



АНАЛІТИК
АУДИТОРСЬКА ФІРМА



ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 9'2018

(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 № 23 від 11

вересня 2018 року) та Вченою Радою Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського (Протокол № 29 від 13 вересня 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 17.09.2018

Формат 60/84/8

Наклад – 250 прим.

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

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

Факс: (044) 278-05-88

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua



Суб'єкт видавничої
справи

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

Типографія: ТОВ "Міжнародний бізнес
центр"

Керівник редакційної колегії з економічних наук:

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

Члени редакційної колегії з економічних наук:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 НАСОНА, член Аудиторської палати України

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

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

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

Керівник редакційної колегії з правових наук:

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

Заступник редакційної колегії з правових наук:

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

Члени редакційної колегії з правових наук:

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

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

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

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

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

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

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

Кононенко Леонід 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

С.А. ТКАЧЕНКО, О.М. ПОТИШНЯК. Формування багатовимірного бухгалтерського обліку	4
Т.В. ГІЛЬОРМЕ, А.Д. ОСТРОУМОВА. Методичні аспекти удосконалення організації обліку запасів на торговельному підприємстві	7
О.В. КОРНІЛОВА, К.Е. БОРБІК. Особливості розвитку туризму в Україні	12
О.В. ПОШИВАЛОВА. Побудова економетричної моделі ринку тютюнових виробів в Україні	17
С.І. ДРОБЯЗКО, Ю.І. МЕЛЬНИКОВА. Особливості розвитку страхового ринку як сегменту фінансового ринку	21
С.А. СТОРОЖЕНКО. Адміністративна відповідальність за незаконне переміщення товарів через митний кордон: зарубіжний досвід	26

АНОТАЦІЇ, КОМЕНТАРІ, КОНСУЛЬТАЦІЇ

А.О. ТУМАНЯН. Як зареєструвати податкову накладну після того, як вже подано податкову декларацію за відповідний період?	30
А.О. ТУМАНЯН. Аналіз законопроекту щодо податку на виведений капітал	31
Щодо оформлення підприємством документів на видачу коштів на відрядження працівника	34
Про перенесення вихідних днів та нормування робочого часу у 2019 р.	35
Чи потрібно платити земельний податок або орендну плату за землю, якщо відсутні правовстановлюючі документи?	36
Яким чином подати уточнюючу фінансову звітність у разі виявлення помилок?	37
Порядок інкасації коштів з каси та заповнення реквізитів видаткового касового ордеру	38
Проблемні питання зберігання оригіналів та копій електронних документів	39
Щодо ведення касових книг відокремленими підрозділами та строків інкасації виручки у вихідні дні	40
Порівняльний аналіз змін до звітності з ЄСВ	41

ТКАЧЕНКО

Сергій Анатолійович
nukoblikaudit@inbox.ru

УДК 657

ФОРМУВАННЯ БАГАТОВИМІРНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

FORMATION OF A MULTIDIMENSIONAL ACCOUNTING SUBSYSTEM

ПОТИШНЯК

Олена Миколаївна



д.е.н., доцент, 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 визначено, процес інтеграції функції бухгалтерського обліку, що все заглиблюється, функціональне розвинення його ведення і посилення ролі бухгалтерського обліку у сучасній системі стратегічного регулювання підприємствами промисловості й науково-виробничими об'єднаннями пред'являють більш серйозні вимоги до процесу вимірювання, що враховуються. Від точності вимірювання виробничо-господарських процесів та оцінки їх результатів, від наявності дієвої і економічно ефективної системи вимірників залежить, наскільки успішно підсистема бухгалтерського обліку буде виконувати свої цільові функції. Обґрунтовано, проблема вимірювання та порівняння економічних величин ще не розроблена до кінця, у зв'язку, із чим вона стала серйозною перешкодою на шляху удосконалення і управління економікою. На жаль, ще багато умовних показників у економіці, які свого часу були прийняті для полегшення підсистем бухгалтерського обліку та планування і досі діють за інерцією. Доведено, у даний час, як відомо, у зведеному бухгалтерському обліку ми маємо у своєму розпорядженні лише вартісні показники, віднесені на відповідні рахунки у межах місяця. Це було пов'язано із прагненням свого часу звести до мінімуму ручну працю із запису численних обліково-економічних показників та їх обробці. Зараз же, в умовах машин електронних цифрових, рішення цих питань не виступає складним. Можливості сучасних машин електронних цифрових цілком дозволяють спроектувати і впровадити багатоаспектний бухгалтерський облік, який набагато корисніший та більш змістовно відповідає вимогам стратегічного регулювання (господарювання). Але, створення підсистеми багатовимірного бухгалтерського обліку вимагає спеціальних самостійних досліджень, зусиль ряду учених й фахівців цеху обліково-економічного забезпечення, навіть єдиних трудових колективів. Вищезначена проблематика може бути вирішена тільки на базі розробки теорії і методології фінансово-економічних вимірювань виходячи при цьому з альтернат (принципів) загальної теорії вимірювань.

* * *

В статье определено, процесс интеграции функции бухгалтерского учёта, всё углубляется, функциональное разложения его ведения и усиление роли бухгалтерского учёта в современной системе стратегического регулирования предприятиями промышленности и научно-производственными объединениями предъявляют более серьёзные требования к процессу измерения, которые учитываются. От точности измерения производственно-хозяйственных процессов и оценки их результатов, от наличия действенной и экономически эффективной системы измерителей зависит, насколько успешно подсистема бухгалтерского учёта будет выполнять свои целевые функции. Обосновано, проблема измерения и сравнения экономических величин ещё не разработана до конца, в связи, с чем она стала серьёзным препятствием на пути совершенствования и управления экономикой. К сожалению, ещё много условных показателей в экономике, в своё время были приняты для облегчения подсистем бухгалтерского учёта и планирования до сих пор действуют по инерции. Доказано, в настоящее время, как известно, в сводном бухгалтерском учёте мы располагаем лишь стоимостными показателями, отнесёнными на соответствующие счета в пределах месяца. Это было связано со стремлением в своё время свести к минимуму ручной труд из записи многочисленных учётно-экономических показателей и их обработке. Сейчас же, в условиях машин электронных цифровых, решение этих вопросов не выступает сложным. Возможности современных машин электронных цифровых вполне позволяют спроектировать и внедрить многоаспектный бухгалтерский учёт, который намного полезнее и более содержательно соответствует требованиям стратегического регулирования (хозяйствования). Но, создание подсистемы (функции) многомерного бухгалтерского учёта требует специальных самостоятельных исследований, усилий ряда учёных и специалистов цеха учётно-экономического обеспечения, даже единичных трудовых коллективов. Вышеуказанная проблематика может быть решена только на базе разработки теории и методологии финансово-экономических измерений исходя при этом из представлений (принципов) общей теории измерений.

* * *

The article defines the process of integration of the accounting function, which is deepening, the functional development of its management and the strengthening of the role of accounting in the modern system of strategic regulation by enterprises of industry and research and production associations, present more serious requirements to the measurement process, which are taken into account. From the accuracy of measuring the production and economic processes and evaluating their results, from the availability of an efficient and cost effective system of meters, depends on how successfully the subsystem of accounting will perform its target functions. It is substantiated that the problem of measuring and comparing economic quantities has not yet been elaborated to the end, in connection with which it has become a serious obstacle to the improvement and management of the economy. Unfortunately, there are still many conditional indicators in the economy, which at one time were adopted to facilitate the accounting and planning

subsystems and still act by inertia. It is proved, at this time, as we know, in the consolidated accounting, we have only the cost indicators that are attributed to the relevant accounts within a month. This was due to the desire of its time to minimize manual work on the record of numerous accounting and economic indicators and their processing. Now, in the conditions of electronic digital machines, the solution of these issues does not seem complicated. The capabilities of modern electronic digital machines completely allow us to design and implement multidimensional accounting, which is much more useful and more meaningful to meet the requirements of strategic regulation. However, the creation of a subsystem of multidimensional accounting requires special independent studies, the efforts of a number of scientists and specialists of the shop of accounting and economic support, even single labor collectives. This problem can be solved only on the basis of the development of the theory and methodology of financial and economic measurements based on the basis of the general theory of measurements, others.

Ключові слова: багатовимірний, бухгалтерський облік, створення і ціль

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, многомерный, основывание, цель

Keywords: accounting, creation, function, goal, multidimensional, subsystem

ВСТУП

Вимірювання виступає фундаментальним поняттям у методі будь-якої науки. За допомогою вимірювання більш детально і глибоко вивчаються об'єкти, досліджуються їх різні аспекти, у тому числі ті, які мають у даний момент визначальне значення та через які, власне, ведеться спостереження, вимірювання тощо. У функції (підсистемі) бухгалтерського обліку вимір здійснюється за допомогою оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості готової продукції. Комплексна оцінка дозволяє найрізноманітніші об'єкти бухгалтерського обліку уявити у єдиному вимірі і тим самим зробити їх порівняльними та порівнянними. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку служить для вимірювання витрат на виготовлення певного виду виробу. Проблеми калькуляції у даний час досліджуються досить інтенсивно, у той же час вимірювання як складова частина і елемент методу абсолютно не досліджене. Усі автори-дослідники без винятку [1-13] обмежуються перерахуванням 3 (трьох) видів вимірників – натурального, трудового та грошового із визнанням вирішальної ролі для підсистеми (функції) бухгалтерського обліку останнього вимірювача тощо.

Процес інтеграції функції (підсистеми) бухгалтерського обліку, що все заглиблюється, функціональне розвинення його ведення і посилення ролі бухгалтерського обліку у сучасній системі стратегічного регулювання підприємствами промисловості й науково-виробничими об'єднаннями пред'являють більш серйозні вимоги до процесу вимірювання, що враховуються. Від точності вимірювання виробничо-господарських процесів та оцінки їх результатів, від наявності дієвої й економічно ефективної (рентабельної) системи вимірників залежить, наскільки успішно підсистема (функція) бухгалтерського обліку буде виконувати свої цільові функції тощо.

Проблема вимірювання та порівняння економічних величин ще не розроблена до кінця, у зв'язку, із чим вона стала серйозною перешкодою на шляху удосконалення і управління економікою. На жаль, ще багато умовних показників у економіці, які свого часу були прийняті для полегшення підсистем бухгалтерського обліку та планування і досі діють за інерцією тощо.

МЕТА РОБОТИ полягає у обґрунтуванні можливості створення підсистеми багатовимірного бухгал-

терського обліку на базі розробки методики економічних вимірювань виходячи при цьому з альтернатив (положень) загальної теорії вимірювань тощо.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичною основою публікації виступає діалектичний метод і основні положення теорії системи управління та бухгалтерського обліку. У процесі дослідження використовувалися наступні методи: *абстрактно-логічний* (для теоретичного узагальнення й формулювання висновків); *монографічний* (при дослідженні теоретичних думок систем управління і бухгалтерського обліку).

РЕЗУЛЬТАТИ

Відомо, що абсолютно однорідні величини бувають тільки у математиці, при конкретних фізичних вимірах однорідність величин та ідентичність дискретних об'єктів не ідеальні. У цьому відношенні немає принципів відмінностей між економічними і фізичними величинами, вони полягають у ступені неоднорідності. Однак, у фізиці є можливість встановити природні одиниці виміру, стабільні та точні для однозначного виміру безперервних величин. В економіці немає таких природних незмінних еталонів. Наближено інваріантним вважають людино-годину простої праці. Однак, обчислення вартості безпосередньо у одиницях робочого часу – це не вирішена задача. Усі інші одиниці виміру (чисто економічні) не інваріантні, що надає економічним вимірам неминучу неоднозначність. Кожен економічний об'єкт невичерпний за своїми властивостями і його вимір може вироблятися різними способами у залежності від цілей дослідження. Будь-який із можливих способів вимірювання може вважатися проекцією об'єкта на дану координату. Наприклад, кількість вироблених бавовняних тканин можна вимірювати у натуральних одиницях, але ніяка прийнята одиниця не надасть повної інформації про фізичний обсяг випуску та тим більше про якість готової продукції. Можна виміряти довжину випущених тканин у погонних метрах, відволікаючись від відмінностей у ширині. Можна, із урахуванням різної ширини, виміряти площу тканин у квадратних метрах, але при цьому буде утрачена інформація про довжину, яка істотна для споживача тканин. Можна враховувати випуск тканин за вагою або за кількістю уточин і інше. У будь-яких таких випадках ми отримуємо додаткову інформацію (дані) ціною втрати інших показників. Але, така оцін-

ка не виступає повноцінним виміром.

Отже, економічний об'єкт може бути охарактеризований мірами різних його властивостей, та ці міри не зводяться одна до одної. Іншими словами, економічні події багатовимірні, тобто мають якісну багатовимірність, і їх можна найточніше представляти багатовимірними показниками. Отже, для більш об'єктивного відображення економічних подій бухгалтерський облік теж повинен бути багатовимірним. Це особливо важливо в умовах існування інтегрованої (об'єднаної) системи обробки інформаційних даних, показники якої повинні задовольняти вимогам усіх видів бухгалтерського обліку тощо.

У зв'язку з цим підсистема (функція) бухгалтерського обліку рівною мірою повинна оперувати такими показниками: I. Фізичні вимірювачі (вага, кількість, обсяг та ін.); II. Якісні вимірники (сорт, розмір, артикул та ін.); III. Вартісні вимірники (собівартість реалізації, вартість, прейскурантна ціна); IV. Рахунки, які дебетуються та кредитуються, субрахунки, аналітичні рахунки; V. Час здійснення обліково-економічних подій (рік, місяць, число, година, хвилина та ін.); VI. Місця здійснення виробничо-господарських процесів, місця, переміщення господарських засобів (ділянка, цех, склад та ін.).

ВИСНОВКИ

На даний час, як відомо, у зведеному бухгалтерському обліку ми маємо у своєму розпорядженні лише вартісні показники, віднесені на відповідні рахунки у межах місяця. Це було пов'язано із прагненням свого часу звести до мінімуму ручну працю із запису численних обліково-економічних показників та їх обробці. Зараз же, в умовах машин електронних цифрових, рішення цих питань не виступає складним. Можливості сучасних машин електронних цифрових цілком дозволяють спроектувати і впровадити багатоаспектний бухгалтерський облік, який набагато корисніший та більш змістовно відповідає вимогам стратегічного регулювання (управління) та інше. Але, створення підсистеми (функції) багатовимірного бухгалтерського обліку вимагає спеціальних самостійних досліджень, зусиль ряду учених та фахівців цеху обліково-економічного забезпечення, навіть єдиних трудових колективів. Вищеозначена проблематика може бути вирішена тільки на базі розробки теорії і методології (методики) фінансово-економічних вимірювань виходячи при цьому із положень (принципів) загальної теорії вимірювань тощо.

Список використаних джерел

1. Базалієва Л.В. Науково-теоретичні та методичні основи управління транзакційними витратами підприємства. Харків, 2009. 164 с.
2. Барышев С.Б. Формирование учётно-аналитической системы, ориентированной на сбалансированные показатели, в торговых организациях: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Орел, 2013. 308 с.
3. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. Киев, 2013. 408 с.
4. 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.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: тео-

- рія, професія, міжпредметні зв'язки. Житомир, 2007. 236 с.
6. Пономарева С.В. Методология формирования системы учётно-контрольной информации для управления стоимостью компаний сферы интеллектуальных бизнес-услуг: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Москва, 2013. 541 с.
7. Пушкар М.С. Розробка системи обліку. Тернопіль, 2003. 198 с.
8. Хусаинова А.С. Совершенствование бухгалтерской финансовой и управленческой отчётности сельскохозяйственных организаций: проблемы теории и методологии: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12. Москва, 2013. 534 с.
9. Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті. Львів, 2012. 400 с.
10. Jackson J. International economic law in times that are interesting. *Journal of International economic law*. 2000. № 1. Vol. 3. pp. 3-14.
11. Lind D. A., Marchal W. G., Wathen S. A. *Statistical Techniques in Business and Economics*. 2011. 800 p.
12. Lucas R.E. On the Mechanics of Economic Development. *Journal of Monetary Economics*. 1988. January. pp. 3-42.
13. Praveen R. Nayyar. Information asymmetries: a source of competitive advantage for diversified service firms. *Strategic Management Journal*. 1990. Vol. II. pp. 513-519.

References

1. Bazalijeva L.V. Scientific-theoretical and methodical bases of management of transaction costs of the enterprise. Kharkiv, 2009. 164 p. (in Ukrainian).
2. Baryshev S.B. Formation of the accounting and analytical system, focused on balanced indicators, in trade organizations: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Orel, 2013. 308 p. (in Russian).
3. Zhuk V.N. Fundamentals of the institutional theory of accounting. Kyiv, 2013. 408 p. (in Russian).
4. Karpova V.V. Value measurement in the system of accounting and reporting: modern theory and practice: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Nizhny Novgorod, 2011. 320 p. (in Russian).
5. Kireytshev H.H. Development of accounting: theory, profession, interpersonal relations. Zhytomyr, 2007. 236 p. (in Ukrainian).
6. Ponomareva S.V. Methodology for the formation of a system of accounting and control information for managing the value of companies in the sphere of intellectual business services: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Moscow, 2013. 541 p. (in Russian).
7. Pushkar M.S. Development of the accounting system. Ternopil, 2003. 198 p. (in Ukrainian).
8. Husainova A.S. Improvement of accounting financial and management reporting of agricultural organizations: problems of theory and methodology: dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12. Moscow, 2013. 534 p. (in Russian).
9. Shkvir V.D., Zagorodnij A.H., Vysochan O.S. Information systems and technologies in accounting and auditing. Lviv, 2012. 400 p. (in Ukrainian).
10. Jackson J. International economic law in times that are interesting. *Journal of International economic law*. 2000. № 1. Vol. 3. pp. 3-14.
11. Lind D.A., Marchal W.H., Wathen S.A. *Statistical Techniques in Business and Economics*. 2011. 800 p.
12. Lucas R.E. On the Mechanics of Economic Development. *Journal of Monetary Economics*. 1988. January. pp. 3-42.
13. Praveen R. Nayyar. Information asymmetries: a source of competitive advantage for diversified service firms. *Strategic Management Journal*. 1990. Vol. II. pp. 513-519.

