чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів в умовах сьогодення визначається низкою обставин:

- збільшення чисельності внутрішніх і зовнішніх чинників, що впливають на різні системи економічного характеру та економічні процеси, а також посиленням впливу т.зв. несистематичних чинників (чинників випадкового характеру), які у сукупності ускладнюють середовище функціонування суб'єкта господарювання;

- збільшення кількості різних груп стейкхолдерів, які здійснюють прямий чи опосередкований вплив на діяльність підприємства; це зумовлює необхідність адаптування систем адміністрування під цих стейкхолдерів;

- інтернаціоналізацією підприємницької діяльності різних сфер економіки, що, з одного боку, забезпечує їм можливість вибору різновекторних напрямів розвитку і диверсифікування операційних процесів, а з іншого – ставить нові вимоги до системи менеджменту та, зокрема, процесів ухвалення управлінських рішень.

Розглядаючи проблему виокремлення чинників формування і використання систем адміністрування, доцільно наголосити на тому, що такі системи за своєю сутністю мають відкритий характер, для них властива складна ієрархічна структура, а також вони мають на меті реалізувати інтереси різних зацікавлених груп. Відтак, очевидно, що перелік аналізованих чинників повинен включати як чинники внутрішнього, так і зовнішнього середовища, що є чи не найпоширенішим підходом у вітчизняній та іноземній науковій літературі.

Для виокремлення пріоритетних чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів було проведено експертне опитування низки керівників вітчизняних суб'єктів господарювання. Так, експертам було запропоновано оцінити з допомогою рангів 25 чинників, що були відібрані експертним шляхом на першому етапі і були такими, які визначають побудову і використання різних систем, зокрема, менеджменту, ризик-менеджменту, комунікацій, бюджетування, стрес-менеджменту, діловодства, інформаційних систем, соціально-економічних систем тощо. Завдання кожного експерта полягало у ранжуванні таких чинників від 1 до 25 (де 1 – найвищий ранг, якому, на думку респондента, найбільше відповідає рівень значущості з переліку усіх чинників). Надалі узгодженість думок експертів оцінювалась шляхом розрахунку коефіцієнта конкордації. Фрагмент результатів зазначеного опитування представлено у табл. 1.

Фрагмент результатів опитування експертів щодо пріоритетності чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів

[розраховано автором]

Респонденти	Чинники* / ранги																								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
1	2	14	1	15	3	7	16	18	5	6	17	4	8	20	10	19	11	21	22	9	23	24	12	13	25
2	1	15	3	16	2	4	18	19	6	7	20	5	8	17	9	22	10	23	21	12	25	14	11	13	24
3	3	23	2	22	1	4	24	21	7	10	20	8	9	19	6	16	11	17	25	13	18	15	5	12	14
4	3	16	4	15	5	2	17	20	1	6	21	9	10	14	8	18	7	22	19	11	23	25	13	12	24
5	5	18	4	16	6	3	19	17	2	7	20	1	8	21	13	22	12	23	24	11	25	14	10	9	15
6	4	15	5	16	2	1	17	19	13	3	18	12	11	20	10	21	8	22	25	9	14	24	6	7	23
7	2	21	3	20	4	5	19	18	6	1	17	7	9	22	8	16	10	15	14	13	24	23	11	12	25
8	2	23	3	22	1	4	24	21	10	7	20	8	9	19	6	16	11	17	25	13	18	15	5	14	12
9	4	15	5	16	3	6	17	18	1	2	19	8	7	20	9	21	10	22	23	11	24	25	12	13	14
10	2	15	3	19	1	4	18	16	6	7	20	5	8	17	9	22	10	23	21	12	25	14	11	13	24
11	5	18	3	16	6	4	19	17	2	7	21	1	8	20	13	23	12	22	24	11	25	14	10	9	15
12	5	14	1	15	3	7	16	18	2	6	17	4	8	19	10	20	11	21	22	9	23	25	12	13	24
13	2	21	7	22	8	9	24	23	6	5	25	1	4	14	10	15	3	17	16	13	18	19	12	11	20
14	3	15	5	17	2	1	16	19	13	4	18	12	11	20	10	21	6	22	24	9	14	25	8	7	23
15	5	18	1	15	3	7	16	14	2	6	17	4	8	20	11	19	10	21	22	9	23	24	12	13	25
16	9	18	3	16	6	7	20	17	2	4	21	1	8	19	13	23	12	22	24	11	25	14	15	5	10
17	1	15	4	17	2	3	16	23	13	5	22	12	11	20	10	21	6	18	24	9	14	25	8	7	19
18	8	22	9	21	1	2	20	23	10	3	24	11	4	25	5	18	12	19	17	13	15	14	6	7	16
19	4	23	2	22	1	3	25	21	7	10	20	8	9	19	6	16	11	17	24	13	14	15	5	12	18
20	1	14	3	15	2	4	17	16	5	6	18	7	8	20	9	19	10	21	22	11	23	24	12	13	25
21	2	14	4	16	3	5	15	18	1	6	17	9	11	22	7	23	10	19	25	13	24	20	12	8	21
22	4	15	3	19	1	2	18	16	6	7	20	5	8	17	9	22	10	24	21	12	25	14	11	13	23
23	3	11	4	15	5	2	21	20	1	6	24	9	10	14	8	18	7	22	19	16	23	25	13	12	17
24	5	18	1	15	3	7	16	14	2	6	17	4	8	19	10	20	11	21	22	9	23	25	12	13	24
25	3	19	9	21	1	2	20	23	10	8	24	11	4	25	5	18	12	22	17	14	15	13	6	7	16
26	7	18	3	16	6	9	20	17	2	4	21	1	8	19	13	23	12	22	24	11	25	14	15	5	10
27	9	18	1	15	3	7	16	14	12	6	17	4	8	20	11	19	5	21	22	10	23	24	2	13	25
28	9	25	3	15	2	4	14	16	5	6	18	7	8	20	1	19	10	21	22	11	23	24	12	13	17
29	4	15	9	17	2	1	16	19	13	3	18	12	7	20	10	21	6	22	24	5	14	25	8	11	23
..
90	5	14	4	16	3	2	15	23	1	6	17	9	11	22	7	18	10	21	25	13	24	20	12	8	19
Сума рангів	420	1890	361	1325	243	341	1326	1543	283	386	1284	472	498	1745	612	1765	562	1282	1725	326	1572	1438	632	581	2013
Відхилення суми рангів від середнього значення	-716,8	753,2	-775,8	188,2	-893,8	-795,8	189,2	406,2	-853,8	-750,8	147,2	-664,8	-638,8	608,2	-524,8	628,2	-574,8	145,2	588,2	-810,8	435,2	301,2	-504,8	-555,8	876,2
Квадрат відхилення суми рангів від середнього значення	513802,24	567310,2	601865,64	35419,24	798878,4	633297,6	35796,64	164998,4	728974,4	563700,6	21667,84	441959	408065,4	369907,2	275415	394635,2	330395	21083,04	345979,2	657396,6	189399	90721,44	254823	308913,6	767726,4

*Умовні позначення чинників: 1 – компетентність персоналу; 2 – ідентифікування місії та цілей; 3 – обсяги документально-інформаційного забезпечення управління; 4 – наявність системи бюджетування; 5 – технологічне забезпечення; 6 – централізованість управління; 7 – стабільність фінансового стану; 8 – ринкова конкуренція; 9 – якість корпоративного управління; 10 – євроінтеграційні процеси; 11 – вподобання споживачів і вимоги ринку; 12 – цілі та завдання адміністрування; 13 – розвиток інформаційної інфраструктури; 14 – розвиток техніки та технологій; 15 – розвиток системи менеджменту; 16 – державна політика; 17 – ресурсне забезпечення виробничо-господарської діяльності; 18 – методи менеджменту; 19 – наявність системи ризик-менеджменту; 20 – особливості підприємства; 21 – міжнародні події; 22 – розвиток нормативно-правової бази; 23 – рівень електронності документів та документообігу; 24 – стабільність середовища функціонування; 25 – соціальна відповідальність.

Коефіцієнт конкордації W за результатами опитування експертів обчислювався за формулою:

$$W = \frac{12 \times S}{m^2 \times (n^2 - n)}$$

де W – коефіцієнт конкордації;

S – квадрат відхилення суми рангів від середнього значення;

m – кількість опитаних респондентів;

n – кількість чинників, що оцінювались.

Отримане значення коефіцієнта конкордації становило:

$$\chi^2 = m \times (n - 1) \times W = 90 \times (25 - 1) \times 0,90 = 211,2.$$

Враховуючи існуючі обмеження (обраний рівень значущості $\alpha = 0.05$, 24 ступені вільності) табличне значення $\chi^2 - 36,4$, що дає змогу ще раз підтвердити обґрунтованість отриманих висновків на предмет чинників побудови і використання систем адміністрування.

Таким чином, до переліку пріоритетних чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів з урахуванням вищенаведеного слід віднести такі: компетентність персоналу, розвиток системи менеджменту, цілі та завдання адміністрування, технологічне забезпечення, особливості підприємства, обсяги документально-інформаційного забезпечення управління, ресурсне забезпечення виробничо-господарської діяльності, якість корпоративного управління, стабільність середовища функціонування, розвиток інформаційної інфраструктури, централізованість управління, євроінтеграційні процеси, а також рівень електронності документів і документообігу.

ВИСНОВКИ

Ідентифіковані чинники побудови та використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів формують розгалужену інформаційну базу для керівників та аналітиків для оцінювання рівня впливу цих чинників, а також діагностування їхньої сприятливості чи несприятливості для забезпечення ефективного впливу керівної системи на керування на засадах використання інформації, документації, діловодства та формалізування управлінських процедур за усіма етапами технології управління.

Перспективи подальших досліджень у цьому напрямку повинні полягати у конкретизуванні змістового наповнення виокремлених чинників побудови та використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів.

Список використаних джерел

1. Мельник О.Г. Системи діагностики діяльності машинобудівних підприємств: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2010.

2. Купрін А.А. Основные факторы влияния на адаптивность систем управления предприятием. Проблемы совре-

$$W = \frac{12 \times 9522131}{90^2 \times (25^2 - 25)} = 0,90.$$

Таким чином, оскільки значення розрахованого коефіцієнта конкордації прямує до 1, це свідчить про узгодженість думок експертів щодо пріоритетності чинників побудови і використання систем адміністрування в управлінні підприємствами з урахуванням євроінтеграційних процесів.

Для забезпечення можливості формування об'єктивніших висновків за предметом дослідження розраховане значення коефіцієнта конкордації було перевірене на значущість за допомогою χ^2 критерія Пірсона:

менной экономики. 2010. №4. С. 111-113.

3. Брытько А.С. Теоретические основы оценки эффективности проектов инновационного развития экономических систем: факторы, проблемы, методические подходы, принципы. Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. 2013. № 1. С. 97-110.

4. Чернецька О.В. Внутрішні чинники у формуванні системи управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. №5. С. 146-151.

5. Гіда О.Ф. Фактори, що впливають на формування викликів національним інтересам України в інформаційному просторі. Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2013. №2. С. 228-236.

6. Савченко Т.В. Вплив факторів зовнішнього середовища на систему управління конкурентоспроможністю підприємства. Науковий вісник НГУ. 2015. № 5. С. 142-148.

7. Сатушевська К.В. Формування системи стратегічного управлінського обліку в управлінні вартістю підприємства. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2013. № 24. С. 265-272.

References

1. Melnyk O.H. Systems of diagnostics of activity of machine-building enterprises. Lviv: Lviv Polytechnic Publishing House, 2010. (in Ukrainian)

2. Kuprin A.A. The main factors influencing the adaptability of enterprise management systems. Problems of modern economy, 2010, № 4, pp. 111-113. (in Russian)

3. Brytko A.S. Theoretical bases of an estimation of efficiency of projects of innovative development of economic systems: factors, problems, methodical approaches, principles. Herald of Leningrad State University after A.S. Pushkin, 2013, № 1, pp. 97-110. (in Russian)

4. Chernetska O.V. Internal factors in the formation of a system for managing the financial results of agricultural enterprises. Scientific herald of Poltava University of Economics and Trade, 2014, № 5, pp. 146-151. (in Ukrainian)

5. Hida O.F. Factors influencing the formation of challenges to the national interests of Ukraine in the information space. Fighting Organized Crime and Corruption (theory and practice), 2013, № 2, pp. 228-236. (in Ukrainian)

6. Savchenko T.V. Influence of environmental factors on enterprise competitiveness management system. Scientific bulletin of NMU, 2015, №5, pp. 142-148. (in Ukrainian)

7. Satushevska K.V. Formation of the system of strategic management accounting in the management of the enterprise value. Scientific works of the Kirovohrad National Technical University. Economic sciences, 2013, № 24, pp. 265-272. (in Ukrainian)

ФАБІЯНСЬКА

Вікторія Юхимівна
viktoriafab@ukr.netк.е.н., доцент, Вінницький
національний аграрний
університет

УДК 332.1: 620.9

**ВИКОРИСТАННЯ ІНДИВІДУАЛЬНИХ
БІОГАЗОВИХ УСТАНОВОК У
ФОРМУВАННІ СИСТЕМИ
ЕНЕРГОЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СІЛЬСЬКИХ
ТЕРИТОРІЙ**
**THE USE OF INDIVIDUAL BIOGAS
INSTALLATIONS IN ESTABLISHING OF
POWER SUPPLY SYSTEM OF RURAL
TERRITORIES**

ЗДИРКО

Наталія Григорівна
zdyrko_ng@i.uaк.е.н., доцент, Вінницький
національний аграрний
університет

У статті обґрунтовано доцільність використання індивідуальних біогазових установок у формуванні системи енергозабезпечення сільських територій. Розглянуто місце відновлюваних джерел енергії в Енергетичній стратегії України до 2035 року. Виділено та класифіковано основні фактори, які перешкоджають сталому розвитку сільських територій. Розглянуто різні типи біогазових установок в залежності від анаеробного процесу бродіння та обсягу сировини, що переробляється. Досліджено позитивні сторони впровадження біогазових технологій та бар'єри, які стримують їх розвиток. Запропоновано заходи, реалізація яких дасть поштовх розвитку біогазових технологій та, відповідно, зменшення енергетичної залежності сільських територій.