ГІЛЬОРМЕ

Тетяна Вікторівна
gillyorme@i.ua

УДК 657.6

ОСТРОУМОВА

Анастасія Дмитрівна
ostroumovas95@icloud.comМЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ
УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ
ЗАПАСІВ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ
ПІДПРИЄМСТВІMETHODOLOGICAL ASPECTS OF STOCK
ACCOUNTING ORGANIZATION
IMPROVEMENT AT THE COMMERCIAL
ENTERPRISEк.е.н., доцент, Дніпровський
національний університет
імені Олеся Гончарамагістрант, Дніпровський
національний університет
імені Олеся Гончара

Обліково-аналітичне забезпечення сегменту обліку запасів формує платформу прийняття ефективних релевантних рішень щодо управління системою ресурсів торговельного підприємства. Метою статті є дослідження методичних та організаційних аспектів обліку запасів у сучасних умовах господарювання. Запропонована форма Акту переоцінки товарів, яка враховує зміни у вартості запасів та торговій націнці. Побудовано Фрагмент графіку документообороту та оперограму руху Акту переоцінки товарів. Задля визначення впливу кожної з переоцінок на балансову вартість товарно-матеріальних цінностей запропоновано використовувати аналітичні рахунки до рахунку 281 «Товари на складі».

* * *

Учетно-аналитическое обеспечение сегмента учета запасов формирует платформу принятия эффективных релевантных решений по управлению системой ресурсов предприятия. Целью статьи является исследование методических и организационных аспектов учета запасов в современных условиях хозяйствования. Предложена форма Акта переоценки товаров, которая учитывает изменения в стоимости запасов и торговой наценке. Построено Фрагмент графика документооборота и оперограму движения Акта переоценки товаров. Для определения влияния каждой из переоценок на балансовую стоимость товарно-материальных ценностей предложено использовать аналитические счета к счету 281 «Товары на складе».

* * *

Current scientific view tends to place an increasing emphasis on the study of stock accounting organization at commercial enterprises. The topicality of this subject is stipulated by a vital role of stocks in contemporary economics: commodity stocks are indispensable for uninterrupted supply of material assets to consumers. Efficient stocks and inventory management enables to reach higher precision in financial settlements, to minimize the risk of shortage of goods and ensure continuity of inventory turnover process. Recording and confirmation of accomplished operations concerning supply and sales of commodity stocks is within the scope of accounting therefore it is vital to organize properly the work in this sphere. Analytical and accounting support of stock accounting segment forms a platform for making effective relevant decisions with regard to assets system management of the commercial enterprise. The objective of the paper is the study of methodological and organizational aspects of stock accounting in contemporary business environment. The work contains propositions for the form of Report of revaluation of goods that takes into consideration the change in the stock value and trade margin. The paper proposes an elaborate Fragment of document flow chart and a flow operogramme for Report of revaluation of goods. With the purpose of defining the impact of each revaluation upon the book value of material assets, the work comprises suggestions for use of analytical accounts for account 281 'Goods in storage'. The study incorporates improvements to turnover balance sheet according to account 281 in terms of analytical accounts which enable to determine the sum total of inventory revaluation conducted in the accounting period. The issues of stock valuation and revaluation, accounting of transportation and procurement costs and choice of base for their allocation are resolved by the company management by means of defining the elements of inventory in the accounting policy: cost of receipt of goods, valuation on balance sheet date and upon disposal.

Ключові слова: товарні запаси, переоцінка, товарно-матеріальні цінності, аналітичні рахунки, оперограма

Ключевые слова: товарные запасы, переоценка, товарно-материальные ценности, аналитические счета, оперограма

Keywords: commodity stocks, revaluation, material assets, analytical accounts, operogramme

ВСТУП

У сучасній науковій думці все більше приділяється дослідженню організації обліку запасів на торговельному підприємстві. Актуальність даної теми обумовлена важливою роллю запасів у сучасній економіці: товарні запаси необхідні для безперебійного забезпечення споживачів товарно-матеріальними цінностями. Дослідження їх управління допомагає зробити розрахунки більш точними, звести до мінімуму ризики дефіцитів тих чи інших товарів, забезпечити безперервність процесу обороту запасів [3]. Відображення та підтвердження здійснених операцій з поста-

вання та продажу товарних запасів знаходиться в бухгалтерському обліку, а тому важливо правильно організувати роботу в даній сфері.

Основні положення щодо методичних аспектів обліку запасів на торговельному підприємстві досліджені такими науковцями як: О.Т. Бровко [1], О.В. Крещенко [5], О.А. Кругловою [6], І.П. Мішук [7], О.С. Романченко [9] та ін..

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є дослідження методичних та організаційних аспектів обліку запасів у сучасних умовах господарювання.

РЕЗУЛЬТАТИ

Питання переоцінки запасів у законодавстві практично не згадується. У ПСБО 9 «Запаси» з переоцінкою тісно пов'язане поняття чистої вартості реалізації. Положення визначає, що на дату балансу запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, що схоже на уцінку. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих, або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Далі у п. 28 ПСБО 9 зазначено, що у випадку збільшення чистої вартості реалізації запасів, які раніше були уцінені, потрібно визначити інший операційний дохід на суму чистої вартості реалізації в межах суми попереднього зменшення. Останній пункт схожий на проведення дооцінки раніше уцінених запасів [8].

Пояснення згаданих пунктів положення між дослідниками відрізняються. Наприклад, Р. Грачова стверджує, що чиста вартість реалізації – це вартість, за якою продаж тих чи інших запасів є можливим у разі втрати цими активами певних властивостей, внаслідок чого їх собівартість може виявитися невідшкодованою стовідсотково, тобто у п. 27-28 ПСБО 9 не йде-

ться про переоцінку запасів [4].

У свою чергу, П.В. Чалюк, Л.Я. Швейкіна, Л.В. Чаплигіна, розглядають чисту вартість реалізації саме як переоцінену первісну вартість запасів, а тому згадані вище пункти ПСБО 9 стосуються саме цього питання [10].

На нашу думку, за умови, що у законодавстві відсутнє чітке і зрозуміле визначення чистої вартості реалізації, більш широко розкриває сутність даного поняття саме друга група вчених, оскільки якою б не була уцінка запасу – нижчою або вищою від собівартості – це не змінює сутності господарської операції як такої, питання стоїть лише у розмірі збитку [2].

Законодавство України не передбачає регламентовану форму Акту переоцінки товарів. На наш погляд, для торговельного підприємства, що здійснює оцінку товарів за цінами продажу, можна запропонувати таку форму Акта переоцінки товарів (табл. 1).

Як і будь-який первинний документ, акт переоцінки має певний порядок руху в межах підприємства, а тому пропонується для цього документу такий графік переміщення між підрозділами підприємства (табл. 2).

Схематично рух Акту переоцінки подано у вигляді опорограми (табл. 3).

Таблиця 1

Акт переоцінки товарів № від 00.00.20 р. [розроблено автором]

Номенклатурний номер	Назва товару	Одиниця вимірювання	Кількість	Ціна				Вартість				Різниця	
				До переоцінки		Після переоцінки		До переоцінки		Після переоцінки		Уцінка (-) Дооцінка (+)	
				Всього	У т. ч. торгова націнка	Всього	У т. ч. торгова націнка	Всього	У т. ч. торгова націнка	Всього	У т. ч. торгова націнка		
			Всього	х		х							

Таблиця 2

Графік документообігу на підприємстві (фрагмент) [розроблено автором]

№ з/п	Назва документу	Документообіг	Відповідальний структурний підрозділ	Термін знаходження документу в підрозділі
1.	Акт переоцінки товарів	Формування документа	Експертна комісія з переоцінки	До 3 числа наступного місяця
		Перевірка документів на відповідність господарської операції чинному законодавству	Головний бухгалтер	1 день
		Затвердження документа керівником	Керівник	1 день
		Прийняття документа до обліку та обробка (введення даних в ІС)	Бухгалтер з обліку ТМЦ	1 день
		Передача в архів		3 роки

Таблиця 3

Оперограма руху Акту переоцінки товарів [розроблено автором]

№ з/п	Назва робіт	Комісія з переоцінки	Головний бухгалтер	Керівник	Бухгалтер з обліку ТМЦ
1	Формування документа	●			
2	Перевірка документа за формою та змістом		●		
3	Візування документа	●		●	
4	Реєстрація документа в 1С				●
5	Зберігання документа				●

Для того, щоб бухгалтер або інший користувач міг оцінити вплив переоцінки на вартість товарів загалом за субрахунком 281 «Товари на складі» пропонується ввести такі аналітичні рахунки: 2811 «Товари на складі за первісною вартістю»; 2812 «Переоцінка товарів на складі».

Крім того, така аналітика дозволить бухгалтеру визначити, за якою з оцінок – первісною або чистою вартістю реалізації – відображати товарні запаси на дату балансу.

Розглянемо на прикладі удосконалення обліку товарів.

Вихідні дані: 05.09.18р. ТОВ «Альянс Синтез» придбало 100 л дизельного палива за ціною 16,00 грн. (крім ПДВ), торгова націнка складає 60%. 06.09.18 р. реалізовано 80 л придбаного палива за ціною 25,60

грн. (в т.ч. ПДВ). 15.09.18р. комісією прийнято рішення про уцінку палива, що залишилося через кон'юнктурні коливання на 204,8 грн., або на 40 % від ціни продажу (нова ціна – 15,36 грн.). 30.09.18 р. ситуація на ринку стабілізувалася, тому прийнято рішення про дооцінку палива на 122,8 грн. (нова ціна – 21,5 грн.). На 01.09.18 р. залишок товарів складає 5000 грн..

Тоді кореспонденція рахунків з переоцінки товарів матиме такий вигляд, як показано у табл. 4.

Наочно зміни на субрахунку 281 «Товари на складі» та його аналітичних рахунках можна побачити за допомогою оборотно-сальдової відомості. У табл. 5 наведено оборотно-сальдова відомість за рахунком 281 без аналітики (суми відповідно до табл. 4) у межах номенклатури – дизельне паливо.

Таблиця 4

Журнал господарських операцій ТОВ «Альянс Синтез» за вересень 2018 р. (фрагмент)

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1.	05.09.18	Придбано дизельне паливо (16,00 грн.*100л)	2811	631	1600
2.		Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	320
3.		Нарахована торгова націнка (1600*0,6)	2811	285	960
4.	06.09.18	Реалізовано паливо (25,6 грн*80л)	361	702	2048
5.		Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	341,33
6.		Списано собівартість реалізованого товару	902	2811	1280
7.		Списано суму торгової націнки реалізованого товару	2811	285	768
8.	15.09.18	Проведено уцінку товару, внаслідок чого: зменшено ціну товарів за рахунок торгової націнки (960грн -768 грн)	285	2812	192
		уцінено балансову вартість товарів	946	2812	115,2
		зменшення податкового кредиту методом червоного сторно (115,2*20%)	641	946	23,04
9.	30.09.18	Віднесено на фінансовий результат суму в порядку закриття рахунків обліку витрат	791	946	92,16
10.	30.09.18	Проведено дооцінку товару, внаслідок чого здійснено дооцінку балансової вартості товарів (у межах попередньої уцінки)	2812	719	115,2
		збільшено ціну товарів за рахунок збільшення торгової націнки	2812	285	7,6
11.		Віднесено на фінансовий результат суму в порядку закриття рахунків обліку доходів	719	791	115,2

Таблиця 5

Оборотно-сальдова відомість за рахунком 281 «Товари на складі» за вересень 2018р.

№ з/п	Дата	Сальдо на початок місяця, грн		Обороти за місяць, грн		Сальдо на кінець місяця, грн	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	01.09.18	5000	-	-	-	-	-
2.	05.09.18	-	-	2560	-	-	-
3.	06.09.18	-	-	-	2048	-	-
4.	15.09.18	-	-	-	204,8	-	-
5.	30.09.18	-	-	122,8	-	-	-
Всього		5000	-	2682,8	2252,8	5430	-

Як видно з табл. 5, досить складно виявити вплив переоцінки, якщо не знати сум уцінки або дооцінки за досліджуваний період. Однак, якщо сформувати оборотно-сальдову відомість за рахунком 281 в розрізі аналітичних рахунків, можна чітко побачити суми переоцінок, які були здійснені в цьому періоді (табл. 6).

За даними табл. 6 можна зробити висновок, що у вересні 2018 р. внаслідок переоцінки дизельного палива

підприємство втратило 82 грн., оскільки сума уцінки перевищує суму дооцінки.

Крім того, на дату балансу бухгалтер повинен відобразити вартість товару за чистою вартістю реалізації (тобто у сумі 5430 грн.), а не за первісною вартістю (5512 грн.). У випадку, якщо сума дооцінки перевищить суму уцінки, тоді бухгалтер покаже в балансі товари за первісною вартістю.

Таблиця 6

Оборотно-сальдова відомість за рахунком 281 «Товари на складі» в розрізі аналітичних рахунків за вересень 2018 р. [розроблено автором]

№ з/п	Рахунок	Дата	Сальдо на початок місяця, грн		Обороти за місяць, грн		Сальдо на кінець місяця, грн	
	Субрахунок		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
281 «Товари на складі»			5000	-	2682,8	2252,8	5430	-
1.	2811 «Товари на складі за первісною вартістю»	01.09.18	5000	-	-	-	-	-
2.		05.09.18	-	-	2560	-	-	-
3.		06.09.18	-	-	-	2048	-	-
4.		30.09.18	-	-	-	-	5512	-
5.	Усього за 2811		5000	-	2560	2048	5512	-
6.	2812 «Переоцінка товарів на складі»	15.09.18	-	-	-	204,8	-	-
7.		30.09.18	-	-	122,8	-	-	-
8.	Усього за 2812		-	-	122,8	204,8	(82)	-
Усього за 281			5000	-	2682,8	2252,8	5430	-

ВИСНОВКИ

Таким чином, питання оцінки та переоцінки запасів, обліку транспортно-заготівельних витрат та вибір бази їх розподілу вирішує керівництво підприємства шляхом визначення елементів запасів в обліковій політиці: за якою вартістю надходять на підприємство, як їх оцінювати на дату балансу та при вибутті, що залежить головним чином від специфіки діяльності підприємства. Перспективами подальших досліджень є поглиблення удосконалення організації обліку запасів: розробка Технічної карти переоцінки товарних запасів, внутрішньої управлінської звітності щодо переоцінки запасів тощо.

Список використаних джерел

1. Бровко О.Т. Економічна сутність товарних запасів та їх місце в системі управління товарними потоками підприємств торгівлі. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2009 № 2. С. 12-21.
2. Гільорме Т.В., Доценко Н.І. Облікове-аналітичне забезпечення електронної форми торгівлі суб'єктів господарювання в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2017. №7. С. 34-38.
3. Гільорме Т.В., Барміна К.О. Організаційно-методичний підхід щодо організації управлінського обліку виробничих запасів сільськогосподарського підприємства. Еконо-

міка і фінанси. 2017 № 1. С. 19-28.

4. Грачова Р. Дозапасалися. URL: <https://dtki.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr8.html>

5. Крещенко О.В. Товарні запаси як об'єкт управління у категорійному менеджменті. Актуальні проблеми економіки. 2014. № 2. С. 492-500.