* * *

В статье обоснована целесообразность использования индивидуальных биогазовых установок в формировании системы энергообеспечения сельских территорий. Рассмотрено место возобновляемых источников энергии в Энергетической стратегии Украины до 2035 года. Выделены и классифицированы основные факторы, которые препятствуют устойчивому развитию сельских территорий. Рассмотрены различные типы биогазовых установок в зависимости от анаэробного процесса брожения и объема перерабатываемого сырья. Исследованы положительные стороны внедрения биогазовых технологий и барьеры, которые сдерживают их развитие. Предложены мероприятия, реализация которых даст толчок развитию биогазовых технологий и, соответственно, уменьшение энергетической зависимости сельских территорий.

* * *

Introduction. Production of agricultural products stimulates the formation of the waste of vegetable and animal origin and as a result of their accumulation, the ecological situation of rural territories worsens. Therefore, for the purpose of recycling, providing households with energy resources, production of environmentally friendly organic fertilizers, development of alternative types of employment of rural population, the production of biogas as one of the perspective types of biological fuel is expedient.

Purpose. The purpose of the work is the justification of economic relevance of the use of individual biogas installations by households for the formation of the system of the power supply of rural territories in the context of their sustainable development.

Results. The article proves the expediency of the use of individual biogas installations in establishing a power supply system of rural territories. The place of renewable energy sources in the Energy strategy of Ukraine is considered till 2035. The major factors which interfere with the sustainable development of rural territories are allocated and classified. Various types of biogas installations depending on the anaerobic process of fermentation and the volume of the processed raw materials are considered. Positive sides of the introduction of biogas technologies and barriers which constrain their development are investigated. The activities realization of which will give an impetus to the development of biogas technologies and, respectively, reduction of power dependence of rural territories are offered.

Conclusion. So, production of biogas is economically expedient as each household owns local raw materials for its production and the introduction of biogas technologies creates additional opportunities for self-employment of the population, provides growth of profitability of maintaining a household, improvement of an ecological situation thanks to recycling and reduction of power dependence of rural territories.

Ключові слова: біогаз, біогазова установка, сталий розвиток, сільські території, домогосподарства, відходи, енергозабезпечення

Ключевые слова: биогаз, биогазовая установка, устойчивое развитие, сельские территории, домохозяйства, отходы, энергообеспечение

Keywords: biogas, biogas installation, sustainable development, rural territories, households, waste, power supply

ВСТУП

Україна стала на шлях сталого розвитку, основними цілями якого є економічне зростання з метою задоволення усіх потреб людини, за умови збереження навколишнього середовища для майбутніх поколінь людства. Сутність сталого розвитку полягає у досягненні результативних показників у трьох векторах –

економічному, соціальному та екологічному, що є невіддільними один від одного та однаково важливими, як для якісного рівня життя сучасного суспільства, так і для майбутнього на Землі.

Досягнення цілей сталого розвитку людства є неможливим без використання відновлюваних джерел енергії, оскільки традиційні види палива є вичерпни-

ми. Саме тому розвинені країни світу високими темпами нарощують виробництво усіх видів нетрадиційного палива і в найближчій перспективі деякі із них планують скоротити споживання енергії, виробленої із традиційних джерел енергії, до мінімуму.

Наша країна також не стоїть осторонь від світових тенденцій розвитку відновлюваної енергетики, і навіть більше, забезпечує виробництво енергії із використанням відновлюваних джерел. Однак статистика свідчить, що це відбувається повільними темпами, оскільки на шляху до збільшення використання відновлюваних джерел енергії у загальному сукупному обсязі енергоспоживання України існують перепони як економічного, так соціального характеру.

Враховуючи економічну ситуацію в країні, а також постійне подорожчання традиційних енергоносіїв, надзвичайно важливим питанням є розвиток самосвідомості представників урядових організацій, підприємств та громадян до енергозбереження, підвищення енергоефективності та використання відновлюваних джерел енергії, виробництво яких є головними засобами для досягнення цілей сталого розвитку сільських територій України.

Саме жителі сільської місцевості є найбільш вразливими верствами населення, оскільки у своїй переважній більшості проживають на віддалених до міст територіях, відтак не мають можливості отримати робоче місце, адже економічний розвиток сільських територій є низьким і, відповідно, відсоток безробіття у віддалених сільських населених пунктах є надзвичайно високим. Тому надзвичайно актуальним для сільського населення є можливість самозайнятості, що передбачає розвиток підсобного селянського господарства, органічного землеробства та домашнього тваринництва.

Виробництво сільськогосподарської продукції стимулює утворення відходів рослинного та тваринного походження, внаслідок накопичення яких погіршується екологічна ситуація сільських територій. Тому з метою утилізації відходів, забезпечення домогосподарств енергетичними ресурсами, виробництва екологічно чистих органічних добрив, розвитку альтернативних видів зайнятості сільського населення, доцільним є виробництво біогазу як одного із перспективних видів біологічного палива.

Дослідженням проблемних питань виробництва та використання відновлюваних джерел енергії займалися провідні економісти, як: К.В. Анохіна [1], С. Інютин [2], Г.М. Калетнік [3], О.М. Маменко [4], Б.В. Мітков [5], В.Б. Мітков [5], Н.В. Пішеніна [6], М.В. Пиндик [3], С.В. Портянник [4], Г.С. Ратушняк [1], Т.Ю. Румянцева [6], О. Сокрут [7], С.Й. Ткаченко [6], С. Уминський [2], Л.В. Ференц [8], В.І. Халак [8], С.Є. Чернявський [8], Т.С. Чорна [5] та інші.

Однак, відаючи належне ґрунтовним дослідженням вчених, залишаються маловивченими проблеми формування системи енергозабезпечення сільських територій через виробництво біогазу в домогосподарствах.

МЕТА РОБОТИ

Метою роботи є обґрунтування економічної доцільності використання індивідуальних біогазових установок домогосподарствами задля формування сис-

теми енергозабезпечення сільських територій в контексті їх сталого розвитку.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

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

При проведенні дослідження використано наступні методи: абстрактно-логічний, монографічний, діалектичний, статистичний, аналізу та синтезу, індукції та дедукції.

РЕЗУЛЬТАТИ

Розвиток альтернативних джерел енергії покликаний вирішувати важливі соціально-економічні проблеми України, сприяючи зниженню енергоемності ВВП та підвищенню ефективності національної економіки в цілому. Це дозволить забезпечити виробництво конкурентоспроможної вітчизняної продукції та, відповідно, створити додатковий попит на таку продукцію. Таким чином, досягається економічний ефект від використання енергії з альтернативних джерел. Без сумніву, зростання національного виробництва та рівня зайнятості населення сприятиме також досягненню соціального ефекту [3].

Необхідність та перспективність виробництва і використання відновлюваних джерел енергії прописано у державних документах стратегічного спрямування, як от: Концепція розвитку сільських територій [9], Енергетична стратегія України на період до 2035 р. [10].

«Енергетична стратегія України на період до 2035 року «Безпека, енергоефективність, конкурентоспроможність» є документом, який окреслює стратегічні орієнтири розвитку паливно-енергетичного комплексу України на період до 2035 р.. Прогнозні показники, що містяться у документі, демонструють траєкторію розвитку енергетики та суміжних галузей. Надалі, у рамках розробки та затвердження Кабінетом Міністрів України плану заходів з реалізації ЕСУ, завдання та показники ЕСУ мають бути деталізовані та відображені у відповідних програмах розвитку підгалузей. Реалізація ЕСУ також потребуватиме розроблення нових та зміни існуючих законодавчих 6 та підзаконних актів, низки галузевих норм, які регламентують діяльність в енергетичній сфері.

Україна використовує для власних потреб різноманітні джерела енергії, такі як нафта, природний газ, вугілля, атомна і гідроенергія, енергія вітру і сонця тощо. Традиційно найбільш затребуваними в Україні наразі є викопні ресурси: природний газ і вугілля, які сумарно становлять понад 60 % вітчизняного енергетичного балансу [10].

Відповідно до зазначеного документа, стратегічний розвиток України у галузі енергетики має будуватися на досягненні максимальної енергетичної незалежності. На рис. 1 відображено стратегічне завдання та цілі для його досягнення згідно із Енергетичною стратегією України на період до 2035 р.

У Стратегії передбачено три етапи, сутність яких полягає у реформуванні енергетичного сектору; оптимізація та інноваційний розвиток енергетичної інфраструктури; забезпечення сталого розвитку (рис. 2).

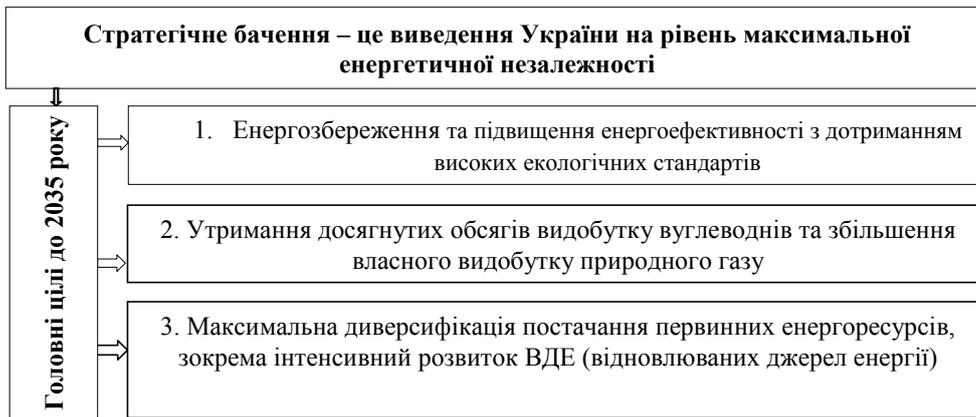


Рис. 1. Стратегічне завдання та цілі для його досягнення згідно із Енергетичною стратегією України на період до 2035 року [розроблено авторами на основі [10]]



Рис. 2. Місце відновлюваних джерел енергії в Енергетичній стратегії України до 2035 року (за етапами) [розроблено авторами на основі [10]]

Незважаючи на розвиток аграрного сектору, це не вплинуло з позитивної сторони на соціально-економічний стан сільських територій та підвищення рівня життя сільського населення, тому існує потреба в комплексному підході до розв'язання проблем розвитку сільських територій, в основу якого мають бути закладені принципи сталого розвитку. Концепція розвитку сільських територій окреслює головні пріоритети їх розвитку та механізм підготовки аграрного і сільського сектору держави до функціонування в умовах зони вільної торгівлі з ЄС.

Основні фактори, які перешкоджають сталому розвитку сільських територій, можна класифікувати, як економічні, соціальні та екологічні. До проблем економічного характеру відповідно до Концепції розвитку сільських територій відносяться: відсутність цілісної послідовної державної політики, спрямованої

на комплексний розвиток сільських територій, в основі якої закладені потреби територіальних громад села, селища; недостатність обсягів державної фінансової підтримки існуючих програм, спрямованих на сільський розвиток; низька рентабельність та конкурентоспроможність малих та середніх сільськогосподарських товаровиробників; низький рівень технічного забезпечення сільськогосподарського виробництва; низький рівень розвитку системи кредитування у сільській місцевості; низький рівень внутрішніх та зовнішніх інвестицій в розвиток сільських територій; відведення недостатньої ролі у процесах реформування аграрного сектору економіки для кооперації; низький рівень підприємницької ініціативи (зокрема, через несприятливе податкове середовище, неефективність економічних важелів сприяння розвитку підприємства на селі з боку держави; низький рівень фі-

нансового забезпечення села через недосконалість податкової і бюджетної системи, практику реєстрації виробників сільськогосподарської продукції не за місцем провадження господарської діяльності [9].

Перешкоди розвитку сільської місцевості соціального характеру полягають у наступному: інерційність мислення і поведінки сільського населення у розв'язанні проблем самозабезпечення, працевлаштування, задоволення побутових та соціально-культурних потреб; низький рівень забезпечення сільського населення соціальними та економічними послугами на селі; нерівномірність забезпечення центрами первинної медичної (медико-санітарної) допомоги, низький рівень якості та доступності первинної медичної допомоги; низький рівень диверсифікації економіки сільських територій, що призводить до міграції сільської молоді, високого рівня безробіття та низьких доходів сільського населення, руйнування соціальної та інженерної інфраструктури; обмеженість можливостей сільського населення для підвищення рівня своїх доходів; неготовність територіальних громад села, селища до ініціювання та участі у проектах місцевого розвитку; низька ефективність органів місцевого самоврядування у вирішенні проблемних питань розвитку сільських територій; обмеженість ресурсів місцевих бюджетів для розв'язання проблем сільського розвитку; низький рівень інформаційно-просвітницької діяльності, спрямованої на створення позитивного іміджу, переваг та можливостей розвитку сільських територій України; стереотипний підхід до сільських територій як виключно просторової бази сільськогосподарського виробництва [9].

Негативні фактори, які впливають на екологічне благополуччя села, є наступними: неврахування екологічних вимог у виробничих процесах, що відбуваються на селі; недостатність та неефективне застосування природоохоронних заходів [9].

Підтримка виробництва енергії з альтернативних джерел у сільській місцевості є пріоритетним напрямом на шляху до досягнення цілей сталого розвитку, оскільки передбачає забезпечення сільського населення енергоресурсами; підвищує його платоспроможність за рахунок зменшення витрат на оплату комунальних платежів; збільшення рівня зайнятості; покращення екологічної ситуації; утилізація рослинних, тваринних та побутових відходів; виробництво екологічно чистих органічних добрив; розвиток органічного землеробства; розвиток тваринництва.

Вчені відзначають неефективне та неекономне використання енергоносіїв в Україні. Так, площа Франції – 675 тис. км², України – 604 тис. км², населення – відповідно 65 млн чол. і 46 млн чол. (в 1,5 рази менше), а газу населення України споживає в чотири рази більше. Українцям поряд зі збільшенням виробництва необхідно дбати про ефективне використання енергоносіїв. Це стосується не тільки газу, а й дизельного пального, витрати якого в розрахунку на 1 га ріллі чи на 1 гол. худоби у 1,5-2 разів вищі, ніж у розвинених державах. Потрібні новітні, альтернативні технології, відповідні культура і державна політика в цій справі [4].

У Європі доведена економічна ефективність виробництва біогазу з гною великої рогатої худоби, сви-

ней та пташиного посліду, 1 т. яких дає відповідний прибуток. За даними досліджень [8], використовуючи 1000 т. гною, одержаного від свиней (вихід біогазу 60 м³), можна отримати 136,8 тис. грн. чистого прибутку. При використанні гною, одержаного від великої рогатої худоби (вихід біогазу 50 м³), отримують 119,0 тис. грн. чистого прибутку. Доведено, що найбільш ефективним є використання пташиного посліду (вихід біогазу 130 м³) з досягненням величини чистого прибутку 309,4 тис. грн. При цьому його собівартість біогазу становить 15-20 євро за 1000 м³ [8].

Технологія виробництва біогазу, окрім власне його виготовлення, дає можливість отримувати екологічно чисте органічне добриво, яке утворюється внаслідок анаеробного зброджування відходів рослинництва, тваринництва та побутових залишків. Цінність біодобрив полягає у тому, що вони мають у своєму складі біологічно активні речовини та мікроелементи, відсутні насіння бур'янів та патогенна мікрофлора, мають стійкість до вимивання з ґрунту поживних речовин, мають екологічний вплив на ґрунт.

Залежно від анаеробного процесу бродіння, існують різні типи біогазових установок (табл. 1).

Враховуючи кліматичні умови України та фінансову спроможність домогосподарств, вважаємо, що найбільш оптимальним варіантом для них є використання біогазових установок з підведенням тепла і з перемішуванням субстрату.

Для підвищення ефективності біогазових установок застосовується перемішування. Перемішування субстрату в біогазовій установці запобігає седиментації твердих частинок субстрату, сприяє інтенсивному контактіві мікроорганізмів з живильними речовинами, інтенсифікує виділення біогазу і запобігає утворенню кірки на поверхні, що приводить до збільшення утворення біогазу. Відомо механічне, гідравлічне і аеродинамічне перемішування сумішей. Перспективним устаткуванням для інтенсифікації процесу анаеробного бродіння субстрату є біогазові установки із механічним перемішуванням, оскільки механічні мішалки є поширеними, простими у виконанні та не потребують значних затрат енергії. Механічне перемішування сумішей здійснюється турбінними, пропелерними, лопатевими, якірними, шнековими та іншими видами мішалок [1, с. 74].

Біогазові установки також класифікують за обсягом сировини, що переробляється. Професор С.Й. Ткаченко [6, с. 221] з групою науковців класифікують біогазові установки в залежності від обсягу переробленої за добу сировини на чотири рівні потужності (табл. 2).

Сировинний потенціал для біотехнологій включає в себе рослинний потенціал, сільськогосподарські та побутові відходи. Гній великої рогатої худоби, свиней та посліду птахів займає переважну частку в загальному сировинному потенціалі і зручний для переробки на місці [2, с. 21].

Для переробки великої кількості відходів рослинного та тваринного походження, що утворюється в господарствах та особистих подвір'ях населення, необхідно використовувати біогазові установки, процес переробки в яких відбувається від семи до двадцяти днів [2, с. 23].

Таблиця 1

Залежність анаеробного процесу бродіння через використання різних типів біогазових установок побудовано з використанням [1]

№ п/п	Тип установки	Характеристика
1	Біогазові установки без підведення тепла і без перемішування субстрату	Характеризується повільним протіканням біологічних процесів і низьким виходом біогазу. Застосовується на невеликих індивідуальних установках у країнах з теплим кліматом. Без перемішування утворюється кірка на поверхні субстрату та осад на дні біогазової установки
2	Біогазові установки без підведення тепла, але з перемішуванням субстрату	Процес утворення біогазу протікає недостатньо ефективно по причині повільного протікання біологічних процесів за рахунок нестабільності температурного режиму. Перемішування запобігає седиментації твердих частинок субстрату та збільшує вихід біогазу на 12,5%
3	Біогазові установки з підведенням тепла і з перемішуванням субстрату	Дає можливість одержувати максимальну кількість біогазу за короткий термін зброджування за рахунок рівномірного розподілу температур в біогазовій установці та перешкодження седиментації твердих частинок субстрату. Інтенсивність зброджування в 2 рази вище, а час перебування в біогазовій установці в 2 рази менше. До того ж температура анаеробного бродіння впливає на якість біогазу
4	Біогазові установки з підведенням тепла і з перемішуванням субстрату і засобами контролю управління процесом зброджування біомаси	Засоби контролю дозволяють отримати автоматизований безперервний процес без постійного нагляду людини. Бродіння протікає за чітко встановленими стабільними показниками субстрату.

Таблиця 2

Класифікація біогазових установок за обсягом сировини, що переробляється [6, с. 221]

Рівень потужності	Обсяг сировини, що переробляється, кг/добу	Об'єм реактора, м ³	Призначення
П1	до 200	до 10	Для малих фермерських господарств. Біогаз на власні потреби, екологічно чисті органічні добрива.
П2	до 1500	25	Для середніх та великих фермерських господарств Часткова чи повна автономія від зовнішніх джерел енергозабезпечення. Виробництво біогазу, електроенергії, високоякісних органічних добрив.
П3	до 60000	50...2400	
П4	більше 100 тис.	більше 2500	Промислова Повна автономія від зовнішніх джерел енергозабезпечення. Виробництво біогазу, електроенергії, високоякісних органічних добрив.

Цікавим з нашого погляду є дослідження вчених Інституту сільського господарства степової зони НААН України [7, с. 173] щодо підвищення енергетичної продуктивності біогазових установок шляхом коферментації сировини рослинного і тваринного походження, які проводилися на експериментальних установках БГУ-3 та БГУ-5. Дослідження проводились в шести метантенках з використанням наступної маси коферментів при завантаженні: гною (ВРХ, свиней) – 5 кг, рослинної сировини – 15 кг та пташинного посліду – 1 кг [7, с. 173].

Дослідження показали, що більш продуктивним з точки зору отримання біогазу був субстрат, що складався з суданської трави та гною тварин з пташиним послідом: 5,68 (перший метантенк з гноєм ВРХ) та 5,72 м³ (другий метантенк з гноєм свиней). Дещо нижчими були показники для сировини, складовою якої була зелена маса кукурудзи – відповідно 5,10 та 5,14 м³. Продуктивність метантенків, в які закладали субстрат із силосу кукурудзяного, пташиного посліду з гноєм ВРХ, становила 2,99 м³, з гноєм свиней – 3,04 м³ (табл. 3) [7, с. 174].

Таким чином, за рахунок коферментації сировини рослинного (суданська трава, зелена маса кукурудзи, силос кукурудзяний) та тваринного (гній великої рогатої худоби, свиней, пташиний послід) походження можливо отримати з 21 кг субстрату від 2,99 до 5,72 м³ біогазу [7, с. 174].

Групою вчених Таврійського державного агротехнологічного університету запропонована технологічна лінія отримання біогазу з відходів тваринництва з об'ємом реактора 5 м³ і виходом біогазу за добу 15 м³ [5, с. 215].

За дослідженнями С. Уминського та С. Інютіна [2, с. 22], вартість біогазової установки об'ємом реактора 5 м³ становить 50400 грн. За рахунок використання такої біогазової установки за рік можна отримати 27180 грн. доходу, що включає в себе вартість товарного біогазу (2555 м³) та вартість сухої маси органічних добрив (13,1 т). В загальному, за розрахунками вчених річна економічна ефективність біогазової установки об'ємом реактора 5 м³ становить 17,1 тис. грн., а термін окупності витрат (за розрахункового терміну експлуатації 10 років) – 2,9 років [2, с. 22].

Кількість отриманого біогазу при анаеробному зброджуванні [7, с. 174]

Показник	Метантенки					
	I	II	III	IV	V	VI
Сировина	суданська трава + гній ВРХ + пташиний послід	суданська трава + гній свиней + пташиний послід	зелена маса кукурудзи + гній ВРХ + пташиний послід	зелена маса кукурудзи + гній свиней + пташиний послід	силос кукурудзяний + гній ВРХ + пташиний послід	силос кукурудзяний + гній свиней + пташиний послід
Кількість отриманого біогазу, м ³	5,68	5,72	5,10	5,14	2,99	3,04

Аналіз ринку біогазових мініустановок в Україні свідчить, що ціни на біогазову установку з необхідними для домогосподарства параметрами коливаються від 42 тис. грн. (станом на червень 2018 року) [11]. Розрахункова продуктивність установки – 6.5 м³ з виходом високоякісного газу 10-12 м³ на добу (300-380 м³ на місяць). Мінімальна температура виробництва газу: 10 °С., насиченість газової суміші метаном: складає 63-75%. Ідеальна вологість субстрату в реакторі 90 %. Норма завантаження: щотижня 250-300 кг сировини (відходів тваринництва (курячий, гусячий, перепелячий послід, а також відходи тваринництва - ВРХ, свиней, овець) та відходів рослинництва (бур'яни, трава) [11].

Отже, використання біогазових установок домогосподарствами створює великі перспективи для енергонезалежності сільських територій, створює умови для самозайнятості сільських жителів, покращення їх матеріального благополуччя, розвитку рослинництва завдяки виробництву біодобрив, підвищення екологічної ситуації у сільській місцевості, оскільки утилізація відходів зменшує викиди метану (парникового газу), вуглекислого газу в атмосферу.

Науковці виділяють деякі законодавчі бар'єри на шляху розвитку виробництва енергії з біомаси, котрі слід ліквідувати: необгрунтовано низький коефіцієнт «зеленого» тарифу для електроенергії з біогазу; необгрунтовані вимоги щодо частки «місцевої складової» – обсягу використання обладнання, матеріалів і послуг вітчизняного виробництва у вартості проектів [4, с. 239].

Крім законодавчих бар'єрів існують інші проблеми розвитку виробництва біогазу: відсутність нормативної бази; складність застосування податкових пільг при ввезенні біоенергетичного обладнання; відсутність цільового фінансування проектів БГУ українського виробництва; відсутність програми розвитку сектора [4, с. 239].

Поряд із позитивними сторонами використання біогазових технологій домогосподарствами, існують ще деякі фактори, які перешкоджають енергозабезпеченню сільських територій власним біогазом. Використання біогазових технологій в Україні є доволі обмеженим, що можна пояснити наявністю економічних, технологічних та психологічних бар'єрів.

Технологічні бар'єри полягають у наявності значних витрат на термостабілізацію та інтенсифікацію, нерациональне використання біогазу внаслідок використання значної частки енергії на власні потреби

біогазової установки.

Економічними бар'єрами, які стримують розвиток біогазових технологій, є висока вартість установки, тривалий термін її окупності, відсутність фінансових ресурсів у сільського населення на її купівлю.

Аналіз ринку кредитних ресурсів свідчить про їх дороговизну. Зокрема, ПАТ «Державний ощадний банк України» пропонує кредитну програму «Кредитування на обладнання, що виробляє «Зелену енергію»». Максимальна сума кредиту – 1 млн. грн.; початковий внесок від 15 % вартості обладнання; строк кредиту – до 6 років, процентна ставка – 19,5%, разова комісія за надання кредиту – 2,99%. Кредит надається на: станції сонячного теплопостачання, сонячні панелі, сонячні батареї, вітрові станції та генератори, теплові насоси [12].

Психологічними бар'єрами є небажання людей впроваджувати біогазові установки, що викликане незнаннями та стереотипністю мислення, оскільки відсутня просвітницька робота, завдяки якій було б сформоване розуміння та бажання підвищувати енергоефективність та збільшувати енергетичну незалежність домогосподарства.

Отже, виникає необхідність в державній підтримці виробництва біогазу в домогосподарствах, оскільки розвиток біотехнологій на сільських територіях сприяє диверсифікації первинних джерел енергії, енергетичній незалежності, що є однією із стратегічних цілей Енергетичної стратегії України до 2035 р..

Вважаємо за доцільне запропонувати наступні види державної підтримки, реалізація яких дасть поштовх розвитку біогазових технологій на селі: по-перше, безвідсоткове кредитування домогосподарств для купівлі індивідуальних (малих) біогазових установок; по-друге, компенсація домогосподарству 30% вартості біогазової установки за умови придбання її у вітчизняного виробника.