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

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

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

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

10. Чалюк П.В., Швейкіна Л.Я., Чаплигіна Л.В. Бухгалтерський облік в 2 частинах. URL: http://posibnyku.vntu.edu.ua/buh_ob/

References

1. Brovko O.T. The economic essence of inventories and their place in the system of management of commodity flows of trade enterprises.. Visnyk Chernivetskoho torhivno-ekonomichnoho instytutu. 2009 № 2. pp. 12-21. (in Ukrainian)

2. Hilorme T.V., Dotsenko N.I. Accounting and analytical support of the electronic form of trading of business entities in Ukraine. *Ekonomika. Finansy. Pravo*. 2017. №7. pp. 34-38. (in Ukrainian)
3. Hilorme T.V., Barmina K.O. Organizational-methodical approach to the organization of management accounting of agricultural production stocks. *Ekonomika i finansy*. 2017. № 1. pp. 19-28. (in Ukrainian)
4. Hrachova R. Dozapalyssia. URL: <https://dtki.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr8.html> (in Ukrainian)
5. Kreshchenko O.V. Commodity stocks as an object of management in categorical management. *Aktualni problemy ekonomiky*. 2014. № 2. pp. 492-500. (in Ukrainian)
6. Kruhlova O.A. Efficiency of inventory management in retail companies. Kharkiv, 2002. (in Ukrainian)
7. Mishchuk I.P., Ryzhkova O.V. Formation of an effective policy of managing inventories of a trading enterprise. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*. 2012. Issue 22.3. pp. 297-302. (in Ukrainian)
8. Regulation (standard) of accounting 9 "Stocks": approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine from 20.10.1999 № 246 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. (in Ukrainian)
9. Romashchenko O.S. Management of commodity stocks of trade enterprises. Kryvyi Rih, 2016. (in Ukrainian)
10. Chaliuk P.V., Shveikina L.Ya., Chaplyhina L.V. Accounting in 2 parts. URL: http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob (in Ukrainian)

КОРНІЛОВА

Олена Владиславівна
Elarto17@gmail.com

УДК 656.224.072.44

ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ ТУРИЗМУ
В УКРАЇНІ

БОРБЛІК

Карина Едуардівна
Karyna.borblyk@gmail.comTHE FEATURES OF UKRAINIAN
TOURISM DEVELOPMENTк.е.н., доцент, Донецький
університет управлінняасистент кафедри, Донецький
національний університет
економіки і торгівлі імені
Михайла Туган-Барановського

Стаття присвячена визначенню стану розвитку туризму в Україні. В роботі визначено місце туризму в українській економіці та його функції, проведено аналіз загальних тенденцій та особливостей формування туристичних потоків, запропоновано заходи щодо розвитку туризму в промислових районах України, запропоновані напрямки для розвитку туризму за сучасних економічних умов. Аналіз стану туризму в Україні показав, що доходність цієї галузі, перш за все, залежить від збільшення туристичних потоків, а також політики державної підтримки внутрішнього туризму та створення привабливого для інвесторів інвестиційного клімату.

* * *

Статья посвящена определению состояния развития туризма в Украине. В работе определено место туризма в украинской экономике и его функции, проведено анализ общих тенденций и особенностей формирования туристических потоков, предложены направления дальнейшего развития туризма в современных экономических условиях. Анализ туризма в Украине показал, что доходность этой отрасли, прежде всего, зависит от увеличения туристических потоков, а также политики государственной поддержки внутреннего туризма и создания привлекательного для инвесторов инвестиционного климата..

* * *

Introduction. Overall trends of Ukrainian touristic industry progress are given in this article. The place of tourism in the Ukrainian economy and its functions was identified in this work. The analysis of the general tendencies and features of formation of tourist streams, directions of the further development of tourism are offered.

Purpose. The purpose of the article is to study the state of tourism in Ukraine, and based on the analysis conducted, to provide recommendations for its further progress.

Results. The author defines Ukraine as a country with great potential for the development of both internal and external tourism. The article analyzes the problems and describes peculiarities of tourism industry in Ukraine. The analysis of the tourist flows in Ukraine is made: there are analyzed the number of foreign tourists in Ukraine by countries and Ukrainian tourists going to foreign countries. The paper suggests measures to develop tourism in industrial districts of Ukraine. In these regions should be start develop a new type of tourism - industrial tourism. Using Travel Hub system not only reduce time cost of potential consumers and optimize travel costs, but also to help them independently develop routes, to choice hotels and get qualification advice for travel safety experts. Important in the development of tourism is also improving the current regulatory framework, improving the condition of the national transport network and international transport corridors, increasing their throughput capacity.

Conclusion. The development of tourism at the present situation of economics functioning in Ukraine requires to search new tourism service systems sources, tourist products and new financing this industry. Government support and provision of guarantees to investors will provide the tourism industry with opportunities for rapid development and increase revenues to the budget of the country.

Ключові слова: туризм, тенденції розвитку, аналіз, чинники, в'їзний туризм, виїзний туризм, функції, перспективи

Ключевые слова: туризм, тенденции развития, анализ, факторы, въездной туризм, выездной туризм, функции, перспективы

Keywords: tourism, development trends, analysis, factors, inbound tourism, outbound tourism, functions, prospects

ВСТУП

Розвиток туризму безпосередньо впливає на зростання валового національного продукту країни, а також стимулює розвиток інших галузей економіки, які формують інфраструктуру ринку туристичних послуг.

Слід відмітити, що туризм в деяких країнах є основним джерелом надходжень до бюджету. Так, за даними Всесвітньої організації туризму про рівень доходів від туристичної галузі, найбільший дохід на одного мешканця складає 17621 дол. США на Бри-танських Вергинських островах, а в ТОП-25 країн, які найбільше заробляють на туризмі, входять такі Європейські країни, як Люксембург, Кипр, Мальта, Австрія, Хор-

ватія [1]. Щодо України, то підрахунки доходу від туризму на одного мешканця в державі навіть не проводяться.

В сучасній економіці, туризм стає одним із найприбутковіших видів підприємництва. Тому для України розвиток туризму може стати одним із джерел надходження іноземної валюти, сприяти підвищенню рівня зайнятості та якості життя населення. Розвиток туризму в Україні, останнім часом, хоча і проходить в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації, але вже показав стійку динаміку до зростання. Це свідчить про те, що Україна має значний потенціал в цій сфері, і, за певною підтримкою держави та надання

гарантій для інвесторів, туристична галузь може стрімко розвиватись і стати бюджетотворюючою для країни.

Висування туризму на передові позиції в економіці різних країн поживало інтерес дослідження проблем розвитку туризму серед вітчизняних науковців, таких як А.В. Бодрова, Ю.О. Ольвінська, Н.В. Мельник, В.Ю. Пестушко, З.В. Юринець, В.О. Цибульський та інші. Але внаслідок масштабних змін, які відбуваються в туристичній індустрії, як в Україні, так і світі, дослідженню новітніх тенденцій слід приділяти постійну увагу.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідити стан туризму в Україні та на основі проведеного аналізу надати рекомендації щодо його подальшого розвитку.

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, офіційних сайтів, та даних досліджень Всесвітніх туристичних організацій. При проведенні дослідження використано методи аналізу, синтезу, порівняння, групування та узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Туризм можна розглядати у широкому сенсі слова, як галузь, або сферу діяльності, та у вузькому значенні – відповідно до інтересів різних учасників – суб'єктів туристичного ринку, які формують сукупний попит та сукупну пропозицію на ринку туристичних послуг.

Як визначається у ст. 1 закону України «Про туризм», туризм – це «...тимчасовий виїзд особи з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування» [2].

Загальними чинниками, які сприяють розвитку туризму в будь-якій країні є кліматичні, історико-культурні, можливість забезпечення достатнього рівня безпеки для туристів, високий рівень якості туристичних послуг та державна підтримка розвитку даної галузі [3, с.225].

Туризм впливає на соціальний розвиток регіонів і країни в цілому, виконуючи ряд основних функцій (рис. 1).



Рис. 1. Функції туризму

Відтворювальна, або оздоровча функція туризму, дозволяє відновити сили й внутрішні ресурси людини, витрачені під час праці та виконання повсякденних побутових обов'язків. Причому оздоровчий ефект поділяється на лікувальний і профілактичний.

Розважальна функція туризму дозволяє раціонально використовувати вільний час людини.

Пізнавальна (освітньо-виховна) функція туризму сприяє всебічному розвитку особистості, формуванню почуття патріотизму, моральних та естетичних якостей, розширенню знань людини з країнознавства і природознавства, історії та культури.

Економічна функція туризму сприяє розвитку соціально-економічної інфраструктури регіону, збільшенню кількості зайнятих. Туризм є джерелом поповнення місцевих бюджетів.

Туризм поділяється на внутрішній та зовнішній (іноземний). Основну частку в доходах від туризму економічно розвинутих країн займає внутрішній туризм. Найбільше помітний вплив надходжень внутрішнього туризму в Німеччині – понад 87 % усіх доходів від туризму [3, с. 226].

В Україні більше 70 % населення ніколи не поки-

дали межі країни. Тому з покращенням рівня життя, розвитку туристичної інфраструктури та якості туристичних послуг Україна має великий потенціал зростання як внутрішнього так і зовнішнього туризму. Однак, на сьогоднішній день, цей потенціал недостатньо повно розкрито. Про це свідчить частка туристичної галузі в структурі ВВП України, яка протягом останніх років знаходиться в межах 2,0-2,5 %. До основних перешкод, що гальмують розвиток туристичної сфери в Україні, можна віднести економічні, політичні, екологічні.

В Україні регіони мають різну туристичну спрямованість і ступінь розвинутої туристичного ринку. Найбільш привабливими для туристів завжди були Закарпаття, Одеська, Херсонська, Миколаївська та Запорізька області, доходи від туризму в яких рік від року збільшуються, тоді як туризм в Дніпропетровській, Луганській і Донецькій областях розвивається повільними темпами.

Є недооціненими туристично-рекреаційні сфери старопромислових регіонів України. Хоча в індустріально-промислових містах Дніпропетровщини, таких як Кривий Ріг, Марганець, Нікополь в останні роки

розвивається індустріальний туризм, який задовольняє пізнавальні потреби населення із ознайомленням з виробництвом, технікою та технологіями [4, с. 9].

Розвиток екологічного туризму пов'язаний із збільшенням попиту населення до відвідування місць з незмінним або мало зміненим природним середовищем. В Україні екотуризм знаходиться на стадії розвитку і частіше його називають «зеленим», «сільським» або «агротуризмом», «етно-культурний» туризм. Екотуризм не тільки приносить прибуток, а й сприяє поширенню пропаганди збереження екосистеми.

Перешкодою у розвитку туризму в Україні є незадовільний стан шляхів і низька пропускна спроможність міжнародних транспортних коридорів (МТК).

Розвиток сільського туризму потребує вирішенню проблеми приведення стану вітчизняних транспортних мереж та послуг у відповідність до норм і стандартів ЄС.

Видом туризму, що розвивається в Україні, є винний туризм. Основними регіонами, де розвивається

винний туризм є Закарпаття, Одеська та Херсонська області, де великі і малі виноробні підприємства можуть підвищити попит на свою продукцію та закріпити свої позиції на вітчизняному ринку і отримати можливість виходу на міжнародні ринки [4].

Перспективним для України може стати й медичний туризм, але його розвиток є можливим лише за умов отримання інвестицій та вдосконалення медичного страхування.

Враховуючи істотну відмінність вітчизняних регіонів за рівнем і можливостями рекреаційного розвитку, а також станом транспортної та готельної інфраструктури, ефективно вирішити проблему туристичної галузі в Україні тільки з центру вельми складно. Необхідно активно залучати до цього процесу регіони. Отже, всі регіони України мають необхідний туристично-рекреаційний потенціал для розвитку індустрії туризму з орієнтацією як на внутрішніх, так й іноземних туристів. Динаміку в'їзного та виїзного туризму в Україні протягом 2015-2017 рр. представлено на рис. 2.

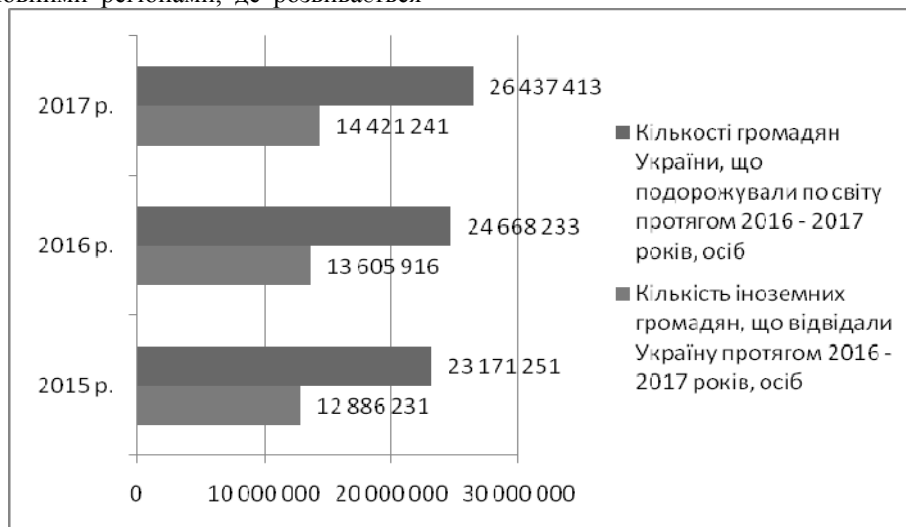


Рис. 2. Динаміка в'їзного та виїзного туризму в Україні протягом 2015-2017 рр.

За даними адміністрації Державної прикордонної служби України нашу країну відвідало 14,4 млн. іноземних туристів, що на 6 % більше, ніж в 2016 р. і на 11,8 % більше, ніж у 2015 р. [5].

У табл. 1 представлено аналіз динаміки і структури туристських потоків країн-лідерів за відвідуванням України у 2016-2017 рр..

Так, за даними офіційної статистики, в Україні у 2017 р. значно збільшився потік іноземних туристів з Білорусі на 49,5 %, Туреччини – на 33,3 %, Німеччини – на 22,5 % та Ізраїлю – на 20,2%. Та навпаки, зменшилась чисельність туристів, що прибули до України з Угорщини на 16,6 %, Словаччини – на 10,8 %, Польщі – на 4,2 % та Росії на 1,4 %. Зростання кількості іноземних туристів сприяла невелика, у порівнянні з іншими країнами, вартість проживання. На збільшення кількості іноземних туристів у 2017 р. вплинуло проведення конкурсу Євробачення.

Лідерами країн, до яких спрямовувався потік українських туристів впродовж 2016-2017 рр., стали Німеччина, Румунія та Угорщина. У табл. 2 представ-

лено динаміку та структуру виїзного туризму в Україні у топі десятка країн, які відвідувались громадянами України.

Запровадження безвізу з країнами ЄС вплинуло на збільшення у 2017 р. потоку українців до країн Європейського Союзу. Так, потік українських туристів до Німеччини збільшився протягом аналізованого періоду на 7,8 %, до Румунії – на 21,9 %, а до Угорщини – на 7,8 %. Крім того, зростання потоку подорожуючих українських туристів спостерігається до Єгипту (на 75,5 %) та Туреччини (на 27,3 %). Водночас зазнали незначного скорочення чисельність українських туристів, що відвідували Словаччину (на 3,5 %) та Польщу (на 1,2 %).

Слід зауважити, що внутрішні туристичні потоки забезпечені в'їзними потоками на 70-80 % і лише на 20-30 % – вітчизняними туристами. Після анексії Криму та втрати контролю з боку держави на частині території Донбасу, туристичний потік різко скоротився, так у 2014 р. він зменшився на 40 %, а у 2015 р. ще на 20 %.

Таблиця 1

Аналіз динаміки і структури туристських потоків країн-лідерів за відвідуванням України у 2016-2017 рр.

Країна	2016 рік		2017 рік		Приріст, %
	осіб	частка, %	осіб	частка, %	
Молдова	4474151	32,88	4548192	31,51	1,6
Росія	1542631	11,34	1521038	10,55	-1,4
Білорусь	1827751	13,43	1521038	18,95	49,5
Польща	1195089	8,78	1144391	7,94	-4,2
Угорщина	1271173	9,34	1059838	7,35	-16,6
Румунія	775823	5,7	792870	5,5	2,2
Словаччина	410732	3,02	366327	2,54	-10,8
Туреччина	206706	1,52	275506	1,91	33,3
Ізраїль	217160	1,6	261119	1,81	20,2
Німеччина	171455	1,26	210056	1,46	22,5

Таблиця 2

Аналіз динаміки і структури потоків українських туристів у країни відвідування у 2016-2017 рр.

Країна	2016 рік		2017 рік		Приріст, %
	осіб	частка, %	осіб	частка, %	
Молдова	1655775	6,7	1680353	6,4	1,5
Росія	3 859820	15,6	4376423	160,5	13,4
Білорусь	1114457	4,5	1186466	4,5	6,5
Польща	10111086	40,9	9990978	37,8	-1,2
Угорщина	2893370	11,7	3118758	11,8	7,8
Румунія	857728	3,5	1045424	3,9	21,9
Словаччина	887120	3,6	854657	3,2	-3,5
Єгипет	417949	1,7	733597	2,8	75,5
Туреччина	930657	3,7	1185051	4,5	27,3
Німеччина	275987	1,1	344150	1,3	24,7

Девальвація гривні протягом 2014 р. вплинула на недоступність для більшої частки населення подорожей за кордон, але, у той же час, надала додаткові можливості для внутрішнього туризму. Вже у 2015 р. ринок туризму розпочав своє відновлення, в першу чергу, за рахунок розвитку внутрішнього туризму. У 2015 р. внутрішній туристичний потік в Україні зріс у середньому на 30-40 %. Але з встановлення безвізового режиму для громадян України із країнами ЄС у червні 2017 р., значно поживило виїзний потік туристів з України за кордон.

Відбулися зміни і у внутрішніх потоках туристів. Українці, які раніше надавали перевагу відпочинку у Криму, змінили свої пріоритети після Російської окупації півострова і тепер обирають інші місця для відпочинку на узбережжі Чорного та Азовського морів, найбільш затребуваними стали міста Одеса, Херсон та Миколаїв.