ВИСНОВКИ

Таким чином, впровадження біогазових технологій в Україні є недостатньо поширеним, незважаючи на те, що світовий досвід свідчить про дедалі більш зростаючі обсяги його виробництва. Проведені дослідження дали змогу виділити економічні, технологічні та психологічні бар'єри, які перешкоджають розвитку біогазових технологій в домогосподарствах. Низька платоспроможність сільського населення не дає можливості будівництва (придбання) біогазових установок, чим підтверджується необхідність державної підтримки, яка, вважаємо, може бути надана у двох фор-

мах: як здешевлення фінансово-кредитних ресурсів, і як компенсація 30% вартості біогазової установки вітчизняного виробництва.

Крім того, важливе значення матиме пропаганда серед населення щодо необхідності виробництва біогазу, що розвиватиме бажання та здатність людей забезпечувати свої потреби в енергетичних ресурсах та також формуватиме їх екологічну свідомість.

Отже, виробництво біогазу є економічно доцільним, оскільки кожне домогосподарство володіє місцевою сировиною для його виробництва, створює додаткові можливості для самозайнятості населення, забезпечує зростання дохідності ведення домогосподарства, покращення екологічної ситуації завдяки утилізації відходів та зменшення енергетичної залежності сільських територій.

Список використаних джерел

1. Ратушняк Г.С., Анохіна К.В. Шляхи підвищення ефективності біогазових установок. Вентиляція, освітлення та теплогазопостачання. 2012. Вип. 16. С. 72-78.
2. Уминський С., Інютин С. Продуктування біогазу та органічних добрив з відходів агропромисловості. Техніка і технології АПК. 2013. № 11. С. 19-24.
3. Калетник Г.М., Пиндик М.В. Поняття альтернативних джерел енергії та їх місце в реалізації політики енергоефективності України. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 8. С. 7-18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2016_8_3.
4. Маменко О.М., Портянник С.В. Нетрадиційні відновлювані джерела енергії та перспективи виробництва біогазу в умовах тваринницьких комплексів. Проблеми зооінженерії та ветеринарної медицини. 2016. Вип. 32(1). С. 231-249.
5. Мітков Б.В., Чорна Т.С., Мітков В.Б. Обґрунтування ефективності отримання біогазу з відходів тваринництва. Науковий вісник Таврійського державного агротехнологічного університету. 2012. Вип. 2, Т. 5. С. 214-219.
6. Ткаченко С.Й., Пішеніна Н.В., Румянцева Т.Ю. Функціональні етапи та обладнання біогазової технології в системах різного рівня потужності. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Технічні науки. 2014. Вип. 2. С. 220-225.
7. Сокрут О., Чернявський С. Система підвищення енергетичної продуктивності біогазових установок шляхом коферментації сировини рослинного і тваринного походження. Бюлетень Інституту сільського господарства степової зони НААН України. 2015. № 8. С. 173-177.
8. Чернявський С.Є., Халак В.І., Стадницька О.І., Ференц Л.В. Біогазові системи та їх використання у сільськогосподарстві. URL: <http://agro-business.com.ua/agro/idei-trendy/item/8389-biohazovi-systemy-ta-ikh-vykorystannia-u-silhospyvrobnytv.html>
9. Концепція розвитку сільських територій (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2015 р. № 995-р.). URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248515797>
10. Енергетична стратегія України на період до 2035 року «Безпека, енергоефективність, конкурентоспроможність» (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 серпня 2017 р. № 605-р.). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/605-2017-%D1%80>
11. Біогазові установки. Сайт: Український біопаливний портал. URL: <http://pelleta.com.ua/biogazovaya-ustanovka-6-5-m3-o37742.html>
12. Кредити від Ощадбанку: Сайт: ПАТ «Державний ощадний банк України». URL: <https://www.oschadbank.ua/ua/private/loans/>

References

1. Ratushniak H.S., Anokhina K.V. Ways of increasing the efficiency of biogas installations. Ventilation, lighting and heat supply. 2012. Issue 16. pp. 72-78 (in Ukrainian).
2. Uminskiy S., Inyutyn S. Production of biogas and organic fertilizers from agricultural production wastes. Machinery and technology of agroindustrial complex. 2013. № 11. pp. 19-24 (in Ukrainian).
3. Kaletnik H.M., Pindyk M.V. The concept of alternative energy sources and their place in the implementation of Ukraine's energy efficiency policy. Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice. 2016. № 8. pp. 7-18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2016_8_3 (in Ukrainian).
4. Mamenko O.M., Portyannik S.V. Non-traditional renewable energy sources and prospects for biogas production in livestock systems. Problems of zooinengineering and veterinary medicine. 2016. Issue 32 (1). pp. 231-249 (in Ukrainian).
5. Mitkov B.V., Chorna T.S., Mitkov V.B. Justification of the efficiency of biogas obtaining from animal wastes. Scientific herald of Tauride State Agrotechnological University. 2012, Vol. 5. pp. 214-219 (in Ukrainian).
6. Tkachenko S.Y., Pishenina N.V., Rumyantseva T.Y. Functional stages and equipment of biogas technology in systems of different power levels. Collection of scientific works of Vinnytsya National Agrarian University. Series: Engineering. 2014. Issue 2. pp. 220-225 (in Ukrainian).
7. Sokrut O., Chernyavskiy S. The system of increasing the energy productivity of biogas plants by coenzymes of raw materials of plant and animal origin. Bulletin of the Institute of Agriculture of the steppe zone of the National Academy of Sciences of Ukraine. 2015. No. 8. pp. 173-177 (in Ukrainian).
8. Chernyavskiy S.Ye., Khalak V.I., Stadnitskaya O.I., Ferents L.V. Biogas systems and their use in agricultural production. URL: <http://agro-business.com.ua/agro/idei-trendy/item/8389-biohazovi-systemy-ta-ikh-vykorystannia-u-silhospyvrobnytv.html> (in Ukrainian).
9. Concept of development of rural territories (approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine from September 23, 2015, № 995-p.). URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248515797> (in Ukrainian).
10. Energy strategy of Ukraine for the period up to 2035 "Safety, energy efficiency, competitiveness" (approved by the order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated August 18, 2017, № 605-p.). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/605-2017-%D1%80> (in Ukrainian).
11. Biogas plants. Ukrainian Biofuel Portal. URL: <http://pelleta.com.ua/biogazovaya-ustanovka-6-5-m3-o37742.html> (in Ukrainian).
12. Loans from Oshadbank: State Savings Bank of Ukraine. URL: <https://www.oschadbank.ua/ua/private/loans/> (in Ukrainian).

САВЧЕНКО

Алла Миколаївна
ANSavchenko@ukr.net

УДК 338

АНАЛІЗ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У РЕГІОНАЛЬНОМУ РОЗРІЗІ

ANALYSIS OF TAX REVENUES IN REGION DIMENTION

к. е. н., доцент кафедри,
Національний університет
державної фіскальної служби
України

У статті виконаний огляд наявних досліджень науковців щодо аналізу податкових надходжень загалом та у регіональному розрізі, зокрема окреслено основні проблеми з даної тематики. Виконаний аналіз податкових надходжень до обласних бюджетів України, зокрема, надходження податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, рентна плата. Міститься порівняльний аналіз надходжень з даних податків за 2015 та 2017 рр.. Зроблені висновки щодо напрямків необхідних подальших досліджень.

* * *

В статье выполнен обзор имеющихся исследований ученых по анализу налоговых поступлений в целом и в региональном разрезе, в частности определены основные проблемы по данной тематике. Выполнен анализ налоговых поступлений в областные бюджеты Украины, в частности поступления налога с доходов физических лиц, налога на прибыль предприятий, рентная плата. Содержится сравнительный анализ поступлений по данным налогов 2015 и 2017 гг.. Сделаны выводы относительно направлений дальнейших исследований.

* * *

The article substantiates the importance of analyzing tax revenues in regional dimension in connection with the economic strategy of Ukraine of balancing budgetary resources. The article includes an overview of existing researches of scientists on the analysis of tax revenues in general and in the regional dimension in particular, outlines the main problems in this subject. The analysis of general tendencies of revenues of local budgets in recent years has been carried out. An analysis of the trends of changes in tax revenues by regions is made by comparing tax revenues of region budgets for 2015 and 2017. In particular, such tax revenues as tax on personal income, corporate income tax, rent payment.

In the course of the investigation, it was found that despite the significant increase of revenues of tax on personal income in 2017 compared to 2015, the share of revenues from this tax to region budgets has practically remained unchanged, despite a significant increase in the minimum wage. The exception is the Kherson region, which borders the Autonomous Republic of Crimea.

In the course of the investigation, a significant absolute increase in corporate income tax revenues was found in the Dnipro and Zhytomyr regions and a decrease in this figure in the Poltava, Zaporizhia and Volyn regions. The share of this tax among revenues of region budgets did not change significantly.

In addition, during the investigation, an increase in rent payment revenues in all areas studied was found. The share of rent payments among the region budget revenues does not change significantly.

The article concludes about the tendency of the growth of the share of income from tax on personal income in the revenues of region budgets and the slight decrease in the share of corporate income tax and rent payments. In the article the author makes the assumption that the growth of minimum wage for 2015-2017 is proportionally offset by the shadow of this wage in virtually all regions of Ukraine.

The author makes conclusions about the directions of the necessary further research.

Ключові слова: податкові надходження, місцеві бюджети, доходи, децентралізація, регіони

Ключевые слова: налоговые поступления, местные бюджеты, доходы, децентрализация, регионы

Keywords: tax revenues, local budgets, incomes, decentralization, regions

ВСТУП

Починаючи з 1998 р. одним з ключових питань урядової політики є питання бюджетної децентралізації.

З метою врегулювання даного питання Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р схвалено Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [1] (надалі Концепція).

У Концепції відзначено проблему надмірної централізації повноважень органів виконавчої влади та фінансово-матеріальних ресурсів. Пропонувалися, серед інших, наступні шляхи вирішення даної проблеми:

- визначення достатньої податкової бази, що дасть змогу забезпечити виконання органами місце-

вого самоврядування власних повноважень з урахуванням об'єктивних критеріїв фінансування державою делегованих повноважень;

- обчислення обсягу дотації вирівнювання на основі уніфікованих стандартів надання публічних послуг;

- визначення фінансовою основою здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень податків та зборів, які пов'язані з територією відповідної адміністративно-територіальної одиниці;

- закріплення за місцевими бюджетами частини коштів, що надходять від сплати податку на прибуток новостворених юридичних осіб, протягом п'яти років від дати інвестування в юридичну особу.

Таким чином, аналіз податкових надходжень в регіональному вимірі є важливим для вирішення концептуальних питань економічної стратегії України

щодо збалансування бюджетних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Безпосередньо аналіз податкових надходжень у регіональному розрізі знайшли відображення у працях І.З. Сторонянської, Л.Я. Бенювської [2], Т. Маршалюка [3], О.В. Калмикова, В. Пальчука [4], І.В. Журавльової [5].

Частина науковців приділяє основну увагу аналізу планування податкових надходжень за видами податків або у регіональному розрізі (О.В. Зварич [6], В.В. Зайчикова, Ваннікова Е.Н. та ін., Письменний В.В., Тарангул Л.Л., Шевченко А.В. [7]).

Аналіз структури, проблеми диверсифікації доходів місцевих бюджетів, зміцнення їх дохідної бази досліджували І.О. Луніна, О.П. Кириленко, А.В. Лучко, І. Грушицька, О.А. Музика, І.О. Цимбалюк, Н.В. Вишневська [8], Н.В. Проць та ін.

Методологію та методику аналізу податкових надходжень в цілому досліджували В.Т. Білоус, А.В. Скрипник, Ю.І. Бойко [9], А. Соколовська, І.Д. Бенько, В.С. Бенько [10] та інші.

Також мають місце дослідження, автори яких приділяли основну увагу податковим надходженням у контексті конкретного місцевого бюджету (наприклад, [11]).

Вагому роль відіграють експертні дослідження та аналітичні матеріали щодо податкових надходжень у регіональному розрізі (зокрема, Асоціації міст України, Мінрегіонів, Державної фіскальної служби).

Базова інформація щодо предмету дослідження міститься у звітах про виконання місцевих бюджетів.

І.З. Сторонянською та Л.Я. Бенювською проаналізовано структуру податкових надходжень місцевих бюджетів та динаміку її зміни за період з 2006 р. по 2013 р., визначено регіональні особливості податкових надходжень до місцевих бюджетів [2]. Авторами проаналізовані податкові надходження до державного бюджету по регіонах за 2010 р. та 2013 р., залежність податкових надходжень регіонів до державного бюджету від встановлених пільг. Автори визначили основні проблеми податкових надходжень до державного та місцевого бюджету, зокрема, недостатню частку податків на місцевому рівні.

Автори приділяють головну увагу податку на доходи фізичних осіб, стосовно якого авторами визначено такі проблеми:

- проблема тінізації доходів фізичних осіб,
- даний податок сплачується до місцевого бюджету за місцем роботи платника, а видатки з місцевого бюджету отримуються за місцем реєстрації.

Автори також приділяють увагу податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, стосовно якого визначено проблему неповного обліку нерухомого майна у відповідних реєстрах, особливо у сільських місцевостях.

І.В. Журавльовою проаналізовано основні бюджетно-донори та їх частки у загальній сумі міжбюджетних трансфертів [5]. Автор виокремлює такі проблеми, як необгрунтована система надмірного вилучення доходів з місцевих бюджетів з наступним частковим поверненням їх у вигляді міжбюджетних трансфертів. Як висновок автор зазначає, що поділ адміністративно-територіальних одиниць на реципієнтів та донорів

є доволі умовним.