2017 рік в Україні було оголошено «Роком туризму». Зростанню зацікавленості у отриманні якісних туристичних послуг сприяє проведення постійного рейтингу серед туристичних операторів, яких на со-

годні в Україні працює біля 100, більшість з яких входить до Всеукраїнської Асоціації Туристичних Операторів, а також в інші міжнародні організації.

Розвитку внутрішнього туризму в Україні буде сприяти реалізація з 2017 р. Порядку встановлення категорій готелям від 1 до 5 зірок. Оцінювання готелів на відповідність вимогам державних стандартів відтепер буде проводитися органами сертифікації, які акредитовані Національним агентством з акредитації України. Наявність зірок дозволить туристам краще орієнтуватися при виборі свого розміщення, відтак сприятиме покращенню якості обслуговування та розвитку конкуренції на ринку туристичних послуг.

На рис. 3 представлено динаміку кількості туристів, які отримали послуги туроператорів та турагентств в Україні протягом 2012-2017 рр.. Статистичні данні свідчать про те, що організований туристичний потік у 2017 р. майже досяг рівня 2012 р. і це без урахування непідконтрольних територій Криму та Донбасу. Розвитку туризму в Україні буде сприяти прийняття у 2017 р. Стратегії розвитку туризму та курортів [6].

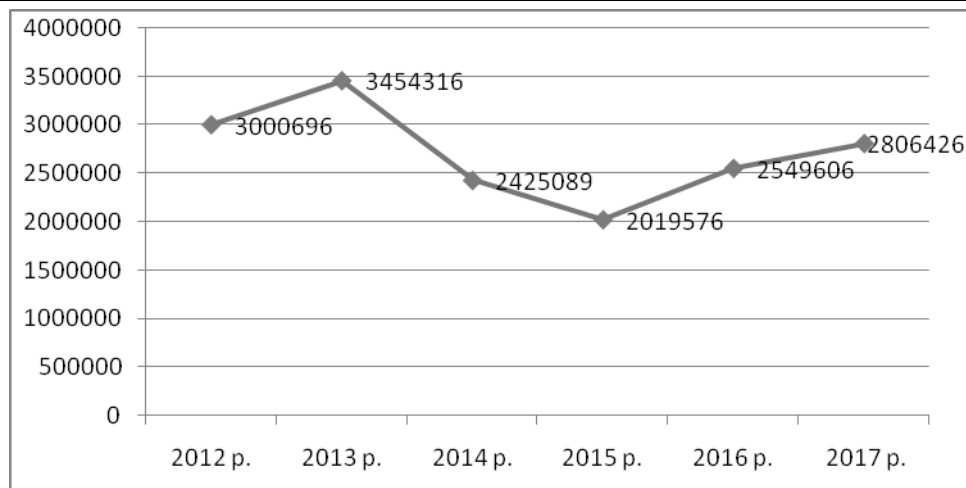


Рис. 3. Кількість туристів, обслужених туроператорами та турагентами в Україні протягом 2012-2017 рр.

Але для залучення іноземних інвестицій у галузь туризму потрібні більш рішучі дії з боку держави. Слід позбавити на певний час інвесторів-забудовників від сплати податку на землю, як це було зроблено в Грузії та Туреччині, а також розробити механізми довгострокової (на 20-40 років) оренди землі.

Travel Hub, де потенційні туристи зможуть ознайомитись за допомогою віртуальних мереж із маршрутами, які пропонують туроператори, знайти або замовити подорож на свій смак або самостійно розробити собі маршрут, обрати готелі в місцях зупинок. Також тут можна отримати кваліфіційну пораду спеціалістів в області туризму та ознайомитись із позитивними та негативними відгуками.

Використання системи Travel Hub дозволить потенційним споживачам не тільки оптимізувати витрати на подорожі, а також самостійно розробляти маршрути, обирати готелі та одержувати кваліфікаційні поради спеціалістів щодо безпеки подорожей.

ВИСНОВКИ

Аналіз стану туризму в Україні показав, що дохідність цієї галузі, перш за все, залежить від збільшення туристичних потоків, а також політики державної підтримки розвитку внутрішнього туризму, спрямованої на розвиток курортних та лікувальних-профілактичних та культурних закладів.

Розвиток туризму в сучасних умовах функціонування економіки в Україні вимагає пошуку нових джерел фінансування цієї галузі. Державна підтримка та надання гарантій інвесторам дозволять туристичній індустрії швидко розвиватись та збільшать надходження до бюджету країни, що в свою чергу, забезпечить комплексний розвиток регіонів і дозволить зберегти екологічну рівновагу та історичну і культурну спадщину.

Список використаних джерел

1. TOP 25 стран, зарабатывающих на туризме. URL: [http://finance.bigmir.net/news/economics/17650-TOP-25-stran-](http://finance.bigmir.net/news/economics/17650-TOP-25-stran-zarabatyvayushih-na-turizme)

[zarabatyvayushih-na-turizme](http://finance.bigmir.net/news/economics/17650-TOP-25-stran-zarabatyvayushih-na-turizme). (дата звернення 19.08.2018).

2. Закон України "Про туризм", №1282-IV, в редакції від 18.11.2003 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>. (дата звернення: 20.08.2018).

3. Пестушко В.Ю. Туризм як джерело доходів. Наукові записки СумДПУ імені А.С.Макаренка. 2015. Вип. 6. С. 223-228.

4. Любіцева О.О. Індустріальний туризм: від дефініції до бренду. Матеріали I-го міжнародного науково-практичного форуму. Кривий Ріг. 2013. С. 7-10.

5. Інформація щодо відвідування України іноземними туристами та виїзду громадян України за кордон у 2017 році: за даними офіційного сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua> (дата звернення: 21.08.2018).

6. Про схвалення Стратегії розвитку туризму та курортів на період до 2026 року: розпорядження Кабінету Міністрів України, № 168-р, від 16.03.2017. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas> (дата звернення: 22.08.2018).

References

1. TOP 25 countries earning on tourism. URL: [http://finance.bigmir.net/news/economics/17650-TOP-25-stran-](http://finance.bigmir.net/news/economics/17650-TOP-25-stran-zarabatyvayushih-na-turizme)

2. Law of Ukraine "About Tourism", № 1282-IV, in the wording of November 18, 2003. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>

3. Pestushko V.Yu. Tourism as a source of income. Scientific notes of Sumy MPU named after AS Makarenko. Sumy. 2015. Iss. 6. pp. 223-228 (in Ukraine).

4. Lyubitseva O.O. Industrial tourism: from definitions to brand. Materials of the I-th International Scientific and Practical Forum. Kryvyi Rih. pp. 7-10.

5. Information on visiting Ukraine by foreign tourists and departure of Ukrainian citizens abroad in 2017: according to the official website of the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>

6. On approval of the Tourism Development and Resorts Strategy for the period up to 2026: Cabinet Ministers of Ukraine, № 168-p, on March, 16, 2017. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249826501>

ПОШИВАЛОВА

Олена Володимирівна
elenaposhivalova1956
@gmail.com

УДК [620.92:338.45] (447)

ПОБУДОВА ЕКОНОМЕТРИЧНОЇ МОДЕЛІ РИНКУ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ

CONSTRUCTION OF THE ECONOMETRIC MODEL OF THE TOBACCO PRODUCTS MARKET

к.ф.-м.н., доцент,
Дніпровський національний
університет імені Олеся
Гончара

На основі кореляційного, регресійного аналізу запропонована методика побудови багатовимірної економетричної моделі ринку тютюнових виробів в Україні. За допомогою необхідної і достатньої умов встановлена ідентифікація кожного з рівнянь системи. Побудована модель дозволяє отримати прогноз динаміки споживання тютюнових виробів, частки нелегального обігу та надходжень акцизного податку. Розрахунки середнього темпу зростання показали, що спостерігається тенденція спаду динаміки споживання тютюнових виробів, частки нелегального обігу та надходжень акцизного податку.

* * *

На основании корреляционного, регрессионного анализа предложена методика построения многомерной эконометрической модели рынка табачных изделий в Украине. С помощью необходимой и достаточных условий установлена идентификация каждого из уравнений системы. Построенная модель позволяет получать прогноз динамики потребления табачных изделий, доли нелегального оборота и поступлений акцизного налога. Расчеты среднего темпа роста показали, что наблюдается тенденция уменьшения динамики потребления табачных изделий, доли нелегального оборота и поступлений акцизного налога.

* * *

The tobacco market is a specific market: on the one hand, the use of tobacco products is harmful to humans, and on the other hand, complete elimination of it will lead to significant revenue losses to the budget of Ukraine and the transition of the legal market into illegal one. Several factors should be taken into account when determining the level and dynamics of excise tax rates for tobacco products. These factors include, first, the level of real incomes of the population, the share of expenditures for tobacco products, consumers' reaction to the increased prices for tobacco products; secondly, consideration of the current situation in the tobacco products consumer market, the processes of concentration and monopolization, production dynamics, export-import flows; thirdly, consideration of social aspects of tobacco products consumption, deterioration of the overall health of the population, promotion of a healthy lifestyle, lowering the level of diseases of the respiratory system, etc. The work objective is to develop a multidimensional econometric model of the tobacco market in Ukraine. The target of research is a system of indicators characterizing the tobacco products consumption, the share of illegal turnover and the receipt of excise tax. On the basis of correlation, regression analysis a multivariate econometric model of tobacco market in Ukraine. With the help of necessary and sufficient conditions, the identification of each of the equations of the system was established. The constructed model allows obtaining a forecast of the dynamics of consumption of tobacco products, shares of illegal circulation and excise tax revenues. The work has also defined trends of exogenous variable models and their corresponding predictive values, namely the dynamics of tobacco products consumption, the share of illegal turnover and the receipt of excise tax. Calculations of the average growth rate have shown that there is a tendency for a decrease in the dynamics of tobacco products consumption, the share of illegal turnover and the receipt of excise tax.

Ключові слова: макроекономічні прогнози, параметри критеріїв, незалежні змінні, екзогенні та ендогенні змінні, приведена та структурна форма моделі

Ключевые слова: макроэкономические прогнозы, параметры критериев, независимые переменные, экзогенные и эндогенные переменные, приведенная и структурная форма модели

Keywords: macroeconomic forecasts, parameters of criteria, independent variables, exogenous and endogenous variables, reduced and structural form of the model

ВСТУП

Ринок тютюнових виробів та їх виробництво в Україні є одними з найбільших в Європі. Він представлений великою кількістю продукції, від тютюну нюхального до сигарет елітних класів різноманітних брендів. Це говорить про широкий вибір пропозицій і високий рівень конкуренції на ринку тютюнових виробів в Україні.

Тютюнові вироби, зокрема сигарети, є шкідливими для здоров'я [2]. Існує безліч незаперечних медичних та наукових фактів про те, що куріння може призвести до раку легень, емфіземи, серцевих захворювань та інших серйозних хворіб, тому заради зменшення шкоди для людей цей сегмент ринку потребує всебічного регулювання та контролю над виробництвом

і продажем тютюнових виробів.

Ринок тютюнової продукції є специфічним ринком: з одного боку, вживання тютюнових виробів шкідливе для людини, а з іншого – повна його ліквідація приведе до значних втрат надходжень до бюджету України та переходу в нелегальний ринок. Тютюнове виробництво щорічно забезпечує понад 3 % доходу Державного бюджету [4].

Тютюнова галузь – це один з небагатьох видів економічної діяльності, у якому спостерігається позитивна динаміка сплати податку саме з внутрішнього ринку без особливої залежності від зовнішніх світових ринків. Тютюнові вироби – це специфічний товар, споживання якого є досить стабільним, ритмічним та низько еластичним щодо доходів.

Податкові механізми регулювання відрізняються значною гнучкістю і різноманітністю. Податки з продажів, акцизи, імпорتنі мита постійно коригуються залежно від поточної кон'юнктури на споживчому ринку.

При визначенні рівня та динаміки ставок акцизного податку на тютюнові вироби слід враховувати ряд факторів. По-перше, рівень реальних доходів населення, частка витрат на тютюнові вироби, реакція споживачів на зростання цін на них. По-друге, врахування поточної ситуації на споживчому ринку тютюнових виробів, процесів концентрації та монополізації, динаміки виробництва, експортно-імпорتنих потоків. По-третє, врахування соціальних аспектів споживання тютюнових виробів, погіршення загального рівня здоров'я населення, пропаганда здорового способу життя, зменшення рівня захворювань органів дихання тощо [3].

Деякі роки ставки акцизного податку на тютюнові вироби стрімко зростали. Це відбувалося внаслідок погіршення загальної ситуації в економіці, що було спричинено світовою фінансовою кризою 2008-2009 рр., погіршенням зовнішньої кон'юнктури (торговельні відносини з Російською Федерацією), внутрішньою політичною кризою 2013-2014 рр. Протягом 2007-2014 рр. ставки акцизного податку у гривневому вимірі на тютюнові вироби збільшились у 28 разів, що стало своєрідним шоком для виробників і споживачів, якщо врахувати, що впродовж аналогічного попереднього періоду зростання ставок було мінімальним [6, 7].

МЕТА РОБОТИ

Метою даної роботи є побудова багатовимірної економетричної моделі ринку тютюнових виробів в Україні. Об'єктом дослідження виступає система показників, що характеризує споживання тютюнових

виробів, частку нелегального обігу та надходження акцизного податку.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet. При проведенні дослідження використано методи кореляційного та регресійного аналізу.

РЕЗУЛЬТАТИ

При побудові моделі бралася до уваги система показників, заснованих на щорічних динамічних рядах за останні 14 років, а саме:

Ендогенні змінні у момент t : y_1 – динаміка споживання тютюнових виробів; y_2 – частка нелегального обігу тютюнових виробів; y_3 – надходження акцизного податку, млрд. грн.

Екзогенні змінні у момент t : x_1 – середньозважені ставки акцизного податку; x_2 – динаміка виробництва тютюнових виробів; x_3 – реальний наявний дохід населення, відсоток до попереднього року; x_4 – індекси цін на алкогольні напої і тютюнові вироби, відсоток до попереднього року.

Зумовлені змінні (екзогенні за поточний період часу і лагові тобто екзогенні і ендогенні за попередні періоди часу): $x_1(t)$, $x_2(t)$, $x_3(t)$, $x_4(t)$, $x_1(t-1)$, $x_2(t-1)$, $y_1(t-1)$, $y_2(t-1)$, $x_4(t-1)$, $x_3(t-1)$, $y_3(t-1)$.

Для складання системи рівнянь моделі будувалася кореляційна матриця змінних, яка приведена у табл. 1.

Таблиця 1

Кореляційна матриця змінних для складання системи рівнянь моделі

	x1	x2	y1	y2	x3	x4	y3	x1(t-1)	x2(t-1)	y1(t-1)	y2(t-1)	x4(t-1)	x3(t-1)	y3(t-1)
x1	1													
x2	-0.250	1												
y1	-0.215	0.908	1											
y2	0.865	-0.221	-0.042	1										
x3	-0.550	-0.076	-0.156	-0.444	1									
x4	0.251	0.370	0.533	0.401	-0.635	1								
y3	0.856	-0.119	0.068	0.987	-0.500	0.478	1							
x1(t-1)	0.923	-0.397	-0.387	0.826	-0.495	0.201	0.803	1						
x2(t-1)	-0.133	0.860	0.930	-0.043	-0.341	0.620	0.081	-0.178	1					
y1(t-1)	0.066	0.616	0.831	0.262	-0.437	0.728	0.378	0.008	0.912	1				
y2(t-1)	0.861	-0.413	-0.188	1.000	-0.430	0.359	0.987	0.826	-0.043	0.262	1			
x4(t-1)	0.175	0.072	0.428	0.571	-0.129	0.665	0.588	0.189	0.413	0.626	0.571	1		
x3(t-1)	-0.302	0.123	-0.117	-0.449	0.109	-0.575	-0.489	-0.345	-0.185	-0.364	-0.449	-0.639	1	
y3(t-1)	0.904	-0.385	-0.202	0.983	-0.422	0.255	0.976	0.857	-0.046	0.241	0.983	0.456	-0.368	1

Розрахунок матриці здійснено за допомогою пакету 'Data Analysis' MS Excel.

Проведення кореляційного аналізу на етапі обробки даних дозволило обмежити коло використаних показників, вибрати для подальшого аналізу такі, які відбивають сильний вплив основних факторів на динаміку змін ринку тютюнових виробів. Одночасно також вирішувалася задача виключення мультиколінеарності [1,5,8].

Аналіз кореляційної залежності змінних (табл. 1) дає можливість побудувати економетричну модель у вигляді:

$$\begin{cases} y_1 = a_{13}x_2(t-1) + a_{12}x_2; \\ y_2 = a_{25}y_3(t-1) + b_{23}y_3; \\ y_3 = a_{31}x_1 + a_{35}y_3(t-1) + a_{34}y_2(t-1) + b_{32}y_2 \end{cases} \quad (1)$$

Таким чином в моделі остаточно залишаються три ендогенні змінні (y_1 , y_2 , y_3) та п'ять зумовлених змінних (x_1 , x_2 , $x_2(t-1)$, $y_2(t-1)$, $y_3(t-1)$).

Перевіримо необхідну умову ідентифікації для системи рівнянь моделі.