Ю.І. Бойко обгрунтувала потребу в проведенні статистичного аналізу податкових надходжень у розрізі бюджетів, у тому числі, за територіальною ознакою [9]. Автор провела ґрунтовне дослідження системи статистичних показників аналізу податкових надходжень до бюджету, яка охоплює: показники обсягу податкових надходжень за визначений період; показники структури податкових надходжень; показники планового завдання; показники виконання плану; показники динаміки та тенденції змін, відповідність податкового навантаження на одну особу частці її доходів (або частці регіональних витрат на соціально-економічний розвиток) порівняно із середнім значенням показника по Україні; щільність зв'язку між окремими показниками та інші.

Т. Маршалюк у своїй праці приділяє основну увагу аналізу податкового навантаження у регіональному розрізі за допомогою наступних методів: дослідження динаміки зміни валового регіонального продукту, зміни податкового навантаження по областях, оцінка розподілу валового регіонального продукту на одну особу по областях, оцінка показників сплати податків на одну особу по областях [3].

Незважаючи на численність наукових праць з даної тематики, дане питання залишається актуальним та потребує комплексного дослідження в умовах останніх тенденцій податкового та бюджетного законодавства.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є аналіз структури податкових надходжень у розрізі регіонів, виявлення тенденцій змін структури податкових надходжень у часі у процесі децентралізації, формування висновків щодо ефективності реформ податкової та бюджетної політики.

Зауважимо, що можливі різні підходи до аналізу податкових надходжень у регіональному розрізі. Зокрема, предметом дослідження можуть бути як податкові надходження до державного бюджету в розрізі регіонів, так і податкові надходження до місцевих бюджетів.

У даній статті буде проведено аналіз податкових надходжень місцевих бюджетів в розрізі регіонів.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Щодо загальних тенденцій надходжень місцевих бюджетів зазначимо наступне.

Як зазначають експерти Мінрегіону, у 2016 р. збереглося зростання місцевих бюджетів, а також частки місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України та динаміка збільшення обсягів надання державної фінансової підтримки на розвиток громад та розбудову інфраструктури [13]. У 2017 р. надходження до загальних фондів місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) склали 192,0 млрд. грн. та зросли у порівнянні з 2016 р. на +31 %. У 2016 р. доходи до місцевих бюджетів за становили 144 млрд. грн., у 2015 р. – 99,8 млрд. грн..

За підсумками експертів Мінрегіону, частка фінансових ресурсів, які отримують місцеві бюджети з державного бюджету досягає 50 %, а частка місцевих бюджетів в зведеному бюджеті досягає 50 %.

Як зазначає віце-прем'єр-міністр, – міністр регіонального розвитку, будівництва та ЖКГ Г. Зубко, даний факт є результатом розпочатої у 2014 р. реформи децентралізації, і ці показники будуть збільшуватися [14].

За словами першого заступника голови Вінницької облдержадміністрації А. Гижка, місцеві бюджети Вінницької області зросли в рази, у той час, коли обласний бюджет за 2015-16 рр. зменшився у 2 рази. 840 млн. грн – сума перевиконання місцевих бюджетів за минулий рік [15]. Експерти відзначають подібні тенденції і по інших регіонах та роблять висновок про позитивний результат децентралізації [13].

На нашу думку, на збільшення доходів місцевих бюджетів суттєво впливають інфляційні процеси, а також збільшення розміру мінімальної заробітної плати, яка у свою чергу впливає на розмір податку на доходи фізичних осіб, який є основним джерелом наповнення місцевих бюджетів. Тому, про позитивний результат децентралізації говорити передчасно. Натомість, слід глибше проаналізувати причини та тенденції змін надходжень місцевих бюджетів.

Проаналізуємо тенденції зміни податкових надходжень у розрізі регіонів шляхом порівняння податкових надходжень обласних бюджетів за 2015 р. та 2017 р.

Питома вага податкових надходжень у загальному обсязі доходів обласних доходів у 2015 р. становила у середньому 12 % (6-26 %), а у 2017 р. збільшилася до 17 % (10-32 %).

У табл. 1, табл. 2 наводяться дані податкових надходжень у розрізі областей за 2015 та 2017 рік¹.

У 2017 р. мали місце надходження для фінансово-

го забезпечення реалізації заходів, визначених п. 33 розділу VI перехідних положень Бюджетного кодексу, які виділялися з держбюджету для реалізації «митного експерименту».

Тепер наведемо порівняльну характеристику надходжень окремих податків (податку на додану вартість, податку на прибуток, рентної плати) за 2015 р. та 2017 р. (табл. 3).

Як помітно з табл. 3, незважаючи на суттєве збільшення надходжень з ПДФО у 2017 р. порівняно з 2015 р., питома вага надходжень з даного податку до обласних бюджетів практично не змінилася. Навіть незважаючи на суттєве підвищення мінімальної заробітної плати. Виняток становить Херсонська область, яка межує з АРК і питома вага надходжень з ПДФО у якій підвищилася з 6 % до 18 %.

Даний аналіз дозволяє зробити припущення про те, що зростання мінімальної заробітної плати за 2015-2017 рр. пропорційно компенсується тінізацією заробітної плати практично у всіх регіонах.

За результатами даного аналізу помітне суттєве абсолютне збільшення надходжень з податку на прибуток (табл. 4) у Дніпропетровській та Житомирській області та зменшення даної величини у Полтавській, Запорізькій та Волинській областях. Питома вага даного податку серед доходів обласних бюджетів суттєво не змінилася.

За результатами даного аналізу помітне збільшення надходжень з рентної плати у всіх досліджуваних областях. При цьому, як і у випадку податку на прибуток, питома вага рентної плати (табл. 5) серед доходів обласних бюджетів суттєво не змінюється.

Таблиця 1

Дані податкових надходжень у розрізі областей за 2015 рік, млн. грн.

	Разом доходів обласного бюджету	Усього податкових надходжень	ПДФО	Податок на прибуток	Рентна плата	Екологічний податок
1	2	3	4	5	6	7
Київська	5 668,1	787,5	595,5	95,8	53,9	42,1
Одеська	6 592,1	771,6	633,1	115,1	8,9	13,8
Херсонська	3 267,6	227,3	194,3	13,3	13,8	5,8
Дніпропетровська	11 650,8	3141,1	1 198,9	819,0	680,8	252,1
Чернігівська	3 431,5	327,3	236,3	27,9	49,0	14,0
Житомирська	4 155,7	390,9	269,1	33,0	82,9	6,0
Полтавська	4 895,1	699,9	462,5	75,6	94,7	67,2
Запорізька	5 620,5	1003,6	543,1	215,0	156,7	88,8
Донецька	7 658,7	1306,6	831,0	147,4	141,1	187,0
Миколаївська	3 762,6	381,9	301,0	31,5	31,9	17,5
Кіровоградська	3 379,7	332,0	232,9	19,1	56,8	23,3
Сумська	3 836,2	354,3	265,3	42,5	31,3	15,1
Львівська	8 709,6	1103,5	607,0	102,2	49,5	32,4
Черкаська	4 116,3	377,7	281,9	39,0	34,6	22,2
Хмельницька	4 382,5	357,3	266,2	29,1	26,5	0,0
Волинська	8 233,6	1668,2	927,3	44,4	39,2	5,0

¹ Тут і надалі у таблицях надають дані щодо податків та областей, які наявні у відкритому доступі на офіційних сайтах місцевої влади, в основному звітах про виконання обласних бюджетів.

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7
Рівненська	4 239,5	290,7	219,8	20,1	41,5	9,3
Закарпатська	3 855,3	240,9	194,4	21,6	20,4	4,5
Чернівецька	2 983,0		123,2		14,6	

Таблиця 2

Дані податкових надходжень у розрізі областей за 2017 рік, млн. грн.

	Разом доходів обласного бюджету	Усього податкових надходжень	ПДФО	Податок на прибуток	Рентна плата	Екологічний податок	Надходження для фінансового забезпечення реалізації заходів, визначених п. 33 розділу VI перехідних положень БК
Київська	11 878,0	3 437,2	1 239,3	192,6	75,6	45,7	1 883,9
Одеська	11878,9	3912,6	1322,0	209,5	12,0	18,9	2350,3
Херсонська	12190,8	3773,8	2183,3	33,0	28,1	12,1	
Дніпропетровська	18946,9	4897,5	2259,4	1220,4	682,9	419,0	315,9
Чернігівська	6278,3	605,6	506,8	35,4	63,4		
Житомирська	7623,0	1025,9	596,8	44,8	98,3	9,6	276,4
Полтавська	9210,4	1358,1	970,9	144,3	113,9	91,6	37,3
Запорізька	9761,9		1076,5	302,1	211,2		
Донецька	13616,6		1269,9	186,0	177,9	512,4	1028,5
Миколаївська	5824,8	1004,4	622,8	76,2	39,2	23,5	
Кіровоградська	5677,0	813,9	519,0	32,8	82,0	38,3	141,8
Сумська	6968,6	1113,5	584,0	69,7	40,2	20,0	399,5
Львівська	15301,6	2741,0	1328,5	162,3	65,0	69,8	1115,6
Черкаська	7724,2	975,9	618,00	50,8	48,5	27,8	230,8
Хмельницька	7824,6	694,0	590,6	35,8	37,1		210,65
Волинська	14076,0	4052,4	2119,8	43,2	46,8	7,1	766,3
Закарпатська	6399,0	869,9	446,0	27,5	28,5	5,5	362,3
Чернівецька	4300,0	413,7	240,2	14,7	20,4	2,4	135,9

Таблиця 3

Характеристика надходжень окремих податків з доходів фізичних осіб за 2015 та 2017 роки, млн. грн.

1	2015 рік			2017 рік			Порівняння	
	Разом доходів обласного бюджету	ПДФО	Питома вага ПДФО у доходах бюджету	Разом доходів обласного бюджету	ПДФО	Питома вага ПДФО у доходах бюджету	Зміна абсолютної величини ПДФО	Зміна питомої ваги ПДФО
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Київська	5 668,1	595,5	10,51	11 878,0	1 239,3	10,43	643,8	-0,07
Одеська	6 592,1	633,1	9,60	11878,9	1 322,0	11,13	688,9	1,53
Херсонська	3 267,6	194,3	5,95	12190,8	2 183,3	17,91	1 989,1	11,96
Дніпропетровська	11 650,8	1 198,9	10,29	18946,9	2 259,4	11,92	1 060,5	1,63
Чернігівська	3 431,5	236,3	6,89	6278,3	506,8	8,07	270,5	1,18
Житомирська	4 155,7	269,1	6,48	7623,0	596,8	7,83	327,7	1,35
Полтавська	4 895,1	462,5	9,45	9210,4	970,9	10,54	508,4	1,09
Запорізька	5 620,5	543,1	9,66	9761,9	1 076,5	11,03	533,4	1,36
Донецька	7 658,7	831,0	10,85	13616,6	1 269,9	9,33	438,9	-1,52

Продовження таблиці 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Миколаївська	3 762,6	301,0	8,00	5824,8	622,8	10,69	321,7	2,69
Кіровоградська	3 379,7	232,9	6,89	5677,0	519,1	9,14	286,2	2,25
Сумська	3 836,2	265,3	6,92	6968,6	584,1	8,38	318,8	1,47
Львівська	8 709,6	607,0	6,97	15301,6	1 328,5	8,68	721,5	1,71
Черкаська	4 116,3	281,9	6,85	7724,2	618,0	8,00	336,1	1,15
Хмельницька	4 382,5	266,2	6,07	7824,6	590,6	7,55	324,4	1,47
Волинська	8 233,6	927,3	11,26	14076,0	2 119,8	15,06	1 192,4	3,80
Закарпатська	4 239,5	194,4	5,04	6399,0	446,0	6,97	251,6	1,93
Чернівецька	3 855,3	123,2	4,13	4300,0	240,2	5,59	117,0	1,46

Таблиця 4

Характеристика надходжень окремих податків на прибуток за 2015 та 2017 роки, млн. грн.

	2015 рік			2017 рік			Порівняння	
	Разом доходів обласного бюджету	Податок на прибуток	Питома вага податку у доходах бюджету	Разом доходів обласного бюджету	Податок на прибуток	Питома вага податку у доходах бюджету	Зміна абсолютної величини податку	Зміна питомої ваги податку
Київська	5 668,1	95,8	1,69	11 878,0	192,6	1,62	96 756,60	-0,07
Одеська	6 592,1	115,1	1,75	11878,9	209,5	1,76	94 382,00	0,02
Херсонська	3 267,6	13,3	0,41	12190,8	33,0	0,27	19 650,00	-0,14
Дніпропетровська	11 650,8	819,0	7,03	18946,9	1 220,4	6,44	401 401,00	-0,59
Чернігівська	3 431,5	27,9	0,81	6278,3	35,4	0,56	7 540,00	-0,25
Житомирська	4 155,7	33,0	0,79	7623,0	181,4	2,38	148 394,00	1,59
Полтавська	4 895,1	75,6	1,54	9210,4	44,8	0,49	-30 765,00	-1,06
Запорізька	5 620,5	215,0	3,82	9761,9	144,3	1,48	-70 641,00	-2,35
Донецька	7 658,7	147,4	1,92	13616,6	186,0	1,37	38 620,00	-0,56
Миколаївська	3 762,6	31,5	0,84	5824,8	76,1	1,31	44 630,00	0,47
Кіровоградська	3 379,7	19,1	0,57	5677,0	32,8	0,58	13 650,00	0,01
Сумська	3 836,2	42,5	1,11	6968,6	69,7	1,00	27 196,00	-0,11
Львівська	8 709,6	102,2	1,17	15301,6	162,2	1,06	60 044,00	-0,11
Черкаська	4 116,3	39,0	0,95	7724,2	50,8	0,66	11 776,00	-0,29
Хмельницька	4 382,5	29,1	0,66	7824,6	35,8	0,46	6 743,00	-0,21
Волинська	8 233,6	44,4	0,54	14076,0	43,2	0,31	-1 118,00	-0,23
Закарпатська	4 239,5	21,6	0,56	6399,0	27,5	0,43	5 943,00	-0,13

Таблиця 5

Характеристика рентної плати за 2015 та 2017 роки, млн. грн.

	2015 рік			2017 рік			Порівняння	
	Разом доходів обласного бюджету	Рентна плата	Питома вага податку у доходах бюджету	Разом доходів обласного бюджету	Рентна плата	Питома вага податку у доходах бюджету	Зміна абсолютної величини податку	Зміна питомої ваги податку
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Київська	5 668,1	53,9	0,95	11 878,0	75,6	0,64	21 737,10	-0,31
Одеська	6 592,1	8,9	0,13	11878,9	12,0	0,10	3 098,00	-0,03
Херсонська	3 267,6	13,8	0,42	12190,8	28,1	0,23	14 384,00	-0,19

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Дніпропетровська	11 650,8	680,8	5,84	18946,9	682,9	3,60	2 105,00	-2,24
Чернігівська	3 431,5	49,0	1,43	6278,3	63,4	1,01	14 384,00	-0,42
Житомирська	4 155,7	82,9	2,00	7623,0	98,3	1,29	15 387,00	-0,71
Полтавська	4 895,1	94,7	1,93	9210,4	113,9	1,24	19 252,00	-0,70
Запорізька	5 620,5	156,7	2,79	9761,9	211,2	2,16	54 462,00	-0,63
Донецька	7 658,7	141,1	1,84	13616,6	177,9	1,31	36 790,00	-0,54
Миколаївська	3 762,6	31,9	0,85	5824,8	39,2	0,67	7 345,00	-0,17
Кіровоградська	3 379,7	56,8	1,68	5677,0	82,0	1,44	25 231,00	-0,24
Сумська	3 836,2	31,3	0,82	6968,6	40,2	0,58	8 912,00	-0,24
Львівська	8 709,6	49,5	0,57	15301,6	65,0	0,42	15 470,00	-0,14
Черкаська	4 116,3	34,6	0,84	7724,2	48,5	0,63	13 857,00	-0,21
Хмельницька	4 382,5	26,5	0,61	7824,6	37,1	0,47	10 576,00	-0,13
Волинська	8 233,6	39,2	0,48	14076,0	46,8	0,33	7 639,00	-0,14
Закарпатська	4 239,5	20,4	0,53	6399,0	28,5	0,45	8 128,00	-0,08

ВИСНОВКИ

Як висновки, зазначимо про тенденцію зростання питомої ваги надходжень з податку з доходів фізичних осіб у доходах обласних бюджетів та про незначне зниження питомої ваги податку на прибуток підприємств та рентної плати. Проведений нами аналіз дозволяє зробити припущення про те, що зростання мінімальної заробітної плати за 2015-2017 рр. пропорційно компенсується тіннізацією заробітної плати практично у всіх регіонах України.

Як свідчить проведений нами аналіз, потребують подальшого дослідження наступні питання:

- аналіз причин збільшення питомої ваги податкових надходжень у загальному обсязі доходів обласних доходів;
- аналіз впливу міграційних процесів та чисельності населення областей на структуру податкових надходжень у розрізі регіонів;
- аналіз регіональних особливостей податкових надходжень, зокрема, Дніпропетровської, Полтавської, Запорізької та Херсонської областей;
- порівняльний аналіз податкових надходжень до обласних бюджетів та до бюджетів міст, сіл, селищ.

Список використаних джерел

1. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р. Урядовий кур'єр від 11.04.2014, № 67.
2. Сторонянська І.З., Бенювська Л.Я. Податкові надходження в структурі доходів державного та місцевих бюджетів: регіональний вимір. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2015. Вип. 1. С. 92-97.
3. Маршалюк Т. Регіональні особливості податкового навантаження в Україні. Світ фінансів. 2009. 2(19). С. 135-142.
4. Пальчук В. Місцеві бюджети в умовах фінансової децентралізації. URL: http://www.nbuv.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2781:vpliv-detsentralizatsiji-na-posilennya-platospromozhnosti-mistsevikh-byudzhethiv&catid=8&Itemid=350 (дата звернення

30.05.2018).

5. Журавльова І.В. Оптимізація доходної бази місцевих бюджетів. Харківський національний економічний університет, кафедра фінансів. URL: http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Nauka/prezentacii_kafedr/Optimizacija-dohidnoi-bazi-miscevih-bjudzhethiv.pdf (дата звернення 12.06.2018)

6. Зварич О.В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія. Київ, 2013. 444 с.

7. Шевченко А.В. Планування податкових надходжень у розрізі регіонів України. Наукові праці НДФІ. 2010. № 2(51). С. 129-138.

8. Цимбалюк І.О., Вишневецька Н.В. Податкові надходження до місцевих бюджетів. Наукові записки. Серія "Економіка". Випуск 16. С. 92-97.

9. Бойко Ю.І. Статистичний аналіз податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів (регіональний аспект): дис... кандидата екон. наук. Київ, 2014. 194 с.

10. Бенько І.Д., Бенько В.С. Аналіз податкових надходжень до бюджету // Наукові записки. Серія "Економіка". Випуск 17. С. 25-33.

11. Надал С.В., Спасів Н.Я. Оцінка податкових надходжень у контексті доходів місцевих бюджетів. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1525/1/1467_IR.pdf (дата звернення 30.05.2018)

12. Меуш Н.В. Проблеми місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. Теорія та практика державного управління. 2017. 4(59). С. 1-6.

13. Місцеві бюджети: експерти підбили перші підсумки 2017 року. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8053> (дата звернення 11.06.2018).

14. Геннадій Зубко: У 2017 році збільшено обсяги освітньої та медичної субвенції - на 8 і 11 млрд. грн. відповідно. URL: <https://www.kmti.gov.ua/ua/news/249753212> (дата звернення 20.06.2018).

15. 7 громад Вінниччини в лютому виконали річні бюджети вже в лютому. URL: <http://vinnitsaok.com.ua/2017/02/23/223325> (дата звернення 20.06.2018).

References

1. The concept of reforming the local self-government and the territorial organization of power in Ukraine, approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine from April 1, 2014, № 333-p. Uriadovyi Courier from 04/11/2014, № 67. (in Ukrainian).
2. Storonyanskya I.Z., Benovska L.Ya. Tax revenues in the structure of revenues of the state and local budgets: the

regional dimension. *Socio-economic problems of the modern period of Ukraine*. 2015. Issue 1. pp. 92-97 (in Ukrainian).

3. Marshalyuk T. Regional features of the tax burden in Ukraine. *The world of finance*. 2009. 2 (19). pp. 135-142 (in Ukrainian).

4. Palchuk V. Local budgets in conditions of financial decentralization. URL: http://www.nbuviap.gov.ua/index.php?Option=com_content&view=article&id=2781:vpliv-detsentralizatsiji-na-posilennya-platospromozhnosti-mistsevikh-byudzhetiv&catid=8&Itemid=350 (access date 30.05.2018) (in Ukrainian) (in Ukrainian).

5. Zhuravlyova I.V. Optimization of the revenue base of local budgets. Kharkiv National University of Economics, Department of Finance. URL: http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Nauka/prezentacii_kafedr/Optimizacija-dohidnoi-bazi-miscevih-bjuzhetiv.pdf (access date 12.06.2018) (in Ukrainian).

6. Zvarych O.V. Tax revenues: forecasting methodology: monograph. Kyiv, 2013. 444 p. (in Ukrainian).

7. Shevchenko A.V. Planning of tax revenues in the regions of Ukraine. *Scientific papers NDFI*. 2010. № 2 (51). pp. 129-138 (in Ukrainian).

8. Tsimbalyuk I.O. Vishnevskaya N.V. Tax Revenues to Local Budgets. *Scientific Notes. Series "Economics"*. Issue 16. pp. 92-97 (in Ukrainian).

9. Boyko Yu.I. Statistical analysis of tax revenues to the budgets of all levels (regional aspect): dis .. candidate of economics. sciences Kyiv, 2014. 194 p. (in Ukrainian).

10. Benko I.D., Benko V.S. Analysis of tax revenues to the budget. *Scientific Notes. Series "Economics"*. Issue 17. pp. 25-33 (in Ukrainian).

11. Nadal S.V., Spasiv N.Ya. Estimation of tax revenues in the context of local budget revenues. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1525/1/1467_IR.pdf (access date, 30.05.2018) (in Ukrainian).

12. Meush N.V. Problems of local budgets in conditions of financial decentralization. *Theory and practice of public administration*. 2017. № 4 (59). pp. 1-6 (in Ukrainian).

13. Local budgets: experts summed up the first results of 2017. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8053> (access date 11/06/2018) (in Ukrainian).

14. Hennadiy Zubko: In 2017 the volume of educational and medical subventions increased by UAH 8 and 11 billion, respectively. URL: <https://www.kmu.gov.ua/en/news/249753212> (access date 20.06.2014) (in Ukrainian).

15. 7 municipalities of Vinnitschyna fulfilled their annual budgets in February. URL: <http://vinnitsaok.com.ua/2017/02/23/223325> (access date 20/06/2018) (in Ukrainian).

ЯК ЗАРЕЄСТРУВАТИ ПОДАТКОВУ НАКЛАДНУ ПІСЛЯ ТОГО, ЯК ВЖЕ ПОДАНО ПОДАТКОВУ ДЕКЛАРАЦІЮ ЗА ВІДПОВІДНИЙ ПЕРІОД?

Як відомо, під час розрахунку суми Σ Накл, на яку платник податків має право зареєструвати податкові накладні, враховується показник Σ Перевищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань зазначених у податкових накладних над загальною сумою податку у складних податкових накладних (беруться до уваги дані починаючи з 1 липня 2015 р.).

Показник Σ Перевищ виникає тоді, коли податкова накладна з якихось причин не реєструється вчасно, і платнику податків потрібно провести її реєстрацію тоді, коли податкову декларацію за відповідний період вже подано.

Детальну інформацію щодо показника Σ Перевищ описано ДФСУ у підкатегорії 101.17 ресурсу "31P".

При отриманні витягу із СЕА ПДВ показник Σ Перевищ фігурує в якості показника «Override», який реєструється з прив'язкою до конкретного періоду. Даний показник перераховується після кожного подання податкової декларації або уточнюючого розрахунку.

Оскільки згідно ст. 200-1.3 Податкового кодексу показник Σ Накл зменшується на показник Σ Перевищ, то для реєстрації податкової накладної після подання податкової декларації може не вистачити суми Σ Накл, навіть якщо усі податкові зобов'язання були вчасно сплачені.

Отже, щоб зареєструвати податкову накладну при наявності показника Σ Перевищ, можливо вчинити одну з наступних дій:

1. Додатково поповнити електронний рахунок ПДВ на необхідну суму. У такому разі після реєстрації податкової накладної показник Σ Перевищ зменшиться на суму цієї накладної, а відповідно, показник Σ Накл збільшиться на суму зареєстрованої накладної.

2. Скористатись нормами ст. 200-1.9 Податкового кодексу, які діють з 01.01.2017 р.

Відповідно до ст. 200-1.9 ПКУ, якщо у платника податку зареєстрований показник Σ Перевищ, а сума Σ Накл, є недостатньою для реєстрації податкової накладної, платник податку має право зареєструвати податкову накладну на суму податку, що дорівнює:

значенню показника Σ Перевищ, зменшеного на суму задекларованих до сплати податкових зобов'язань за періоди починаючи з 1 липня 2015 р. (включаючи податкові зобов'язання, які були сплачені платником податку, та податкові зобов'язання, які не були сплачені платником податку) та збільшеного на значення показника Σ ПопРах;

незалежно від значення показника Σ Накл, визначеного відповідно до пункту ст. 200-1.3 ПКУ.

При цьому, у порядку ст. 200-1.9 можливо зареєструвати лише накладні з того періоду, за який зареєстроване перевищення.

Тобто, якщо платник податків вирішив скористатися ст. 200-1.9 Податкового кодексу, то сума, на яку можливо зареєструвати податкову накладну, обчислюється за іншою формулою, ніж сума Σ Накл у по-

рядку пункту ст. 200-1.3 ПКУ.

Наведемо конкретний приклад для обчислення суми для реєстрації податкової накладної у порядку ст. 200-1.9 Податкового кодексу.

Скажімо, платнику ПДВ потрібно реєструвати податкову накладну на суму 64 тис. грн. за період – квітень 2016р., яка не була зареєстрована вчасно, проте зобов'язання згідно неї були задекларовані (додається відповідний витяг із СЕА ПДВ).

У даному прикладі сума податку, на яку ТОВ матиме право зареєструвати податкові накладні, визначається шляхом додавання сум у рядках витягу 1, 3, 7 та віднімання сум у рядках 4, 6. Ця сума становить 48 тис. грн. і є недостатньою для реєстрації податкової накладної.

Згідно витягу із СЕА ПДВ зареєстроване перевищення (override) за квітень 2016 р.. Таким чином, за квітень місяць можна зареєструвати накладну у порядку ст. 200-1.9 Податкового кодексу.

Визначаємо суму, на яку ми можемо зареєструвати накладну в порядку ст. 200-1.9 ПКУ:

$$\Sigma \text{Перевищ} = 64000 \text{ грн.}$$

Сума задекларованих до сплати податкових зобов'язань за періоди починаючи з 1 липня 2015 р. (включаючи податкові зобов'язання, які були сплачені платником податку, та податкові зобов'язання, які не були сплачені платником податку) = **89000** грн. (в даному випадку це сума значень рядків 4 і 6).

$$\Sigma \text{ПопРах} = 84000 \text{ грн.}$$

$$64000 - 89000 + 84000 = 59000 \text{ грн.}$$

Таким чином, щоб зареєструвати податкову накладну за квітень 2016 р. у порядку ст. 200-1.9 ПКУ, платник податку повинен поповнити рахунок ПДВ на суму $64000 - 59000 = 5000$ грн.