Якщо позначити число ендогенних змінних в i -тому рівнянні через H , а число зумовлених змінних, які містяться в системі, але не входять в це рівняння через D , то умова ідентифікації може бути записана у вигляді наступного рахункового правила:

- якщо $D+1 < H$ рівняння неідентифіковане;
- якщо $D+1 = H$ рівняння ідентифіковане;
- якщо $D+1 > H$ рівняння понадідентифіковане;

Перше рівняння системи (1) включає одну ендогенну мінну (y_1) і дві зумовлені змінні ($x_2(t-1)$, x_2). Тобто можна вважати, що це рівняння є рівнянням з розподіленим лагом.

Друге рівняння системи (1) включає дві ендогенні змінні (y_2 , y_3) і одну зумовлену змінну $y_3(t-1)$.

$$\begin{cases} y_1 = 86.41982 - 0.01968x_1 + 0.29558x_2(t-1); \\ y_2 = 1.03389y_3 + 0.21977y_3(t-1); \\ y_3 = 3.0462 - 0.0315x_1 - 0.8367y_2(t-1) + 0.1645y_3(t-1) + 1.6037y_2 \end{cases} \quad (2)$$

Для подальшого аналізу ринку тютюнових виробів в Україні визначемо коефіцієнти еластичності для рівнянь системи (2) за формулою $E_i = a_i \frac{\bar{x}_i}{\bar{y}}$.

Для першого рівняння системи (2) маємо: $E_{x_1} = -0.0086$; $E_2 = 0.2521$.

Для другого: $E_{y_3} = 1.29554$; $E_{y_3(t-1)} = 0.218$.

Для третього: $E_{x_1} = -0.11954$; $E_{y_2(t-1)} = -0.536$; $E_{y_3(t-1)} = 0.1434$; $E_{y_2} = 1.2798$.

Як видно з цих даних, при збільшенні на 1 % ставки акцизного податку динаміка споживання тютюнових виробів зменшиться на 0.01 %, при збільшенні на 1 % виробництва у попередньому році споживання тютюнових виробів у поточному році збільшиться на 0.25 %.

Відповідно при збільшенні на 1 % акцизного податку частка нелегального обігу тютюнових виробів збільшиться на 1.3 %, а збільшення у попередньому році на 1 % акцизного податку приведе до збільшення

Таким чином, $H_2 = 2$, $D_2 = 4$, отже, виконується умова $H_2 < D_2 + 1$. Друге рівняння системи (1) буде понадідентифіковане.

Третє рівняння системи (1) включає дві ендогенні змінні (y_2 , y_3) і три зумовлені змінні (x_1 , $y_3(t-1)$, $y_2(t-1)$). Таким чином, $H_3 = 2$, $D_3 = 2$, отже, виконується умова $H_3 < D_3 + 1$. Це рівняння також буде понадідентифікованим.

Внаслідок того, що перше рівняння системи (1) є рівнянням з розподіленим лагом, то для визначення його коефіцієнтів можна застосовувати звичайний метод найменших квадратів (МНК).

Друге і третє рівняння системи (1) є понадідентифікованими, тому для визначення коефіцієнтів структурної форми цих рівнянь необхідно використовувати двокроковий метод найменших квадратів (надалі – МНК).

Двокроковий МНК полягає в наступному:

1. Складають наведену форму моделі і визначають чисельні значення параметрів кожного її рівняння звичайним МНК.

2. Виявляють ендогенні змінні, які знаходяться в правій частині структурного рівняння.

3. Звичайним МНК визначають параметри структурного рівняння, використовуючи в якості вихідних даних фактичні значення зумовлених змінних і розрахункові значення ендогенних змінних, що стоять в правій частині даного структурного рівняння.

Після виконання відповідних розрахунків система (1), яка характеризує економетричну модель тютюнового ринку, приймає вид:

нелегального обігу тютюнових виробів у поточному році на 0.22 %.

Збільшення на 1 % ставки акцизного податку приведе до зменшення надходження акцизного податку на 0.12 %, якщо в попередньому році зросли на 1 % надходження акцизного податку і частка нелегального обігу, то це призведе до зменшення надходження акцизного податку у поточному році відповідно на 0.14 % і 0.54 %. При збільшенні на 1 % частки нелегального обігу надходження акцизного податку збільшиться на 1.28 %.

Прогнозування ендогенних змінних (динаміки споживання тютюнових виробів, частки нелегального обігу та надходжень акцизного податку) можлива при побудові трендів екзогенних змінних моделі x_1 , x_2 , $x_2(t-1)$, $y_2(t-1)$, $y_3(t-1)$.

У роботі також були визначені тренди екзогенних змінних моделі та відповідні їх прогнозні значення, а саме динаміки споживання тютюнових виробів, частки нелегального обігу та надходжень акцизного податку, які представлені у табл. 2.

Найменування показника	Прогноз				Середній темп зростання
	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	
Динаміка споживання тютюнових виробів	64.83599	53.04172	40.74754	28.113	0.759
Динаміка частки нелегального обігу	37.15385	37.41659	36.27948	33.525	0.967
Динаміка надходжень акцизного податку	29.20617	28.65418	26.88696	23.737	0.934

ВИСНОВКИ

На основі кореляційного, регресійного аналізу побудована багатовимірна економетрична модель прогнозування тенденції розвитку ринку тютюнових виробів України. Розрахунки середнього темпу зростання показали, що спостерігається тенденція спаду динаміки споживання тютюнових виробів, частки нелегального обігу та надходжень акцизного податку.

Список використаних джерел

1. Айвазян С.А., Мхитарян В.С. Прикладна статистика і основи економетрики. Москва, 1996.
2. Гільорме Т.В., Єлісєєва О.К. Моделі управління персоналом підприємства: методологічна платформа та шляхи застосування. Дніпро, 2016.
3. Данілов О.Д., Паєнко Т.В. Оцінка обсягів нелегального обігу підакцизних товарів. Фінанси України. 2010. № 5. С. 58-65.
4. Кизим М.О., Раєвнева О.В. Прогнозування акцизних надходжень до державного бюджету: теоретичний і економіко-математичний аспекти. Фінанси України. 2012. № 11. С. 31-43.
5. Орлов А.И. Економетрика. Москва, 2006.
6. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

7. Ткачук В.В. Ринок тютюнових виробів в Україні: реалії, проблеми, перспективи розвитку. Товарознавчий вісник. 2014. №7. С. 185-192.

8. Єлісєєва І.І. Економетрика. Москва, 2001.

References

1. Aivazian S.A., Mkhitarian V.S. Applied statistics and the foundations of econometrics. Moscow, 1996. (in Russian)
2. Hilorme T.V., Yelisieieva O.K. Models of human resources management: methodological platform and ways of application. Dnipro, 2016. (in Ukrainian)
3. Danilov O.D., Paientko T.V. Estimation of volumes of illegal circulation of excisable goods. Finansy Ukrainy. 2010 № 5. pp. 58-65. (in Ukrainian)
4. Kyzym M.O., Raievniewa O.V. Prediction of excise tax revenues to the state budget: theoretical and economical-mathematical aspects. Finansy Ukrainy. 2012. № 11. pp. 31-43. (in Ukrainian)
5. Orlov A.Y. Econometrics. Moskva, 2006. (in Russian)
6. official site of the State Statistics Committee of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (in Ukrainian)
7. Tkachuk V.V. Tobacco market in Ukraine: realities, problems, prospects of development. Tovaroznavchyi visnyk. 2014 №7. pp. 185-192. (in Ukrainian)
8. Yelisieieva I.I. Ekonometryka. Moskva, 2001. (in Russian)

ДРОБЯЗКО

Світлана Ігорівна
drobyazko.s.i@gmail.com

УДК 368.212:629.33

МЕЛЬНИКОВА

Юлія Ігорівна

ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ
СТРАХОВОГО РИНКУ ЯК
СЕКМЕНТУ ФІНАНСОВОГО
РИНКУFEATURES OF INSURANCE
MARKET DEVELOPMENT AS A
SEGMENT OF THE FINANCIAL
MARKETк.е.н., доцент, професор кафедри,
Відкритий міжнародний
університет розвитку людини
"Україна", м. Київстарший викладач, НТУ
"Дніпровська політехніка"

Запропоновано уточнення дефініції «страховий ринок» як складної багатоаспектної динамічної системи на конкретному історичному етапі суспільного розвитку соціального захисту та забезпечення економічної безпеки на основі реалізації економічних, фінансових, договірних, інформаційно-консультаційних та інших відносин. Це визначення страхового ринку з позиції системного підходу дозволяє розглянути дві його підсистеми: внутрішню та зовнішню, що в своїй діалектичній єдності забезпечують соціальний захист від внутрішніх та зовнішніх загроз. Доповнено класифікацію страхового ринку класифікаційною ознакою «коло стейкхолдерів». Саме врахування впливу кола стейкхолдерів дозволить визначити групи стейкхолдерів при аналізі тенденції розвитку страхового ринку, його інституціональних змін. Здійснено періодизацію розвитку страхового ринку за період її незалежності України. Проаналізовані зовнішні та внутрішні чинники розвитку страхового ринку.

* * *

Предложено уточнение дефиниции «страховой рынок» как сложной многоаспектной динамической системы на конкретном историческом этапе общественного развития социальной защиты и обеспечения экономической безопасности на основе реализации экономических, финансовых, договорных, информационно-консультационных и иных отношений. Это определение страхового рынка с позиции системного подхода позволяет рассмотреть две его подсистемы: внутреннюю и внешнюю, что в своем диалектическом единстве обеспечивают социальную защиту от внутренних и внешних угроз. Дополнена классификация страхового рынка классификационным признаком «круг стейкхолдеров». Именно учет влияния круга стейкхолдеров позволит определить группы стейкхолдеров при анализе тенденции развития страхового рынка, его институциональных изменений. Осуществлена периодизация развития страхового рынка за период независимости Украины. Проанализированы внешние и внутренние факторы развития страхового рынка.

* * *

Today, the insurance market is one of the priority segments of the modern financial market, which is conditioned by the possibility of protecting economic security as the state as a whole, as well as the vital functions of all members of society. The purpose of the Article is to determine the features of the insurance market development as a segment of the financial market. The definition of "insurance market" as a complex multidimensional dynamic system at the concrete historical stage of social development of social protection and providing of economic protection on the basis of realization of economic, financial, contractual, informational and consultative and other relations is proposed. This definition of the insurance market in terms of the system approach allows considering two of its subsystems: internal and external, which in their dialectical unity provide social protection against internal and external threats. The classification of the insurance market by the classification criterion "stakeholders circle" is supplemented. It is taking into account the influence of the stakeholders circle to identify the group of stakeholders in the analysis of the trend of the insurance market, its institutional changes. The periodization of the development of the insurance market during the period of Ukraine's independence has been made. The external and internal factors of development of the insurance market are analyzed. At the present stage of development of the insurance market of Ukraine there are negative external and internal factors. Negative factors influencing the stagnation of the insurance market are: exchange rate instability, lack of transparency in the insurance market, low capitalization, institutional imbalance, undeveloped financial market, lack of reliable information for making informed decisions on the purchase of insurance services.

Ключові слова: страховий ринок, стейкхолдери, принципи розвитку**Ключевые слова:** страховой рынок, стейкхолдеры, принципы развития**Keywords:** insurance market, stakeholders, development principles

ВСТУП

Сьогодні страховий ринок є з пріоритетних сегментів сучасного фінансового ринку, що обумовлено можливістю захисту економічної безпеки як держави в цілому, так життєдіяльності усіх членів суспільства. Суспільні відносини, які формуються на страховому ринку, мають об'єктивний характер та в результаті призводять до формування явища – страхового захисту. Розвиток страхування з витоків до сучасної інституціональної форми закономірно сформував страховий

ринок, функціонування якого підпорядковується дії об'єктивних ринкових економічних законів, насамперед, закону вартості й закону попиту та пропозиції.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є визначення особливостей розвитку страхового ринку як сегменту фінансового ринку.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

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

РЕЗУЛЬТАТИ

Розглянемо особливості етимології економічної категорії «страховий ринок» як дії механізму страхового захисту, формування безпеки на національному рівні.

Страхова діяльність є вузько спеціалізованою при посиленні двох тенденцій її розвитку: спеціалізація та універсализація [3, с. 135]. Спеціалізація страхового ринку пов'язана з суспільним поділом праці як відповідного процесу. Запровадження засобів автоматизації, інформатизації, формування глобальних ринків, посилюють тенденції універсализації страхової діяльності.

Розвиток ринкових відносин зміцнює інтеграційні процеси, сприяє входженню національних страхових ринків у світовий. Новітня світова тенденція глобального страхового ринку визначається у географічному плані – відбувається експансія страхових організацій розвинених країн на страхові ринки країн, що розвиваються [8].

За результатами дослідження, пропонується *уточнити* дефініцію «страховий ринок» складної багатоаспектної динамічної системи на конкретному історичному етапі суспільного розвитку соціального захисту та забезпечення економічної безпеки на основі реалізації економічних, фінансових, договірних, інформаційно-консультаційних та інших відносин. Це визначення страхового ринку з позиції системного підходу дозволяє розглянути дві його підсистеми: внутрішню та зовнішню,

що в своїй діалектичній єдності забезпечують соціальний захист від внутрішніх та зовнішніх загроз. Внутрішня система страхового ринку містить: страхові продукти, система організації продажу страхових полісів і формування попиту, гнучка система тарифів, власна інфраструктура страховика. Зовнішня підсистема реалізується через зовнішнє оточення – систему стейкхолдерів (зацікавлених осіб, контактних груп).

Концепція стейкхолдерів (зацікавлені сторони) розглядається у системній інженерії. На наш погляд, для розкриття особливості дії суб'єктів страхового ринку, їх впливу на його діяльність, можна використати цю концепцію.

Залучення стейкхолдерів – це діяльність щодо створення можливостей для діалогу між страховою компанією та одним або кількома її стейкхолдерами з метою надання інформаційної бази для релевантних управлінських рішень компанії. У близькому колі стейкхолдерів (первинні стейкхолдери) представлені персонал, власники, клієнти, бізнес-партнери. Дальнє коло (вторинні стейкхолдери) діють через непрямий вплив: держава, конкуренти, інвестори, локальні спільноти (засоби масової інформації, громадські організації тощо). Обидва кола є взаємозалежною системою, павутиння, що підтримує діяльність страхових компаній. Серед значного кола стейкхолдерів обирають найбільш впливові – це альфа-стейкхолдери, які безпосередню впливають на функціонування страхового ринку (рис. 1).

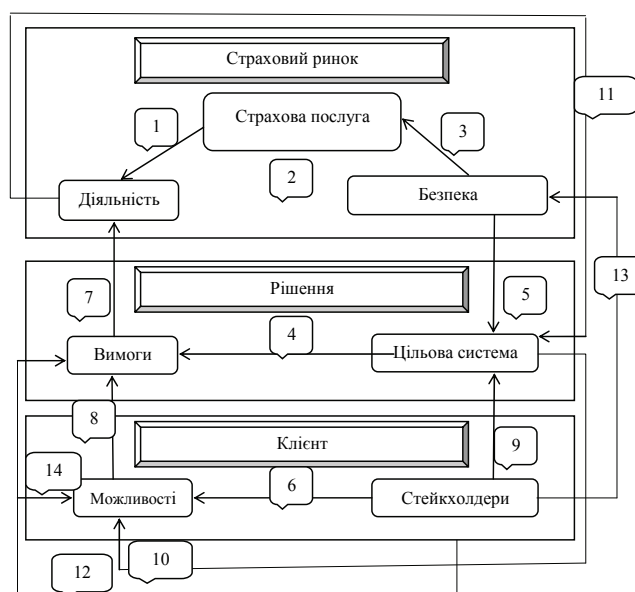


Рис. 1. Альфа-стейкхолдери функціонування страхового ринку, напрямки діяльності: 1 – направляє; 2 – планує та виконує; 3 – застосовує; 4 – задовольняє; 5 – створює; 6 – забезпечує; 7 – визначає предмет і обмежує об'єм; 8 – уточнює; 9 – використовує; 10 – допомагає використовувати; 11 – оновлює та змінює; 12 – формує; 13 – підтримує; 14 – організує [удосконалено [2]]

Саме споживачі страхових послуг (клієнти) як представники альфа-стейкхолдерів сприяють розвитку страхового ринку. Проведення діалогу зі споживачами дозволяє страховим компаніям запобігти можливим ризикам перед формуванням нового страхового продукту, покращити свій імідж у суспільстві, краще зрозуміти потреби страхового ринку. Участь у діалозі зі споживачами приймають треті сторони: громадські організації, які мають необхідну професійну компетенцію щодо тематики, за якою відбувається діалог; профспілки в ситуації, коли рішення компаній щодо

споживачів впливають на умови праці працівників; органи державної влади, оскільки їхня діяльність передбачає захист прав споживачів. Іноді споживачі страхових послуг можуть бути і бізнес-партнерами, тоді спільні зусилля двох компаній створюють ефекти синергії.

Автором систематизовано ознаки щодо класифікації страхових ринків (рис. 2). На наш погляд, саме врахування впливу кола стейкхолдерів дозволить визначити групи стейкхолдерів при аналізі тенденції розвитку страхового ринку, його інституціональних змін.



Рис. 2. Класифікація страхових ринків [систематизовано автором, – запропоновано автором]

Дослідження страхового ринку як суспільного інституту дозволяє визначити національну систему страхування через механізм захисту майнових інтересів юридичних та фізичних осіб.