Негативним моментом застосування ст. 200-1.9 ПКУ є те, що формула для розрахунку суми, на яку можна зареєструвати накладну за період перевищення, **не дозволяє враховувати суму вхідного податкового кредиту**, тобто суму ПДВ з отриманих податкових накладних, тобто суму. Тому, навіть за умов застосування ст. 200-1.9 ПКУ іноді потрібно буде поповнювати електронний рахунок на певну суму.

Окрім розрахунку дозволеної суми та можливо поповнення рахунку ПДВ, які дії потрібно зробити платнику податку для практичного застосування ст. 200-1.9 ПКУ?

Технічна можливість застосування ст. 200-1.9 ПКУ з'явилася лише з 01.06.2018 р., із набуттям чинності наказу Міністерства фінансів України від 23.03.2018 № 381 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 28 січня 2018 року № 21». Даним наказом затверджено нову редакцію форми податкової звітності з ПДВ та Порядку її заповнення і подання.

ВИТЯГ
щодо суми податку, на яку платник податку на додану вартість має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних з системи електронного адміністрування ПДВ № 111111

на запит від 11.05.2018 № 111111

Платника податку _____ ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ _____
(найменування суб'єкта господарювання/ПІБ)

податковий номер _____
(код ЄДРПОУ/РНОКПП/серія та номер паспорта/податковий номер, який виданий контролюючим органом)

індивідуальний податковий номер _____

електронна адреса _____

Дані системи електронного адміністрування ПДВ

№	Реквізит	Сума	Регістраційний номер документу, відповідно до якого відбулися останні зміни	Дата реєстрації
	Сума податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних	48000,00	111//1111	30.04.2018
В тому числі:				
1	Загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі	50000,00	111//1111	30.04.2018
2	Загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України	-	-	-
3	Загальна сума поповнення електронного рахунка з поточного рахунка платника податку	84000,00	2222222	28.05.2016
4	Загальна сума податку за виданими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими у Реєстрі	25000,00	1	25.07.2017
5	Загальна сума податку, заявлена платником податку до бюджетного відшкодування	-	-	-
6	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі	64000,00	override/04_2016	08.11.2017
7	Сума від'ємного значення, на яку збільшується показник Σ Накл	3000,00	1234567890	20.07.2015
8	Сума середньомісячного розміру сум податку, задекларованих платником до сплати до бюджету та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців / 4 квартали	-	Overdraft_201704	24.04.2017
9	Сума помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість станом на 1 липня 2015 року	-	-	-

Дата та час формування відповіді 11.05.2018 15:50:55

Зокрема, додаток 5 до декларації з ПДВ доповнено двома новими таблицями:

Таблиця 1.1 – у якій зазначаються дані про податкові накладні, які не зареєстровані на дату подання податкової декларації, які не включені до сум податкових зобов'язань за звітні періоди, та включаються до сум податкових зобов'язань за період, за який подається декларація

Таблиця 1.2 – у якій зазначаються дані про податкові накладні, які не зареєстровані на дату подання податкової декларації, та були включені до сум податкових зобов'язань за минулі звітні періоди (і тому

не враховуються у періоді, за який подається декларація).

Зауважимо, що з питання практичного застосування ст. 200-1.9 ПКУ Державною фіскальною службою видано лист від 27.06.2018 р. № 2885/6/99-99-15-03-02-15/ПКК.

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

* * *

ЩОДО ОФОРМЛЕННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ДОКУМЕНТІВ НА ВИДАЧУ КОШТІВ НА ВІДРЯДЖЕННЯ ПРАЦІВНИКА

Відповідно до п. 26. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148 (надалі – **Положення № 148**) видача готівки з кас проводиться за

видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. **До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розра-**

хунки. Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, **заявах, рахунках** є його дозвільний напис.

Аналогічна норма містилася у п. 3.4. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637 (втратив чинність) у якій зазначено: до видаткових ордерів **можуть** додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

Виникає питання:

1. Чи потрібно додавати при видачі коштів на відрядження заяву про видачу готівки? Чи достатньо додати копію наказу на відрядження?

2. Які документи повинні бути оформлені при видачі коштів на відрядження працівника?

ВІДПОВІДЬ

Відповідно до п. 26 Положення № 148:

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Підпис керівника установи / підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Обов'язковість складання заяви на видачу готівки та розрахунків законодавчо не передбачена.

Проте, зазначається, що підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий у разі, коли до видаткового касового ордера додано заяву на видачу готівки з дозвільним написом керівника.

Таким чином, наведені вище норми **не містять вимоги щодо обов'язкового складання заяв на видачу готівки та розрахунків** для їх подальшого додання до видаткового касового ордера.

Вимога щодо обов'язкового додання до видаткового касового ордеру заяви на видачу готівки чи іншого документа з резолюцією керівника наведена **з метою документального підтвердження дозволу керівника на видачу готівки.** Така вимога є актуальною у разі, коли підпис керівника відсутній на видатковому касовому ордері.

Окрім Положення № 148 порядок оформлення документів на відрядження працівника у підприємствах, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів, регулюється ще наступними нормативними актами:

Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 (надалі – **Інструкція № 59**),

Постановою Кабінету Міністрів України від 2 лютого 2011 р. № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» (надалі – **Положення № 98**).

У випадку відрядження слід мати на увазі, що потрібно задокументувати дозвіл керівника не тільки на саме відрядження працівника, але й на **суму коштів, яка виділяється працівнику на відрядження.**

Сам по собі наказ на відрядження не містить суми коштів, що виділяється працівнику. Так, згідно п. 1 розд. II Інструкції № 59 у наказі (розпорядженні) про направлення працівника у відрядження зазначається: пункт призначення, найменування підприємства, куди відряджений працівник, строк й мета відрядження.

Згідно п. 4 розд. I Інструкції № 59 та п. 5 Постанови № 98 підприємство, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом). Згідно п. 6 розд. I Інструкції № 59 підприємство, що відряджає працівника, зобов'язане ознайомити його з **кошторисом витрат** (або з **довідкою-розрахунком на виданий аванс**, складеною за довільною формою), а також з вимогами нормативно-правових актів стосовно звітування про використання коштів, виданих на відрядження. Згідно п. 4 розділу II Інструкції № 59 сума добових визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами.

Таким чином, аванс на відрядження не обмежується добовими витратами та може включати забезпечення коштами працівника для здійснення поточних витрат. Сам по собі наказ на відрядження не може свідчити однозначно про суму коштів, яка виділяється працівнику на відрядження.

Для визначення суми коштів, що видається на відрядження, складається кошторис витрат або довідка-розрахунок.

ВИСНОВКИ

1. Якщо у видатковому касовому ордері на видачу працівнику коштів на відрядження проставлено підпис керівника, то до нього не обов'язково додавати заяви на видачу готівки, розрахунки чи інші документи.

2. Якщо у видатковому касовому ордері на видачу працівнику коштів на відрядження підпис керівника не проставлено, то потрібно обов'язково додати кошторис витрат, довідку-розрахунок, заяву на видачу готівки або інший документ із зазначенням суми до видачі, на якому проставлений дозвільний підпис керівника.

3. **В цілому, при оформленні відрядження працівника, повинні складатися такі документи:**

при відправці працівника у відрядження – наказ, видатковий ордер, кошторис витрат або довідка-розрахунок на виданий аванс,

при поверненні з відрядження – Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, первинні підтверджуючі документи, прибутковий ордер. Форма Звіту про використання коштів затверджена наказом Мінфіну від 28.09.2015р. № 841 про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт за посиланням <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#n17>

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

* * *

ПРО ПЕРЕНЕСЕННЯ ВИХІДНИХ ДНІВ ТА НОРМУВАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ У 2019 Р.

1. Як правильно перенести вихідні дні на підприємстві

Нагадаємо, що законодавство відрізняє два види перенесення вихідних днів:

- автоматичне перенесення вихідних днів згідно положень КЗпП;
- перенесення вихідних та робочих днів за бажанням роботодавця, оформлене відповідним наказом чи розпорядженням.

Автоматичне перенесення вихідних днів

Відповідно до ч. 3 ст. 67 КЗпП у випадку, коли святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого.

У 2019 р. таким святковим днем буде Пасха, яка з 28 квітня буде перенесена на 29 квітня (понеділок).

Перенесення вихідних та робочих днів за рішенням роботодавця

Як усім відомо, за загальним правилом, згідно ч. 1 ст. 52 КЗпП для працівників установлюється п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними днями.

Проте, у ст. 67 КЗпП передбачено право власника або уповноваженого ним органу перенести вихідні та робочі дні у порядку і на умовах, установлених законодавством **на підставі рекомендацій Кабінету Міністрів України**.

Так, відповідно до ч. 4 ст. 67 КЗпП з метою створення сприятливих умов для використання святкових та неробочих днів, а також раціонального використання робочого часу Кабінет Міністрів України **не пізніше ніж за три місяці до таких днів може рекомендувати** керівникам підприємств, установ та організацій перенести вихідні та робочі дні у порядку і на умовах, установлених законодавством, для працівників, яким встановлено п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними днями.

Згідно ч. 5 даної статті, власник або уповноважений ним орган у разі застосування рекомендацій Кабінету Міністрів України **не пізніше ніж за два місяці видає наказ (розпорядження) про перенесення вихідних та робочих днів на підприємстві, в установі або організації, погоджений з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником)**.

У 2018 р. Кабінет Міністрів України, хоч і з порушенням встановленого тримісячного терміну, видав Розпорядження від 11 січня 2018 р. № 1-р. «Про перенесення робочих днів у 2018 році», в якому **рекомендує** керівникам підприємств, установ та організацій перенести робочі дні на певні дати.

2. Як оформити перенесення робочих днів?

У ч. 4 ст. 67 КЗпП зазначено, що рішення про перенесення робочих днів оформлюється наказом або розпорядженням. Наказ (розпорядження) про перенесення робочих днів відноситься до наказів (розпоряджень) з адміністративно-господарських питань та реєструється у відповідному журналі.

Варто пам'ятати, що такий наказ слід видати відповідно до ч. 5 ст. 67 КЗпП не пізніше ніж за два місяці, та встигнути погодити з профспілкою.

Наказ про перенесення робочих днів обов'язково буде враховуватися при складанні графіку відпусток працівників.

3. Щодо норм тривалості робочого часу у 2019 році

У газеті «Урядовий кур'єр» фахівцями Міністерства соціальної політики опубліковано приклад розрахунку норм тривалості робочого часу у 2019 р. в цілому та по кожному місяцю окремо (див. за посиланням <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/rozrahunok-normi-trivalosti-robochogo-chasu-na2019>). Розрахунок норм тривалості робочого часу є додатком до листа Мінсоцполітики від 08.08.2018р. № 78/0/206-18, який ще не опубліковано.

ВИСНОВКИ

1. Окрім випадків автоматичного перенесення згідно положень законодавства, перенесення робочих днів є правом, а не обов'язком роботодавця. При цьому, роботодавець може врахувати рекомендації Кабінету Міністрів України лише у певній частині.

2. Слід пам'ятати, що роботодавець може переносити робочі дні без зміни суттєвих умов праці. Тобто, роботодавець може міняти графік роботи в межах встановлених норм часу.

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

* * *

ЧИ ПОТРІБНО ПЛАТИТИ ЗЕМЕЛЬНИЙ ПОДАТОК АБО ОРЕНДНУ ПЛАТУ ЗА ЗЕМЛЮ, ЯКЩО ВІДСУТНІ ПРАВОВСТАНОВЛЮЮЧІ ДОКУМЕНТИ?

Маємо наступну ситуацію: у власності платника податків є нерухоме майно, проте земельна ділянка під цим нерухомим майном не оформлена у власність або користування.

Виникає питання – чи потрібно такому платнику

податків сплачувати плату за землю?

Норми податкового та земельного законодавства вирішують дану ситуацію однозначно на користь власника нерухомого майна.

Так, відповідно до п. 269.1 Податкового кодексу

платниками плати заземлю є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв), та землекористувачі.

При цьому, у розумінні Податкового кодексу **землекористувачами** є юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди (п. 14.1.73). **Власники земельних ділянок** визначаються як юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності відповідно (п. 14.1.34).

Таким чином, головною ознакою платників земельного податку та орендної плати за землю є **набуття ними права на землю відповідно до закону**. А відповідно до ст. 125 ЗКУ право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки **виникають з моменту державної реєстрації цих прав**.

Таким чином, обов'язок щодо сплати плати за землю виникає з моменту виникнення прав на землю, тобто з моменту **державної реєстрації цих прав**.

Вищезазначений висновок також підтверджується нормами п. 287.6 ПКУ, в якому зазначено, що при переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з **дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку**.

Аналогічний висновок містить узагальнююча податкова консультація, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2018 р. N 602.

«Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування платою за землю». У даній консультації зазначається, що *особу, яка володіє нерухомим майном, що розташоване на земельній ділянці, права на яку для такої особи не оформлені, не можна вважати платником земельного податку в розумінні ст. 269 ПКУ до моменту ви-*

никнення відповідних прав такої особи на цю земельну ділянку відповідно до запису, сформованого у Державному земельному кадастрі у порядку визначеному законом. До такого моменту зазначена особа відповідно до вимог Податкового кодексу України не повинна сплачувати земельний податок.