Але, на жаль, сьогодні страховий сектор в Україні виконує свої соціально-економічні функції лише частково, а страхові компанії у переважній більшості функціонують з низькою ефективністю, особливо у якості інвесторів та фінансових посередників [1, с. 53].

З метою виявлення причини часткової невідповід-

ності виконання класичних соціально-економічних функцій, необхідно дослідити принципи організації страхового ринку. Ці об'єктивні принципи встановлюють якісні та кількісні межі страхового захисту й відповідальності. На наше переконання, принципи функціонування залежать від економічного змісту дефініції. За результатами дослідження сформовано групи принципів ефективного функціонування страхового ринку: правові, соціальні, економічні, забезпечувальні (табл. 1).

Таблиця 1

Принципи ефективного функціонування страхового ринку [авторська розробка]

Групи принципів	Найменування групи принципів	Зміст
Група 1	Правові	верховенство права; контрибуції; суброгації; виплати страхового відшкодування в розмірі наявності причинно-наслідкового зв'язку збитку й події.
Група 2	Соціальні	солідарна взаємодопомога роботодавців та працівників; обов'язковість страхування осіб, які працюють на умовах трудового договору (контракту).
Група 3	Економічні	економічна вигода; еквівалентність; можливість страхування ризику.
Група 4	Забезпечувальні	додержання балансу економічних інтересів особи, сім'ї, суспільства, держави; взаємна відповідальність особи, сім'ї, роботодавця суспільства, держави; своєчасність і адекватність заходів, пов'язаних із відверненням загроз і захистом економічних інтересів; пріоритет договірних (мирних) заходів у вирішенні як внутрішніх, так і зовнішніх конфліктів економічного характеру.

Страховий ринок функціонує у межах правового поля на відповідній території (регіон, країна, світ). Правові принципи ефективного функціонування страхового ринку в Україні на фундаментальній основі верховенства права. Страхове відшкодування згідно зі ст. 10 Закону України «Про страхування» [5] не може перевищувати розмірів прямого збитку, що зазнав страховальник, а відтак приносить страховальникові прибуток. Матеріальний і фінансовий стан страховальника після відшкодування завданих збитків має бути таким, як і до страхового випадку. Принцип суброгації полягає у переданні страховальником страховикові права на стягнення заподіяної шкоди з третіх (винних)

осіб у межах виплаченої суми. Принцип контрибуції обмежує неприродно економічну вигоду страхувальника шляхом заборони страхувати одне й те саме майно кілька разів. Основою виплати страхового відшкодування є принцип наявності причинно-наслідкового зв'язку збитку і події. При невиконанні правових принципів виникають фактори, що сприяють правопорушенням у страховій сфері: шахрайські фальсифікації з боку недобросовісних клієнтів; порушення страховими компаніями умов ліцензування; пособництво страхових компаній легалізації доходів та приховування доходів від оподаткування; здійснення виплат за фіктивними страховими випадками; шахрайство і корупція персоналу

страхових компаній; відсутність дієвого моніторингу функціонування страхового ринку.

Саме зміна вектору державного регулювання через зміни здійснення регулювання страхової діяльності обумовлює відповідний етап розвитку страхового ринку.

Страховий ринок України пройшов декілька етапів розвитку, що обумовлений змінами у державному регулюванні. На наш погляд, розвиток страхового ринку України за період її незалежності умовно можна поділити на 6 етапів.

1 етап (1990-1993 рр.). Перші три роки розвитку страхового ринку в незалежній Україні характеризувався відсутністю державного регулювання страхової діяльності. Відсутність правил гри з боку держави призвело до стрімкого зростання кількості страхових компаній. Страхові компанії мали економічний зиск насамперед від гіперінфляції при акумуляції грошових коштів від населення, при цьому не виконували своїх обов'язків перед клієнтами щодо покриття збитків. Саме це призвело до втручання держави, виникнення державного регулювання цієї підприємницької діяльності.

2 етап (1993-1996 рр.). Прийняття у 1993 р. Декрету Кабінету Міністрів України «Про страхування» [6] та створення Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю призвело до підвищення фінансової відповідальності страховиків. Страховики стали зобов'язані дотримуватися нормативних співвідношень між сумою власного статутного фонду з страховим резервом та обсягом взятих страхових зобов'язань. Страхові зобов'язання залежно від страхування (перестрахування), крім обов'язкових, щодо суми статутного фонду і страхових резервів не повинні були перевищувати [6]: з особистого страхування, крім страхування життя, – 40-кратної її величини; з майнового страхування – 30-кратної її величини; з страхування всіх видів відповідальності – 20-кратної її величини; з перестрахування – 10-кратної її величини.

3 етап (1996-2001 рр.) розпочався у зв'язку з прийняттям Закону України «Про страхування» [5]. Цей Закон України установив систему контролю за рівнем платоспроможності страховиків і порядок розрахунку резервів, посилив норми, що регулюють нагляд за страховою діяльністю, упорядкував види обов'язкового страхування.

На 4 етапі (2001-2008 рр.) в Україні була прийнята вперше Програма розвитку страхового ринку України на 2001-2004 рр. Реалізація Програм розвитку страхового ринку України повинні були забезпечувати перерозподіл ВВП, залучати інвестиції у національну економіку. Також на 4 етапі у 2005 р. було внесено зміни до Закону України «Про страхування» в частині підвищення вимог до мінімальних розмірів статутного фонду страховиків (10 млн євро – для страховиків зі страхування життя і 1 млн євро для страховиків, які займаються видами страхування іншими, ніж страхування життя). Перехід на етап інформаційного суспільства в Україні, посилення тенденцій глобалізації, поява нових видів страхових продуктів призвело до збільшення на цьому етапі етапу кількості страхових компаній із 328 до 469, або на 43%. Валові страхові премії протягом 2006-2008 рр. збільшилися із 13,8 млрд. грн. до 24,0 млрд. грн. (в 1,74 разів), валові страхові

виплати – із 2,6 млрд. грн. до 7,1 млрд. грн. (у 2,71 разів), страхові резерви – із 6,0 млрд. грн. до 10,9 млрд. грн. (у 1,81 разів), загальні активи – із 24,0 млрд. грн. до 41,9 млрд. грн. (у 1,75 разів) [9].

5 етап (2009-2013 рр.) розпочався з падінням страхового ринку під негативним впливом світової фінансової кризи 2009 р., що позначилося на суттєвому скороченні валових страхових премій і виплат. У 2010-2013 рр. відбувалося післякризове відновлення страхового ринку з історичним максимумом валових страхових премій у сумі 28,7 млрд. грн. наприкінці періоду. Нестабільність фінансового ринку, скачки валютних курсів, зменшення платоспроможності населення призвело до скорочення кількості страхових компаній до 407, або на 13,2%.

6 етап (2014 р. – поточний час) – пов'язаний із початком військової агресії, різкою девальвацією гривні і підписанням Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом. На цьому етапі продовжилася тенденція до подальшого скорочення кількості страхових компаній, яких станом на 31.12.2017 р. нараховувалося 294, у тому числі страхові «life» (надалі – СК) – 33 компанії, СК «non-life» – 271 компанія, (станом на 31.12.2016 р. ці показники склали 310, 39 та 271 відповідно) [9]. За 2017 р. частка валових страхових премій по відношенню до ВВП залишилась на рівні 2016 р. та становила 1,5 %, а частка чистих страхових премій по відношенню до ВВП за 2017 р. дорівнювала 1 %, що на 0,1 % менше порівняно з відповідним показником за 2016 р. [4]. Але відбувається поступово пожвавлення страхового ринку України – порівняно з 2016 р. на 8261,5 млн. грн. (або на 23,5 %) збільшився обсяг надходжень валових страхових премій, а обсяг чистих страхових премій збільшився на 2030,6 млн. грн. (або на 7,7%). Збільшення валових страхових премій відбулося майже по всіх видах страхування.

ВИСНОВКИ

На сучасному етапі розвитку страхового ринку України існують негативні зовнішні та внутрішні чинники. До зовнішніх чинників відносяться: економічні – інтервенція іноземного капіталу, обмеженість пропозиції на світовому перестраховальному ринку; політичні – анексія Крима, АТО; соціальні – зuboжіння населення, відток працездатного населення на заробітки. Негативними чинниками, що впливають на стагнацію страхового ринку, є: курсова нестабільність, відсутність транспарентності страхового ринку, низька капіталізація, дисбаланс інституціональної структури, нерозвинений фінансовий ринок [7], брак достовірної інформації для прийняття усвідомленого рішення щодо купівлі страхових послуг.

Список використаних джерел

1. Воронкова О.М., Янченко А. Ю. Діяльність страхових компаній в українських реаліях: фінансовий аспект. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2016. №2. С. 44-62.
2. Гільорме Т.В. Формування механізму просування енергозберігаючих технологій на засадах концепції стейкхолдерів. Інтелект XXI. 2016. № 1. С. 90-98.
3. Залетов О.М. Убезпечення життя. Київ, 2006.
4. Підсумки діяльності страхових компаній за 2017 рік URL: https://www.nfp.gov.ua/files/OgliadRinkiv/SK/2017_rik/sk_%202017.pdf
5. Про страхування. Закон України від 07.03.1996 р.

№ 85/96-ВР станом на 11.07.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>

6. Про страхування. Кабінет Міністрів України; Декрет від 10.05.1993 № 47-93. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/47-93>

7. Слободянюк О.В. Страхувальний ринок у категоріях інституціональних теорій. Економіка та держава. 2016. № 2. С. 61-64.

8. Шевченко В.І. Вплив глобалізаційних тенденцій на страхову діяльність України. Ринок цінних паперів України. 2005. № 3-4. С. 63-71.

9. Як розвивався ринок страхування у 2017 році. URL: <https://finpost.com.ua/news/8005>

References

1. Voronkova O.M., Yanchenko A.Yu. Activities of insurance companies in Ukrainian realities: financial aspect. Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoï sluzhby Ukrainy. 2016. № 2. pp. 44-62. (in Ukrainian).

2. Hilorme T.V. Formation of a mechanism for promotion of

energy-saving technologies on the basis of the concept of stakeholders. Intelekt XXI. 2016. № 1. pp. 90-98. (in Ukrainian).

3. Zaliyev O.M. Life insurance. Kyiv, 2006. (in Ukrainian).

4. Summary of the activities of insurance companies in 2017 URL: https://www.nfp.gov.ua/files/OgliadRinkiv/SK/2017_rik/sk_%202017.pdf (in Ukrainian).

5. Pro strakhuvannia Zakon Ukrainy vid 07.03.1996 r. № 85/96-VR stanom na 11.07.2014. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80> (in Ukrainian).

6. About insurance. Government of Ukraine; Decree from 10.05.1993 № 47-93 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/47-93> (in Ukrainian).

7. Slobodianiuk O.V. Insurance market in the categories of institutional theories. 2016. № 2. pp. 61-64. (in Ukrainian).

8. Shevchenko V.I. Influence of globalization tendencies on insurance activity of Ukraine. 2005 № 3-4. pp. 63-71. (in Ukrainian).

9. How did the insurance market develop in 2017. URL: <https://finpost.com.ua/news/8005> (in Ukrainian).

СТОРОЖЕНКО

Сергій Анатолійович

УДК 343.359.3

АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА НЕЗАКОННЕ
ПЕРЕМІЩЕННЯ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН: ЗАРУБІЖНИЙ
ДОСВІДADMINISTRATIVE LIABILITY FOR THE ILLEGAL MOVEMENT OF
GOODS ACROSS THE CUSTOMS BORDER: FOREIGN EXPERIENCE

заступник начальника –
начальник 1 відділу управління
протидії незаконному обігу
підакцизних товарів Головного
оперативного управління ДФС
України

Статтю присвячено проблемі відповідальності за незаконне переміщення товарів через митний кордон. Проаналізовано норми зарубіжних нормативно-правових актів, якими встановлено адміністративну відповідальність за незаконне переміщення товарів через митний кордон. Автором відзначено про доцільність проведення порівняння законодавства держав СНД, запропоновані пропозиції щодо вдосконалення вітчизняного законодавства, яким встановлено відповідальність за незаконне переміщення товарів через митний кордон.

* * *

Статья посвящена проблеме ответственности за незаконное перемещение товаров через таможенную границу. Проанализированы нормы зарубежных нормативно-правовых актов, устанавливающих административную ответственность за незаконное перемещение товаров через таможенную границу. Автором отмечено о целесообразности проведения сравнения законодательства стран-участниц СНГ, предложены пути совершенствования отечественного законодательства, которым установлена ответственность за незаконное перемещение товаров через таможенную границу.

* * *

Introduction. Now the Ukrainian legislation aimed at protecting interests in the sphere of economic and foreign economic activity remains imperfect. Basically, this concerns the inconsistency of certain sanctions to the benefit that violators of this legislation receive. A particularly lucrative occupation in recent years has been the illegal movement of goods across the customs border of Ukraine with concealment from customs control or outside of customs control. This aspect of the actualization of the need to study foreign experience, which can be used to improve the legislation of Ukraine.

Purpose. The purpose of the article is to investigate the foreign experience of liability for the illegal movement of goods across the customs border.

Results. We found that the composition of commodity smuggling is present in the legislation of all the CIS countries. Moreover, the laws of the countries in question are very similar, which allowed us to distinguish two general types of administratively punishable smuggling (the movement of goods, vehicles outside customs control and the movement of goods with concealment from customs control) that are common to the legislation of the former Soviet republics.

Conclusion. We propose to amend the Customs Code of Ukraine regarding liability for the illegal movement of goods across the customs border of Ukraine with concealment from customs control or outside of customs control by: introducing a differentiated responsibility. The punishment must be different depending on who the offense was committed; the confiscation of vehicles, as an additional, not the main punishment for unqualified warehouses. In addition to all of the above, we insist on the return of criminal liability for the smuggling of goods in Ukrainian legislation.

Ключові слова: товарна (економічна) контрабанда, незаконне переміщення товарів, кордон, зарубіжний досвід

Ключевые слова: товарная (экономическая) контрабанда, незаконное перемещение товаров, граница, зарубежный опыт

Keywords: commodity (economic) smuggling, illegal movement of goods, border, foreign experience

ВСТУП

Нині законодавство України, спрямоване на захист інтересів у сфері господарської та зовнішньоекономічної діяльності, залишається недосконалим. В основному, це стосується невідповідності окремих санкцій тій вигоді, яку отримують порушники цього законодавства. Особливо прибутковим заняттям останнім часом стало незаконне переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем. У суспільстві дані правопорушення все ще вважаються «товарною (економічною) контрабандою», незважаючи на те, що законодавець відмовився від такого тлумачення цих дій.

Незважаючи на те, що вітчизняне законодавство не містить легального визначення поняття «товарна контрабанда», ми під ним будемо мати на увазі правопорушення,

що посягає на встановлений митним законодавством України порядок переміщення товарів через митний кордон, за яке передбачена адміністративна відповідальність (до 2011 р. в Україні за такі дії була передбачена кримінальна відповідальність). На суспільну небезпеку даного виду незаконної діяльності впливає цілий ряд факторів:

– «товарна контрабанда» допомагає «розвідувати» канали для контрабанди культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї або боєприпасів, частин вогнепальної нарізної зброї, а також спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації;

– даний вид діяльності має, переважно, організований характер і служить стабільною фінансовою підтримкою організованих груп та злочинних організацій;

– незаконне ввезення / вивезення алкогольних і тютюнових виробів завдає непоправної шкоди здоров'ю людей. У зв'язку з тим, що в Україні на даний вид виробів ціни істотно нижчі, ніж у європейських країнах, то для європейських країн існує реальна загроза наповнення їх ринків дешевою імпоротною тютюною та алкогольною продукцією контрабандного походження. Даний факт псує міжнародний імідж України і не сприяє її швидкому входженню до ЄС;

– високий рівень повторюваності «товарної контрабанди» та кримінальної ураженості населення в прикордонних областях України тощо.

Відзначимо, що законодавство більшості країн світу відносить контрабанду до злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Пов'язано це, у першу чергу, з тим, що в сучасному суспільстві зовнішньоекономічна діяльність відноситься до високоприбуткової галузі, де за найменших витрат можна отримати високий прибуток. Розуміння даного факту, низький економічний добробут, бідність, безробіття, повільне проведення реформ, обіцяних державою після Революції 2014 р. та невиконання державою соціальних зобов'язань перед громадянами – усе це спричиняє підвищення рівня криміногенної ситуації в українському суспільстві та провокує населення України займатися різними видами контрабанди [1, с. 155]. Постійному кількісному збільшенню в Україні деліктів, пов'язаних з незаконним переміщенням товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем, сприяє:

– недосконалість правових норм, що обумовлює недостатню ефективність закону;

– девальвація гривні та зниження її купівельної спроможності;

– фактичне зменшення мінімальної заробітної плати, незважаючи на її номінальне зростання (2013 рік – 1147 грн. (143,5 дол. США), 2018 рік – 3723 грн. (134,7 дол. США));

– відсутність взаємодії в органах влади, особливо в нових антикорупційних органах;

– «прогресуючий» правовий нігілізм у населення країни тощо.

Незважаючи на небезпеку «товарної контрабанди», виходячи з політичної кон'юнктури та прагнення догодити європейським партнерам, вітчизняний законодавець вніс до законодавства України зміни, спрямовані на гуманізацію відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності. Однією з таких змін став Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-VI [3], згідно з яким контрабанда товарів народного споживання була виведена із правового поля кримінальної юстиції. На нашу думку, декриміналізація «товарної контрабанди» була передчасною, і сьогоднішні реалії українського суспільства є тому підтвердженням. За різними оцінками, обсяг контрабанди в Україну досяг розміру в 2,6-3,7 млрд. дол. США, а за окремими товарними позиціями тінювий імпорту коливається від 60 до 80 %. Контрабанда вже не лише не дає наповнити державний бюджет, а й призводить до регресу окремих галузей промисловості нашої країни.

Усвідомлення цієї помилки вже призвело до того, що 3 липня 2018 р. у Верховній Раді України був зареєстрований Проект Закону про внесення змін до

Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо криміналізації контрабанди товарів. Його ініціатором виступив прем'єр-міністр України В.Б. Гройсман. Законопроект передбачає повернення кримінальної відповідальності за переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю товарів у значних, великих та особливо великих розмірах. Контрабанда товарів вважається вчиненою у значних розмірах, якщо їх вартість у п'ятсот і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, у великих розмірах – якщо їх вартість у дві тисячі і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, в особливо великих розмірах – якщо їх вартість у п'ять тисяч і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Крім того, Проектом встановлюється покарання за контрабанду товарів, вчинену повторно або за попередньою змовою групою осіб, або організованою групою, або особою, раніше судимою за злочин, передбачений цією статтею, або службовою особою з використанням службового становища [4]. У зв'язку з можливими істотними змінами відповідальності за контрабанду товарів, особливої актуальності набуває досвід інших країн, який регулює дану сферу суспільних відносин.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні зарубіжного досвіду адміністративної відповідальності за незаконне переміщення товарів через митний кордон.

РЕЗУЛЬТАТИ

Цілком природно, що при вивченні цієї проблеми нашу увагу привернув досвід країн СНД пов'язаний з відповідальністю за контрабанду товарів. Така увага пояснюється, зокрема, тим, що країни СНД після розпаду СРСР мали загальне законодавче коріння, модельні закони та кодекси, і кожна з цих країн прийшла на сьогоднішній день до власного розуміння того, яку відповідальність слід вводити за контрабанду товарів. Такий досвід, на нашу думку, є безцінним, оскільки результати порівняльного дослідження правових актів зарубіжних країн з питань відповідальності за контрабанду товарів дають можливість: вчитися на помилках інших, тим більше що Україна у 2011 р. вже допустила помилку, декриміналізувавши контрабанду товарів, що спричинило за собою її зростання, і як наслідок, багатомільярдні збитки для економіки країни; подруге, розробити пропозиції та рекомендації щодо внесення змін до законодавства України з метою вилучення невдалих, з точки зору досвіду зарубіжних країн, нормативних приписів щодо відповідальності за контрабанду товарів.

Починаючи наш аналіз, слід зазначити, що в країнах СНД контрабанда товарів поділяється на економічну і товарну, і санкція залежно від цього може міститися як у кримінальному кодексі, так і в адміністративному чи митному кодексах. При цьому у всіх країнах, які входять на сьогоднішній день до СНД (крім України), існує градація відповідальності за контрабанду товарів на адміністративну та кримінальну.

Адміністративна відповідальність передбачається адміністративними кодексами (Азербайджан, Білорусь, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Російська Федерація, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан) і мит-

ним кодексом (Вірменія, Україна). Кримінальна відповідальність за товарну контрабанду присутня у всіх кримінальних кодексах країн СНД, крім України. У Азербайджані це Кодекс Азербайджанської Республіки про адміністративні проступки (ст. 479, 480); в Білорусії – Кодекс Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення (ст. 14.1); у Вірменії – Митний кодекс Республіки Вірменія (ст. 200, 201); у Казахстані – Кодекс Республіки Казахстан про адміністративні правопорушення (ст. 548, 549); у Киргизстані – Кодекс Киргизької Республіки про адміністративну відповідальність (504-19, 504-20); у Молдові – Кодекс про Правопорушення Республіки Молдова (ст. 287); у Російській Федерації – Кодекс Російської Федерації про адміністративні правопорушення (ст. 16.1); у Таджикистані – Кодекс Республіки Таджикистан про адміністративні правопорушення (ст. 577); в Туркменістані – Кодекс Туркменістану про адміністративні правопорушення (ст. 390); в Узбекистані – Кодекс Республіки Узбекистан про адміністративну відповідальність (ст. 227).

Проведемо порівняльний аналіз правових норм законодавств вищевказаних держав, що встановлюють відповідальність за незаконне переміщення товарів через митний кордон (як із приховуванням, так і без нього). З отриманих даних можна побачити, що схожі склади порушень митних правил, ознаки об'єктивної сторони яких багато в чому збігаються з ознаками об'єктивної сторони порушень, відповідальність за які передбачена ст.ст. 482, 483 МК України, міститься у всіх країнах-учасниках СНД. При цьому, дані склади порушень можуть бути рознесені по різних статтях (Азербайджан, Вірменія, Казахстан, Киргизстан, Туркменістан, Узбекистан) або включатися до однієї статті (Білорусь, Молдова, Російська Федерація, Таджикистан). Таким чином, склади адміністративних правопорушень, пов'язаних із незаконним переміщенням товарів через митний кордон (як з приховуванням, так і без нього), що потрапляють під наведене нами вище поняття «товарної контрабанди», існують у законодавствах всіх держав-учасниць СНД.

Аналіз норм, що встановлюють відповідальність за товарну контрабанду, показує, що дані норми дуже схожі. Так чи інакше, ґрунтуючись на аналізі законодавства всіх країн, до товарної контрабанди можна віднести незаконне переміщення товарів через митний кордон, пов'язане з використанням подібних методів здійснення незаконного діяння – недекларування, недостовірне декларування, приховування від митного контролю, переміщення товарів поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю [2, с. 69].

Аналізуючи формулювання законодавства всіх країн-учасниць СНД можна прийти до висновку, що у всіх цих країнах законодавство використовує два терміни, що описують товарну контрабанду:

- переміщення товарів, транспортних засобів (ТЗ) поза митним контролем,
- переміщення товарів з приховуванням від митного контролю.

Відзначимо, що саме ці терміни, використані у назвах ст.ст. 482 і 483 Митного кодексу України, структурно поділяють контрабанду товарів народного споживання, відповідальність за яку передбачена вітчизняним

законодавством, на дві частини. Крім того, ці дві юридичні конструкції і є за своєю суттю видами товарної контрабанди, що включають у себе окремі способи її вчинення.

Аналізуючи формулювання статей, які передбачають адміністративну відповідальність за контрабанду товарів, слід зазначити, що диспозиція ч. 1 ст. 482 МК України, ч. 1 ст. 483 МК України, ч. 1, 2 ст. 14.1 Кодексу Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення та ч. 1 ст. 390 Кодексу Туркменістану про адміністративні правопорушення, на нашу думку, видаються більш вдалими, оскільки в них закінченням правопорушенням визнаються також дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон, тобто факт замаху на правопорушення. Розширені формулювання дозволяють Україні, Білорусії й Туркменістану притягувати порушників до адміністративної відповідальності до того моменту, коли товари в результаті незаконних дій перетнуть митний кордон і покинуть межі країни.

В аспекті нашої роботи нас найбільше цікавлять особливості адміністративних покарань, передбачених за контрабанду товарів. В даному випадку найбільш проста структура адміністративних покарань існує в Молдові у вигляді штрафу від 180 до 270 доларів (еквівалент); у Вірменії – у вигляді штрафу в розмірі митної вартості товарів і транспортних засобів; в Україні та Азербайджані – штраф і конфіскація. Решта країн встановлюють диференційовану відповідальність (у різних варіаціях) за дані правопорушення, залежно від того, ким було вчинено правопорушення (індивідуальним підприємцем, фізичною особою (звичайним громадянином), юридичною особою, посадовою особою).

Митний кодекс Республіки Вірменія, Кодекс Республіки Узбекистан про адміністративну відповідальність, Кодекс про Правопорушення Республіки Молдова, – є найбільш м'якими в частині застосування санкцій за незаконне переміщення товарів через митний кордон (як з приховуванням, так і без нього), оскільки покарання передбачає лише штраф. Також слід зазначити лояльність законодавства Туркменістану і Казахстану, які за незаконне переміщення товарів через митний кордон (без приховування) без наявності кваліфікованого складу також передбачають лише штрафи.

Ми прийшли до висновку, що в Азербайджані, Білорусії, Україні й Таджикистані принцип пропорційності покарання скоєному правопорушенню – один із базових юридичних принципів – не може бути реалізований достатньою мірою, оскільки за переміщення через митний кордон недорогих товарів учасник ЗЕД може бути позбавлений не тільки самих товарів, але й транспортних засобів (які в ряді випадків є його основними засобами виробництва) [2, с. 67]. При цьому в юрисдикційного органу, який призначає адміністративне покарання, немає можливості пом'якшити відповідальність, оскільки покарання у вигляді конфіскації для цих країн є основним, так само як і штраф, і обов'язково призначається разом з ним. Підкреслимо, що законодавця України в даному аспекті ще можна зрозуміти, оскільки в країні відсутня кримінальна відповідальність за контрабанду товарів, але в інших

країнах СНД вона існує. Очевидно, що більш лояльним і продуманим є законодавство тих країн, де конфіскація транспортних засобів, що не виступають в якості товару, може бути застосована лише щодо транспортних засобів, обладнаних тайниками або може виступати в якості покарання для кваліфікованих складів.

Таким чином, з вищевикладеного можна зробити висновок, що склади товарної контрабанди присутні в законодавстві усіх країн-учасниць СНД. Більш того, законодавства розглянутих країн дуже схожі, що дозволило нам виділити два загальних види адміністративно-караної контрабанди (переміщення товарів, транспортних засобів поза митним контролем та переміщення товарів з приховуванням від митного контролю), які є загальними для законодавства колишніх республік СРСР.

Як висновок, ми пропонуємо внести зміни до МК України в частині відповідальності за незаконне переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю або поза митним контролем шляхом:

- впровадження диференційованої відповідальності. Покарання має бути різним залежно від того, ким було вчинено правопорушення;
- встановлення конфіскації ТЗ в якості додаткового, а не основного покарання для некваліфікованих складів.

Крім усього вищевказаного, ми наполягаємо на поверненні кримінальної відповідальності за контрабанду товарів в українське законодавство.

Список використаних джерел

1. Заверховський О. Криміналістична характеристика контрабанди, вчиненої в зоні проведення антитерористичної операції. Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, 2016. Вип. 1 (3). С. 154-160.
2. Зарубин Н.Н. Совершенствование административной ответственности за незаконное перемещение товара через таможенную границу: дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14. Люберцы, 2013. 197 с.
3. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-VI. Відомості Верховної Ради України, 2012. № 25. С. 263.
4. Проект Закону про внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо криміналізації контрабанди товарів від 03.07.2018 р. № 8543. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua>

References

1. Zaverhovskiy O. Forensic characteristics of smuggling committed in the area of anti-terrorist operation, 2016. № 1 (3). pp. 154-160. (in Ukrainian).
2. Zarubin N.N. Improving the administrative responsibility for the illegal movement of goods across the customs border: diss.: 12.00.14. Lyubertsy, 2013. 197 p. (in Russian).
3. About amendments to certain legislative acts of Ukraine regarding humanization of liability for offenses in the sphere of economic activity: Law of Ukraine dated 15.11.2011 № 4025-VI. Information from the Verkhovna Rada of Ukraine, 2012. №. 25. Art. 263. (in Ukrainian).
4. Draft Law on Amendments to the Criminal and Criminal Procedural Codes of Ukraine on Criminalization of Smuggling of Goods of 03.07.2018 № 8543. URL: <http://w1.c1rada.gov.ua>. (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 "ЗІР".

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:

Σ Перевищ = 64000 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).

Σ ПопРах = 84000 грн.

$64000 - 89000 + 84000 = 59000$ 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	Реєстраційний 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 по-

даткових 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/ПК.

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

* * *

АНАЛІЗ ЗАКОНОПРОЕКТУ ЩОДО ПОДАТКУ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ

На даний час у комітеті Верховної Ради України з питань податкової та митної політики опрацьовується законопроект № 8557 від 05.07.2018 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал.

Суб'єктом законодавчої ініціативи є Президент України. Даним законопроект передбачено ввести новий пода-

ток – податок на виведений капітал, та замінити ним податок на прибуток підприємств з 1 січня 2019 р.

Чим обґрунтована необхідність законопроекту

Як зазначено у пояснювальній записці до законопроекту, необхідність його прийняття визначена ще на засіданні Національної ради реформ 25.10.2016 р. і

закріплена п. 5 розд. II Закону України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні".

Президент України П.О. Порошенко обґрунтовує необхідність законопроекту наступними недоліками чинної моделі податку на прибуток підприємств:

- складні правила розрахунку об'єкта оподаткування, що спричиняє постійний ризик претензій з боку контролюючих органів;

- необхідність ведення окремого обліку податкової амортизації;

- проблеми з накопиченням збитків;

- агресивні схеми податкового планування, які використовуються окремими компаніями з метою уникнення оподаткування, що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку.

Також Президентом відзначається такий фактор, як високий рівень зносу основних засобів, який має суттєвий вплив на обчислення податку на прибуток.

Таким чином, метою розробників законопроекту є запровадження системи, за якої оподатковується лише та частина прибутку підприємств, яка не спрямовується на розширення чи створення виробництва. Також передбачається запровадження автоматизованого аналізу податкової інформації з використанням інформаційних технологій.

Відзначено, що такий підхід вже застосовується в ряді країн світу, зокрема – Естонії, Латвії та Грузії.

Основні положення

Як нами зазначено вище, законопроектом передбачено замінити податок на прибуток підприємств податком на виведений капітал з 1 січня 2019 р.. При до 31 грудня 2021 р. дозволяється застосування податку на прибуток підприємств банкам.

Законопроектом № 8557 передбачено замінити **розділ** Розділ III «Податок на прибуток підприємств» на Розділ «Податок на виведений капітал». До переліку загальнодержавних податків буде входити «податок на виведений **капітал** / податок на прибуток підприємств» (замість «податок на прибуток підприємств»).

Положення щодо порядку сплати податку на прибуток перенесені у Перехідні положення ПКУ, які доповнено новим підрозділом 4¹ «Податок на прибуток підприємств для осіб, визначених підпунктом 1¹ підрозділу 4 цього Кодексу»

У зв'язку із запровадженням нового податку у Податковому кодексі визначення понять, які пов'язуються з податком на прибуток підприємств, передбачається замінити посиланням на податок на виведений капітал та відповідний підрозділ 4¹ розділу XX (Перехідні положення) Кодексу.

Наприклад, неприбуткові підприємства, установи та організації у законопроекті визначені як неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на виведений капітал (замість платниками податку на прибуток підприємств).

Суттєво змінюються визначення поняття пов'язаних осіб, звичайної ціни майна, товарів, робіт, послуг, поняття дивідендів, безоплатно одержаного майна. Змінюються критерії визнання контрольованих операцій.

До безоплатно наданого майна, робіт, послуг законопроектом передбачається включити:

- товари (роботи, послуги), **передані пов'язаній особі за договором**, який передбачає виконання такою особою своїх зобов'язань щодо оплати в строки, що перевищують 24 місяці з моменту їх отримання;

- майно (в тому числі товари, необоротні активи), **нестача якого виявлена під час інвентаризації**, за умови, що балансова вартість такого відсутнього майна перевищує 5 відсотків сукупної балансової вартості відповідної однорідної групи майна, щодо якого проводиться інвентаризація, та платник податку не звернувся до відповідних органів щодо порушення кримінальної справи або притягнення винних осіб до відповідальності (за деякими винятками).

Об'єкт оподаткування

Об'єктом оподаткування податком на виведений капітал визначаються:

- операції з виведення капіталу; та

- операції, прирівняні до операцій з виведення капіталу.

До операцій з виведення капіталу належатимуть:

- виплата дивідендів неплатнику податку,

- виплата частини прибутку державними некорпоративними, казенними чи комунальними підприємствами,

- повернення внесків власнику корпоративних прав – неплатнику податку (у сумі, що перевищує вартість внеску, здійсненого засновником та/або власником до статутного капіталу такої юридичної особи) тощо.

До операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу, зокрема, належатимуть:

- проценти, сплачені нерезидентам – пов'язаним особам і нерезидентам, зареєстрованим у державах, що є низькоподатковими юрисдикціями;

- виплати в межах договорів страхування або пере-страхування на користь страховиків-нерезидентів (в окремих випадках);

- фінансова допомога, надана платником податку неплатнику податку, яка не підлягає поверненню або надана пов'язаній особі, або надана непов'язаній особі та залишається неповернутою протягом 12 місяців (крім окремих випадків);

- виплата (переказ), що здійснюється у зв'язку з: переказом коштів з рахунків в українських банках на рахунки платника податку, відкриті за кордоном; погашенням зобов'язань, що виникли за договорами, виконання яких не призводить до зарахування коштів на рахунки платників податку в українських банках або до отримання платником податку майна, робіт, послуг;

- господарські операції, визнані контрольованими за правилами трансфертного ціноутворення, якщо їх умови не відповідають принципу "витягнутої руки", в частині донарахованих сум;

- операції з безоплатного надання майна неплатнику податку (крім окремих випадків);

- виплати, що здійснюються у зв'язку із вкладенням в об'єкти інвестицій (в тому числі придбанням майна), які перебувають за межами території України, придбанням робіт, послуг у неплатника податку – нерезидента, та/або передача майна, надання робіт, послуг неплатнику податку-нерезиденту (якщо розрахун-

ки чи постачання майна, робіт, послуг за відповідними операціями не здійснено у 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства);

кошти та/або вартість майна, передані до статутного капіталу неплатника податку;

кошти та/або вартість майна, виплачені у зв'язку із придбанням товарів, робіт та послуг у пов'язаних фізичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування;

виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках.