Проте, дане питання не є настільки простим. Платнику податків не слід забувати, що **у конкретних випадках саме оформлення права на земельну ділянку є його обов'язком**.

Заслужовує на увагу думка Державної фіскальної служби України, викладена у **листі від 15.08.2018 р. № 3556/6/99-99-12-02-03-15/ПК «Про плату за землю»**, стосовно того, що **орган місцевого самоврядування**, керуючись нормами ст. 377 Цивільного кодексу України, ст.ст. 120, 125, 126 та 206 Земельного кодексу України, а також враховуючи рішення Судової палати у господарських справах Верховного Суду України від 28.01.2015 р. (у справі № 5023/3993/12 (5023/90574/11) та від 30.11.2016 р. (у справі № 922/1008/15) **може порушити питання про компенсацію завданої шкоди землекористувачами, які використовують земельні ділянки без належним чином оформлених документів на право користування земельними ділянками, у формі неотриманої орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності**.

ВИСНОВКИ

Обов'язок сплачувати плату за землю виникає лише з моменту державної реєстрації прав на земельну ділянку. Проте, слід мати на увазі, що у разі не оформлення оренди на земельну ділянку орган місцевого самоврядування може звернутися з позовом щодо стягнення упущеної вигоди у формі неотриманої орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності.

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

* * *

ЯКИМ ЧИНОМ ПОДАТИ УТОЧНЮЮЧУ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ У РАЗІ ВИЯВЛЕННЯ ПОМИЛОК?

Державною фіскальною службою України надано індивідуальну податкову консультацію від 16.08.2018 р. № 3559/6/99-99-15-02-01-15/ПК стосовно порядку подання уточнюючої фінансової звітності. Основні положення наводимо нижче.

Відповідно до ч. 6 ст. 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються у такому самому порядку,

як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються.

Аналогічне положення міститься у п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 (надалі – Порядок).

Абзацем 13 п. 2 Порядку встановлено, що платники податку на прибуток у визначених законом випадках подають органам доходів і зборів у порядку, передбаченому Кодексом для подання податкової декларації, проміжну (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) та річну фінансову звітність.

Окрім того, відповідно до п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передба-

ченому для подання податкової декларації з урахуванням вимог ст. 137 ПК.

Державною фіскальною службою зазначається, що якщо внаслідок виявлених у фінансовій звітності помилок підлягають уточненню показники декларації з податку на прибуток підприємств, таке уточнення здійснюється відповідно до положень ст. 50 Податкового кодексу. При цьому фінансова звітність, що складається та подається відповідно до цього пункту платниками податку на прибуток, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток та її невід'ємною частиною.

Державна фіскальна служба робить висновок, що при виявленні у фінансовій звітності помилок платником подається до контролюючих органів уточнююча декларація разом із уточнюючою фінансовою звітністю за відповідний звітний період.

Виникає питання – чи розповсюджується дане роз'яснення ДФС на випадок, коли уточнення фінансової звітності не впливають на показники декларації з податку на прибуток підприємств?

Звертаємо увагу, що відповідно до п. 46.2 Податкового кодексу фінансова звітність, що складається та подається платниками податку на прибуток, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток та її невід'ємною частиною.

Зважаючи на вищенаведену норму, будь-яка зміна показників фінансової звітності прирівнюється до уточнення податкової декларації. Тому, у будь-якому випадку слід подати уточнюючу декларація разом із уточнюючою фінансовою звітністю.

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

* * *

ПОРЯДОК ІНКАСАЦІЇ КОШТІВ З КАСИ ТА ЗАПОВНЕННЯ РЕКВІЗИТІВ ВИДАТКОВОГО КАСОВОГО ОРДЕРУ

Порядок заповнення видаткового касового ордеру визначається Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 р. № 148 (надалі – Постанова). Даною Постановою також затверджено форму видаткового касового ордеру.

Відповідно до п. 26 Постанови видача готівки з каси може проводитися за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Нагадаємо, що відповідно до п. 18 Постанови підприємство має право зберігати в касі готівку для виплати заробітної плати понад установленний ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків виплати у сумі, зазначеній у переданих до каси відомостях на виплату готівки (видаткова відомість).

Порядок інкасації готівки визначається п. 29 Постанови, який передбачає, що видача готівки з каси для здавання її до банку оформлюється відповідним касовим ордером з відображенням такої касової операції в касовій книзі. Даний пункт встановлює перелік документів, що свідчать про здавання виручки до банку:

1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку;

2) квитанція / чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

3) примірник супровідної відомості до сумки з готівковою виручкою (готівкою), засвідчений підписом та відбитком печатки інкасатора-збирача;

4) чек платіжного терміналу в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

У випадку інкасації несплаченої заробітної плати слід керуватися п. 31 Постанови, який зобов'язує касира після закінчення строків виплати заробітної плати здійснити наступні дії:

1) у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис "Депоновано";

2) скласти реєстр депонованих сум;

3) у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за видатковою відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівка видавалася не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис "Готівку за відомістю видав (підпис)";

4) здійснити запис у касовій книзі згідно з вписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю.

При цьому, депоновані суми, що підлягають інкасації, оформляються шляхом складання одного агального видаткового касового ордеру.

Виникає питання, – яким чином заповнювати ревізиту "Одержав", "Дата", "Сума", "Підпис одержувача" видаткового касового ордеру при інкасації готівки?

Відповідь на це питання міститься у п. 32 Постанови, згідно якого реквізити у видатковому ордері "Одержав", "Дата", "Сума", "Підпис одержувача", дані документа, що засвідчує особу отримувача не заповнюються в касових ордерах, які оформляються на загальну суму проведених підприємством касових операцій (видача готівки за видатковими відомостями, електронними платіжними засобами, здавання готівки до банку, отримання готівки з банку за чеком та оприбуткування її в касі). Інші реквізити в касових ордерах та видаткових відомостях є обов'язковими до заповнення.

Окрім того, Державна фіскальна служба України у своїй індивідуальній податковій консультації від 15.08.2018р. № 3549/6/99-99-14-05-01-15/ПК зазначає, що у видатковому ордері при проведенні інкасації уповноваженою особою банку реквізит "Видати" не заповнюється, якщо до нього додаються квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та

засвідчена відбитком печатки банку або примірник супровідної відомості до суми з готівковою виручкою (готівкою), засвідчений підписом та відбитком печатки інкасатора-збирача.

ВИСНОВОК

При оформленні видаткового касового ордеру при інкасації готівки до банку не заповнюються наступні реквізити:

1) реквізити "Одержав", "Дата", "Сума", "Підпис одержувача", дані документа, що засвідчує особу

отримувача, проте при цьому слід пам'ятати про перелік документів, які свідчать про здавання виручки до банку, встановлені п. 29 Постанови;

2) реквізит «Видати», якщо до видаткового касового ордеру додається квитанція до прибуткового документа банку або примірник супровідної відомості.

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

* * *

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗБЕРІГАННЯ ОРИГІНАЛІВ ТА КОПІЙ ЕЛЕКТРОННИХ ДОКУМЕНТІВ

Згідно ч. 2 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити

назву документа (форми);

дату складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Відповідно до даної статті, первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Аналогічне положення міститься у п. 2.3 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» (надалі Закон) **електронний документ** – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Відповідно до даної статті електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму.

Згідно ст. 7 цього Закону оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним підписом автора або підписом, прирівняним до власноручного підпису відповідно до Закону України "Про електронний цифровий підпис".

Відповідно до даної статті електронна копія електронного документа засвідчується у порядку, встановленому законом. Копією документа на папері для електронного документа є візуальне подання електронного документа на папері, яке засвідчене в порядку, встановленому законодавством.

Таким чином, Закон розрізняє наступні поняття:

- оригінал електронного документа,
- електронна копія електронного документа,

– копія документа на папері для електронного документа (візуальне подання електронного документа на папері).

Виникає питання – як відрізнити оригінал електронного документа від його електронної копії?

Законодавство чітко не визначає поняття електронної копії електронного документа. Тому, на сьогодні не існує однозначної думки з даного питання. Згідно з однієї точки зору поняття «копія» та «оригінал» для електронного документа не мають сенсу тому, що їх неможливо розрізнити (див. наприклад, *Сергеев К. Компьютерная экзотика или электронный договор. Право и Интернет. URL: <http://www.russianlaw.net/law/edoc/esign/a96/>*). Інші вважають, що при розрізненні оригіналу чи копії електронного документа істотне значення має час підпису уповноваженою особою. Тобто, спочатку створюється оригінал електронного документа, а всі інші документи, що формуються пізніше, є копіями (див. наприклад, *Наумов В.Б. Право и Интернет: Очерки теории и практики. Москва: Книжный дом «Университет», 2002. 432 с., с. 229*).

На даний час засвідчення електронних копій електронних документів регулюється Порядком засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 26 травня 2004 р. № 680. Відповідно до п. 7 даного Порядку акредитовані центри сертифікації ключів надають послуги фіксування часу згідно з вимогами, які встановлюються Мін'юстом та Адміністрацією Держспецзв'язку, за допомогою особистого ключа, відповідний якому відкритий ключ засвідчено в центральному засвідчувальному органі або засвідчувальному центрі

Порядок зберігання електронних документів визначений у ст. 13 Закону, згідно якої суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

Окрім того, ст. 13 Закону визначає **вимоги, які повинні бути додержані при зберіганні електронних документів**, а саме:

1) інформація, що міститься в електронних документах, повинна бути доступною для її подальшого

використання;

2) має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа у тому форматі, в якому він був створений, відправлений або одержаний;

3) у разі наявності повинна зберігатися інформація, яка дає змогу встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання.

Зауважимо, що стосовно електронних документів управлінського обліку, що створюються, відправляються або одержуються органами виконавчої влади, підприємствами, установами, організаціями, що належать до сфери управління центральних або місцевих органів виконавчої влади, діє Типова інструкція з документування управлінської інформації в електронній формі та організації роботи з електронними документами в діловодстві, електронного міжвідомчого обміну, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 р. № 55.

Подання електронних документів та їх копій при податкових перевірках.

Вирішення оригіналів та копій електронних документів має важливе значення тоді, коли електронні документи потрібно надавати на вимогу контролюючих органів, наприклад, податкових перевірок. А саме – чи достатньо при проходженні податкової перевірки надавати оригінали або електронні копії електронних документів, *чи потрібно надавати на вимогу перевіряючих ще й копії електронних документів на папері?*

Державна фіскальна служба України у своїй індивідуальній податковій консультації від 13.08.2018 р. № 3526/6/99-99-15-02-02-15/ППК робить висновок про те, що *«підприємство може відображати у своєму бухгалтерському обліку електронні документи з урахуванням норм Закону № 996 та керуючись вимогами Закону № 851, водночас у визначених законодавством випадках, зокрема при проведенні перевірок посадова (службова) особа контролюючого органу, має право отримувати від платника податків або його законних представників копії документів, що належать до предмета перевірки. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності) (п. 85.8 ст. 85 Кодексу)»*.

Таким чином, Державна фіскальна служба під «копіями» електронних документів розуміє лише візуальне відображення таких документів на папері, що не зовсім узгоджується з наведеними вище нормами Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг».

Що ж до вимог Податкового кодексу щодо надання копій документів, проаналізуємо їх деталь-

ніше.

Згідно ст. 85.8 Податкового кодексу *«посадова (службова) особа контролюючого органу, яка проводить перевірку, у випадках, передбачених цим Кодексом, має право отримувати від платника податків або його законних представників копії документів, що належать до предмета перевірки. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності)»*.

Подібні вимоги містяться у ст. 85.4 ПКУ.

Тобто, у розумінні норм Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» та Податкового кодексу **під час проведення перевірки підприємство може надати електронну копію або оригінал електронного документа**, які мають обов'язкові реквізити – підпис посадової особи та печатку (за наявності), у формі електронного цифрового підпису, який прирівнюється до підпису на папері згідно п. 14.1.144-1 Податкового кодексу. Законодавство не вимагає подання для перевірки копію документа на папері для електронного документа (візуальне подання електронного документа на папері). Проте, Державна фіскальна служба вважає подання для перевірки копії документа на папері для електронного документа обов'язковим для підприємства у разі вимоги контролюючого органу.

ВИСНОВОК

Законодавство покладає на підприємство обов'язок зберігати електронні документи на електронних носіях інформації, що дасть змогу відтворити оригінал електронного документа. Оригінал електронного документа може також вважатися його копією (електронною копією). Порядок засвідчення копій (електронних копій) електронних документів передбачений Порядком засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 26 травня 2004 р. № 680. Копією документа на папері для електронного документа є візуальне подання електронного документа на папері, яке засвідчене в порядку, встановленому законодавством. Дане візуальне подання не вважається копією документа (його електронною копією).

Підприємству варто зберігати візуальне подання електронних документів на папері, оскільки Державна фіскальна служба може вимагати подання документів у такій формі під час перевірок.

*Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"*

Аудиторська фірма «Аналітик» пропонує аутсорсинг бухгалтерських послуг!

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

Які ж переваги аутсорсингу бухгалтерських послуг?

1. **Значна (!) економія коштів** на ведення бухобліку:

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

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

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

3. З нами Ви можете забути про головний біль з постійними пошуками бухгалтера, який у будь-який час може піти від Вас на іншу роботу.

4. Ми не йдемо у відпустку та не беремо лікарняний. Наша фірма справді гарантує безперервне та якісне ведення бухгалтерського обліку.

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

Все що Вам потрібно – це:

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

Зробіть вибір, вигідний для Вас!

(044)278-05-88

(097)178-90-89

(066)178-20-42

www.af-analitik.com.ua