Хто є платником податку

Платниками податку на виведений капітал передбачено визначити резидентів (суб'єктів господарювання – юридичних осіб, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами) та нерезидентів (юридичних осіб, які провадять на території України визначену Кодексом діяльність, та постійні представництва нерезидентів, які провадять діяльність на території України).

Визначення бази оподаткування

База оподаткування визначається окремо для кожного з випадків:

- 1) у разі здійснення операцій з виведення капіталу;
- 2) у разі здійснення операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу;
- 3) у разі здійснення операцій, прирівняних до виведення капіталу, якщо їх умови не відповідають принципу "витягнутої руки".

База оподаткування операцій з виведення капіталу визначається як сума:

– дивідендів, які виплачуються на користь неплатника податку у грошовій формі та/або відмінній від грошової формі, за деякими винятками

– коштів та/або вартості майна, які повертаються (яке повертається) або виплачуються (у зв'язку з виходом зі складу учасників або акціонерів) неплатнику податку – власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, в сумі, що перевищує:

а) вартість внеску, здійсненого засновником та/або власником до статутного капіталу юридичної особи, що є платником податку з числа резидентів; та/або

б) вартість придбання акцій (часток, паїв).

– виплат, які здійснюються державним некомерційним, казенним чи комунальним підприємством на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування у зв'язку із спрямуванням (відрахуванням) частини прибутку такого підприємства, якщо такі виплати не були оподатковані у зв'язку зі здійсненням операцій з виплати дивідендів;

– коштів та/або вартості майна, які сплачуються (повертаються) в межах спільної діяльності та/або довірчого управління неплатнику податку – власнику коштів та/або майна, наданих (наданого) у спільну діяльність та/або довірче управління, в сумі, що перевищує суму коштів та/або вартість майна, наданих (наданого) у спільну діяльність та/або довірче управління.

Ставки податку

Законопроектом передбачені наступні ставки податку на виведений капітал:

15% – до операцій з виведення капіталу;

20% – до операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу (крім зазначених нижче операцій);

5% – до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам-нерезидентам.

Передбачається, що у разі здійснення оподаткованої операції у негрошовій формі податку зобов'язаний самостійно перевірити відповідність ціни договору звичайній ціні та визначити базу оподаткування на рівні звичайної ціни. Якщо платник податку не визначає базу на рівні звичайної ціни або визначає з порушенням правил, контролюючий орган самостійно визначає різницю між звичайною ціною та договірною (контрактною) вартістю операції, яка підлягає оподаткуванню, та визначає податкові зобов'язання платнику податку.

Деякі питання адміністрування податку

Законопроектом передбачається кілька суттєвих нововведень щодо оформлення платником податків первинних документів та звітності.

1. Під час здійснення оподатковуваних операцій з неплатником податку в розрахункових документах зазначається код операції. Порядок кодифікації операцій встановлюється Кабінетом Міністрів України спільно з Національним банком України.

2. Декларація з податку на виведений капітал має використовувати принцип групування операцій за кодами з використанням кодів операцій.

3. Платник податку засобами електронного кабінету надсилає контролюючому органу інформацію про фізичну особу-резидента, який не розраховувався з платником податку, якщо щодо такої заборгованості було прийняте рішення про її прощення (за винятком випадку, коли сума такої прощеної заборгованості не перевищує 25 % мінімальної заробітної плати у розрахунку на рік.

Передбачається, що застосування кодів операції сприятиме автоматизації аналізу податкової інформації. Групувана за кодами операцій інформація про кошти, перераховані платником податку неплатнику податку (без ідентифікації особи – неплатника податку, з яким була здійснена операція), надаватиметься контролюючим органам для співставлення з податковою звітністю в автоматичному режимі та відображатиметься разом з результатами порівняння в електронному кабінеті платника податку.

Окрім того, законопроектом передбачено створення Реєстру платників податку на виведений капітал, дані якого оприлюднюватимуться на веб-сайті Державної фіскальної служби України.

Планується врахувати суму переплат з податку на прибуток підприємств, сформованих до 1 січня 2019 р., за рахунок зменшення грошових зобов'язань з податку на виведений капітал або шляхом повернення платникам в установленому порядку.

Законопроектом встановлені окремі деталізовані правила оподаткування платників податків-нерезидентів.

Законопроектом передбачається, що якщо за результатами перевірки контролюючим органом виявлено операції, які не було оподатковано, контролюючий орган має право звернутися до суду про визнання угод фіктивними або удаваними.

Особливості оподаткування іншими податками**Єдиний податок**

До складу доходу платників єдиного податку першої-третьої груп, не включаються суми фінансової допомоги, наданої платником податку на виведений капітал, суми фінансової допомоги, наданої неплатником податку на виведений капітал на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, суми кредитів.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на виведений капітал, за винятком випадків здійснення юридичними особами – платниками єдиного податку з нерезидентами – неплатниками податку на виведений капітал операцій, які є об'єктом оподаткування податком на виведений капітал.

Щодо оподаткування інвестора під час виконання угоди про розподіл продукції

Законопроектом передбачено, що під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор (оператор) сплачує податок на виведений капітал (зараз – податок на прибуток).

З Податкового кодексу передбачається виключити норми щодо сплати податку на прибуток у разі виконання угоди про розподіл продукції.

ВИСНОВКИ

1. Податок на виведений капітал не передбачає від'ємної бази оподаткування, як у випадку з податком на прибуток підприємств.

2. Звертаємо увагу, що у чинній редакції Податкового кодексу передбачається ряд випадків звільнення від оподаткування податком на прибуток, зокрема, щодо прибутку підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів. Натомість, законопроектом не передбачено випадків звільнення від оподаткування податком на виведений капітал.

3. Податок на виведений капітал не передбачає

обчислення податкових різниць та врахування амортизації.

4. Щодо спрощення ведення обліку. На перший погляд здається, що підприємству не треба буде в цілях оподаткування обчислювати податок на прибуток. Проте, залишаються в силі вимоги вести бухгалтерський облік у повному обсязі. Окрім того, потрібно обчислювати прибуток до оподаткування задля цілей таких, як: виплата дивідендів, відрядження частини прибутку державі. Таким чином, питання бухгалтерського обліку щодо обчислення прибутку залишається поза контролем податкових органів.

Тобто, податкові органи знімають із себе відповідальність щодо контролю за правильністю обрахування прибутку підприємств відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

Таким чином, спрощення обліку стосується не стільки платників податків, скільки контролюючих органів.

5. Питання зменшення тінізації податків внаслідок нововведеного податку залишається спірним, оскільки ніщо не заважає платнику податку виплатити дивіденди тіньовим способом. Не кажучи вже про те, що на сьогодні самі випадки виплати дивідендів є доволі рідкісними. Винятки становлять публічні акціонерні товариства, якими переважно є банки та інші фінансові установи.

6. Особливу увагу слід приділити питанню оподаткування виведеного капіталу державних та комунальних підприємств, які відряджують частину прибутку до бюджету. Також дані підприємства можуть безоплатно одержувати та передавати державне або комунальне майно із внесенням його до статутного капіталу або без такого, що згідно із законопроектом може обкладатися податком на виведений капітал.

ГУМАНЯН 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, 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.

Аналогічна норма містилася у п. 3.4. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління На-

ціонального 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, уповноваже-

ною 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 додавання до видаткового касового ордера.

Вимога щодо обов'язкового додавання 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 орен-

ди (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 землею». У даній консультації зазначається, що *особа, 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 виникнення 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 землею», 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, передбаченому 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 додат-

ком 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 термінала в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

У випадку інкасації невикраденої 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 виписаним 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 реквізити "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 дотримані 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 перевітках.

Вирішення оригіналів та копій електронних доку-

ментів 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/ПК 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 детальніше.

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"*

* * *

ЩОДО ВЕДЕННЯ КАСОВИХ КНИГ ВІДОКРЕМЛЕНИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ ТА СТРОКІВ ІНКАСАЦІЇ ВИРУЧКИ У ВИХІДНІ ДНІ

Питання ведення касової книги є актуальним для підприємства, яке здійснює касові операції та має відокремлені підрозділи, які:

- не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами,
- проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та веденням КОРО,
- інкасують виручку до банку або передають до основної каси підприємства.

Виникає питання – чи слід вести касові книги такими відокремленими підрозділами?

Дане питання регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 (надалі

Положення), зі змінами, внесеними з 01.06.2018 р. постановою Правління Національного банку України від 24.05.2018 р. № 54.

Відповідно до п. 38 Положення підприємства зобов'язані мати касу. Згідно п. 39 Положення кожне підприємство, що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Відокремлені підрозділи підприємств, які проводять операції з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами і відомостями, ведуть касову книгу.

Відокремлені підрозділи підприємств, які здійснюють готівкові розрахунки із застосуванням РРО або РК та веденням КОРО, але не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами,

касової книги не ведуть.

У новій редакції п. 11 Положення, чинної з 01.06.2018 р., міститься наступне положення:

оприбуткуванням готівки в касах відокремлених підрозділів підприємств, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та/або КОРО без ведення касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень на підставі даних розрахункових документів шляхом формування та друку фіскальних звітних чеків і їх підклеювання до відповідних сторінок КОРО/занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО.

Таким чином, відокремлені підрозділи підприємства, на яких готівкові розрахунки проводяться із застосуванням РРО та/або КОРО, здійснення обліку готівки у повній сумі її фактичних надходжень проводиться на підставі даних розрахункових документів шляхом формування та друку фіскальних звітних чеків і їх підклеювання до відповідних сторінок КОРО / занесення даних розрахункових квитанцій до КОРО – **касову книгу не використовують.**

Ще одне питання - яким чином здійснюється:

- переміщення готівки у святкові та вихідні дні з метою безпеки до сейфу з проведенням операції "службова видача"?

- підклеювання фіскального звітного чеку у КОРО, здачі готівки до установи банку наступного робочого дня?

Відповідно до п. 29. Положення вилучення готівки з місця здійснення готівкових розрахунків із застосуванням РРО або РК для здавання її до банку оформлюється відповідними чеками РРО із виконанням операції "службова видача".

Строки здачі виручки в банк визначаються згідно п. 48 Положення. А саме, **підприємство визначає і встановлює за погодженням з банком строки здавання ним готівкової виручки для її зарахування на рахунок в банку відповідно до таких вимог:**

1) для установ/підприємств, розташованих у насе-

лених пунктах, де є банки – щодня (у день надходження готівкової виручки до каси);

2) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни) не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, – **наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;**

3) для підприємств, розташованих у населених пунктах, де немає банків, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Відповідно до п. 49 Положення підприємства, які працюють у вихідні та святкові дні і не мають змоги здати одержану ними за ці дні готівкову виручку (готівку) до банку через відсутність відповідної умови у договорі, укладеному з банком, здають таку готівкову виручку (готівку) через банкомати/програмно-технічні комплекси самообслуговування в день її надходження до каси підприємства або безпосередньо до банку протягом операційного часу наступного робочого дня банку та підприємства.

Підприємство, яке в окремі дні не має перевищення ліміту каси, має право в ці дні не здавати в установлені строки готівку.

Окрім того, згідно з п. 12 розділу II Положення підприємство зобов'язане **розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі підприємства**, у якому максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку).

Вищезазначені висновки викладені в **індивідуальній податковій консультації Державної податкової служби України від 04.09.2018 р. N 3840/6/99-99-14-05-01-15/ПК**

Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"

* * *

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЗМІН ДО ЗВІТНОСТІ З ЄСВ

Як відомо, Наказом Міністерства фінансів України від 15 травня 2018 р. № 511 затверджено новий Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі Порядок). Також цим наказом затверджені нові форми звітності з ЄСВ.

Зміни вступають в силу з 01.09.2018 р., тобто зі звітнос-

ті за серпень.

На додатку міститься порівняльна таблиця нормативних вимог до складання та подання звіту з ЄСВ за старим та новим Порядком.

Матеріал підготовлено фахівцями
Аудиторської фірми "Аналітик"

Таблиця 1

Порівняльна таблиця нормативних вимог до складання та подання звіту з ЄСВ за старим та новим Порядком

Як було раніше	Як визначено новим Порядком
1	2
Коли звіт з ЄСВ вважається поданим?	
Чинним вважається останній електронний або паперовий Звіт, поданий страхувальником до закінчення строків подання звітності, визначених Порядком.	Чинним вважається останній електронний або паперовий Звіт, поданий страхувальником до закінчення строків подання звітності, визначених Порядком, який пройшов всі контролю при завантаженні до Реєстру страхувальників та до Реєстру застрахованих осіб.

Продовження табл. 1

1	2
Куди подаємо звіт?	
За місцем взяття на облік як платника єдиного внеску в органах доходів і зборів.	За основним місцем взяття на облік як платника єдиного внеску в органах доходів і зборів.
Як подається електронний звіт?	
Засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації ЕЦП відповідальних осіб у порядку, визначеному законодавством (у разі подання електронного звіту він надсилається не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає граничний строк подання Звіту, передбачений Законом (URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/ed20161018);	Засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації ЕЦП відповідальних осіб у порядку, визначеному законодавством.
П. 15 таблиці 1 – зазначення штатної чисельності працівників	
П. 15 табл. 1 – зазначалася «штатна чисельність працівників»	П. 15 табл. 1 – зазначається «облікова кількість штатних працівників»
Штатна чисельність працівників – це чисельність працівників, зазначена у штатному розписі, з урахуванням вакантних посад та працівників, які перебувають у відпустці по вагітності та пологах (див. роз'яснення податкової – URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/275659.html)	Відповідно до п. 2.1. Інструкції зі статистики кількості працівників, Затвердженої Наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005р. № 286 в облікову кількість штатних працівників включаються усі наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконували постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше, а також власники підприємства, якщо, крім доходу, вони отримували заробітну плату на цьому підприємстві. Відповідно до п. 2.2 Інструкції облікова кількість штатних працівників визначається на певну дату звітного періоду, наприклад, на перше або останнє число місяця, включаючи прийнятих працівників і виключаючи тих, які вибули в цей день.
Таблиця 5 додатка 4 подається страхувальником, якщо протягом звітного періоду відбулися наступні події:	
було укладено або розірвано трудовий договір (цивільно-правовий договір);	було укладено або розірвано трудовий договір (цивільно-правовий договір);
особі надано відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами;	особу було переведено на іншу посаду або роботу у того самого страхувальника; особа вперше вступила на військову службу або закінчила проходження військової служби;
особі надано відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;	особі надано відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами (у тому числі особам із числа військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу);
особі надано відпустку по догляду за дитиною від трирічного віку до досягнення нею шестирічного віку.	особі надано відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
	особі надано відпустку по догляду за дитиною від трирічного віку до досягнення нею шестирічного віку.
Таблиця 5 – «На заміну трудової книжки»	
Назва таблиці – «Відомості про трудові відносини осіб»	Назва таблиці – Відомості про трудові відносини осіб та період проходження військової служби
Дані про професію та посаду не вносилися.	У таблиці 5 додатково зазначається: період трудових або цивільно-правових відносин, проходження військової служби та відпусток, код класифікатора професій (код КП), код загальносоюзного класифікатора професій, посад та тарифних розрядів (код ЗКППТР), професійна назва роботи, яка вибираються із довідника, що відповідає національному класифікатору України "Класифікатор професій ДК 003:2010", назва посади, яка відповідає запису у трудовій книжці.

Продовження табл. 1

1	2
Записи про переведення працівника на іншу роботу не вносилися.	Відповідно до нового Порядку запис про переведення працівника на іншу посаду або роботу у того самого страхувальника вноситься у таблицю 5 в такому самому порядку, як і про прийняття на роботу.
Таблиця 1 розширилася новими рядками (3.2.1, 3.3.1, 3.4.1) – щодо ставки 22 % для осіб з інвалідністю	
Новий код типу нарахувань	
Існувало 13 кодів типу нарахувань	Введено код типу нарахувань 14 – сума різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованої заробітної плати (доходу) за попередні періоди у зв'язку із здійсненням перерахунку при звільненні працівника за попередні періоди, пов'язані з уточненням днів використаної наперед відпустки (у зв'язку із сторнуванням).
Таблиця 6 – Кількість днів без збереження заробітної плати	
Кількість днів без збереження заробітної плати у табл. 6 не зазначалася	У табл. 6 зазначається кількість днів без збереження заробітної плати - кількість календарних днів відпустки без збереження заробітної плати та/або кількість днів звільнення від роботи згідно з довідкою про тимчасове звільнення від роботи по догляду за хворою дитиною.

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